

Vergaderjaar 2023–2024

**36 418**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2024)**

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

<b>Inhoudsopgave</b>	<b>blz.</b>
I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Pakket Belastingplan 2024	2
3. Opzet algemeen deel	7
4. Inkomensbeleid	8
5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2024	9
5.1 Verhoging tarief box 3 in 2024 en niet indexeren heffingvrij vermogen	9
5.2 Verfijningen en verduidelijking van box 3	9
5.3 Verhogen gerichte vrijstelling reiskostenvergoeding	15
5.4 Afschrijvingsbeperking gebouwen in de inkomstenbelasting	17
5.5 Aanpassing energie-investeringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen	18
5.6 Verlagen MKB-winstvrijstelling	19
5.7 Aanpassen regeling voor geven vanuit een vennootschap	19
5.8 Verruiming herinvesteringsreserve bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen	23
5.9 Wijzigingen IACK	24
5.10 Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten	27
5.11 Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag IB	29
5.12 Minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting	31
5.13 Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties	32
5.14 Algemeen btw-tarief op agrarische goederen en diensten	37

5.15	Wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992	38
5.16	Wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994	40
5.17	Inkorten nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting	44
5.18	Nadere wetwijzigingen betreffende de nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting	45
5.19	Actualiseren duurzame warmtebronnen	54
5.20	Wettelijke grondslag gegevensverstrekking in het kader van Europeesrechtelijke verplichtingen	55
5.21	Accijnstarieven voor alcoholhoudende producten	60
5.22	Verhoging accijns dieselvervangende stookolie	61
5.23	Verhoging van de tabaksaccijns	62
5.24	Co-ouderschap toeslagen	63
5.25	Verlenging horizonbepaling overtredersbegrip	65
5.26	Loslaten koppeling rentepercentage belastingrente voor Toeslagen	66
5.27	Invoeren hardheidsclausule in de Invoeringswet 1990	69
6.	Budgettaire aspecten	72
7.	Grenseffecten	85
8.	EU-aspecten	87
9.	Doenvermogen	89
10.	Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	99
11.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen	107
12.	Advies en consultatie	110
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	112

## I. ALGEMEEN

### 1. Inleiding

Voor u ligt het wetsvoorstel Belastingplan 2024. Het wetsvoorstel bevat het inkomensbeleid voor het komende jaar en fiscale maatregelen met (budgettaire) gevolgen die samenhangen met de begroting voor het jaar 2024. Voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel is het wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2024 in werking treden.

### 2. Pakket Belastingplan 2024

Dit is het tweede pakket Belastingplan van het kabinet-Rutte IV. Het pakket Belastingplan 2024 bestaat uit 15 wetsvoorstellen met daarin een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Naast de maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen, wordt voorgesteld een aantal actuele maatschappelijke opgaven aan te pakken. In de wetsvoorstellen in dit pakket zijn onder andere ambities op het terrein van arbeid en inkomen, vereenvoudiging, klimaat en de taakstelling aanpak belastingconstructies en fiscale regelingen uitgewerkt. De plannen voor die thema's worden hieronder kort toegelicht. Een uitgebreidere toelichting op de afzonderlijke wetsvoorstellen vindt u in de memories van toelichting bij de betreffende wetsvoorstellen.

#### *Samenstelling pakket Belastingplan 2024*

Het pakket Belastingplan 2024 bestaat uit de volgende 15 wetsvoorstellen:

- Wetsvoorstel Belastingplan 2024;

- Wetsvoorstel Belastingplan BES eilanden 2024;
- Wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling;
- Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling;
- Wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen;
- Wetsvoorstel Wet compensatie wegens selectie aan de poort;
- Wetsvoorstel Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm;
- Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024;
- Wetsvoorstel Wet tijdelijke regeling herzien aangifte inkomstenbelasting;
- Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2024 (OFM 2024);
- Wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw;
- Wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit;
- Wetsvoorstel Wet verlaging eigen bijdrage huurtoeslag;
- Wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2024 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieminimumloon;
- Wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met koopkrachtondersteuning.

Het pakket Belastingplan 2024 is qua aantal maatregelen zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2024 in werking moeten treden of vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum in het Staatsblad moeten zijn opgenomen. Andere fiscale maatregelen die met ingang van 1 januari 2025 of later in werking kunnen treden, worden zo veel mogelijk als zelfstandige wetsvoorstellen ingediend of opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025 dat het komende jaar bij de Staten-Generaal wordt ingediend. Hierbij zal het doorgaans niet gaan om fiscale maatregelen met budgettair effect.

#### Arbeid en inkomen

Het borgen van een positieve koopkrachtontwikkeling is een belangrijk onderdeel van het pakket Belastingplan 2024. De maatregelen die het kabinet neemt en de gevolgen daarvan zijn toegelicht in paragraaf 4 van dit algemeen deel van deze memorie. De maatregelen zijn verdeeld over diverse wetsvoorstellen binnen het pakket, waaronder het wetsvoorstel Wet verlaging eigen bijdrage huurtoeslag, het wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2024 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieminimumloon, het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met koopkrachtondersteuning en het onderhavige wetsvoorstel. In aanvulling daarop stelt het kabinet diverse maatregelen voor zoals de verdere verhoging van de onbelaste reiskostenvergoeding (bovenop de reeds aangenomen verhoging in het Belastingplan 2023) en een verhoging van het tweede knikpunt in de arbeidskorting. Deze maatregelen zijn eveneens opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Daarnaast wordt er door middel van een verlenging van het Noodfonds Energie rekening gehouden met burgers die hun energierekening niet kunnen betalen.

#### Vereenvoudiging

De noodzaak tot vereenvoudiging wordt in het maatschappelijke en politieke debat breed gedeeld, vanuit beleidsmatig-, burger-, ondernemers- en uitvoeringsperspectief. In de fiscaliteit is het vaak niet de

maatregel die complex is, maar de vele uitzonderingen en regelingen daarbinnen. Het kabinet neemt de conclusies van nieuwe evaluaties van fiscale regelingen serieus. Uitgangspunt is dat bij negatieve evaluaties regelingen in principe worden afgeschaft, versoberd of omgezet in een subsidie. Dit jaar is de evaluatie en kabinetsrectie op de bijzondere regelingen autobelastingen meegenomen bij de vormgeving van het wetsvoorstel Belastingplan 2024. Naar aanleiding van de evaluatie wordt voorgesteld enkele maatregelen af te schaffen of te versoberden. Daarnaast zijn er diverse maatregelen opgenomen die niet voorkomen uit evaluaties, maar wel leiden tot vereenvoudiging voor burgers, ondernemers en de uitvoering. Dit zijn maatregelen zoals de verruiming van de vrijstelling voor OV-abonnementen en voordeelurenkaarten, en de diverse verduidelijkingen in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) die in het onderhavige wetsvoorstel zijn opgenomen. Daarnaast bevat het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2024 maatregelen die verduidelijkingen aanbrengen of fouten herstellen in wetgeving en daarmee onduidelijkheid voor burgers, ondernemers en de uitvoering voorkomen.

### Klimaat

Het kabinet streeft, conform de Klimaatwet, naar een reductie van de emissies van broeikasgassen van 55% in 2030 ten opzichte van 1990. Het beprijsen van de broeikasgasemissies is een belangrijke hoeksteen van het klimaatbeleid. In het coalitieakkoord (2021) en het voorjaarspakket klimaat (2023) zijn daarom een aantal beprijzingsmaatregelen afgesproken, die zijn opgenomen in het pakket Belastingplan 2024. Als onderdeel van een samenhangend klimaatpakket staan tegenover deze beprijzende maatregelen ruime subsidiebudgetten klaar voor huishoudens, bedrijven en andere organisaties die willen verduurzamen. Ten eerste stelt het kabinet voor om de energiebelasting op een aantal punten te wijzigen. Er wordt voorgesteld het verlaagde tarief voor de glastuinbouwsector af te schaffen en om de inputvrijstelling in de energiebelasting voor gebruik van aardgas bij elektriciteitsopwekking te beperken. Daarnaast wordt de vrijstelling in de energiebelasting voor metallurgische en mineralogische procedés afgeschaft. Het kabinet wil met deze voorstellen glastuinbouw en industrie een aanvullende prikkel tot verduurzaming te geven. In aanvulling op de aanpassingen in de energiebelasting, stelt het kabinet voor om per 2025 een CO<sub>2</sub>-heffing voor de glastuinbouwsector te introduceren om het aangescherpte restemissiedoel van 4,3 Mton in 2030 te borgen. Om bedrijven in de industrie en elektriciteitssector meer investeringszekerheid te bieden wordt bovendien het prijspad van de minimumprijs voor CO<sub>2</sub>-uitstoot voor zowel de elektriciteitssector als de industrie vanaf het jaar 2024 verhoogd. Tot slot stelt het kabinet voor om de vrijstelling in de kolenbelasting voor duaal en non-energetisch verbruik van kolen af te schaffen per 2028. Door het vervallen van de vrijstelling krijgt de cokes-, ijzer- en staalindustrie een stevigere prikkel om het kolengebruik uit te faseren. Tot slot zijn in het Belastingplan ook voorstellen opgenomen ten aanzien van de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA), de willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen (Vamil), een verhoging van de vaste voet in de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) (ter dekking van extra budget voor de tweedehandssubsidie voor emissievrije personenauto's) en actualisering van de opsomming van duurzame warmtebronnen van de zogenoemde stadsverwarmingsregeling in de energiebelasting. De hiervoor beschreven maatregelen liggen besloten in het wetsvoorstel Belastingplan 2024, het wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw en het wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen elektriciteit en industrie. Met deze wetsvoorstellen en het pakket Belastingplan 2023 heeft het kabinet een belangrijk deel van de

nieuwe beprijzende maatregelen die in het coalitieakkoord (2021) en het voorjaarspakket klimaat (2023) zijn afgesproken, omgezet in wetgeving. Gezien de demissionaire status van het kabinet is besloten om besluitvorming over de vormgeving van Betalen naar Gebruik, de tariefaanpassingen in de energiebelaasting om 1,2 Mton extra te reduceren en een eventueel afbouwpad van fiscale fossiele subsidies over te laten aan een volgend kabinet.

### Invulling taakstelling

Bij de Miljoennota 2023 heeft het kabinet besloten tot een taakstellende opdracht van € 162 miljoen per 2024 oplopend tot € 550 miljoen structureel vanaf 2027 voor de aanpak van opmerkelijke belastingconstructies en negatief geëvalueerde fiscale regelingen. Het kabinet heeft aangegeven te kiezen voor een gefaseerde aanpak van de invulling van de taakstelling. In de Voorjaarsnota 2023 is de eerste invulling van de aanpak van belastingconstructies en negatief geëvalueerde fiscale regelingen gepresenteerd. Dit moet leiden tot een opbrengst van € 162 miljoen in 2024.

Het kabinet heeft dit voorjaar besloten om de volgende constructies aan te pakken. Een deel van de maatregelen betreft een versobering van fiscale regelingen, waardoor constructies minder lucratief dan wel niet meer mogelijk zijn:

1. aanpak vastgoedaandelentransacties met overgangsregeling
2. standaard aanmerken van aan derden verhuurd vastgoed als beleggingsvermogen in de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) in de erf- en schenkbelasting en de doorschuifregeling (DSR)
3. dividendstripping (geen lastenrelevante opbrengst)

De maatregel aanpak vastgoedaandelentransacties met een overgangsregeling is in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen en het standaard aanmerken van aan derden verhuurd vastgoed als beleggingsvermogen in de BOR in de erf- en schenkbelasting en de Doorschuifregeling DSR ab zijn opgenomen in het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024. De maatregelen ter versterking van de aanpak van dividendstripping zijn opgenomen in het wetsvoorstel OFM 2024.

### *Spreiding van wetgeving*

Het kabinet hecht aan het belang van spreiding van fiscale wetgeving. Een ruime, reële voorbereidingstijd voor nieuwe wetgeving en de gelegenheid voor beide Kamers om daar zorgvuldig naar te kijken, komt de kwaliteit ten goede. Kamerleden van beide Kamers en diverse adviesorganen vragen hier ook al geruime tijd terecht aandacht voor.

Daarom hanteert het kabinet de volgende uitgangspunten voor fiscale wetgeving:

- 1) De beleidsmatig meest ingrijpende en voorzienbare wetsvoorstellen over de kabinetsperiode spreiden en als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject indienen.
- 2) Minder beleidsmatig en meer technische en kleinere fiscale wijzigingen opnemen in een fiscale verzamelwet, die als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject in het voorjaar wordt ingediend.
- 3) Fiscale wetgeving opnemen in een pakket Belastingplan als een van de volgende omstandigheden speelt:
  - Er bestaat een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar.
  - Er bestaat een Europeesrechtelijke verplichting voor een bepaalde inwerkingtredingsdatum die niet met een regulier wetgevingstraject gehaald kan worden.

- Er bestaat noodzaak om de gevolgen van een arrest zo snel mogelijk te repareren.
- Het is voor de uitvoering van belang dat de betreffende wetgeving tijdig is aangenomen door beide Kamers zodat het op een bepaald moment uitgevoerd kan worden.
- Het is noodzakelijk dat een urgent probleem opgelost wordt.

Deze uitgangspunten zijn ook bij de planning van de fiscale wetgeving uit het coalitieakkoord gehanteerd. Bij de start van het kabinet zijn de diverse wetsvoorstellen over meerdere jaren verspreid. Dit is overzichtelijk terug te vinden in bijlage 1 bij de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda.<sup>1</sup>

### *Brede welvaart*

Jaarlijks bestaat het pakket Belastingplan uit een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Daarbij ligt de nadruk doorgaans op maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen die doorgaans op 1 januari van het eerstvolgende kalenderjaar ingaan. Deze maatregelen dragen ook bij aan de aanpak van maatschappelijke opgaven. Recente belastingplanpakketten bevatten bijvoorbeeld voorstellen op het terrein van arbeid en inkomen, vereenvoudiging, klimaat, vermogen, wonen en gezondheid. Daarbij is het een uitdaging om vooruitgang uit te drukken in andere vormen dan economische groei en materiële welvaart. Het kabinet onderschrijft daarom de toegevoegde waarde van brede welvaart als integrerend denkkader en instrument voor beleid. Het kabinet werkt aan verankering daarvan in de begrotingssystematiek. De planbureaus werken de komende jaren aan een analyse-instrumentarium om brede welvaart nader in kaart te brengen en te ramen en om beleidseffecten door te rekenen.<sup>2</sup> Dit biedt op termijn een onafhankelijk denkkader voor brede welvaart, wat het politieke gesprek en de invulling van brede welvaart verder kan faciliteren. Het kabinet heeft ook zeven prioriteiten op het gebied van brede welvaart gesteld en staat jaarlijks in de Miljoenennota stil bij de ontwikkelingen ten aanzien van de prioriteiten.<sup>3</sup> In het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2023 heeft het kabinet in haar besluit SA. 41842 (2015/N) voor het eerst een uitgebreid overzicht van de ontwikkeling van brede welvaart geschetst, op basis van de Monitor Brede Welvaart van het Centraal bureau voor Statistiek.<sup>4</sup> Daarnaast spant het kabinet zich in om – mede naar aanleiding van de motie van de leden Raan en Romke de Jong<sup>5</sup> – bij het jaarlijkse pakket Belastingplan te reflecteren op brede welvaart. Brede welvaart is een veelomvattend begrip en laat zich moeilijk vertalen naar individuele belastingmaatregelen. Desalniettemin vormen de maatregelen wel een belangrijk onderdeel van de vooruitgang die het kabinet wenst te boeken op het gebied van brede welvaart. Het wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw en het wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit maken bijvoorbeeld onderdeel uit van een breder pakket<sup>6</sup> aan rechtvaardig, uitvoerbaar en ambitieus klimaatbeleid. Daarmee zet het kabinet stappen naar een economie die op duurzame activiteiten is gebaseerd, die minder afhankelijk is van een beperkt aantal fossiele energie exporterende landen, en die zo onze welvaart ook voor toekomstige generaties zeker stelt. Met de diverse koopkrachtmaatregelen in het onderhavige wetsvoorstel beoogt het kabinet huishoudens in brede zin te onder-

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32 140, nr. 119.

<sup>2</sup> Centraal Bureau voor de Statistiek, Den Haag, 2022. Monitor Brede Welvaart & de Sustainable Development Goals.

<sup>3</sup> Miljoenennota hoofdstuk 1.1.

<sup>4</sup> Financieel Jaarverslag van het Rijk 2022; Monitor Brede Welvaart & SDG's 2023.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 121.

<sup>6</sup> Voorjaarsbesluitvorming Klimaat. Kamerstukken II 2022/23, 32 813, nr. 1230.

steunen en bestand te houden tegen financiële schokken. Met vereenvoudiging van het belastingstelsel worden bovendien ook stappen gezet naar een beter toegankelijke en begrijpelijke overheid.

### *Verzamelwetsvoorstellen*

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving<sup>7</sup> en aanwijzing 6.4<sup>8</sup> uit de Aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Het wetsvoorstel bestaat daarnaast uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat één van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

### *Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016*

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin voornoemde toelichting op de beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2024.

### **3. Opzet algemeen deel**

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Paragraaf 4 gaat in op het inkomensbeleid. Vanaf paragraaf 5 wordt per maatregel in het wetsvoorstel Belastingplan 2024 een toelichting gegeven. In die paragraaf wordt ook per maatregel ingegaan op de doelmatigheid en de doeltreffendheid.

Doeltreffendheid is de mate waarin de beleidsmaatregel er naar verwachting in zal slagen om het gestelde beleidsdoel te bereiken. Uiteengezet wordt *hoe* en *in welke mate* de in te zetten instrumenten naar verwachting bijdragen aan het realiseren van het doel. De doelmatigheid is de mate waarin dat tegen zo laag mogelijke kosten gebeurt en hoe dat in verhouding staat tot de gestelde doelen. Het kan gaan om budgettaire gevolgen, maar ook om maatschappelijke gevolgen of uitvoeringskosten. Daarnaast wordt per maatregel in het algemeen deel van deze memorie informatie over een al dan niet beoogde evaluatie of monitoring van de op voorhand ingeschatte doelmatigheid en doeltreffendheid gegeven. Daarbij komt ook de benodigde beleidsinformatie aan bod. Het is belangrijk om voorafgaand aan de implementatie van nieuw beleid te bepalen hoe die informatie wordt vergaard en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid. Bijlagen 9 en 10 van de Miljoenennota bevatten een meerjarig overzicht van alle beleidsevaluaties op het terrein van belastingen en toeslagen.

Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting in deze memorie. Het slot van het algemeen deel van deze memorie gaat in een aantal paragrafen achtereenvolgens in op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de

<sup>7</sup> Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

<sup>8</sup> Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbn.nl).



grenseffecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de uitvoeringsgevolgen en het resultaat van advies en consultatie.

#### 4. Inkomensbeleid

Na de historisch negatieve verwachte ontwikkeling van de koopkracht voor 2023 en daarmee de noodzaak voor een stevig incidenteel koopkrachtpakket voor 2023, laten de verwachtingen zien dat het mediane koopkrachtbeeld voor 2024 er positief uitziet, met een mediane koopkrachtontwikkeling van +1,8%. Wel is de spreiding tussen groepen groot – met een mediane ontwikkeling voor uitkeringsgerechtigden van –2,5% – en zullen de armoedecijfers in het algemeen en onder kinderen stijgen zonder aanvullend beleid, met 0,9%-punt, onderscheidenlijk 0,8%-punt. Het kabinet richt zich met dit beeld voor 2024 op een pakket aan structurele maatregelen om kwetsbare huishoudens te ondersteunen. Het koopkrachtpakket bestaat uit een aantal maatregelen. Het kindgebonden budget (WKB) wordt verhoogd met een extra verhoging voor kinderen vanaf twaalf jaar en ook de huurtoeslag wordt verhoogd. Het kabinet verhoogt de arbeidskorting met € 115, schrapt de halvering van de jonggehandicaptenkorting waartoe eerder is besloten en bevriest de afbouw van de dubbele factor in de algemene heffingskorting in de bijstand. Met de verlenging van het noodfonds hebben mensen die hun energierekening niet meer kunnen betalen een vangnet. Tenslotte wordt een enveloppe uitgetrokken ter verbetering van de koopkracht voor Caribisch Nederland.

Met het voorgestelde pakket ziet het kabinet een positieve koopkrachtontwikkeling voor alle inkomensgroepen die door het Centraal planbureau (CPB) in kaart worden gebracht. De mediane koopkrachtontwikkeling voor de laagste inkomens is met het pakket gelijk aan +1,1%. In plaats van dat uitkeringsgerechtigden een forse koopkrachtdaling tegemoet gaan, zorgt het pakket voor een mediane koopkrachtontwikkeling van +0,5% voor deze groep.

Ook heeft het kabinet aandacht voor de ontwikkeling van de armoedecijfers. Met dit pakket zorgt het kabinet ervoor dat het armoedepercentage in het algemeen niet stijgt en dus gelijk blijft aan 4,8% en dat het armoedepercentage onder kinderen zelfs daalt met 1,1%-punt in 2024 ten opzichte van 2023.

Daarmee wordt met het pakket voldaan aan de motie Marijnissen / Van der Plas<sup>9</sup> over voorkomen dat armoede toeneemt door de val van het kabinet en voor wat betreft kinderarmoede voldaan aan de motie Van Weyenberg c.s.<sup>10</sup> over gerichte maatregelen in de Miljoenennota om armoede en kinderarmoede in 2024 te laten afnemen.

Deze maatregelen kennen een budgettaire derving, die wordt ingevuld met de inzet van het overschot uit het inkomstenkader. Daarnaast worden het aanvangspunt van het toptarief en de tweede schijf voor gepensioneerden in de inkomstenbelasting (IB) verlaagd door deze bedragen slechts beperkt te indexeren. Ook worden de alcoholaccijns en de accijzen op de rooktabak en sigaretten verhoogd.

#### *Doeltreffendheid en doelmatigheid*

De maatregelen in dit Belastingplan zijn onderdeel van een breder pakket aan maatregelen dat als doel heeft om de koopkracht van met name lage inkomens te ondersteunen en de armoedecijfers niet te laten stijgen. Door het schrappen van de eerder voorgenomen halvering van de jonggehandicaptenkorting wordt voorkomen dat de belastingdruk voor deze groep

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 392, nr. 3.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 350, nr. 15.



toeneemt. Het verhogen van de arbeidskorting met € 115 bij het tweede knikpunt maakt werken meer lonend en verlaagt de belastingdruk op arbeid. Daarmee dragen de maatregelen bij aan de doeltreffendheid van het pakket. Door het aanvangspunt van het toptarief en de tweede schijf voor gepensioneerden te minder te verhogen worden de budgettaire kosten beperkt, zonder dat dit ten koste gaat van de groepen die de maatregelen uit het pakket het hardst nodig hebben. Dit vergroot de doelmatigheid van het pakket.

De hierna opgenomen tabellen geven een overzicht van de belangrijkste parameters binnen box 1 van de IB in 2023 en 2024. De bedragen voor 2024 zijn voor zover van toepassing geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor zoals die geldt voor 2024, te weten 1,099.

**Tabel 1: Overzicht IB-parameters voor belastingplichtigen jonger dan de AOW-leeftijd**

	2023	2024
Tarief schijf 1	36,93%	36,97%
Tarief schijf 2	49,50%	49,50%
Grens schijf 1	€ 73.031	€ 75.624
AHK: maximaal	€ 3.070	€ 3.374
AHK: afbouwpunt	€ 22.660	€ 24.904
AHK: afbouwpercentage	6,095%	6,652%
Arbeidskorting: bedrag grens 1	€ 884	€ 972
Arbeidskorting: bedrag grens 2	€ 4.605	€ 5.176
Arbeidskorting: bedrag grens 3	€ 5.052	€ 5.553
Arbeidskorting: bedrag grens 4	€ 0	€ 0
Arbeidskorting: afbouwpunt <sup>1</sup>	€ 37.691	€ 39.898
Arbeidskorting: afbouwpercentage	6,51%	6,51%
IACK: maximaal	€ 2.694	€ 2.961
IACK: inkomensgrens	€ 5.547	€ 6.096
IACK: opbouwpercentage	11,45%	11,45%
Jonggehandicaptenkorting	€ 820	€ 902
Zelfstandigenaftrek	€ 5.030	€ 3.750
Mkb-winstvrijstelling	14%	12,7%

<sup>1</sup> Het afbouwpunt van de arbeidskorting is gekoppeld aan het minimumloon (WML) en is pas definitief na vaststelling van het WML in november 2023.

**Tabel 2: Overzicht IB-parameters voor belastingplichtigen ouder dan de AOW-leeftijd**

	2023	2024
Tarief schijf 1	19,03%	19,07%
Tarief schijf 2	36,93%	36,97%
Tarief schijf 3	49,50%	49,50%
Grens schijf 1 (geboren vanaf 1946)	€ 37.149	€ 38.139
Grens schijf 1 (geboren voor 1946)	€ 38.703	€ 40.077
Grens schijf 2	€ 73.031	€ 75.624
AHK: maximaal	€ 1.583	€ 1.741
AHK: afbouwpunt	€ 22.660	€ 24.904
AHK: afbouwpercentage	3,141%	3,431%
Ouderenkorting: maximaal	€ 1.835	€ 2.017
Ouderenkorting: afbouwpunt	€ 40.888	€ 44.936
Ouderenkorting: afbouwpercentage	15%	15%
Alleenstaande ouderenkorting	€ 478	€ 526

## **5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2024**

### *5.1 Verhoging tarief box 3 in 2024 en niet indexeren heffingvrij vermogen*

Het kabinet stelt voor om het tarief in box 3 in 2024 met 2%-punt te verhogen. In het Belastingplan 2023 is bepaald dat het tarief in box 3 met ingang van 1 januari 2024 stijgt van 32% naar 33%, en met ingang van 1 januari 2025 stijgt naar 34%. Door de voorgestelde maatregel in dit wetsvoorstel wordt het tarief al met ingang van 1 januari 2024 verhoogd van 32% naar 34%. In 2025 blijft het tarief conform het huidige basispad 34%. Daarnaast stelt het kabinet voor om het heffingvrije vermogen in box 3 niet te indexeren met ingang van 1 januari 2024. Daardoor blijft het heffingvrije vermogen € 57.000 (€ 114.000 voor fiscale partners gezamenlijk). Deze maatregelen worden voorgesteld in het kader van de besluitvorming over het lastenkader in de augustusbesluitvorming. Hiermee wordt de budgettaire derving als gevolg van het uitstel van invoering van het nieuwe stelsel in box 3 tot 2027 gedekt. Deze derving bedraagt eenmalig € 395 miljoen. Met de voorgestelde maatregelen wordt de derving op een evenwichtige manier binnen box 3 gedekt.

### *5.2 Verfijningen en verduidelijking van box 3*

Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad (HR) van 24 december 2021<sup>12</sup>, het zogenoemde Kerstarrest, is per 1 januari 2023 de Overbrugingswet box 3 in werking getreden, waarmee de box 3-heffing met ingang van die datum is aangepast. Door deze aanpassingen sluit het forfaitaire rendement in box 3 beter aan bij het werkelijk behaalde rendement. Naar aanleiding van enkele moties en toezeggingen heeft het kabinet verdere verfijningen in de berekening van het rendement onderzocht. Deze mogelijke verfijningen zijn in een Kamerbrief van 26 april 2023 gepresenteerd.<sup>13</sup> De maatregelen die het kabinet in dat kader voorstelt worden hierna toegelicht.

#### *Aandeel in een VvE en geld op een derdengeldenrekening onder banktegoeden scharen*

Het kabinet stelt voor om een aantal vermogensbestanddelen alsnog onder de categorie banktegoeden te brengen. Het gaat om het lidmaatschapsrecht in een vereniging van eigenaars (VvE) en geld op een derdengeldenrekening van een notaris of gerechtsdeurwaarder. Deze vermogensbestanddelen vallen momenteel in de categorie «overige bezittingen», waarvoor in 2023 een forfaitair rendementspercentage van 6,17% geldt. Dit vermogen bestaat echter in de regel uit geld dat wordt aangehouden op een bankrekening. Het forfaitaire rendementspercentage voor banktegoeden, 0,01% in 2023<sup>1</sup>, zal daardoor beter het rendement op dit vermogen weerspiegelen dan het rendementspercentage voor overige bezittingen. Daarom vindt het kabinet het passend om dit vermogen onder de categorie «banktegoeden» te brengen. Voorgesteld wordt deze aanpassing met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 te laten gelden. Hieronder worden de verschillende vermogensbestanddelen toegelicht waarom voor de verfijningen inwerkingtredingen met terugwerkende kracht wordt voorgesteld.

<sup>12</sup> HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 153.

<sup>1</sup> Dit percentage wordt na afloop van het jaar definitief vastgesteld op basis van gemiddelde maandelijkse rendementen in procenten op deposito's uit een periode van elf maanden, beginnend op 1 januari en eindigend op 30 november 2023.

Het lidmaatschapsrecht in een VvE is een vermogensrecht dat tot de rendementsgrondslag van box 3 wordt gerekend. Dit vermogensrecht wordt tegen de waarde in het economische verkeer in de heffing van box 3 betrokken. Doorgaans zal de waarde van het lidmaatschapsrecht bepaald worden door het aandeel in het reservefonds van de VvE. Civielrechtelijk is geregeld dat VvE's in beginsel jaarlijks een minimumbedrag sparen voor groot onderhoud door storting in het reservefonds. Het uitgangspunt is daarbij dat dit geld door de VvE wordt aangehouden op een afzonderlijke bankrekening. Door het lidmaatschapsrecht in een VvE onder de categorie banktegoeden te brengen zal het werkelijk behaalde rendement op die bankrekening beter benaderd worden.

Notarissen en gerechtsdeurwaarders hebben doorgaans grote sommen geld van derden tijdelijk onder zich. De Wet op het notarisambt en de Gerechtsdeurwaarderswet voorzien in een regeling om deze bedragen buiten het eigen vermogen van de notaris of gerechtsdeurwaarder te houden. Zo wordt voorkomen dat eventuele schuldeisers van de notaris of gerechtsdeurwaarder verhaal halen op dat geld van derden. Op grond van deze regeling is de notaris of gerechtsdeurwaarder verplicht een bijzondere bankrekening (de zogenoemde derdenrekening, derdengeldenrekening of kwaliteitsrekening) aan te houden, waarop uitsluitend gelden worden gestort die de notaris of gerechtsdeurwaarder in verband met zijn werkzaamheden tijdelijk onder zich heeft. De gestorte bedragen worden door de notaris of gerechtsdeurwaarder beheerd, maar behoren toe aan degenen voor wie die gelden bestemd zijn. Een vorderingsrecht op de notaris of gerechtsdeurwaarder ten aanzien van gelden op de derdenrekening door een rechthebbende op die gelden valt momenteel in box 3 in de categorie «overige bezittingen». Ondanks dat het geld van de belastingplichtige op een deposito in de zin van de Wet op het financieel toezicht staat, kwalificeert dit niet als banktegoed voor box 3, omdat de belastingplichtige niet zelf de depositohouder van dit deposito is. Het geld zal in de praktijk op een bankrekening worden aangehouden en een vergelijkbaar rendement kennen als banktegoeden. Door dit vorderingsrecht onder de categorie banktegoeden te brengen wordt het werkelijk behaalde rendement op die bankrekening beter benaderd.

Er zijn ook andere situaties mogelijk waarbij de belastingplichtige rechthebbende is tot gelden die door een derde worden aangehouden. Het voorstel beperkt zich tot de derdenrekeningen van notarissen en gerechtsdeurwaarders, omdat deze derdenrekeningen wettelijk zijn geregeld. Deze wettelijke regelingen borgen dat de gelden daadwerkelijk in beheer door de notaris of gerechtsdeurwaarder worden aangehouden op een bankrekening. Zo is het risico op misbruik door het aanwenden van de gelden op een andere wijze – bijvoorbeeld ter belegging – beperkt. Bovendien is eenvoudig kenbaar voor de belastingplichtige en de Belastingdienst dat sprake is van een dergelijke derdenrekening.

#### *Defiscaliseren onderlinge vorderingen en schulden bij partners en minderjarige kinderen*

Het kabinet stelt daarnaast voor om onderlinge vorderingen en schulden in box 3 tussen fiscale partners en tussen ouders en minderjarige kinderen te defiscaliseren. Voorgesteld wordt deze aanpassing eveneens met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 te laten gelden. Bij de parlementaire behandeling van de Overbruggingswet box 3 is aandacht gevraagd voor de gevolgen van de nieuwe berekeningssystematiek van het box 3-inkomen voor partners met onderlinge vorderingen en

schulden.<sup>15</sup> Deze onderlinge vorderingen en schulden kunnen bijvoorbeeld optreden in het kader van een verrekenbeding dat is opgenomen in de huwelijksvoorwaarden.

Tot de invoering van de Wet rechtsherstel box 3 en de Overbruggingswet box 3 was de berekening van het forfaitaire rendement in box 3 enkel afhankelijk van de hoogte van het vermogen en niet van de samenstelling van het vermogen, voor zover niet vrijgesteld. Bezittingen en schulden vielen daarbij – behoudens de schuldendrempel – in alle situaties tegen elkaar weg. Met ingang van 1 januari 2023 is de berekening van het forfaitaire rendement in box 3 mede afhankelijk van de samenstelling van het vermogen. Het vermogen wordt onderverdeeld in drie categorieën: banktegoeden, overige bezittingen en schulden. Voor iedere vermogenscategorie geldt een afzonderlijk forfaitair rendementspercentage. Vorderingen behoren tot de categorie «overige bezittingen». Voor overige bezittingen geldt in 2023 een forfaitair rendementspercentage van 6,17%. Voor schulden geldt in 2023 een forfaitair rendementspercentage van 2,46% (na afloop van het jaar 2023 wordt het percentage voor schulden nog definitief vastgesteld). Doordat het percentage voor overige bezittingen hoger is dan het percentage voor schulden leiden onderlinge vorderingen en schulden per saldo tot een hoger box 3-inkomen dan onder de oude berekeningssystematiek. Dit geldt zowel bij fiscale partners als bij ouders die het gezag uitoefenen over een minderjarig kind. Bij fiscale partners vielen onderlinge vorderingen en schulden dus voorheen in beginsel tegen elkaar weg in de gezamenlijke grondslag voor box 3. Hetzelfde geldt voor vorderingen en schulden tussen ouders en minderjarige kinderen. Bij fiscale partners behoren de onderlinge vorderingen en schulden tot de gezamenlijke grondslag voor box 3. De vermogensbestanddelen van een minderjarig kind worden op grond van de huidige wetgeving toegerekend aan de ouder of ouders die het gezag uitoefent, onderscheidenlijk uitoefenen, over het kind. In het geval van onderlinge vorderingen en schulden tussen de ouder en het kind zal de ouder daarom op basis van de huidige wetgeving zowel de vordering als de schuld in zijn eigen aangifte moeten opgeven.

Het kabinet vindt het onwenselijk dat deze onderlinge vorderingen en schulden als gevolg van de Overbruggingswet box 3 opgenomen wijzigingen van de wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) per saldo tot box 3-inkomen leiden, terwijl de onderlinge vorderingen en schulden onderdeel zijn van dezelfde aangifte en daarmee een gezamenlijke fiscale positie betreffen. Daarom wordt voorgesteld deze vorderingen en schulden, indien beide in box 3 vallen, niet meer in de belastingheffing te betrekken.

Door het voorstel worden onderlinge vorderingen en schulden in de hierboven beschreven situaties niet meer aangemerkt als vermogensbestanddelen die in de heffing van box 3 worden betrokken. Deze vorderingen en schulden hoeven daardoor niet meer opgegeven te worden in de aangifte. Daarmee sluit de berekening van het box 3-inkomen in deze gevallen beter aan bij het werkelijk per saldo behaalde rendement. Bovendien betekent het een administratieve vereenvoudiging voor belastingplichtigen.

#### *Terugwerkende kracht voor beide voorgestelde verfijningen*

Voor de hiervoor toegelichte maatregelen ter verfijning van box 3 (aandeel in een VvE en geld op een derdengeldenrekening onder banktegoeden scharen alsmede defiscaliseren onderlinge vorderingen en schulden bij partners en bij ouders met minderjarige kinderen) wordt voorgesteld om deze met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023

<sup>15</sup> Handelingen I 2022/23, nr. 13, item 4 p. 2.

te introduceren. De verfijningen zien op het box 3-stelsel zoals dat tijdens de overbruggingsperiode tot de inwerkingtreding van het nieuwe stelsel van box 3 zal gelden. Het betreft naar verwachting de jaren 2023 tot en met 2026. Wanneer de verfijningen pas met inwerkingtreding vanaf 1 januari 2024 zouden worden geïntroduceerd, zou dat betekenen dat in de overbruggingsperiode afwijkende regelingen bestaan. Dat zou niet consistent zijn en niet ten goede komen aan de begrijpelijkheid voor belastingplichtigen. De verfijningen worden geïntroduceerd naar aanleiding van een aantal moties en toezeggingen in beide Kamers.<sup>16</sup> Het kabinet ziet daarom een breed gedragen wens om de verfijningen zo spoedig mogelijk te introduceren. Het voorstel betreft maatregelen die in het voordeel van belastingplichtigen zijn. Dat voordeel wil het kabinet graag vanaf het begin van het overbruggingsstelsel van box 3 aan belastingplichtigen bieden. Uitvoeringstechnisch is terugwerkende kracht zonder problemen mogelijk. De verfijningen worden voorgesteld voor vermogensbestanddelen die niet aan de Belastingdienst worden gerenseigneerd en daardoor niet in de vooraf ingevulde aangifte worden opgenomen. De betreffende gegevens moeten door de belastingplichtigen zelf worden aangegeven in de aangifte. Aangezien de aangifte voor 2023 pas na afloop van dat jaar kan worden ingediend, is het mogelijk om deze aanpassingen terugwerkende kracht te geven.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De voorgestelde verfijningen beogen de forfaitaire heffing in box 3 beter aan te laten sluiten bij de werkelijkheid. Voor het aandeel in een VvE en het geld op een derdengeldenrekening van een notaris of gerechtsdeurwaarder wordt dit bereikt door op deze vermogensonderdelen het forfait voor banktegoeden toe te passen. Het geld in een reservefonds van een VvE en geld op een derdengeldenrekening van een notaris of gerechtsdeurwaarder wordt in de regel aangehouden op een bank- of spaarrekening. Daarom is het forfait voor banktegoeden passender dan het forfait voor overige bezittingen en sluit de heffing beter aan bij het werkelijke rendement dat met deze vermogenstanddelen behaald wordt.

Voor het defiscaliseren van onderlinge vorderingen en schulden bij partners en van ouders en minderjarige kinderen wordt het doel bereikt door dergelijke vorderingen en schulden niet meer aan te merken als vermogensbestanddelen die in de heffing van box 3 worden betrokken. Daardoor hoeven deze vermogensbestanddelen niet meer opgegeven te worden in de aangifte en wordt de fiscale behandeling van dergelijke situaties weer gelijkgesteld met de oude systematiek. Dergelijke onderlinge vorderingen en schulden leiden in de regel niet tot inkomen. Het defiscaliseren ervan zorgt ervoor dat de heffing aansluit bij het werkelijk behaalde rendement.

Beide voorgestelde maatregelen zijn in te passen in de bestaande systematiek van box 3 zonder aanvullende uitvoeringskosten of administratieve lasten. Vanwege de verwachte korte looptijd van de huidige bepalingen in box 3 voor alleen de overbruggingsperiode tot aan de invoering van het nieuwe stelsel van box 3 wordt niet voorzien in een evaluatie.

---

<sup>16</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nrs. 94 en 122; Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 35; Kamerstukken II 2022/23, P, p. 30/31; Handelingen I 2022/23, nr. 13, item 4 p. 2.

De verfijningen worden voorgesteld voor vermogensonderdelen die niet aan de Belastingdienst worden gerenseigneerd en die daardoor niet in de vooraf ingevulde aangifte kunnen worden opgenomen. De belastingplichtige moet deze bestanddelen zelf aangeven in de juiste rubriek van de aangifte. Dat is geen verschil ten opzichte van de huidige situatie in box 3. Ook nu worden het aandeel in het reservefonds van een VvE en het aandeel in een derdengeldenrekening van een notaris of gerechtsdeurwaarder niet gerenseigneerd, maar moeten belastingplichtigen deze vermogensbestanddelen zelf aangeven in de aangifte. Hierbij wordt de belastingplichtige zoveel mogelijk ondersteund via de reguliere communicatiekanalen, zoals de website van de Belastingdienst. In de toelichting bij de aangifte 2023 zal hiernaar worden verwezen. Behalve deze aanpassing van de communicatie hebben de verfijningen daarmee geen uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst. Voor de Dienst Toeslagen en de Douane hebben de voorgestelde verfijningen geen uitvoeringsgevolgen.

*Verduidelijking berekening rendementspercentage box 3 bij partners*

Bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Overbruggingswet box 3 is naar aanleiding van een publicatie in een fiscaal vaktijdschrift<sup>17</sup> gesproken over een vermeend lek bij de berekening van het rendement in box 3 bij fiscale partners. Bij Kamerbrief van 15 december 2022 heeft het kabinet toegelicht dat geen sprake is van een lek zoals beschreven in het artikel.<sup>18</sup> Om voor de praktijk elk misverstand te voorkomen, is echter toegezegd om de wettekst op dit punt te verduidelijken. Deze verduidelijking is in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023.

Het rendement in box 3 wordt zoals gezegd forfaitair berekend op basis van het werkelijk aangehouden vermogen – op peildatum 1 januari – in drie categorieën: banktegoeden, overige bezittingen en schulden. Voor iedere vermogenscategorie geldt een afzonderlijk forfaitair rendementspercentage. Op basis van het berekende rendement wordt één zogenoemd effectief rendementspercentage bepaald. Bij fiscale partners wordt bij de berekening van het effectieve rendementspercentage uitgegaan van de gezamenlijke rendementsgrondslag.

Vervolgens kunnen partners de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen (de gezamenlijke rendementsgrondslag met aftrek van het heffingvrije vermogen) onderling verdelen. Bij de verdere berekening van het inkomen in box 3 – het voordeel uit sparen en beleggen – wordt het effectieve rendementspercentage vermenigvuldigd met het aan de partner toegerekende deel van de grondslag sparen en beleggen. Op deze manier kunnen partners de gewenste verdeling aanbrengen in de uiteindelijk verschuldigde belasting in box 3.

In de genoemde publicatie is gesteld dat bij fiscale partners geen sprake zou zijn van één effectief rendementspercentage, maar van twee effectieve rendementspercentages. Daarbij zou dan bijvoorbeeld de ene partner enkel banktegoeden kunnen hebben (en dus een laag effectief rendementspercentage), en de andere partner enkel belegging (en dus een hoog effectief rendementspercentage). In de publicatie wordt gesteld dat het vervolgens mogelijk zou zijn om de gehele grondslag sparen en beleggen toe te rekenen aan de partner met het lage effectieve rende-

<sup>17</sup> E.G. Hoepelman, Partnerregeling in de Overbruggingswet box 3, Weekblad Fiscaal Recht 2022/224.

<sup>18</sup> Kamerstukken I 2022/23, 36 204, F.



mentspercentage. Deze uitleg strookt echter niet met de wetssystematiek van box 3. Sinds 2010 kunnen partners enkel de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen onderling verdelen, en niet de achterliggende vermogensbestanddelen per vermogensbestanddeel. Bovendien blijkt ook uit de toelichting op de Overbruggingswet box 3 dat bij fiscale partners één effectief rendementspercentage wordt berekend. Bij die toelichting is aangegeven dat zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de systematiek van het rechtsherstel box 3. In het kader van het rechtsherstel box 3 zijn verschillende rekenvoorbeelden gepubliceerd waarin de berekeningsystematiek wordt toegelicht.<sup>19</sup>

Om iedere onduidelijkheid te voorkomen stelt het kabinet voor om met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 expliciet in de wettekst op te nemen dat voor de berekening van het effectieve rendementspercentage bij fiscale partners wordt uitgegaan van de gezamenlijke rendementsgrondslag. De terugwerkende kracht wordt voorgesteld omdat de opgenomen verduidelijking geen inhoudelijke wijziging van de al bestaande bepaling beoogt. Het gaat er alleen om expliciet in de wettekst op te nemen dat voor de berekening van het effectieve rendementspercentage bij fiscale partners wordt uitgegaan van de gezamenlijke rendementsgrondslag. De huidige berekeningswijze wordt hiermee niet veranderd. Door de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 zal iedere onduidelijkheid over de juistheid van de berekeningsmethode ook over het jaar 2023 worden voorkomen.

### *5.3 Verhogen gerichte vrijstelling reiskostenvergoeding*

De onbelaste reiskostenvergoeding is een gerichte vrijstelling in de loonbelasting. Op basis van deze vrijstelling kan een werkgever aan werknemers een vergoeding tot maximaal € 0,21 per kilometer (cijfers 2023) toekennen voor zakelijke kilometers, inclusief woon-werkkilometers, zonder dat de werknemer hierover loonbelasting hoeft te betalen of de werkgever het moet toerekenen aan de vrije ruimte van de werkkostenregeling. Het ligt aan de afspraken tussen werkgever en werknemer of en tegen welke hoogte de reiskosten worden vergoed. Er is geen wettelijke verplichting om de reiskosten (tot het maximale bedrag) te vergoeden.

In het coalitieakkoord is afgesproken om de onbelaste reiskostenvergoeding stapsgewijs te verhogen vanaf 2024. Hiervoor was een budget beschikbaar van € 200 miljoen in 2024 en € 400 miljoen vanaf 2025. Gelet op de snelle stijging van de reiskosten per kilometer en het feit dat het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding sinds 2006 niet is gewijzigd, besloot het kabinet vorig jaar al per 1 januari 2023 een eerste verhoging op te nemen in het Belastingplan 2023. Het streven was daarbij om de onbelaste reiskostenvergoeding in twee stappen te verhogen naar € 0,23. Omdat de budgettaire derving van verhogen tot € 0,23 per kilometer hoger was dan de hiervoor beschikbare € 400 miljoen, was het vorig jaar alleen mogelijk om voor te stellen het maximum in twee stappen te verhogen tot € 0,22. Met het Belastingplan 2023 werd de onbelaste reiskostenvergoeding per 1 januari 2023 verhoogd van € 0,19 naar € 0,21 en zou het maximum per 1 januari 2024 verder verhoogd worden naar € 0,22. Het kabinet deed daarbij de toezegging gedaan om zich in te zetten voor de hier voorgestelde verdere verhoging naar € 0,23 per 1 januari 2024.

---

<sup>19</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2022 over IB. Besluit rechtsherstel box 3 (Stcrt. 2022, 17063).



**Tabel 3: Onbelaste reiskostenvergoeding**

	2022	2023	2024
Coalitieakkoord	€ 0,19	€ 0,21	€ 0,23
Belastingplan 2023	€ 0,19	€ 0,21	€ 0,22
Belastingplan 2024	€ 0,19	€ 0,21	€ 0,23

De onbelaste reiskostenvergoeding is dit jaar geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid. De resultaten zijn in juni gedeeld met de Tweede Kamer. De regeling wordt door de onderzoekers in hoofdzaak doeltreffend en vanuit overheidsperspectief waarschijnlijk doelmatig beoordeeld. Het kabinet vindt het belangrijk om de resultaten van deze evaluatie en de aanbevelingen zorgvuldig te bestuderen en komt daarom later dit jaar met een inhoudelijke reactie op het rapport. Hierop vooruitlopend stelt het kabinet vast dat de onderzoekers ook concluderen dat een onbelaste reiskostenvergoeding van € 0,22 per zakelijke kilometer over het algemeen de variabele *autokosten* dekt.

Het kabinet stelt voor om het maximale onbelaste bedrag per 1 januari 2024 te verhogen naar € 0,23 per zakelijke kilometer, zoals ook was opgenomen in het coalitieakkoord. Een vergoeding conform het huidige maximum kan in ieder geval meer dan kostendekkend zijn en dat zal zich vooral voordoen als een werknemer anders dan met de auto naar diens werkplek gaat, bijvoorbeeld lopend of per fiets, want dan zijn er weinig (variabele) kosten. De voorgestelde maatregel maakt dit mogelijke verschil groter. Omwille van de uitvoerbaarheid blijft deze maximale onbelaste kilometervergoeding gelden voor *alle* vervoersmodaliteiten.

De voorgestelde verhoging van het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding naar € 0,23 per zakelijke kilometer geldt voor werknemers in de loonheffing, maar wordt eveneens voorgesteld voor de aftrekbaarheid van de reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters waar het gaat om het gebruikmaken van een vervoermiddel dat behoort tot het privévermogen. Daarnaast kent de Wet IB 2001 nog enkele forfaits waarbij eveneens het bedrag van de maximale onbelaste reiskostenvergoeding wordt gebruikt. Om de hoogte van deze forfaits uniform te houden, wordt voorgesteld deze eveneens te verhogen. Dit betreft:

- aftrek specifieke zorgkosten voor reiskosten ziekenbezoek;
- kilometervergoeding voor weekenduitgaven gehandicapten; en
- giftenaftrek als een vrijwilliger afziet van reiskostenvergoeding.

#### *Doelmatigheid en doeltreffendheid en evaluatie*

Het doel van het verhogen van het maximumbedrag van de onbelaste reiskostenvergoeding is om werkgevers te stimuleren een hogere reiskostenvergoeding aan werknemers te verstrekken. Werknemers kunnen hierdoor een hogere tegemoetkoming krijgen voor de kosten die zij maken voor zakelijke reizen (inclusief woon-werkverkeer). De onbelaste reiskostenvergoeding is dit jaar geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid. De onderzoekers concluderen onder andere dat de onbelaste reiskostenvergoeding in hoofdzaak doeltreffend is en vanuit overheidsperspectief waarschijnlijk doelmatig is. Het verhogen van de onbelaste reiskostenvergoeding leidt volgens de onderzoekers tot een toename van de doeltreffendheid van de regeling omdat er meer auto's zijn waarvoor de volledige variabele kosten vergoed kunnen worden en dit leidt tot een betere ondersteuning van de arbeidsmarkt. Het verhogen van het maximumbedrag vergroot de uitvoeringslast niet. Wel leidt de verhoging tot een grotere budgettaire derving. Mogelijk profiteren ook werknemers voor wie de huidige vergoeding al volstaat van de verhoging. Daarnaast nemen de negatieve maatschappelijke effecten op milieu en

congestie toe. Het voorstel vergroot dus de doeltreffendheid van de onbelaste reiskostenvergoeding maar de regeling wordt waarschijnlijk minder doelmatig. In de evaluatie wordt aangegeven dat een verruiming van de onbelaste reiskostenvergoeding over het algemeen leidt tot hogere kostenvergoedingen.

In 2028 zal opnieuw een evaluatie van de onbelaste reiskostenvergoeding plaatsvinden waarin specifiek aandacht is voor de recente verhogingen. Daarbij zal ook aandacht worden besteed aan de reactie van werkgevers op de verhoging van de maximale reiskostenvergoeding, veranderingen in het gebruik van de reiskostenvergoeding door werknemers en veranderingen in reisgedrag.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar mits wordt geaccepteerd dat de voor de IB voorgestelde verhoging pas bij de definitieve aanslag IB kan worden toegepast indien de aanpassing niet tijdig in de voorlopige aanslag kan worden verwerkt.

Het is gegeven de nog resterende voorbereidingstijd namelijk niet zeker of de noodzakelijke aanpassingen nog over de hele linie tijdig kunnen worden doorgevoerd. Dit kan er bijvoorbeeld toe leiden dat er incidenteel nog ergens een lagere kilometervergoeding staat vermeld in het programma voor de voorlopige aanslag IB. Gezien de sterke wens om de onbelaste maximale reiskostenvergoeding per 1 januari 2024 verder te verhogen en omdat deze verhoging – ook wanneer dit niet tijdig in de systemen kan worden verwerkt – gecorrigeerd wordt bij de definitieve aanslag IB 2024, heeft het kabinet deze kanttekening bij de uitvoerbaarheid geaccepteerd.

#### *5.4 Afschrijvingsbeperking gebouwen in de inkomstenbelasting*

In de winstsfeer en in de sfeer van resultaat uit overige werkzaamheden is afschrijving op een gebouw alleen mogelijk indien de boekwaarde hoger is dan de bodemwaarde van het gebouw. Voor ondernemers en resultaatgenieters in de IB is de bodemwaarde voor gebouwen die ter beschikking worden gesteld aan derden gelijk aan de Waardering Onroerende Zaken (WOZ)-waarde en voor gebouwen in eigen gebruik 50% van de WOZ-waarde. Voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting (Vpb) is bodemwaarde voor gebouwen in eigen gebruik sinds 1 januari 2019 de WOZ-waarde. Voorgesteld wordt een vergelijkbare afschrijvingsbeperking in de winstsfeer van de IB in te voeren. In de IB gaat dan eveneens de WOZ-waarde als bodemwaarde voor gebouwen in eigen gebruik gelden. Na deze wijziging geldt voor alle gebouwen die als bedrijfsmiddel worden gebruikt een afschrijving tot maximaal de WOZ-waarde, ongeacht of het een gebouw in eigen gebruik of ter belegging is en ongeacht of het in een IB-onderneming (of in de resultaat-sfeer) of een in onder de Vpb vallend lichaam (Vpb-plichtig lichaam) wordt gebruikt.

Een verhoging van de bodemwaarde heeft tot gevolg dat er minder of geen ruimte voor afschrijving is. Deze maatregel zorgt er daarentegen in het algemeen wel voor dat het verschil tussen de boekwaarde en de toekomstige verkoopwaarde kleiner is, met als gevolg dat de belastbare winst bij verkoop van het gebouw lager is. Daarmee wordt de mogelijkheid voor langdurig uitstel van belastingheffing door gebruikmaking van de herinvesteringsreserve beperkt. Bovendien worden door deze maatregel eventuele constructies tegengegaan waarbij men ruimere afschrijvingsmogelijkheden in de IB-sfeer (in vergelijking tot de Vpb-sfeer) beoogt te benutten.

Het kabinet wil graag het onderscheid tussen de afschrijvingsbeperking gebouwen in de IB en de Vpb wegnemen. Daarmee geldt voor alle gebouwen die als bedrijfsmiddel worden gebruikt een afschrijving tot maximaal de WOZ-waarde, ongeacht of het een gebouw in eigen gebruik of ter belegging is en ongeacht of het in een IB-onderneming (of in de resultaatsfeer) of in een Vpb-plichtig lichaam wordt gebruikt. De mogelijkheid voor langdurig uitstel van belastingheffing (door gebruikmaking van de herinvesteringsreserve) wordt hierdoor beperkt. Bovendien worden door deze maatregel eventuele constructies tegengegaan waarbij men ruimere afschrijvingsmogelijkheden in de IB-sfeer (in vergelijking tot de Vpb-sfeer) beoogt te benutten. Daarnaast biedt de maatregel een budgettaire opbrengst die dient ter dekking van andere maatregelen in het inkomstenkader.

De maatregel is doeltreffend omdat het betreffende onderscheid tussen IB en Vpb wordt weggenomen en een budgettaire opbrengst wordt gerealiseerd. Dit gebeurt tegen zeer beperkte uitvoeringskosten, waarmee de maatregel ook doelmatig is.

Evaluatie van de afschrijvingsbeperking voor gebouwen is niet voorzien. Een evaluatie zou in de toekomst eventueel kunnen meelopen in een bredere evaluatie van de fiscale positie van zelfstandigen.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De aanscherping van de afschrijvingsbeperking voor gebouwen in eigen gebruik bij IB-ondernemers (en resultaatgenieters) heeft beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst en valt binnen de jaaraanpassingen. De Belastingdienst zal inzetten op communicatie omtrent deze maatregel richting belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners.

#### *5.5 Aanpassing energie-investeringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen*

In 2023 zijn de evaluaties van zowel de EIA als de MIA en de Vamil afgerond. De EIA is geëvalueerd door SEO Economisch Onderzoek en CE Delft<sup>20</sup>, de MIA/Vamil is geëvalueerd door Witteveen+Bos, CE Delft en KplusV.<sup>21</sup>

Deze evaluaties geven inzicht in de doelmatigheid en doeltreffendheid van de regelingen. In de evaluaties is een aantal conclusies getrokken en zijn aanbevelingen gedaan. In de kabinetsreacties is op deze aanbevelingen reeds ingegaan.<sup>22</sup> Daarin is ook aangekondigd dat enkele maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2024 worden uitgewerkt. Daarnaast geldt specifiek voor de EIA dat er in 2022 een tekort was door een forse overschrijding van het budget. Dit tekort loopt naar verwachting 2023 verder op. In de Voorjaarsnota 2023 is daarom reeds aangekondigd dat dit tekort wordt gedekt door middel van aanpassing van de EIA parameters.<sup>23</sup> In dit Belastingplan 2024 wordt voorgesteld om vanaf 1 januari 2024 het aftrekpercentage structureel te verlagen van 45,5

<sup>20</sup> <https://www.seo.nl/wp-content/uploads/2023/07/2023-28-Evaluatie-energie-investeringsaftrek.pdf>.

<sup>21</sup> Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat van 14 september 2023, kenmerk 2023Z15283 (Beleidsvaluatie MIA/Vamil 2017–2021).

<sup>22</sup> Zie ook brief van de Minister van Economische Zaken en Klimaat van 14 juli 2023, Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 158 (kabinetsreactie EIA) en de brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat van 14 september 2023, Kenmerk 2023Z15283 (Beleidsvaluatie MIA/Vamil 2017–2021).

<sup>23</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 350, nr. 1, p. 42 en p. 47.

procent naar 40 procent. Naast verlaging van het aftrekpercentage heeft het kabinet in de kabinetsreactie op de beleidsevaluatie van de EIA aangegeven dat in de zomer een besluit zou worden genomen over verlaging van het maximale investeringsbedrag. Directe aanleiding was de hierboven beschreven budgettaire overschrijding. Het kabinet heeft deze zomer besloten om het budget van de EIA vanaf 2025 structureel op te hogen. Hierdoor blijft het mogelijk om binnen de EIA zowel grote als kleine bedrijven te ondersteunen en hoeft het maximale investeringsbedrag niet te worden aangepast. Met bovenstaande aanpassingen is het de verwachting dat ook de komende jaren de EIA binnen het daarvoor beschikbare budget belastingvoordeel kan geven aan belastingplichtigen die energiezuinige en duurzame bedrijfsmiddelen aanschaffen.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De EIA, MIA en Vamil zijn regelingen met een horizonbepaling. Dit betekent in dit geval dat deze regelingen per 1 januari 2024 zouden komen te vervallen. Uit de evaluaties van genoemde regelingen volgt dat ze over het algemeen doeltreffend en doelmatig zijn. Met het oog hierop wordt voorgesteld de toepassing van de horizonbepaling met vijf jaar op te schuiven tot en met 31 december 2028.

Tegelijkertijd hebben de onderzoekers van de evaluaties aangegeven geen eenduidige conclusie te kunnen trekken over de keuze voor een fiscale faciliteit of een directe subsidie. Dit raakt aan een breder vraagstuk rondom fiscale regelingen. Het kabinet stelt daarom een nader onderzoek in en zal de Tweede Kamer in 2024 over de uitkomst informeren.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De voorgestelde wijziging van de EIA met betrekking tot het verlagen van het aftrekpercentage is een parameterwijziging in de Wet IB 2001. Deze wijziging heeft beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst. De voorgestelde wijziging van de horizonbepaling van de EIA, MIA en de Vamil betekent dat de looptijd van de huidige regelingen met vijf jaar wordt verlengd. Dit is een technische wijziging en heeft geen invloed op de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst.

#### *5.6 Verlagen MKB-winstvrijstelling*

Het kabinet stelt voor het percentage van de MKB-winstvrijstelling te verlagen. Het voorstel is het percentage te verlagen van 14% naar 12,7%. De MKB-winstvrijstelling verlaagt de belastbare winst. Als de onderneming verlies lijdt, verkleint de MKB-winstvrijstelling het fiscale verlies. De opbrengst van de maatregel is onderdeel van de dekking voor de lagere dan eerder voorziene opbrengst van de zogenoemde Pijler 2-maatregelen (het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024, dat eveneens bij de Tweede Kamer aanhangig is). Daarnaast draagt de maatregel bij aan het verkleinen van het verschil in de fiscale behandeling van werknemers en ondernemers in de IB.

#### *5.7 Aanpassen regeling voor geven vanuit een vennootschap*

De overheid voert filantropiebeleid langs drie rijksbrede speerpunten: het stimuleren van geefgedrag, het bevorderen van transparantie en betrouwbaarheid van de sector en het bevorderen van samenwerking tussen overheid en filantropie. Dit is recent nog bevestigd in de beleidsvisie op filantropie.<sup>24</sup> Een uitwerking van het stimuleren van geefgedrag is de giftenaftrek in de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 waarvan het doel is

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2019/20, 32 740, nr. 21.

het doen van al dan niet periodieke giften te stimuleren. Per 1 januari 2023 is de periodiekegiftenaftrek in de Wet IB 2001 afgetopt op € 250.000 per kalenderjaar per huishouden; bij de giftenaftrek in de Wet Vpb 1969 geldt voor (al dan niet periodieke) giften sinds 1 januari 2012 een grens van 50% van de winst, met een maximum van € 100.000. Bij de behandeling van het Belastingplan 2023 waarin de aftopping van de periodiekegiftenaftrek in de Wet IB 2001 op € 250.000 was opgenomen, zijn er in het debat zorgen geuit over de effecten van de genoemde aftopping op de goededoelensector. In de Kamerbrief van 27 juni 2023 is ingegaan op de verwachte effecten van de genoemde aftopping en de signalen die inmiddels zijn ontvangen over de effecten van die aftopping, in reactie op de motie Essers.<sup>25</sup> Daarbij is eveneens ingegaan op de motie Otten die oproept te onderzoeken hoe de fiscale belemmeringen bij het schenken aan een algemeen nut beogende instelling (ANBI) of een steunstichting SBBI vanuit een vennootschap kunnen worden weggenomen.<sup>26</sup> Uit de eerste inventarisatie<sup>27</sup> van de Samenwerkende Brancheorganisaties Filantropie (SBF)<sup>28</sup> valt op te maken dat de aftopping vooral negatieve gevolgen heeft voor grote periodieke giften. Het grootste deel van die grote periodieke giften wordt gedaan vanuit het vermogen van een vennootschap. Met name wanneer het overgangsrecht voor deze aftopping in 2027 eindigt, heeft de aftopping negatieve gevolgen voor grote periodieke giften die vanuit die vennootschap worden gedaan. In de Kamerbrief van 27 juni 2023 is daarom aangekondigd een alternatieve systematiek te onderzoeken voor het doen van giften door een vennootschap.<sup>29</sup> Dit onderzoek heeft inmiddels plaatsgevonden. Het kabinet vindt, evenals de praktijk, de huidige systematiek voor het doen van giften vanuit de vennootschap omslachtig. Daarom stelt het kabinet een eenvoudiger systeem voor waarin het mogelijk is om rechtstreeks een gift te doen vanuit een vennootschap. Dit voorstel houdt op de eerste plaats in dat wettelijk wordt geregeld dat giften door de vennootschap aan een ANBI die als een uitdeling aan de aanmerkelijkbelanghouder kunnen worden aangemerkt, niet worden aangemerkt als in box 2 te belasten voordelen en met dividendbelasting te belasten opbrengsten. Het wordt daarmee aantrekkelijker om grote periodieke giften vanuit de vennootschap van de aanmerkelijkbelanghouder te doen. Daarbij vervalt de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting voor alle lichamen, waardoor giften bij het bepalen van de winst voor de vennootschapsbelasting niet langer aftrekbaar zijn. Een gift door een vennootschap aan een ANBI of een steunstichting SBBI is en blijft overigens vrij van schenkbelasting bij de ontvangende ANBI of steunstichting SBBI.<sup>30</sup> Onderstaand wordt eerst de huidige systematiek beschreven en vervolgens de uitwerking van het voorstel.

De huidige systematiek werkt als volgt. Bedrijven die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, zoals besloten vennootschappen (bv's), mogen voor de berekening van hun belastbare winst in beginsel alle zakelijke kosten aftrekken. Niet-zakelijke uitgaven zijn niet aftrekbaar. Uitgaven van vennootschappen zijn onzakelijk en dus niet aftrekbaar als zij kort gezegd worden gedaan vanuit aandeelhoudersmotieven. Naast niet aftrekbaar van de winst zijn deze uitgaven ook een verkapte uitdeling aan de aanmerkelijkbelanghouder(s). De aanmerkelijkbelanghouder heeft het vermogen immers feitelijk aan de vennootschap onttrokken. Deze

<sup>25</sup> Kamerstukken I 2022/23, 36 202, T.

<sup>26</sup> Kamerstukken I 2022/23, 36 202, U.

<sup>27</sup> 230407-Inventarisatie-negatieve-gevolgen-beperking-giftenaftrek.pdf (sbf-filantropie.nl), zie website SBF-filantropie.nl.

<sup>28</sup> SBF is een samenwerking van Goede Doelen Nederland, de Fondsen en Foundations in Nederland (FIN) en Interkerkelijk Contact in Overheidszaken (CIO).

<sup>29</sup> Kamerstukken I 2022/23, 36 202, Y.

<sup>30</sup> Artikel 33, onderdelen 4° en 14°, SW 1956.

niet-zakelijke uitgaven van de betreffende vennootschap vormen zodoende inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) en met dividendbelasting te belasten opbrengst bij de aanmerkelijkbelanghouder. Als bedrijven goede doelen steunen door middel van sponsoring of reclame, vormen dit zakelijke kosten die net als andere bedrijfskosten aftrekbaar zijn van de winst voor de vennootschapsbelasting. In de praktijk is dan ook meer dan de helft van het totaal aan bedragen dat door bedrijven aan goede doelen wordt gegeven (een vorm van) sponsoring of reclame en daarmee zakelijk.<sup>31</sup> Ook uitgaven die worden gedaan in het kader van Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen zijn zakelijk<sup>32</sup>. Het resterende gedeelte bestaat uit giften die zijn gedaan vanuit aandeelhoudersmotieven en zijn – zoals gezegd – niet aftrekbaar bij de vennootschap en belast bij de aanmerkelijkbelanghouder. Om financiële steun aan goede doelen te stimuleren, is echter een wettelijke uitzondering op de hiervoor beschreven hoofdregel geïntroduceerd in de vorm van de giftenaftrek<sup>33</sup> bij de vennootschap en in het verlengde daarvan een beleidsmatige goedkeuring in een beleidsbesluit opgenomen over de onbelastbaarheid bij de aanmerkelijkbelanghouder van de bijbehorende uitdeling.<sup>34</sup> Op grond van de wettelijke bepaling zijn giften door de vennootschap aan ANBI's / steunstichtingen SBBI onder voorwaarden aftrekbaar van de winst voor de vennootschapsbelasting. De aftrek bedraagt ten hoogste 50% van de winst met een maximum van € 100.000. Bij een gift aan een culturele ANBI / steunstichting SBBI wordt de maximale aftrek verhoogd met 50% van het bedrag van de giften, met een maximum van € 2.500. Voor zover sprake is van giften door een vennootschap die zijn ingegeven door de persoonlijke charitatieve behoefte van de aanmerkelijkbelanghouder, is de giftenaftrek – in afwijking van de wettelijke hoofdregel – in beginsel niet van toepassing. In het genoemde beleidsbesluit is echter goedgekeurd dat giften door een vennootschap die zijn ingegeven door de persoonlijke charitatieve behoefte van de aanmerkelijkbelanghouder, maar verder voldoen aan de wettelijke voorwaarden (en maxima) voor de in de Wet Vpb 1969 opgenomen giftenaftrek, bij de vennootschap als giften in de zin van het betreffende wetsartikel in aftrek komen en voor dat bedrag aan giften niet als te belasten opbrengst wordt aangemerkt voor de inkomstenbelasting en de dividendbelasting. Deze goedkeuring geldt dus voor zover de giften het wettelijke maximum van 50% van de winst en € 100.000 niet te boven gaan.<sup>35</sup> Voor zover de giften dat maximum wel overstijgen, wordt teruggevallen op het uitgangspunt dat de gift niet aftrekbaar is bij de vennootschap en wel als opbrengst in box 2 en voor de dividendbelasting wordt aangemerkt. Doordat dat deel van de gift wordt belast bij de aanmerkelijkbelanghouder, kan dat deel van de gift bij hem in privé onder voorwaarden in aanmerking komen voor de giftenaftrek.<sup>36</sup>

Gelet op het maatschappelijke belang van giften aan goede doelen, en daarmee giften die worden gedaan vanuit een vennootschap, acht het kabinet het wenselijk om de hiervoor beschreven systematiek aan te passen.

<sup>31</sup> Geven in Nederland 2022, Centrum voor Filantropische Studies Vrije Universiteit Amsterdam, <https://osf.io/kqa8j>.

<sup>32</sup> Zie Kamerstukken I 2019/2020, 34 552, V, p. 7–8.

<sup>33</sup> Art. 16 Wet Vpb 1969.

<sup>34</sup> Besluit van 31 oktober 2016 over Vennootschapsbelasting. Inkomstenbelasting. Dividendbelasting. Giftenaftrek of uitdeling (Stcrt. 2016, 58695).

<sup>35</sup> In 2019 ging dit om circa 3.000 belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting die voor een bedrag van € 38 miljoen aan giften in aftrek brachten.

<sup>36</sup> Zie ook voorbeeld 2 in het Besluit van 31 oktober 2016 over Vennootschapsbelasting. Inkomstenbelasting. Dividendbelasting. Giftenaftrek of uitdeling (Stcrt. 2016, 58695). Dit werkt op dezelfde wijze als bij het deels als specifieke zorgkosten in aanmerking nemen van het tot het inkomen gerekende voordeel van een door een werkgever aan een werknemer ter beschikking gestelde auto.



De nu voorgestelde wijzigingen regelen per 1 januari 2024 dat:

- een door een vennootschap<sup>37</sup> aan een ANBI gedane gift niet aftrekbaar is, ook niet voor zover de gift lager is dan het huidige wettelijke maximum van 50% van de winst en van € 100.000;
- het bedrag van die gift niet in aanmerking wordt genomen als een tot het inkomen van de aanmerkelijkbelanghouder te rekenen voordeel in box 2 of als opbrengst voor de dividendbelasting, tenzij de bedragen niet rechtstreeks worden gedaan door de vennootschap, maar bijvoorbeeld door de aanmerkelijkbelanghouder zelf of sprake is van bevoordelingen of bijdragen in contant geld.

Deze maatregel leidt tot het eenvoudiger maken van de mogelijkheden om vanuit de vennootschap te geven aan een ANBI of een steunstichting SBBI. Daarmee blijft het kabinet vennootschappen stimuleren om grote giften te geven vanuit de vennootschap. Daarnaast geldt dat de in het hiervoor genoemde beleidsbesluit opgenomen goedkeuring, op grond waarvan het bedrag van de door de vennootschap gedane giften tot bepaalde maxima niet als te belasten voordeel wordt aangemerkt voor de inkomstenbelasting of opbrengst voor de dividendbelasting, deels wordt gecodificeerd, maar ook deels wordt uitgebreid. De uitbreiding ziet op de omstandigheid dat deze regel ook gaat gelden ingeval het bedrag van de door de vennootschap gedane gift meer bedraagt dan 50% van de winst en dan € 100.000. Doordat het bedrag van de gift niet wordt belast bij de aanmerkelijkbelanghouder, kan hij dat bedrag niet in aftrek brengen voor de in de Wet IB 2001 opgenomen giftenaftrek. Er is wel sprake van een bij de aanmerkelijkbelanghouder te belasten opbrengst voor de inkomstenbelasting en de dividendbelasting als de gift van de vennootschap niet rechtstreeks wordt gedaan door de vennootschap, maar bijvoorbeeld via de rekening van de aanmerkelijkbelanghouder loopt. In dat geval geldt voor de aanmerkelijkbelanghouder de giftenaftrek wel.

Ten overvloede wordt opgemerkt dat deze wijzigingen geen invloed hebben op de fiscale behandeling en dus de aftrekbaarheid van zakelijke uitgaven door vennootschappen aan goede doelen, zoals door middel van sponsoring of reclame. Deze kosten blijven aftrekbaar.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De maatregel komt tegemoet aan belemmeringen die belastingplichtige aanmerkelijkbelanghouders ervaren als zij vanuit hun vennootschap willen geven aan goede doelen. Het kabinet is zich ervan bewust dat de voorgestelde systematiek voor het doen van giften door een vennootschap een breuk vormt met de huidige systematiek. Het betreft hier de invoering van een nieuwe fiscale regeling die ertoe leidt dat het geven vanuit de vennootschap wordt gestimuleerd. De verwachting is dat vooral grote gevers die bijvoorbeeld stoppen met hun vennootschap/met ondernemen, met de nieuwe regeling goed uit de voeten kunnen. Maar het valt op voorhand niet goed in te schatten wat de gedragsreacties op deze nieuwe regeling zullen zijn. Daarom zal dit in de uitvoering van de nieuwe regeling een extra aandachtspunt zijn. De toepassing van de nieuwe regeling zal in ieder geval ook aan de orde komen in de reguliere overleggen die met de sector (SBF) gevoerd worden. Momenteel vindt een evaluatie van de giftenaftrek over de periode 2016–2021 plaats. Een evaluatie van deze maatregel kan meelopen in een volgende evaluatie van de giftenaftrek.

---

<sup>37</sup> Deze vennootschap kan ook een dochtervennootschap of werkmaatschappij zijn.



### *5.8 Verruiming herinvesteringsreserve bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen*

Het kabinet wil graag een fiscale belemmering bij de toepassing van de herinvesteringsreserve bij het gedeeltelijk staken van een onderneming wegnemen. Hierdoor wordt het gebruik van de herinvesteringsreserve in meer gevallen mogelijk dan thans geldt, zoals voor onder andere ten gevolge van overheidsingrijpen stoppende agrariërs.

In de Voorjaarsnota 2023 is het voornemen om de toepassing van de herinvesteringsreserve bij staking van een gedeelte van een onderneming (gedeeltelijke staking) als gevolg van overheidsingrijpen te verruimen tot uitdrukking gebracht. Dat voornemen wordt met de voorgestelde maatregel in dit wetsvoorstel geregeld.

Op basis van de regeling van de herinvesteringsreserve kan de boekwinst<sup>38</sup> die wordt behaald bij de vervreemding van een bedrijfsmiddel worden gereserveerd, indien en zolang het voornemen tot herinvestering van die winst bestaat. Daarmee wordt voorkomen dat direct wordt geheven over de behaalde boekwinst. De herinvesteringsreserve wordt vervolgens afgeboekt op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die in het jaar van vervreemding of in de daaropvolgende drie jaren worden aangeschaft of voortgebracht. Deze afboeking zorgt ervoor dat de afschrijvingsgrondslag van die bedrijfsmiddelen lager wordt.

Voor een ondernemer in de IB geldt dat de herinvesteringsreserve per onderneming kan worden toegepast. Op basis van de wetssystematiek is het niet mogelijk om de herinvesteringsreserve over de grens van de onderneming toe te passen. Indien een ondernemer meerdere ondernemingen heeft, kan een herinvesteringsreserve die is gevormd in de ene onderneming dus niet worden gebruikt voor een (her)investering in een andere onderneming. Of sprake is van meerdere ondernemingen of van één onderneming (met meerdere activiteiten) is overigens afhankelijk van de feitelijke situatie.

Bij een gedeeltelijke staking is het mogelijk om de herinvesteringsreserve toe te passen in geval van (het voornemen tot) herinvestering in (bedrijfsmiddelen in het overgebleven gedeelte van) die onderneming.<sup>39</sup> Bij een (voornemen tot) herinvestering in een *andere* onderneming (waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet) kan in die situatie de herinvesteringsreserve nu niet worden toegepast. Ook doorschuiving via te conserveren inkomen naar een andere onderneming<sup>40</sup> is in die situatie niet mogelijk, omdat die regeling alleen kan worden toegepast als de *gehele* onderneming wordt gestaakt. Voorgesteld wordt om toepassing van de herinvesteringsreserve voor ondernemers in de IB over de ondernemingsgrens mogelijk te maken in geval van een gedeeltelijke staking als gevolg van overheidsingrijpen. Overwogen is om deze maatregel van toepassing te laten zijn in elke situatie waarin een ondernemer in de IB een gedeelte van zijn onderneming staakt (en niet uitsluitend als gevolg van overheidsingrijpen). Dat zou betekenen dat de maatregel ongericht is en zou leiden tot een hogere budgettaire derving. Het kabinet heeft daar niet voor gekozen.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Het kabinet wil graag een fiscale belemmering bij de toepassing van de herinvesteringsreserve (in de IB) bij het gedeeltelijk staken van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen wegnemen. Door het

<sup>38</sup> Opbrengst minus boekwaarde van het bedrijfsmiddel.

<sup>39</sup> Zie ook onderdeel 2.5 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 juli 2022, over het beleid over de herinvesteringsreserve voor de IB en de Vpb (Stcrt. 2022, 19071).

<sup>40</sup> Artikel 3.64 Wet IB 2001.

wegnemen van deze fiscale belemmering (met een beperkte budgettaire derving voor het Rijk) wordt het gebruik van de herinvesteringsreserve in meer gevallen mogelijk dan thans geldt.

In de huidige regeling is het voor een inkomstenbelastingplichtige ondernemer niet mogelijk om de herinvesteringsreserve over de grens van de onderneming toe te passen. Voorgesteld wordt om toepassing van de herinvesteringsreserve voor een ondernemer in de IB over de ondernemingsgrens mogelijk te maken in geval van een gedeeltelijke staking als gevolg van overheidsingrijpen. Herinvestering (en daarmee doorschuiven van de belastingclaim) kan zowel naar een nieuwe onderneming als een bestaande onderneming van de betreffende belastingplichtige. De maatregel is doeltreffend omdat het de betreffende belemmeringen met betrekking tot het toepassen van de herinvesteringsreserve wegneemt. Dit gebeurt tegen zeer beperkte kosten, waarmee de maatregel ook doelmatig is.

De voorgestelde aanpassing zal worden betrokken in de volgende evaluatie van de fiscale regelingen gericht op ondernemers. Deze maatregel is pas te evalueren nadat er daadwerkelijk gedeeltelijke stakingen plaatsvinden ten gevolge van de beëindigingsregelingen. Dit wordt op zijn vroegst verwacht in 2025 of 2026. Data met betrekking tot definitieve aanslagen in de IB-registers lopen bovendien twee jaar achter. Dit impliceert dat het eerst waarneembare effect van de maatregel door middel van data pas in 2027 of 2028 vast te stellen kan zijn, indien de populatie van gebruikers omvangrijk genoeg is.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De verruiming van de herinvesteringsreserve bij een gedeeltelijke staking als gevolg van overheidsingrijpen heeft beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst en valt binnen de jaaraanpassingen.

### *5.9 Wijzigingen IACK*

#### *Co-ouderschapsregeling*

Voorgesteld wordt om de co-ouderschapsregeling voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK), die momenteel is opgenomen in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (URIB 2001), in de wet op te nemen en aan te passen. Met de aanpassing wordt een naar het oordeel van het kabinet onwenselijke uitkomst van het arrest van de HR van 30 september 2022<sup>41</sup> gecorrigeerd. Door dat arrest kan een belastingplichtige in een co-ouderschapssituatie die slechts 78 dagen in een kalenderjaar zorgt voor een kind in aanmerking komen voor de IACK. Door de voorgestelde aanpassing wordt deze uitkomst gerepareerd waardoor co-ouders, zoals oorspronkelijk beoogd, alleen beiden in aanmerking kunnen komen voor de IACK als zij de zorg voor een kind gedurende het kalenderjaar gelijkelijk hebben verdeeld. Concreet is de eis in het voorstel dat het kind ten minste 156 dagen van het kalenderjaar in elk van beide huishoudens verblijft. Deze aanpassing wordt voorgesteld met ingang van 1 januari 2024.

De IACK is een heffingskorting voor alleenstaanden of minstverdienende partners die arbeid en zorg hebben voor een kind combineren. Een van de voorwaarden voor toekenning van de IACK is de zogenoemde inschrijvingseis. De belastingplichtige moet in een kalenderjaar ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen (BRP)

<sup>41</sup> HR 30 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1345.

staan ingeschreven als een kind dat bij het begin van het kalenderjaar jonger is dan twaalf jaar. In de URIB 2021 is geregeld dat gedurende de periode van het kalenderjaar waarin het kind van de belastingplichtige tegelijkertijd tot het huishouden van diens beide ouders behoort en het kind op hetzelfde woonadres in de BRP staat ingeschreven als diens andere ouder, voor de toepassing van de inschrijvingseis het kind wordt beschouwd op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige te staan ingeschreven. Een kind behoort tegelijkertijd tot het huishouden van diens beide ouders indien hij, in een binnen het kalenderjaar doorgaans repeterend ritme, ten minste 156 dagen van het kalenderjaar in elk van beide huishoudens verblijft. Hierdoor kunnen beide ouders in een gelijkwaardige co-ouderschapsregeling aanspraak maken op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Van belang is dat de zorg voor het kind tussen de beide ouders gelijkelijk is verdeeld.

De HR heeft in het arrest van 30 september 2022 geoordeeld dat het tegelijkertijd behoren tot beide huishoudens van een kind beoordeeld moest worden binnen een periode van zes maanden en niet binnen een kalenderjaar. Dit leidt ertoe dat als een co-ouder 78 dagen in een kalenderjaar voor een kind zorgt al recht kan bestaan op de IACK. Dit is naar het oordeel van het kabinet niet in lijn met doel en strekking van de IACK en de regeling voor co-ouderschap, namelijk dat voor het recht op de IACK voor beide co-ouders de zorg voor het kind door de co-ouders in gelijke mate in een kalenderjaar moet zijn verdeeld.

Daarom wordt voorgesteld in de wet te regelen wanneer bij co-ouderschap wordt voldaan aan de inschrijvingseis. Voorgesteld wordt dat het kind geacht wordt ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige te staan ingeschreven in de BRP als het kind gedurende ten minste 156 dagen van het kalenderjaar in elk van beide huishoudens verblijft en het kind gedurende het kalenderjaar op hetzelfde woonadres als diens andere ouder staat ingeschreven in de BRP. De eis van 156 dagen is bedoeld om te bepalen dat de zorg in het kalenderjaar in gelijke mate wordt verdeeld door beide co-ouders. Beoordeeld moet worden of gedurende het kalenderjaar het kind ten minste 156 dagen in het huishouden van elk van beide ouders verblijft. Achtergrond van deze eis is dat 156 dagen een equivalent is van drie dagen per week. Zonder een dergelijke regeling zouden co-ouders alleen beiden in aanmerking kunnen komen voor de IACK als het kind exact zes maanden op het woonadres van beide co-ouders zou zijn ingeschreven. Dit zou tot gevolg hebben dat veel co-ouders geen recht zouden hebben op de IACK omdat een exacte verdeling van zes om zes maanden in de praktijk lastig vorm te geven is, terwijl wel sprake is van een ongeveer gelijke verdeling van de zorg door de co-ouders.

De regeling voor co-ouders in de URIB 2001 kan komen te vervallen aangezien de eis van 156 dagen in de voorgestelde wettekst wordt geregeld. Ter vereenvoudiging vervalt de in de URIB 2001 opgenomen eis dat sprake moet zijn van een doorgaans repeterend ritme. Wel blijft het, net als in de URIB 2001, mogelijk om de eis van 156 dagen naar tijdgelang te herrekenen in het jaar van aanvang of beëindiging van co-ouderschap, bijvoorbeeld het jaar van scheiding. In een dergelijk jaar ontstaat de co-ouderschapsregeling namelijk pas later in het jaar waardoor niet aan de eis van 156 dagen kan worden voldaan. Om in dat geval onredelijke uitkomsten door de 156 dageneis te voorkomen is nu in de URIB 2001 opgenomen dat een tijdsgelange herrekening van de 156 dagen plaatsvindt als het co-ouderschap niet gedurende het gehele kalenderjaar, maar wel gedurende ten minste zes maanden duurt (dat wil zeggen vóór 1 juli tot stand komt of na 1 juli eindigt). Deze tijdsgelange herrekening blijft op grond van de voorgestelde wettekst bestaan.

### *Vervangen formele inschrijvingseis door een materiële toets*

Zoals hierboven toegelicht is een van de voorwaarden voor toekenning van de inkomensafhankelijke combinatiekorting de zogenoemde (formele) inschrijvingseis. In de praktijk zijn er situaties waarin de belastingplichtige arbeid en zorg voor een kind combineert, maar hij niet gezamenlijk met het kind op hetzelfde woonadres staat ingeschreven in de BRP. Hier kunnen verschillende redenen aan ten grondslag liggen.

In het Besluit heffingskortingen zijn al langere tijd voor twee situaties goedkeuringen opgenomen waarmee de betreffende belastingplichtigen alsnog recht kunnen krijgen op de IACK. Het gaat hier om binnenvaartschippers die geen woonadres hebben in de BRP, omdat een binnenvaartschip zonder vaste ligplaats niet kan kwalificeren als een woonadres. Daarnaast gaat het om belastingplichtigen die samen met hun kind vanwege veiligheidsredenen niet staan ingeschreven op een woonadres maar op een briefadres in de BRP.

Het kabinet constateert echter dat in de praktijk in meer situaties de formele inschrijvingseis kan leiden tot een zeer strikte toepassing van de wet, waarbij het de vraag is of die past bij doel en strekking van de IACK. Een van de voorkomende situaties is de situatie waarbij ouders samen met een kind, veelal tijdelijk, verblijven in een recreatiewoning, maar het adres van de recreatiewoning niet als woonadres kunnen registreren in de BRP. Hierdoor voldoen deze ouders niet aan de formele inschrijvingseis en hebben zij geen recht op de IACK. Dit is naar de mening van het kabinet niet in lijn met doel en strekking van de IACK. Immers er wordt door de ouders wel arbeid en zorg voor een kind gecombineerd.

Om het toekennen van de IACK meer in lijn te brengen met doel en strekking van de IACK wordt voorgesteld om de formele inschrijvingseis met ingang van 1 januari 2025 te vervangen door een materiële toets. In het Belastingplan 2023 is geregeld dat de IACK vanaf 1 januari 2025 wordt uitgefaseerd. Ouders van kinderen die zijn geboren vóór 1 januari 2025 komen op grond van overgangsrecht nog in aanmerking voor de IACK als aan de voorwaarden is voldaan. De voorgestelde wijziging geldt voor de gevallen die onder dit overgangsrecht vallen.

Bij het bepalen of recht bestaat op de IACK moet door de voorgestelde wijziging materieel beoordeeld worden of de belastingplichtige en het kind voor ten minste zes maanden in het kalenderjaar tot hetzelfde huishouden behoren. Hierdoor kan de IACK worden toegekend als een gezamenlijke inschrijving op hetzelfde woonadres ontbreekt, maar wel sprake is van tot hetzelfde huishouden behoren. Daar staat tegenover dat ouders die wel een gezamenlijke inschrijving hebben met een kind, maar niet ten minste zes maanden met dat kind tot hetzelfde huishouden behoren, niet meer voldoen aan de voorwaarden voor de IACK. In die situatie zal die ouder echter ook niet degene zijn die (primair of evenredig) de zorg draagt voor het kind. In het geval van co-ouders geldt – als gevolg van de voorgestelde regeling – dat het kind geacht wordt gedurende zes maanden tot het huishouden van elk van beide ouders te behoren, als het kind gedurende het kalenderjaar voor ten minste 156 dagen in het huishouden van elk van beide ouders verblijft.

Doordat wordt voorgesteld de formele inschrijvingseis te laten vervallen, zouden belastingplichtigen die op één woonadres verblijven, maar die geen fiscale partners van elkaar zijn omdat zij geen gezamenlijke inschrijving hebben in de BRP, onbedoeld beiden IACK kunnen krijgen. Dit is in strijd met doel en strekking van de IACK, die alleen bedoeld is voor de alleenstaande ouder of de minstverdienende partner. Om onbedoelde

dubbele toekenning van de IACK te voorkomen wordt voorgesteld te bepalen dat iemand die ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige verblijft maar die door het ontbreken van een gezamenlijke inschrijving op een woonadres in de BRP niet kwalificeert als partner, voor de toekenning van de IACK wordt gelijkgesteld met een partner. Door de gelijkstelling met een partner wordt een kind van een van beide belastingplichtigen voor toekenning van de IACK ook aangemerkt als kind van de andere belastingplichtige.

Vooruitlopend op wetgeving is, in aanvulling op hierboven genoemde goedkeuringen die langere tijd bestaan, bij beleidsbesluit goedgekeurd dat onder voorwaarden de IACK al kan worden toegekend aan belastingplichtigen die voldoen aan de materiele toets maar niet aan de formele inschrijvingseis. Om dubbele toekenning van IACK te voorkomen is een van de voorwaarden dat het kind niet of minder dan zes maanden staat ingeschreven op een woonadres in de BRP bij iemand anders dan de belastingplichtige. Als het wetsvoorstel wordt aangenomen kunnen deze goedkeuringen komen te vervallen. Ook de belastingplichtigen die nu een geslaagd beroep kunnen doen op een goedkeuring hebben op grond van de voorgestelde materiële toets recht op de IACK als zij eveneens voldoen aan de overige voorwaarden voor het recht op de IACK.

De voorgestelde materiële toets is voor de IACK niet onbekend. In de tot 2011 geldende wetgeving waren de materiële toets en de formele inschrijvingseis twee cumulatieve voorwaarden voor het recht op de IACK. Omwille van de eenvoud voor de uitvoeringspraktijk is de materiële toets met ingang van 2011 afgeschaft. Destijds werd namelijk geconcludeerd dat kinderen tot een leeftijd van 12 jaar vrijwel altijd voldoen aan het criterium «tot het huishouden behoren» indien zij staan ingeschreven op hetzelfde adres als de ouder(s). Alleen in geval van co-ouderschap was voorzien dat dit niet zo was. Zoals aangegeven blijkt nu dat deze aanname voor meer mensen dan alleen co-ouders niet opgaat en dit vindt het kabinet onwenselijk.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De aanpassing van de co-ouderschapsregeling heeft beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst. Het herintroduceren van de materiële toets maakt de IACK complexer maar voor de Belastingdienst nog steeds goed uitvoerbaar en doenlijk. De inschrijving op een woonadres in de BRP is namelijk de contra-informatie waarover de Belastingdienst beschikt en is nog steeds een belangrijke aanwijzing dat de inspecteur niet hoeft te twijfelen aan de juistheid van de aangifte als de belastingplichtige aangeeft te voldoen aan de materiële toets. Mocht de gezamenlijke inschrijving ontbreken dan zal de inspecteur de belastingplichtige verzoeken om aannemelijk te maken dat het kind in het kalenderjaar wel gedurende zes maanden tot zijn huishouden behoort of geacht wordt te behoren. De inspecteur zal daarbij ook controleren of een ander dan de belastingplichtige ten aanzien van hetzelfde kind niet ten onrechte de IACK claimt en of er sprake is van co-ouderschap. Dit wordt gedaan om te voorkomen dat onterecht aan beide belastingplichtigen IACK wordt toegekend.

#### *5.10 Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten*

Tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2023 heeft het lid Romke de Jong vragen gesteld over de fiscale regels die van toepassing zijn als een werkgever een OV-abonnement wil aanbieden aan diens werknemer. Vervolgens is de motie van de leden Romke de Jong en Van

Ginneken<sup>42</sup> ingediend en unaniem aangenomen. Deze motie verzoekt om te onderzoeken hoe werkgevers beter gefaciliteerd kunnen worden om hun werknemers OV-abonnementen te verstrekken, bijvoorbeeld door dit belastingvrij te mogen doen, ook als onzeker is of werkelijk gemaakte zakelijke kosten de kosten van het OV-abonnement overschrijden.

Uit gesprekken met vertegenwoordigers van werkgevers- en werknemersorganisaties en de OV-sector blijkt dat de huidige regeling voor OV-abonnementen en voordeelurenkaarten (hierna gezamenlijk aangeduid als: OV-kaarten) als complex wordt ervaren, mede omdat er twee verschillende vrijstellingen relevant zijn als de werknemer gebruikmaakt van het openbaar vervoer. Afhankelijk van de manier waarop een werkgever de OV-kaart faciliteert, gelden er onder de huidige tekst van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) en de daarop gebaseerde Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (URLB 2011) andere voorwaarden wil de fiscale vrijstelling op (een deel van) de OV-kaart van toepassing zijn.

De eerste vrijstelling<sup>43</sup> ziet op het ter beschikking stellen van een OV-kaart door de werkgever.<sup>44</sup> De tweede vrijstelling<sup>45</sup> is van toepassing als een werknemer een vergoeding ontvangt van diens werkgever om daar vervolgens zelf een OV-kaart mee te kopen of als een OV-kaart aan de werknemer wordt verstrekt, anders dan in de vorm van ter beschikking stellen. Bij het vergoeden van een OV-kaart moet een werkgever nagaan of de vergoeding niet hoger is dan de daadwerkelijke kosten van zakelijk gebruik (waaronder woon-werkverkeer). Het verschil tussen de vergoeding en de daadwerkelijke kosten van zakelijk gebruik is fiscaal belast. Vanwege het hybride werken leidt deze berekening vaker tot een bedrag aan verschuldigde belasting dan voorheen. Daarnaast kan de berekening voor een werkgever ook arbeidsintensiever uitpakken als diens werknemers vanwege het hybride werken een onvoorspelbaarder reispatroon hebben waarover vooraf lastig afspraken kunnen worden gemaakt.

De Wet LB 1964 heeft als doel om belasting te heffen over loon dat werkgevers aan hun werknemers doen toekomen. Loon is al hetgeen uit een (tegenwoordige of vroegere) dienstbetrekking wordt genoten, daaronder begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking. Vervolgens bevat de Wet LB 1964 vrijstellingen voor zover sprake is van het vergoeden of verstrekken van bepaalde kosten. Voorgaande brengt een aantal administratieve verplichtingen met zich mee voor werkgevers en werknemers. Immers, om een beroep te kunnen doen op een vrijstelling, moet een werkgever wel aannemelijk kunnen maken dat bepaalde kosten ook daadwerkelijk zijn gemaakt. Mede gelet op de toename van administratieve lasten vanwege het hybride werken wordt voorgesteld om het privégebruik van een OV-kaart die wordt vergoed, verstrekt of ter beschikking gesteld gericht vrij te stellen. Dat leidt ertoe dat, onafhankelijk hoe een werkgever een OV-kaart aanbiedt aan diens werknemer, er geen belasting verschuldigd is, mits de werknemer de OV-kaart ook (in welke mate dan ook) voor zakelijke reizen (waaronder woon-verkeer) gebruikt. Bovendien kan het verruimen van de

---

<sup>42</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 103.

<sup>43</sup> Nihilwaardering als aannemelijk is dat het OV-abonnement of de voordeelurenkaart mede dient voor zakelijke reizen, waaronder woon-werkverkeer (artikel 13, derde lid, Wet LB 1964 juncto artikel 3.9 URLB 2011).

<sup>44</sup> Bij terbeschikkingstelling gaat de eigendom van de zaak niet over naar de werknemer. Als een werkgever een OV-abonnement ter beschikking stelt is de waarde hiervan fiscaal onbelast onder de voorwaarde dat aannemelijk is dat het OV-abonnement ook (in welke mate dan ook) voor zakelijke reizen (waaronder woon-werkverkeer) wordt gebruikt. Bij de andere vorm van verstrekken gaat de eigendom wel over naar de werknemer.

<sup>45</sup> Gerichte vrijstelling (artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964).



vrijstelling een stimulans zijn voor het gebruik van het openbaar vervoer voor zowel zakelijke als privéreizen.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Mede vanwege het hybride werken is het voor een werkgever complexer en arbeidsintensiever geworden om de zakelijkheid van de vergoeding of verstrekking van een OV-kaart aannemelijk te maken. Gelet daarop, wordt om doelmatigheidsredenen voorgesteld dat een OV-kaart altijd onbelast kan worden vergoed of verstrekt mits de werknemer de OV-kaart, ook (in welke mate dan ook) voor zakelijke reizen (waaronder woon-werkverkeer) gebruikt. Zolang de werkgever aannemelijk kan maken dat sprake is van zakelijk gebruik hoeft een werkgever geen registratie van privé en zakelijk gebruik meer bij te houden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling. Dit is een vereenvoudiging ten opzichte van de huidige situatie, omdat het verschil tussen enerzijds vergoeden en verstrekken en anderzijds ter beschikking stellen komt te vervallen. Het doel van de maatregel om de administratieve lasten van werkgevers te beperken wordt daarmee automatisch bereikt. De voorgestelde vrijstelling voor OV-kaarten is een gerichte vrijstelling in de werkkostenregeling (WKR). De WKR als geheel wordt periodiek geëvalueerd.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar per 2024. De voorgestelde maatregel betekent een vereenvoudiging ten opzichte van de huidige situatie. De vrijstelling voor OV-kaarten is echter een klein onderdeel in de (geïntegreerde) controles die de Belastingdienst doet op het gebied van de loonheffingen en zal daardoor niet leiden tot een capaciteitsbesparing. Er wordt met de voorgestelde maatregel een vereenvoudiging van regelgeving bereikt, met een complexiteitsreductie als gevolg. De Belastingdienst wees er op dat de maatregel vragen kan oproepen over de gevolgen van een eigen bijdrage van werknemers. Naar aanleiding hiervan is in de artikelsgewijze toelichting expliciet opgenomen dat een eigen bijdrage van werknemers niet kan leiden tot negatief loon. De voorgestelde maatregel brengt daar geen verandering in.

#### *5.11 Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag IB*

Bij bepaalde voorlopige aanslagen IB wordt op grond van de wet een betalingskorting verleend als het gehele bedrag van de voorlopige aanslag minus het bedrag van de betalingskorting uiterlijk op de eerste vervaldag is betaald. De betalingskorting is in 1998 geïntroduceerd op advies van de Commissie Van Lunteren. De Commissie Van Lunteren deed onderzoek naar het verminderen van de administratieve lasten die samenhangen met de fiscale regelgeving en uitvoeringspraktijk.<sup>46</sup> Deze commissie stelde vast dat een aantal belastingschuldigen in staat en bereid is om een voorlopige aanslag, die in meer dan één termijn betaald mag worden, in één keer te betalen. Met het oog op administratieve lastenverlichting werd voorgesteld en wettelijk vastgelegd om betaling in één keer te stimuleren met een betalingskorting.<sup>47</sup> De tijden zijn veranderd. De administratieve lasten bij het voldoen van een voorlopige aanslag zijn als gevolg van het elektronisch bankieren vandaag de dag gering. Het in één keer betalen van een aanslag kost nu als gevolg van de digitalisering namelijk bijna evenveel tijd als het in gang zetten van vooraf vastgestelde periodieke betalingen. Dit maakt dat het niet langer noodzakelijk is om de volledige betaling in één keer van een voorlopige

<sup>46</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, p. 4.

<sup>47</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, p. 13.



aanslag te stimuleren met een betalingskorting. Gelet daarop wordt voorgesteld om de betalingskorting bij voorlopige aanslagen IB af te schaffen. Het blijft ook na de inwerkingtreding van deze voorgestelde maatregel voor de belastingschuldige mogelijk om een voorlopige aanslag in één keer te betalen.

Sinds 1 januari 2023 wordt er al geen betalingskorting meer aangeboden bij voorlopige aanslagen Vpb. Met deze voorgestelde maatregel wordt de betalingskorting – overeenkomstig de toezegging bij de plenaire behandeling van de Fiscale verzamelwet 2023 – in haar geheel afgeschaft.

#### *Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie*

Met de afschaffing van de betalingskorting bij voorlopige aanslagen IB wordt tegemoetgekomen aan de toezegging bij de plenaire behandeling van de Fiscale verzamelwet 2023 aan het lid Nijboer om in navolging van de afschaffing van de betalingskorting bij voorlopige aanslagen Vpb de betalingskorting ook af te schaffen bij voorlopige aanslagen IB. Voorts was de betalingskorting geïntroduceerd om de administratieve lasten te verminderen. Als gevolg van het internetbankieren zijn de administratieve lasten vandaag de dag gering. Hierdoor is het niet langer noodzakelijk om volledige betaling van een voorlopige aanslag te stimuleren met een betalingskorting.

De afschaffing van de betalingskorting geschiedt simpelweg door deze niet langer aan te bieden bij een voorlopige aanslag IB. Hiermee wordt er dus niet langer korting verleend op de te betalen IB in de situatie dat de belastingschuldige de gehele voorlopige aanslag voor het verstrijken van de eerste termijn heeft voldaan. Hierdoor is de maatregel doeltreffend.

Met deze voorgestelde maatregel wordt de betalingskorting niet langer aangeboden. Hierdoor zal de opbrengst bij voorlopige aanslagen IB hoger zijn. Het niet langer aanbieden van een betalingskorting bij voorlopige aanslagen IB vereist een eenmalige aanpassing van het systeem. De uitvoeringskosten hiervoor zijn geraamd op € 110.000. Dit betreffen incidentele kosten die samenhangen met de benodigde wijzigingen in de automatisering. Door het niet langer aanbieden van de betalingskorting vervalt de financiële prikkel voor belastingschuldigen om de aanslag in één keer te voldoen. Desondanks is de verwachting dat de uitvoeringslasten niet (veel) hoger zullen worden. Ingeschat wordt dat het nalevingstekort en de uitvoeringslasten de opbrengsten die worden gerealiseerd met deze maatregel niet gaan overschrijden. Een evaluatie is niet noodzakelijk.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

Het voorstel om de betalingskorting bij voorlopige aanslagen IB af te schaffen is goed uitvoerbaar voor de Belastingdienst. Voorts zal deze wijziging zorgen voor een geringe afname van de complexiteit. Met het afschaffen van de betalingskorting komt een stimulans om de voorlopige aanslag IB tijdig te betalen te vervallen. Het blijft echter voor de belastingschuldige wel mogelijk om de voorlopige aanslag in één keer te betalen. De verwachting is echter dat een grotere groep belastingschuldigen de voorlopige aanslag IB in termijnen zal gaan betalen. In 2019 maakte ruim 53,5% van de belastingschuldigen die een betalingskorting kregen aangeboden gebruik van dit aanbod en hebben de voorlopige aanslag IB in één keer voldaan. In 2021 toen de betalingskorting – als gevolg van de lagere invorderingsrente – vaak slechts € 1 betrof, besloot nog steeds 41,8% van de belastingschuldigen om de voorlopige aanslag IB in één keer te betalen. Het is niet mogelijk in te schatten hoeveel belastingschuldigen na de inwerkingtreding van dit voorstel de voorlopige

aanslag in termijnen zullen voldoen. Er bestaat een klein risico dat het bedrag van de voorlopige aanslag IB minder makkelijk binnenkomt. Voorts zullen belastingschuldigen meer gebruikmaken van betaalmethoden om in termijnen te betalen. Denk hierbij aan het verlenen van een automatische incasso. Dit kan resulteren in klantvragen. Tot slot kunnen belastingschuldigen kiezen voor een maandelijkse overboeking, met de kans dat een termijn wordt vergeten of een fout wordt gemaakt bij de overboeking. Dit zorgt voor uitval en invorderingswerkzaamheden. Daarentegen komt het op dit moment regelmatig voor dat belastingschuldigen in de veronderstelling zijn dat ze de voorlopige aanslag IB tijdig hebben voldaan, maar dat betaling pas na de eerste vervaldag is bijgeschreven op de rekening van de Belastingdienst, waardoor de belastingschuldige niet in aanmerking komt voor de betalingskorting. Voorts kan een onjuist bedrag zijn overgemaakt. Wanneer dit bedrag lager is dan het bedrag van de voorlopige aanslag IB minus de betalingskorting komt de belastingschuldige eveneens niet in aanmerking voor de betalingskorting. Deze situaties zorgen nu voor klantvragen en herstelwerkzaamheden. Deze komen na de inwerkingtreding van de voorgestelde afschaffing te vervallen. Het afschaffen van de betalingskorting heeft een zeer beperkte impact op de automatisering. Door het verwijderen van de rekenmodule wordt er geen rekening meer gehouden met de betalingskorting. De betalingskorting zal ook niet meer zichtbaar zijn op de voorlopige aanslag IB.

#### *5.12 Minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting*

Met deze maatregel wordt een aanpassing in de minimumkapitaalregel in de Vpb voorgesteld. De minimumkapitaalregel is een specifieke renteaftrekbeperking in de Vpb voor banken en verzekeraars die is ingevoerd per 1 januari 2020. Om te komen tot een meer gelijke behandeling van eigen vermogen en vreemd vermogen is in 2019 de generieke renteaftrekbeperking (earningsstrippingmaatregel) uit ATAD1 geïmplementeerd in de Vpb. Omdat de earningsstrippingmaatregel niet aangrijpt bij banken en verzekeraars is per 1 januari 2020 de minimumkapitaalregel ingevoerd om ook voor hen het fiscale voordeel van de financiering met vreemd vermogen te beperken. De maatregel beperkt de aftrek van de verschuldigde rente voor zover het vreemd vermogen meer bedraagt dan 91% van het balanstotaal.<sup>48</sup>

De minimumkapitaalregel blijkt onevenwichtig uit te werken op het interne liquiditeitsbeheer van banken en verzekeraars. In het kader van het interne liquiditeitsbeheer worden overtollige liquide middelen van de ene groepsmaatschappij door tussenkomst van de interne treasury afdeling uitgeleend aan andere groepsmaatschappijen. Op deze wijze worden de liquide middelen vanuit de groep gezien op een zo efficiënt mogelijke wijze ingezet en wordt voorkomen dat op groepsniveau onnodig vreemd vermogen dient te worden aangetrokken. De rentelasten op deze schulden aan groepslichamen vallen momenteel onder het toepassingsbereik van de minimumkapitaalregel. Vanuit het doel van de maatregel om financiering met vreemd vermogen te beperken wordt voorgesteld de minimumkapitaalregel zodanig aan te passen dat rentelasten op schulden aan groepslichamen voortaan onder voorwaarden niet in aftrek worden beperkt. Met andere woorden rentelasten op schulden aan groepslichamen worden onder voorwaarden aftrekbaar. Om de budgettaire derving van € 73 miljoen te dekken die voortvloeit uit de voorgestelde aanpassing wordt aanvullend voorgesteld om het percentage van de minimumkapitaalregel per 1 januari 2024 te verhogen van 9% naar 10,6%.

<sup>48</sup> Dit percentage was bij invoering van de maatregel 92% en is nadien in het Belastingplan 2021 verlaagd naar 91%.

Dat wil zeggen dat de aftrek van rentelasten wordt beperkt voor zover het vreemd vermogen meer bedraagt dan 89,4% van het balanstotaal. Hoewel voor de financiële sector als geheel hiermee geen sprake is van een fiscale lastenverlichting of -verzwaring, kunnen zich binnen deze sector herverdelingseffecten voordoen.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De minimumkapitaalregel heeft als doel de fiscale prikkel voor banken en verzekeraars tot financiering met vreemd vermogen te beperken. Omdat de regel tot nu toe ook aangreep op rentelasten op schulden aan groepslichamen, kon dit de efficiënte allocatie van middelen binnen de groep verstoren. Door het opnemen van een uitzondering voor rentelasten op schulden aan groepslichamen kunnen banken en verzekeraars overtollige liquide middelen zo efficiënt mogelijk inzetten binnen een groep. Hierdoor blijft in lijn met het doel van de minimumkapitaalregel op groepsniveau de behoefte voor de financiering met vreemd vermogen beperkt. Het betreft een gerichte uitzondering in een bestaande wettelijke regeling die een beperkte groep belastingplichtigen raakt. Hiermee is de maatregel naar verwachting doeltreffend en doelmatig. De opbrengst van de minimumkapitaalregel wordt gemonitord. Hierover zal uiterlijk in 2026 worden gerapporteerd. Afhankelijk van de beschikbaarheid van aangiftegegevens zal de impact van deze wijziging daarin worden meegenomen.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing van de minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2024.

#### *5.13 Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties*

Voor de btw is het uitgangspunt dat btw (algemeen tarief, momenteel 21%) verschuldigd is door de verkoper bij de levering van nieuwe onroerende zaken.<sup>49</sup> De verkrijging van bestaande onroerende zaken wordt in de regel bij de koper met overdrachtsbelasting (ovb) belast (algemeen tarief, momenteel 10,4%). Het is echter mogelijk om nieuwe onroerende zaken via een aandelentransactie over te dragen (in plaats van via een rechtstreekse levering van de onroerende zaken) waarbij noch btw, noch ovb verschuldigd is.

In de praktijk passen belastingplichtigen deze belastingbesparende structuur toe om de belastingdruk te verlagen bij de aankoop van nieuwe onroerende zaken. Deze structuur is interessant als de btw een kostenpost vormt, zoals bij aankoop door verhuurders van woningen, (beleggers die verhuren aan) onderwijsinstellingen, pensioenfondsen, verzekeringsmaatschappijen en zorgaanbieders.<sup>50</sup>

<sup>49</sup> In de regel geldt dan ook de zogenoemde samenloopvrijstelling zodat géén overdrachtsbelasting is verschuldigd over de verkrijging van de nieuwe onroerende zaak.

<sup>50</sup> De koper van een nieuwe onroerende zaak die het pand volledig voor btw-vrijgestelde activiteiten gaat gebruiken, kan de in rekening gebrachte btw niet in aftrek brengen. De btw vormt voor deze ondernemer een kostenpost.

Deze belastingbesparende structuur is mogelijk binnen het huidige wettelijk kader<sup>51</sup>, maar is ongewenst en ook niet bedoeld met de wet- en regelgeving ter voorkoming van samenloop van btw en ovb op basis waarvan de vrijstelling van ovb slechts in bepaalde situaties waarin sprake is van btw-heffing van toepassing kan zijn. Het gebruik van rechtspersonen en aandelentransacties gebeurt mede om niet-fiscale redenen maar heeft ook een minimalisering van de belastingdruk als effect.<sup>52</sup> Het bestaan van de structuur kan projectontwikkelaars er (indirect) toe bewegen om bij de levering van nieuwe onroerende zaken gebruik te maken van (belastingbesparende) aandelentransacties. De Belastingdienst heeft op dit moment geen bestrijdingsmogelijkheden ten aanzien van deze structuur omdat zij niet in strijd is met wet- en regelgeving en jurisprudentie. Omdat bestrijdingsmethoden nu ontbreken, is het waarschijnlijk dat het gebruik van aandelentransacties omwille van fiscaal voordeel in dit soort situaties op grote schaal zal (blijven) plaatsvinden.

Hoewel met betrekking tot de btw-wetgeving ook mogelijkheden bestaan om de btw-druk van de genoemde aandelentransacties via een wetswijziging zodanig te verhogen dat een vergelijkbare belastingdruk ontstaat met situaties waarin de onroerende zaken rechtstreeks en belast met btw worden geleverd (zie paragraaf 5, doelmatigheid en doeltreffendheid), zijn deze – op dit moment – niet doeltreffender en doelmatiger bevonden dan de mogelijkheid van wijziging van de ovb-wetgeving waarvoor met dit wetsvoorstel is gekozen. Dit wetsvoorstel bevat daarom een voorstel om de zogenoemde samenloopvrijstelling in de ovb-wetgeving in die zin te wijzigen dat in ieder geval heffing van ovb (4%) plaatsvindt bij de verkrijging van nieuwe onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen via een (kwalificerend)<sup>53</sup> aandelenbelang als de achterliggende nieuwe onroerende zaken op dat moment voor minder dan 90% worden gebruikt voor btw-belaste prestaties of zich dat binnen twee jaren na het moment van verkrijging voordoet. Dit wordt bereikt door de toepassing van de samenloopvrijstelling in die gevallen uit te sluiten.

In de internetconsultatie is door partijen met steekhoudende argumentatie benadrukt dat er veelal geen alternatieven bestaan voor een aandelentransactie en dat alternatieve structurering (waaronder rechtstreekse overdracht van «stenen») vaak niet mogelijk is. Daarom is naar aanleiding van de internetconsultatie besloten de voorgestelde regeling aan te passen. Een van deze aanpassingen is dat kopende partijen die de onderliggende onroerende zaken op het moment van verkrijging en de twee daaropvolgende jaren volledig of nagenoeg volledig btw-belast (zullen) gebruiken, niet worden geconfronteerd met heffing van ovb. Bovendien wordt met de introductie van een tarief van 4% in veel gevallen voorkomen dat de voorgestelde maatregel leidt tot een effectieve heffing

---

<sup>51</sup> De HR is in een drietal arresten ingegaan op de rechtsvraag of een vrijstelling van ovb ook van toepassing is op de verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon in een situatie waarin de rechtstreekse verkrijging van de onderliggende onroerende zaken in een vrijstelling deelt. De HR heeft bevestigend geoordeeld en hanteert sindsdien deze «doorkijkbenadering» die de belastingbesparende structuur mogelijk maakt. HR 23 februari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU8559, HR 10 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ7580, en HR 30 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2110.

<sup>52</sup> Het gebruik van rechtspersonen/aandelentransacties gebeurt ook om niet-fiscale redenen (zoals mitigeren van aansprakelijkheid) en is als zodanig ook geaccepteerd. Dat doet echter niet af aan de onwenselijkheid van niet-heffing bij gebruikmaking van de structuur.

<sup>53</sup> Het verdient opmerking dat door de voorgestelde maatregel alleen heffing van ovb plaatsvindt voor zover op grond van de WBR ovb is verschuldigd over een verkrijging van de aandelen. Wanneer op grond van de WBR geen ovb is verschuldigd omdat niet aan alle in de WBR voor belastbaarheid gestelde vereisten wordt voldaan (bijvoorbeeld wanneer de bezittingen van de rechtspersoon waarvan aandelen worden overgedragen voor minder dan 30% bestaan uit onroerende zaken), wordt niet toegekomen aan de uitsluiting van de samenloopvrijstelling.

(niet aftrekbare btw in de bouwfase plus ovb) van meer dan de 21% (btw) die verschuldigd zou zijn bij rechtstreekse levering van de onroerende zaak.

Ondanks dat het introduceren van een nieuw tarief in de ovb zich niet optimaal verhoudt tot het algemeen streven naar een eenvoudiger belastingstelsel, acht het kabinet de maatregel opportuun voor de specifiek beschreven situaties. Het met de maatregel voorgestane doel is het bestrijden van een ongewenste en door de bestaande wetgeving niet beoogde belastingbesparende structuur en daarmee het creëren van een gelijk spelveld in de sector. Dat doel wordt bereikt doordat de overdracht van nieuwe onroerende zaken door middel van aandelen in voorkomende gevallen in die mate met ovb wordt belast, dat daarmee zoveel mogelijk eenzelfde effectieve belastingdruk ontstaat als het geval zou zijn wanneer de onroerende zaken zelf worden overdragen. De twee reeds bestaande ovb-tarieven zijn daartoe niet toereikend. Uit de internetconsultatie is gebleken dat toepassing van het tarief van 10,4% in veel gevallen zal leiden tot een te hoge effectieve belastingdruk terwijl het tarief van 2% op basis van berekeningen onvoldoende blijkt om de beoogde, gelijke belastingdruk te bewerkstelligen. Met de introductie van een ovb-tarief van 4% is sprake van een zo gericht mogelijke maatregel die in de als zodanig afgebakende situaties het beoogde effect sorteert.

Naast de beleidsevaluatie die in 2028 zal plaatsvinden ten aanzien van de doelmatigheid en doeltreffendheid van onderhavige maatregel, vindt in 2024 een evaluatie plaats van de tariefdifferentiatie in de ovb. Daarbij zal de mate van complexiteit van de toepassing van diverse ovb-tarieven worden meegenomen.

#### *Hoofdpijnen van het voorstel*

De voorgestelde wetswijziging zorgt ervoor dat de samenloopvrijstelling in bepaalde situaties<sup>54</sup> geen toepassing vindt bij de verkrijging van een kwalificerend aandelenbelang in een zogenoemde onroerendezaakrechtspersoon.<sup>55</sup> Wanneer de achterliggende (nieuwe) onroerende zaken echter op het moment van verkrijging en gedurende twee jaren na het moment van verkrijging volledig of nagenoeg volledig (dus voor ten minste 90%) gebruikt worden voor btw-belaste prestaties, vindt de samenloopvrijstelling onverminderd toepassing. Worden de achterliggende (nieuwe) onroerende zaken in de genoemde periode voor minder dan 90% gebruikt voor btw-belaste prestaties, waardoor de samenloopvrijstelling geen toepassing vindt, dan is het tarief op de verkrijging van het kwalificerende aandelenbelang in een onroerendezaakrechtspersoon 4%. Het doel van deze wetswijziging is de ongelijkheid in het spelveld te verminderen die is ontstaan tussen marktpartijen die de vervreemding van onroerende zaken vormgeven door een aandelentransactie en marktpartijen die de onroerende zaken rechtstreeks overdragen. De voorgestelde maatregel beoogt een gelijk spelveld te creëren en neemt gedeeltelijk het voordeel van de ongewenste btw-besparing weg door in voorkomende gevallen ovb te heffen. Aldus wordt zo reëel<sup>56</sup> mogelijk de belastingdruk benaderd waarvan sprake zou zijn bij een rechtstreekse, met btw belaste, overdracht van de onroerende zaken.

<sup>54</sup> Voor zover niet wordt voldaan aan het hierna beschreven 90%-criterium.

<sup>55</sup> Een rechtspersoon als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR.

<sup>56</sup> Op basis van interne berekeningen en door de sector verstrekte cijfermatige praktijksituaties die als voldoende reëel zijn beoordeeld.

In het samenloopbesluit<sup>57</sup> staat momenteel een goedkeuring op basis waarvan btw- en ovb-vrij met deelgerechtigdheden in niet-rechtspersonen (bijvoorbeeld commanditaire vennootschappen) nieuwe onroerende zaken geleverd/verkregen kunnen worden. Deze goedkeuring dient om binnen de huidige wet- en regelgeving een gelijk speelveld te creëren ten opzichte van (reguliere) aandelentransacties. Het kabinet zal, indien dit wetsvoorstel wordt aangenomen en tot wet wordt verheven, deze goedkeuring (zie paragraaf 8, de evaluatieparagraaf) aanpassen in lijn met dit wetsvoorstel zodat aldus aandelentransacties en transacties met deelgerechtigdheden na de voorgestelde wetswijziging gelijk worden behandeld.

Er bestaan ook andere transactiestructuren dan een aandelenoverdracht of een overdracht door middel van deelgerechtigdheden die een vergelijkbaar resultaat bereiken (btw-vrije en ovb-vrije overdracht van nieuwe onroerende zaken). Te denken valt aan de verkrijging van nieuwe onroerende zaken binnen een fiscale eenheid voor de btw of via de overname van een (gedeelte van een) onderneming, waarin de nieuwe onroerende zaak is gerealiseerd<sup>58</sup>. Het wetsvoorstel beoogt daar geen wijziging in aan te brengen. Het gaat in die situaties immers niet om de vervreemding van een losse onroerende zaak aan een derde, maar om de levering binnen één btw-onderneming of het (geruisloos) kunnen voortzetten van een onderneming. Daarom ziet het kabinet er voortsnog van af om bij dergelijke transacties een heffing van ovb te introduceren. Het kabinet monitort in hoeverre de markt reageert op nieuwe wetgeving door middel van een toename in onbedoeld gebruik van de andere transactiestructuren (zie paragraaf 8, de evaluatieparagraaf).

Tot slot kan een transactie zodanig worden vormgegeven dat geen sprake is van een belaste verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon door bijvoorbeeld een viertal samenwerkende partijen de aandelen te laten verkrijgen waardoor die verkrijging (ieder 25% van het aandelenbelang) niet resulteert in heffing van ovb (voor zover deze transactiewijze niet valt aan te merken als misbruik van recht waardoor wel ovb verschuldigd zou zijn).<sup>59</sup> Deze structurering is te voorkomen met wetgeving voor een zogenoemde samenwerkende groep in de ovb. Vergelijkbare wetgeving bestaat in de vennootschapsbelastingwetgeving<sup>60</sup>. Dit is uitvoeringstechnisch complexe wetgeving. Daarom heeft het de voorkeur in eerste instantie te monitoren (zie paragraaf 8, de evaluatieparagraaf) in hoeverre deze structuur zich voor zal gaan doen en in hoeverre dergelijke structurering, indien gericht op belastingontwijking, kan worden bestreden door middel van het leerstuk van misbruik van recht. Mochten significante gedragseffecten waarneembaar zijn dan kan de mogelijkheid van de introductie van de zogenoemde samenwerkende groep in de ovb-wetgeving worden overwogen.

Alles overziend is het kabinet van mening dat de voorgestelde wijziging in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) leidt tot de meest eenduidige en uitvoerbare wijze om het beoogde resultaat van een gerichte belastingheffing op verkrijgingen van nieuwe onroerende zaken

<sup>57</sup> Het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017 over Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop (Stcrt. 2022, 32371).

<sup>58</sup> Zogenoemde 37d-transacties, naar het betreffende artikel in de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>59</sup> De samenloopvrijstelling wordt dan niet uitgesloten omdat geen met ovb-belaste verkrijging plaatsvindt.

<sup>60</sup> Artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969.



of rechten waaraan deze zijn onderworpen via aandelen te bereiken. Aldus acht het kabinet deze wijziging van de WBR de meest doelmatige en doeltreffende manier om de gesignaleerde concurrentievervalsing te bestrijden.

Door de verkrijging van nieuwe onroerende zaken door middel van aandelen te belasten met ovb, beoogt het kabinet een gelijk spelveld te creëren tussen ondernemers die nieuwe onroerende zaken rechtstreeks leveren en ondernemers die nieuwe onroerende zaken leveren door middel van een aandelentransactie. Om te onderzoeken of de gekozen vormgeving van de voorgestelde maatregel doeltreffend en doelmatig is, wordt de voorgestelde maatregel betrokken bij een beleidsevaluatie. Dit is mogelijk zodra er voldoende aangiften zijn en onroerende zaken zijn geleverd waarbij deze maatregel van toepassing is. In verband met het overgangsrecht zal dit het geval zijn in 2028. In dat jaar kunnen ten aanzien van ten minste twee jaren eventuele veranderingen in prijzen waargenomen worden. De aangiftegegevens zijn op termijn beschikbaar vanuit de Belastingdienst. In het kader van de doeltreffendheid en doelmatigheid zullen in elk geval de volgende onderzoeksvragen worden beantwoord:

- Heeft de maatregel gezorgd voor een gelijk spelveld tussen ondernemers die nieuwe onroerende zaken rechtstreeks leveren en ondernemers die nieuwe onroerende zaken via aandelen leveren? (onderzoeksmethode: kwantitatieve analyse door een onderzoeksbureau en, indien mogelijk, aangevuld met informatie vanuit het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst).
- In hoeverre heeft de maatregel geleid tot een verschuiving van aandelentransacties naar transacties met deelgerechtigdheden in niet-rechtspersonen (bijvoorbeeld commanditaire vennootschappen) of transacties die conform de btw-wetgeving een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen vormen? (kwantitatieve analyse door een onderzoeksbureau en, indien mogelijk, aangevuld met informatie vanuit het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst).
- In hoeverre wordt om de voorgestelde wetswijziging heen gestructureerd door bijvoorbeeld het te verkrijgen aandelenbelang in een onroerendezaakrechtspersoon zodanig onder samenwerkende rechtspersonen op te splitsen dat niet langer sprake is van een belaste verkrijging in de zin van de WBR? (kwantitatieve analyse door een onderzoeksbureau en, indien mogelijk, aangevuld met informatie vanuit het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst).
- In hoeverre heeft de maatregel geleid tot een prijsverhoging in de huursector? (kwantitatieve analyse door een onderzoeksbureau en, indien mogelijk, aangevuld met informatie vanuit het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst).

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De maatregel als zodanig is complex. Deze complexiteit wordt versterkt door de wijzigingen die zijn doorgevoerd naar aanleiding van de internetconsultatie en de met de sector gevoerde gesprekken, waaruit bleek dat de maatregel op punten aanpassing behoefde. De maatregel is aan de Belastingdienst voorgelegd en in overleg is bezien hoe de maatregel beter uitvoerbaar gemaakt kon worden en hoe de uitvoeringslasten beheersbaar konden worden gehouden. De Belastingdienst heeft zich ingespannen om de maatregel ook na de wijzigingen uitvoerbaar te maken. Door middel van een uitvoeringstoets zijn de uitvoeringsgevolgen in kaart gebracht. De Belastingdienst voorziet een verhoudingsgewijs aanzienlijke, structurele, aanvullende inzet van hooggekwalificeerd personeel om uitvoering aan de maatregel te geven. De Belastingdienst



heeft zich ingespannen om die aanvullende inzet, waar mogelijk, te beperken, onder meer door aanvaarding van bepaalde risico's. De maatregel verlangt blijkens de door de Belastingdienst vastgestelde uitvoeringstoets uitbreiding van de personele capaciteit met 22 fte. De uitvoeringslasten zien met name op noodzakelijke aanpassing van aangifteformulieren en achterliggende systemen, de toepassing van het overgangsrecht en het 90%-criterium alsmede een juiste tarief toepassing. Aldus zijn die uitvoeringslasten in grote mate gerelateerd aan de handhaafbaarheid van de maatregel. Omdat de maatregel vooral transacties met complexe en omvangrijke vastgoedportefeuilles en daarmee aanzienlijke fiscale belangen betreft, zal voorts naar verwachting veelvuldig vooroverleg plaatsvinden. Dat vergt (eveneens) extra structurele personele capaciteit die, gezien de huidige arbeidsmarkt, in ieder geval in de aanvangsfase met name aan bestaande toezichtsprocessen zal moeten worden onttrokken, hetgeen een procesverstoring zal hebben.

Concluderend geeft de Uitvoeringstoets aan dat de maatregel uitvoerbaar is, mits bepaalde risico's worden onderkend en geaccepteerd. Die risico's zien met name op handhaving van de maatregel, in combinatie met personele aspecten. Twee jaar na invoering zal een (eerste) evaluatie van de maatregel plaatsvinden. Daarbij zal worden beoordeeld in welke mate de geconstateerde risico's zich voordoen en in hoeverre dat dan aanvaardbaar is dan wel aanvullende capaciteit noodzakelijk is.

#### *5.14 Algemeen btw-tarief op agrarische goederen en diensten*

In 2022 is de evaluatie van het verlaagde btw-tarief in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) aangevangen.<sup>61</sup> Deze evaluatie is op 3 april 2023 gepubliceerd onder de titel «Evaluatie van het verlaagde btw-tarief».<sup>62</sup> Naar aanleiding van de bevindingen voorziet dit voorstel in de toepassing van het algemeen btw-tarief op leveringen van bepaalde agrarische goederen per 1 januari 2025.

Op grond van de Wet OB 1968 zijn leveringen van bepaalde agrarische goederen belast tegen een verlaagd tarief, zoals peulvruchten en granen die niet als voedingsmiddel kwalificeren, pootgoed, vee, beetwortelen, land- en tuinbouwzaden, rondhout, stro, veevoerders, vlas en wol, zowel ruw en ongewassen. Dat deze leveringen van agrarische goederen zijn belast tegen het verlaagde tarief dient in samenhang te worden gezien met de inmiddels afgeschafte landbouwregeling.

De landbouwregeling was een bijzondere regeling voor landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers. Deze ondernemers waren op grond van de regeling geen btw verschuldigd over hun leveringen van goederen en dienstverrichtingen, niet verplicht tot het bijhouden van een btw-administratie en mochten de aan hen in rekening gebrachte btw niet in aftrek brengen. Om cumulatie van btw in bedrijfskolommen te voorkomen, was daarbij voorzien in een verlaagd btw-tarief voor de goederenleveringen en dienstverrichtingen die doorgaans voornamelijk door agrarische ondernemers werden afgenomen. Het niet in aftrek kunnen brengen van de in rekening gebrachte btw maakte de regeling namelijk onaantrekkelijk bij hoge voordruk. Door middel van een verlaagd tarief werd de relatief hoge voordruk voorkomen.

De landbouwregeling is per 1 januari 2018 afgeschaft, maar het verlaagde btw-tarief op de leveringen van bepaalde agrarische goederen is in stand gebleven. Uit de thans uitgevoerde evaluatie volgt dat het verlaagde tarief

<sup>61</sup> Zoals onder meer aangekondigd in Kamerstukken II 2021/22, 35 925, nr. 2.

<sup>62</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 151.

op die agrarische goederen niet meer actueel is. Door het afschaffen van de landbouwregeling doet cumulatie van btw zich immers in beginsel niet meer voor bij de beoogde doelgroep. De landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers zijn door de afschaffing van de landbouwregeling doorgaans btw-ondernemer die btw-belaste prestaties verrichten en zij kunnen als gevolg daarvan de aan hen in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. Voor zover zij btw in aftrek kunnen brengen, kan cumulatie van btw dus niet meer voorkomen. Daarom wordt voorgesteld het verlaagde btw-tarief op de leveringen van bepaalde agrarische goederen per 1 januari 2025 af te schaffen.

Gelijktijdig met het voorstel tot afschaffing van het verlaagde btw-tarief op leveringen van bepaalde agrarische goederen, zal een nota van wijziging op het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024 worden aangeboden.<sup>63</sup> Deze nota van wijziging zal de in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024 opgenomen codificatie van bestaand uitvoeringsbeleid ongedaan maken.<sup>64</sup> Dit bestaande beleid ziet op de toepassing van het verlaagd tarief voor de opfok van dieren en het opkweken van planten. Voorliggend voorstel maakt deze codificatie irrelevant. Als het onderhavige wetsvoorstel wordt aangenomen, wordt het bestaande uitvoeringsbeleid ook ingetrokken per 1 januari 2025.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Uit de evaluatie van het verlaagde btw-tarief volgt dat het beleidsdoel voor het verlaagde btw-tarief op leveringen van bepaalde agrarische goederen irrelevant is geworden. Voor de agrarische ondernemers maakt het doorgaans niet uit of deze goederen onder het verlaagde tarief vallen. Het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid is daarmee eveneens irrelevant.<sup>65</sup>

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

Dit wetsvoorstel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets, die als bijlage is bijgevoegd. Uit deze uitvoeringstoets blijkt dat de Belastingdienst de tariefwijziging voor leveringen van bepaalde agrarische goederen uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De maatregel heeft geen noemenswaardige invloed op de complexiteit of de handhaving.

#### *5.15 Wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992*

##### *Verhogen vaste voet bpm*

De bpm is een belasting ter zake van de inschrijving van een auto in Nederland. Oftewel het betreft een belasting op de aanschaf van een auto. De hoogte van de bpm voor een personenauto is opgebouwd uit een vast deel (vaste voet) en een variabel deel (schijvenstelsel) dat afhankelijk is van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de personenauto. In de Voorjaarsnota 2023 is kenbaar gemaakt dat het kabinet de ingroei van emissievrije personenauto's wil versnellen en de aanschaf van een tweedehands elektrische auto wil subsidiëren. Om deze extra uitgaven te

<sup>63</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 342.

<sup>64</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 31 maart 2022, over het beleid over de reikwijdte en toepassing van Tabel I bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (Stcrt. 2022, 9114).

<sup>65</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 151, p. 52 en 53.

dekken wordt een verhoging van de vaste voet in de bpm voorgesteld met € 200 vanaf 2025 (prijspeil 2023)<sup>66</sup>.

#### *Beëindigen teruggaaf bpm geldtransport*

In de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen (Wet BPM 1992) wordt op verzoek een bpm-teruggaaf verleend voor motorrijtuigen die zijn ingericht voor geldtransport en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn (zogenoemde geldtransportwagens). De regeling voor geldtransportwagens is destijds in de Wet BPM 1992 opgenomen, omdat deze motorrijtuigen binnen de huidige regels niet als bestelauto (maar als personenauto) worden aangemerkt doordat de laadruimte zitplaats biedt aan een bewaker. Het kabinet stelt voor om deze regeling te beëindigen, zodat ook houders van deze motorrijtuigen vanaf 2026 geprikkeld worden om bij aanschaf van het motorrijtuig te kiezen voor een CO<sub>2</sub>-zuiniger alternatief. Dit past ook binnen de bredere context van de klimaat- en milieudoelen.

De teruggaafregeling voor geldtransportwagens brengt daarnaast administratieve lasten met zich mee voor zowel de uitvoering als de gebruikers van de regeling. Door beëindigen van de regeling wordt het belastingstelsel eenvoudiger.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Met de verhoging van de vaste voet van de bpm kan de subsidieregeling voor tweedehands elektrisch aangedreven personenauto's worden gefinancierd. Omdat de maatregel een parameterwijziging betreft kunnen de middelen die nodig zijn voor de subsidieregeling worden verkregen tegen relatief lage kosten. De maatregel is dan ook doeltreffend en doelmatig. Omdat de maatregel een tariefsverhoging betreft is een evaluatie hiervan niet aan de orde.

Beëindiging van de bpm-teruggaaf voor motorrijtuigen die zijn ingericht voor geldtransport dient het belang van doeltreffend en doelmatig beleid. De bewuste motorrijtuigen worden gehouden door professionele ondernemers die met de voertuigen, net zoals andere ondernemers, diensten tegen een vergoeding aanbieden en de kosten daarvan in de prijs van deze diensten kunnen doorberekenen. Door de motorrijtuigen vrij te stellen van bpm blijft de prikkel voor deze ondernemers om te kiezen voor milieuvriendelijke motorrijtuigen beperkt. Deze specifieke maatregel wordt niet voorzien van een evaluatie. Het effect dat de maatregel heeft op de administratieve lasten is verwaarloosbaar.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

Het voorstel om de vaste voet van de bpm te verhogen is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De Belastingdienst heeft geconcludeerd dat invoering van de maatregel per 1 januari 2025 uitvoerbaar is. Ook voor het voorstel om de teruggaaf van bpm voor motorrijtuigen die zijn ingericht voor geldtransport te beëindigen is door de Belastingdienst een uitvoeringstoets uitgevoerd. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein. Deze maatregel kan met ingang van 1 januari 2026 worden uitgevoerd.

---

<sup>66</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 350, nr. 1.

## 5.16 Wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994

### *Beëindigen nihil-tarief motorrijtuigenbelasting OV-autobussen op autogas en beëindigen nihil- of lager tarief motorrijtuigenbelasting voor LPG, CNG en LNG*

In de Wet MRB 1994 geldt een vrijstelling van motorrijtuigenbelasting (mrb) voor een autobus die hoofdzakelijk wordt gebruikt voor het openbaar vervoer en die is bestemd om hoofdzakelijk te worden aangedreven door een kracht die wordt ontleend aan vloeibaar gemaakt petroleumgas of aan aardgas. Daarnaast geldt in de Wet MRB 1994 een lagere brandstoftoeslag voor personenauto's en bestelauto's die door particulieren worden gehouden, wanneer in het kentekenregister de brandstofsoort CNG, LNG of de brandstofsoort LPG met de typeaanduiding af-fabriek-, G3- of R115-installatie is opgenomen. Voor personenauto's en bestelauto's met een andere autogas(installatie) geldt de lagere brandstoftoeslag overigens niet. Het mrb-tarief voor deze groep is ten opzichte van benzineauto's hoger vanwege de ontbrekende of lagere brandstofaccijnzen voor LPG, LNG en CNG.

Het kabinet stelt voor om voornoemde regelingen te beëindigen. Beide regelingen zijn destijds geïntroduceerd om de CO<sub>2</sub>-uitstoot te verminderen en de afhankelijkheid van benzine en diesel te verminderen. LPG, LNG en CNG golden toen als een duurzame en betaalbare brandstof, die een alternatief kon bieden voor benzine en diesel. Het stimuleren van het gebruik van aardgasvoertuigen werd gezien als een manier om deze doelen te bereiken.

Zoals SEO Economisch Onderzoek<sup>67</sup> en de Algemene Rekenkamer<sup>68</sup> in hun onderzoek hebben geconcludeerd is de doelstelling van deze regelingen achterhaald. Het beleid van het kabinet is nu gericht op het stimuleren van duurzamere alternatieven, zoals elektrische auto's en waterstofauto's. Het voortzetten van regelingen voor voertuigen die rijden op onder meer autogas is daarom niet langer wenselijk. Door het beëindigen van de regelingen worden emissievrije alternatieven aantrekkelijker.

Daarnaast leidt het beëindigen van beide regelingen tot een eenvoudigere en beter uitvoerbare mrb. Met name de uitvoering van de regeling voor autobussen vraagt – in verhouding tot het aantal gebruikers – relatief meer capaciteit van de Belastingdienst om vast te stellen of een autobus daadwerkelijk wordt ingezet in het openbaar vervoer.

Voorgesteld wordt om het verlaagde mrb-tarief te beëindigen met ingang van 1 januari 2026 om de houders van deze voertuigen voldoende handelingsperspectief te kunnen bieden. Voor het beëindigen van de vrijstelling voor autobussen wordt 1 januari 2030 als ingangsdatum voorgesteld. Deze datum wordt voorgesteld gegeven de wens om het reeds afgesloten Bestuursakkoord zero emissie OV-busvervoer<sup>69</sup> in 2030 niet te doorkruisen. Het kabinet zal zich ook blijven inzetten voor de verdere inzet van biobrandstoffen in de huidige infrastructuur.<sup>70</sup> Ook in het kader van het Europese Fit for 55-pakket en de hoge doelen uit REDIII (Renewable energy directive) en de ETS (European Union Emissions Trading System) blijft het kabinet de mogelijkheden verkennen voor investeringen in de infrastructuur van hernieuwbare energie in mobiliteit. De opgebouwde (gas) infrastructuur blijft daarom relevant voor de transitie naar de verdere inzet van hernieuwbare brandstoffen.

<sup>67</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32 800, nr. 76.

<sup>68</sup> Kamerstukken II 2019/20, 32 800, nr. 63.

<sup>69</sup> [https://zeroemissiebus.nl/wp-content/uploads/2020/08/Bestuursakkoord\\_Zero\\_OV-Bus.pdf](https://zeroemissiebus.nl/wp-content/uploads/2020/08/Bestuursakkoord_Zero_OV-Bus.pdf).

<sup>70</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 813, nr. 1230.

In de Wet MRB 1994 geldt een kwarttarief voor personenauto's waarvan de binnenruimte is ingericht voor het vervoer en verblijf van personen en is voorzien van een vaste kook- en slaapgelegenheid. De zogenoemde kampeerauto. Voor kampeerauto's die bedrijfsmatig worden verhuurd geldt in de Wet MRB 1994 een halftarief. De regelingen zijn bedoeld om kampeerauto's te compenseren vanwege het beperkte gebruik van de weg. Het kabinet stelt naar aanleiding van de evaluatie door SEO<sup>71</sup> en in het kader van vereenvoudiging van het belastingstelsel voor om het kwarttarief te versoberen. Bovendien wordt voorgesteld om kampeerauto's die bedrijfsmatig worden verhuurd niet langer zwaarder te belasten dan kampeerauto's die door particulieren worden gehouden. Met de voorgestelde maatregel wordt het kwarttarief voor kampeerauto's versoberd naar een halftarief en vervalt het specifieke tarief voor kampeerauto's die bedrijfsmatig worden verhuurd.

Zoals uit de onderzoeken van de Algemene Rekenkamer Autobelastingen als beleidsinstrument<sup>72</sup> en onderzoeksbureau SEO Evaluatie bijzondere regelingen in de autobelastingen<sup>73</sup> naar voren komt leveren de bijzondere regelingen voor de kampeerauto's een aanzienlijke belastingderving in de autobelastingen op. Als beleidsinstrument gaan deze regelingen daarmee met hoge kosten gepaard. Bovendien is het een aanname dat deze voertuigen slechts beperkt gebruik van de weg maken, er wordt namelijk niet gecontroleerd of een voertuig beperkt wordt gebruikt. Daarnaast komt het voor dat circa de helft van de gebruikers de kampeerauto minimaal 1 keer per jaar schorst. Door schorsing wordt de facto een lagere mrb betaald dan het geldende kwarttarief. Voorts stoten kampeerauto's, in vergelijking tot personenauto's relatief meer CO<sub>2</sub>, stikstofoxiden en fijnstof uit en dragen daarmee substantieel bij aan de totale emissie door het wegverkeer. De regeling maakt de financiële prikkel die vanuit de mrb wordt gegeven om te kiezen voor een milieu- en klimaatvriendelijke(re) variant aanmerkelijk zwakker. Om dit negatieve neveneffect te reduceren wordt voorgesteld om de bijzondere regelingen te versoberen. De ratio van de voorgestelde maatregel is dan ook om de negatieve milieuprikkels van de huidige regeling deels te herstellen en niet om per se een bepaalde (extra) CO<sub>2</sub>-reductie te realiseren. Paragraaf 6 van de memorie van toelichting geeft weer welke budgettaire opbrengst als gevolg van de beëindiging/versobering met ingang van 1 januari 2026 wordt voorzien.

Onderzocht is of het kwarttarief kon worden behouden, wanneer als aanvullende voorwaarde zou worden gesteld dat de kampeerauto dan voor een langere periode (bijvoorbeeld 1 jaar) niet mag worden geschorst. Voor deze optie is evenwel niet gekozen omdat het zou leiden tot meer complexiteit en handhavingsvraagstukken. Daarnaast is overwogen om het tarief voor kampeerauto's, gegeven de schorsingsmogelijkheden, volledig gelijk te stellen met reguliere personenauto's. Geconstateerd is dat het tarief voor kampeerauto's aanmerkelijk sterker stijgt dan nu is voorgesteld. Het volledig afschaffen van dit bijzondere tarief zou vanaf 2026 een forse lastenverzwaring opleveren voor houders van kampeerauto's die meer dan gemiddeld moeite hebben om op koerswijzigingen te reageren, bijvoorbeeld door pensionering. Het kabinet acht dit nadeel zwaarder wegen dan het voordeel van het reguliere tarief.

<sup>71</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32 800, nr. 76.

<sup>72</sup> Kamerstukken II 2019/20, 32 800, nr. 63.

<sup>73</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32 800, nr. 76.

### *Versoberen oldtimersregeling mrb*

In de Wet MRB 1994 geldt voor voertuigen die 40 jaar en ouder zijn een vrijstelling. Deze zogenoemde oldtimersregeling is oorspronkelijk ingevoerd vanwege beperkt gebruik van de weg door deze groep, maar is in de loop van de tijd veranderd naar behoud van mobiel erfgoed. De regeling heeft geen duidelijkere doelstelling. Ook wordt het gebruik van deze voertuigen niet gemonitord en is daarom niet goed te achterhalen of het oorspronkelijke doel wordt behaald. Het kabinet heeft naar aanleiding van de evaluatie door SEO Economisch Onderzoek<sup>74</sup> en in het kader van vereenvoudiging van het belastingstelsel besloten om de regeling te herzien.

De overgangsregeling voor oudere motorrijtuigen met een bouwjaar tot 1988 loopt per 1 januari 2028 af. Motorrijtuigen die voor 1 januari 1988 voor het eerst in gebruik zijn genomen en waarbij de datum van eerste toelating nog geen veertig jaar geleden is kunnen onder nadere voorwaarden gebruikmaken van deze overgangsregeling. Het kabinet stelt voor deze overgangsregeling als vertrekpunt te nemen en de oldtimersvrijstelling voor auto's vanaf 40 jaar niet af te schaffen, maar met ingang van 1 januari 2028 te versoberen tot motorrijtuigen die voor 1988 zijn gebouwd.

### *Beëindigen kwarttarief mrb paardenvervoer*

In de Wet MRB 1994 geldt een kwarttarief voor een voertuig dat is ingericht voor het vervoer van paarden ten behoeve van de paardensport en uitsluitend niet-beroepsmatig wordt gebruikt. De zogenoemde regeling voor paardenvervoer. De regeling is bedoeld om de groep te compenseren vanwege beperkte gebruik van de weg. Volgens de onderzoekers staat de doelstelling hiervan op gespannen voet met de grondslag van de mrb, omdat de mrb een belasting op bezit is. Bovendien is het een aanname dat deze voertuigen slechts beperkt gebruik van de weg maken, er wordt namelijk niet gecontroleerd of een voertuig beperkt wordt gebruikt. Voorts ontvangt de Belastingdienst regelmatig verzoeken met betrekking tot personen- en bestelauto's die niet geschikt (veilig en diervriendelijk) zijn voor het vervoeren van paarden. Ook is het gebruik van de regeling de afgelopen jaren fors toegenomen: van 1.898 gebruikers in 2018 tot 2.954 in 2020. Het is aannemelijk dat een toenemend deel van de verzoeken slechts is gericht op het verkrijgen van het kwarttarief.

Deze bijzondere regeling vervoer van paarden ten behoeve van de paardensport is vanwege de ruime interpretatie van de voorwaarden moeilijk handhaafbaar. Dit werkt misbruik in de hand, wat ook terug is te zien in de cijfers. Het kabinet heeft naar aanleiding van de evaluatie door SEO Economisch Onderzoek<sup>75</sup> en in het kader van vereenvoudiging van het belastingstelsel besloten om de regeling te beëindigen. De fiscale milieuprikkels in de mrb worden daarmee ook van toepassing op deze groep voertuigen. Verder draagt het afschaffen van de vrijstelling bij aan de fiscale neutraliteit in de mrb ten opzichte van andere sporten en hobby's.

### *Naheffing buitenlands ingezetenen*

Voertuigen met een Nederlands kenteken worden automatisch in de heffing van de mrb betrokken na de tenaamstelling. Voor in het buitenland gekentekende voertuigen dient de houder zich op eigen initiatief te

<sup>74</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32 800, nr. 76.

<sup>75</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32 800, nr. 76.



melden. Vanaf 2014 is een strenger regime geïntroduceerd om de houder van een buitenlands gekentekend motorrijtuig tot compliant gedrag te bewegen. Waarnemingen door de Belastingdienst geven aanleiding om de naheffing van maximaal vijf jaar terug te brengen tot maximaal twaalf maanden. Dit wordt hierna nader toegelicht.

De per 2014 doorgevoerde wetswijzigingen hebben in de praktijk geleid tot het opleggen van méér naheffingsaanslagen mrb met een over het algemeen langere periode van naheffing dan vóór 2014. Echter worden niet alleen evident frauduleuze gevallen getroffen, maar ook gevallen die zich – ondanks voorlichting – niet bewust zijn van de in Nederland geldende verplichting om het buitenlands motorrijtuig in bepaalde omstandigheden in te schrijven in het Nederlands kentekenregister en mrb af te dragen.

In de praktijk blijkt het voor belastingplichtigen lastig om (met name) het vermoeden van de duur van het houderschap te weerleggen. Dit hangt samen met het gegeven dat vaak over een lange periode, tot maximaal vijf jaar, wordt nageheven. Voorgesteld wordt om bij niet naleving van de Wet MRB 1994 een naheffing op te leggen over een tijdsduur van maximaal twaalf maanden. Deze naheffingsperiode sluit daarmee aan bij de naheffingsperiodes die in andere naheffingsartikelen van de Wet MRB 1994 zijn opgenomen. Met het verkorten van de naheffingsperiode voor motorrijtuigen met een buitenlands kenteken, wordt ook voorgesteld de bewijslast gelijk te stellen met de overige naheffingen.

#### *Overige maatregelen*

Allereerst wordt een verduidelijking doorgevoerd voor de situatie dat een naheffing voor de mrb mogelijk is vanwege een verandering aan het motorrijtuig. Bijvoorbeeld als een bestelauto is omgebouwd naar een personenauto. Er wordt verduidelijkt dat het niet uitmaakt of die verandering is aangebracht door de huidige of een vorige houder van het motorrijtuig, of dat het motorrijtuig altijd al in die specifieke toestand verkeerde. Deze onduidelijkheid in de wetgeving wordt in juridische procedures soms aangegrepen met als doel de naheffingsaanslag ter discussie te stellen.

Daarnaast wordt een aanpassing voorgesteld voor de situatie dat een motorrijtuig in de bedrijfsvoorraad op de weg wordt gebruikt, en de bestuurder enkel in verzuim is doordat bij een staandhouding het handelaarskentekenbewijs niet kan worden getoond. Er wordt voorgesteld om de hoogte van de naheffingsaanslag en de daarvan afgeleide boete in verhouding te brengen met dergelijk administratief verzuim. Voorgesteld wordt om in de situatie dat alleen het handelaarskentekenbewijs niet kan worden overgelegd, de naheffingsaanslag te baseren op drie maanden in plaats van twaalf maanden.

Tot slot wordt verduidelijkt dat de vrijstelling in de mrb voor een keuringsrit in het kader van de Algemene Periodieke Keuring (APK) alleen geldt op de dag van de APK.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Het versoberen en beëindigen van de hiervoor beschreven bijzondere regelingen vergroot de prikkel voor de houders van voertuigen die van deze bijzondere regelingen gebruikmaken om rekenschap te geven van de negatieve milieueffecten die met het gebruik van deze voertuigen samenhangen. Dat komt de doeltreffendheid van de mrb ten goede. Met het beperken van het aantal uitzonderingen binnen de mrb wordt deze regeling voor de Belastingdienst beter uitvoerbaar, waardoor ook de

doelmatigheid van mrb wordt verbeterd. Voor wat betreft de overige maatregelen geldt dat ze geen financiële gevolgen kennen die in het licht van de doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie nadere overwegingen vragen. Evaluatie van de specifieke maatregelen uit dit wetsvoorstel die zijn gericht op de Wet MRB 1994 wordt niet voorzien. Het effect dat de maatregelen hebben op de administratieve lasten is verwaarloosbaar.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De uitvoeringsgevolgen van de voorstellen die zijn gericht op de Wet MRB 1994 zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van drie afzonderlijke uitvoeringstoetsen. Hieruit volgt dat de impact op de Belastingdienst van de maatregelen die worden voorgesteld beperkt is. De Belastingdienst wijst evenwel op het belang van de tijdige vernieuwing van het ICT-systeem dat wordt gebruikt voor de uitvoering van de mrb. De verwachting is echter dat deze vernieuwing tijdig zal zijn gerealiseerd en dat de voorgestelde maatregelen dus uitvoerbaar zijn.

#### *5.17 Inkorten nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting*

Bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2023 zijn de amendementen Grinwis c.s.<sup>76</sup> aangenomen. Deze regelen dat de eerste schijven gas en elektriciteit in de energiebelasting worden opgeknipt per 1 januari 2024. De huidige eerste schijf gas loopt van 0–170.000 m<sup>3</sup>. In het amendement wordt de grens tussen de nieuwe eerste en nieuwe tweede schijf gesteld op 1.200 m<sup>3</sup>. Deze grens komt overeen met die van het tijdelijke prijsplafond energie en benadert het gasverbruik van een huishouden met gemiddeld verbruik in 2023 (1.169 m<sup>3</sup>).

Het kabinet stelt voor om de schijfgrens te stellen op 1.000 m<sup>3</sup> in plaats van 1.200 m<sup>3</sup>. Op deze manier wordt bij een eventuele toekomstige verlaging van het tarief van de nieuwe eerste schijf ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf aan huishoudens naast een financieel voordeel tevens een prikkel gegeven om het gasverbruik zo veel terug te brengen onder het gemiddelde verbruik van 1.169 m<sup>3</sup> (2023). Het kabinet past de tarieven van de schijven niet aan. Dat betekent dat de tarieven van de nieuwe eerste en tweede schijf op 1 januari 2024 gelijk zijn – zoals is geregeld in voornoemd amendement – en tot een verbruik van 170.000 m<sup>3</sup> feitelijk één tarief geldt.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Indien zou worden besloten om het tarief in de nieuwe eerste schijf te verlagen ten opzichte van het tarief in de nieuwe tweede schijf, blijft de besparingsprikkel in de energiebelasting meer behouden door de verdere inkorting van de nieuwe eerste schijf tot 1.000 m<sup>3</sup>. Op deze manier worden verbruikers aangespoord om het verbruik zo veel mogelijk onder de 1.000 m<sup>3</sup> te houden, omdat voor het verbruik boven die grens een hoger tarief wordt geheven.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De Belastingdienst kan de lengte van de eerste schijf gas die moet gelden per 1 januari 2024 aanpassen tot 1 december 2023. Voor energieleveranciers geldt overigens dat zij een voorbereidingstijd nodig hebben van ten minste drie maanden. Dat betekent dat de schijfgrens die per 1 januari

<sup>76</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nrs. 41 en 42.

2024 moet gelden, voor energieleveranciers uiterlijk 1 oktober 2023 bekend moet zijn.

De aankondiging in het wetsvoorstel Belastingplan 2024 van de voorgestelde wijziging per 1 januari 2024 is dus tijdig voor aanpassing per 1 januari 2024 voor de Belastingdienst en energieleveranciers.

#### *5.18 Nadere wetwijzigingen betreffende de nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting*

De amendementen Grinwis c.s.<sup>77</sup> regelen dat de eerste schijven gas en elektriciteit in de energiebelasting worden opgeknipt per 1 januari 2024. Bij de voorbereiding op de uitvoering van de amendementen is gebleken dat nadere wetwijzigingen en aanpassingen in de uitvoering door de Belastingdienst en energieleveranciers noodzakelijk zijn om de tarieven in de nieuwe eerste en tweede schijf te kunnen differentiëren. De meest impactvolle wijziging is de introductie van een forfaitaire teruggaveregeling voor blokverwarming. Voordat de drie noodzakelijke aanvullende wetwijzigingen worden toegelicht, wordt eerst een toelichting gegeven op de schijvensystematiek en behandeling van blokverwarming in de energiebelasting. Na de toelichting op de wetwijzigingen wordt stilgestaan bij de gevolgen van de nieuwe systematiek voor burgers en bedrijfsleven, energieleveranciers, leveranciers van stadsverwarming en de Belastingdienst. Daarbij komen onder meer aan de orde het risico dat het voordeel van een lager tarief van de nieuwe eerste schijf niet bij alle huishoudens zou terechtkomen en het frauderisico bij de nieuwe teruggaveregeling voor blokverwarming.

Benadrukt wordt dat de tarieven niet worden gewijzigd in dit wetsvoorstel. Het wetsvoorstel bevat de noodzakelijke technische aanvullingen op het amendement Grinwis c.s. inzake gas om het tarief van de nieuwe eerste schijf gas in de toekomst te kunnen verlagen ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf gas. In dit licht wordt geregeld dat de wetwijzigingen die noodzakelijk zijn bij een lager tarief van de nieuwe eerste schijf dan het tarief van de nieuwe tweede schijf op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden. Op deze manier is geborgd dat de wetwijzigingen in werking kunnen treden zodra de tarieven worden gedifferentieerd. Een aantal voorgestelde wetwijzigingen treedt ook zonder tariefdifferentiatie in de eerste en tweede schijf in werking op 1 januari 2024, tegelijkertijd met het opknippen van de huidige eerste schijf.

#### Schijvensystematiek in de energiebelasting

De energiebelasting kent vier schijven. De tarieven in die schijven zijn degressief. Dat wil zeggen dat het belastingtarief afneemt naarmate het verbruik toeneemt. Ingevolge voornoemde amendementen Grinwis c.s. worden de eerste schijven opgeknipt per 1 januari 2024. Daardoor kent de energiebelasting vanaf dat moment vijf schijven.<sup>78</sup> De tarieven in de nieuwe eerste en tweede schijven gas en elektriciteit zijn in de amendementen gelijk gehouden. Uit de toelichting op de amendementen blijkt dat het de bedoeling is van de indieners om vanaf het Belastingplan 2024 de mogelijkheid te hebben om «desgewenst met name huishoudens veel gericht dan tot op heden mogelijk was tegemoet te komen via het tarief

<sup>77</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nrs. 41 en 42.

<sup>78</sup> Deze wijziging laat de energiebelastingsschijven en -tarieven voor elektriciteit ongewoond voor wat betreft laadpalen en de postcoderoosregeling.

van de energiebelasting». <sup>79</sup> Dat betekent concreet dat de tarieven in de nieuwe eerste schijven per 1 januari 2024 moeten kunnen worden verlaagd. De veranderingen in de schijvensystematiek zijn weergegeven in tabel 4. Hierbij is uitgegaan van de voorgestelde inkorting van de nieuwe eerste schijf gas (zie paragraaf 5.17).

**Tabel 4: Schijvensystematiek tot 1 januari 2024 en vanaf 1 januari 2024**

		1° schijf	2° schijf	3° schijf	4° schijf	5° schijf
Elektriciteit (kWh)	Tot 1 januari 2024	0 – 10.000	10.000 – 50.000	50.000 – 10.000.000	>10.000.000	n.v.t.
	Vanaf 1 januari 2024	0 – 2.900	2.900 – 10.000	10.000 – 50.000	50.000 – 10.000.000	>10.000.000
Gas (m <sup>3</sup> )	Tot 1 januari 2024	0 – 170.000	170.000 – 1.000.000	1.000.000 – 10.000.000	>10.000.000	n.v.t.
	Vanaf 1 januari 2024	0 – 1.000	1.000 – 170.000	170.000 – 1.000.000	1.000.000 – 10.000.000	>10.000.000

Het is niet mogelijk om in de toekomst het tarief van de nieuwe eerste schijf gas te verlagen ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf gas zonder (I) nadere wetwijzigingen en (II) aanpassingen in de uitvoering van de energiebelasting door de Belastingdienst en energieleveranciers.

Het tarief van de nieuwe eerste schijf elektriciteit kan worden verlaagd ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf elektriciteit *zonder* nadere wetwijzigingen. Wel zijn aanpassingen in de uitvoering van de energiebelasting nodig door de Belastingdienst en energieleveranciers. Die worden toegelicht onder «Doenvermogen» (paragraaf 9) en «Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven» (paragraaf 10).

Uit de uitvoeringstoets van de Belastingdienst op het amendement met betrekking tot de nieuwe eerste schijf gas is gebleken dat nadere aanpassingen van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) randvoorwaardelijk zijn voor de uitvoerbaarheid van een verlaging van het tarief van de nieuwe eerste schijf gas ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf gas. Naar aanleiding hiervan zijn voor het wetsvoorstel Belastingplan 2024 nadere wijzigingen in de Wbm voorbereid. Op deze conceptwetgeving heeft de Belastingdienst ook een uitvoeringstoets opgesteld. In het voorbereidingsproces voor wetgeving en uitvoering is uiteindelijk naar voren gekomen dat wetwijziging op een drietal onderwerpen noodzakelijk is:

- (a) de hoogte van het blokverwarmingstarief en introductie van een forfaitaire teruggaveregeling bij blokverwarming;
- (b) aanpassing van de bestaande regeling voor het blokverwarmingstarief; en
- (c) verduidelijking van de kring van verzoekers die een teruggaveverzoek kunnen indienen bij blokverwarming.

De benodigde wetwijzigingen zijn opgenomen in dit wetsvoorstel. Ze worden hieronder toegelicht onder (a) tot en met (c).

De introductie van de nieuwe eerste schijf gas en een mogelijke toekomstige verlaging van het tarief van die schijf heeft impact op blokverwarming en de regeling in de energiebelasting daaromtrent. De drie noodzakelijke wetwijzigingen houden verband met blokverwarming. Daarom wordt voorafgaand aan de toelichting op de voorgestelde wetwijzigingen eerst een toelichting gegeven op de behandeling van blokverwarming in de energiebelasting.

<sup>79</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nrs. 41 en 42.

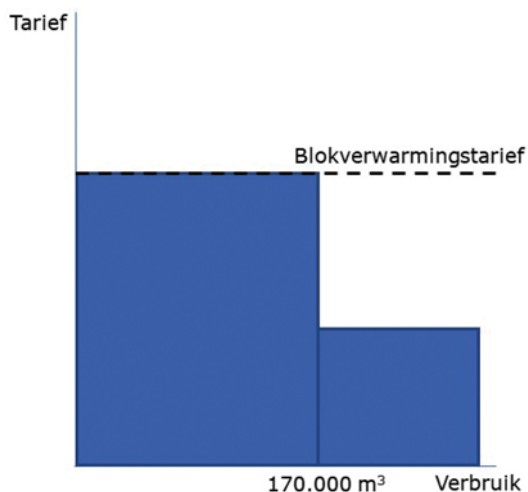
## Blokverwarming in de energiebelasting

Bij blokverwarming wordt gezamenlijk gas afgenomen voor de productie van warmte in een centrale installatie. Een zogenoemde «contracthouder» sluit een energiecontract met een energieleverancier voor de levering van gas ten behoeve van de blokverwarming. De contracthouder is doorgaans een VvE, woningcorporatie of verhuurder. De geproduceerde warmte wordt gedistribueerd en gebruikt voor ruimteverwarming in de aangesloten onroerende zaken, bijvoorbeeld woningen, kantoren, winkels. Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij appartementencomplexen, al dan niet met winkels in de «plint» op de begane grond. Het gaat naar schatting om circa 40.000 situaties met blokverwarming, met als verbruikers<sup>80</sup> bedrijven en naar schatting circa 600.000 huishoudens.

Bij blokverwarming is dus sprake van een collectieve aansluiting. Daardoor ligt het gasverbruik van zo'n aansluiting hoger dan bij een individuele aansluiting. Bij de huidige schijflengtes overstijgt het totale verbruik binnen een blokverwarming niettemin zelden de eerste schijf van 0–170.000 m<sup>3</sup>. Als het verbruik die grens wel overstijgt, wordt het gasverbruik van verbruikers «achter een blokverwarming» en dat van verbruikers met een individuele aansluiting verschillend belast. Over het verbruik boven de 170.000 m<sup>3</sup> wordt in de huidige degressieve tariefsystematiek immers een lager tarief geheven. Dit voordeel hebben verbruikers met een individuele aansluiting niet.

Uitgangspunt in de energiebelasting is juist dat verbruikers achter een blokverwarming en verbruikers met een individuele aansluiting hetzelfde worden belast. In de energiebelasting is de ongelijkheid opgelost door het zogenoemde blokverwarmingstarief. Dat werkt als volgt. Het blokverwarmingstarief geldt voor het gehele verbruik binnen de blokverwarming. Op dit moment is dit tarief gelijk aan het tarief van de huidige eerste schijf (zie figuur 1).

**Figuur 1: Blokverwarmingstarief in relatie tot tarief van eerste en tweede schijf (huidige systematiek)**



<sup>80</sup> In de Wbm wordt niet gerept van «verbruikers» achter een blokverwarming, maar van «onroerende zaken» die worden verwarmd door een installatie voor blokverwarming (art. 47, eerste lid, onderdeel h, Wbm). In deze memorie van toelichting wordt met «verbruiker» kort gezegd bedoeld de bewoner (huishouden) of gebruiker (bedrijf) van een onroerende zaak die wordt verwarmd door een installatie voor blokverwarming.

Het verbruik loopt bij blokverwarming dus niet de schijven door, maar het tarief van de eerste schijf is van toepassing op het volledige verbruik. De achtergrond hierbij is dat de verbruikers achter de blokverwarming zelfstandig zelden de grens van 170.000 m<sup>3</sup> overschrijden. Op deze manier wordt een verbruiker achter een blokverwarming hetzelfde belast als een verbruiker met een individuele aansluiting. Zou het blokverwarmingstarief niet worden toegepast bijvoorbeeld in een groot appartementencomplex met blokverwarming en een verbruik van 200.000 m<sup>3</sup>, dan zou 30.000 m<sup>3</sup> tegen het lagere tarief van de huidige tweede schijf worden belast. Dat voordeel hebben huishoudens en bedrijven met een individuele aansluiting en een verbruik onder de 170.000 m<sup>3</sup> niet.

Om ervoor te zorgen dat de verbruikers achter een blokverwarming hetzelfde worden behandeld als verbruikers met een individuele aansluiting bestaat naast het blokverwarmingstarief een teruggaveregeling voor de situatie dat één van de verbruikers *zelfstandig* méér verbruikt dan 170.000 m<sup>3</sup>. Omdat het blokverwarmingstarief wordt toegepast over het volledige verbruik, betaalt de verbruiker meer energiebelasting over het verbruik boven de 170.000 m<sup>3</sup> dan wanneer de verbruiker een individuele aansluiting zou hebben. Over dat verbruik wordt dan namelijk het hogere tarief van de eerste schijf geheven in plaats van het lagere tarief van de tweede of andere hogere schijf. In die gevallen kan de betreffende verbruiker een teruggaveverzoek indienen bij de Belastingdienst. De teruggave bedraagt het verschil tussen de betaalde energiebelasting en de energiebelasting als het verbruik de schijven zou zijn doorgelopen. Het gaat op dit moment jaarlijks om ongeveer vijftien verzoeken. De Belastingdienst handelt deze handmatig af.

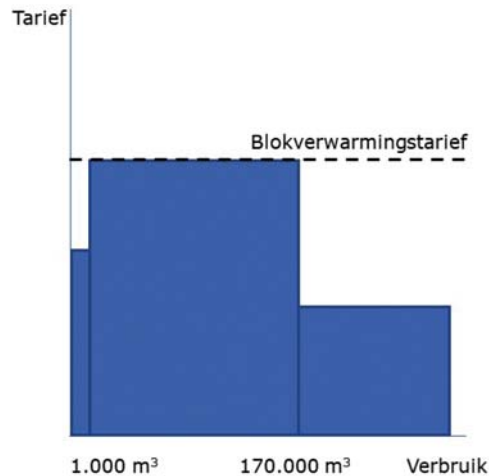
Een energieleverancier is in geval van blokverwarming gehouden om het blokverwarmingstarief toe te passen. Voor een energieleverancier is het ingewikkeld om blokverwarming te herkennen; er zijn geen gegevens beschikbaar in openbare registers. Op dit moment hebben de energieleveranciers zeker niet alle installaties voor blokverwarming in beeld. De reden hiervoor is dat het in de huidige situatie geen verschil maakt in energiebelasting of er wel of niet sprake is van blokverwarming als het totale verbruik van de installatie onder de 170.000 m<sup>3</sup> blijft en dat het verbruik die grens zelden overstijgt. Bovendien, als het totale verbruik hoger is dan 170.000 m<sup>3</sup> heeft de verbruiker geen financiële prikkel om de blokverwarming bij de energieleverancier te melden, doordat het tarief voor het verbruik boven 170.000 m<sup>3</sup> lager is dan het tarief van de eerste schijf/het blokverwarmingstarief.

Dit verandert als het tarief van de nieuwe eerste schijf lager wordt dan het tarief van de nieuwe tweede schijf. Er zijn dan twee scenario's mogelijk ten aanzien van de hoogte van het blokverwarmingstarief. Het tarief kan worden gelijkgesteld aan het tarief van de nieuwe eerste schijf of aan dat van de nieuwe tweede schijf.

Als het blokverwarmingstarief wordt gelijkgesteld aan het tarief van de nieuwe *tweede* schijf (zie figuur 2), betalen verbruikers achter een blokverwarming meer energiebelasting dan verbruikers met een individuele aansluiting voor het verbruik in de eerste schijf. Dat zou moeten kunnen worden gecorrigeerd door een teruggaveverzoek in te dienen bij de Belastingdienst. Op die manier kan de te veel betaalde energiebelasting worden teruggegeven.

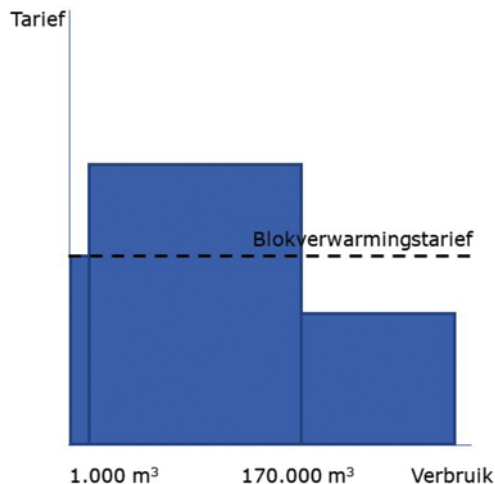


**Figuur 2: Scenario blokverwarmingstarief gelijk aan tarief nieuwe tweede schijf**



Als het blokverwarmingstarief wordt gelijkgesteld aan het tarief van de nieuwe *eerste* schijf (zie figuur 3), betalen verbruikers achter een blokverwarming minder energiebelasting dan verbruikers met een individuele aansluiting voor het verbruik boven de 1.000 m<sup>3</sup>. In dit scenario wordt het in tegenstelling tot de huidige systematiek voor alle gevallen van blokverwarming financieel aantrekkelijk om het blokverwarmingstarief toe te laten passen. Het blokverwarmingstarief moet dan gaan worden toegepast in circa 40.000 gevallen, die nu nog nauwelijks in beeld zijn. Een substantieel deel hiervan betreft gevallen waarin slechts enkele verbruikers achter een gezamenlijke aansluiting zitten. Het gaat dus niet uitsluitend grote appartementencomplexen. Het kan bijvoorbeeld ook gaan om woningen boven een winkel.

**Figuur 3: Scenario blokverwarmingstarief gelijk aan tarief nieuwe eerste schijf**



In tegenstelling tot de huidige eerste schijf (0–170.000 m<sup>3</sup>) zal de nieuwe eerste schijf (0–1.000 m<sup>3</sup>) bij blokverwarming praktisch altijd worden overschreden. Het kabinet wil borgen dat verbruikers achter een blokverwarming en verbruikers met een individuele aansluiting zoveel mogelijk hetzelfde worden belast en dat geen sprake is van (overmatige) bevoordeling of benadeling van de ene groep verbruikers ten opzichte van de andere groep verbruikers.

(a) Hoogte blokverwarmingstarief en introductie forfaitaire teruggave bij blokverwarming

Indien het tarief van de nieuwe eerste schijf gas lager wordt dan het tarief van de nieuwe tweede schijf gas, moet worden besloten op welk niveau het blokverwarmingstarief wordt vastgesteld. Het kabinet stelt voor die situatie voor om het blokverwarmingstarief gelijk te stellen aan het tarief van de nieuwe *tweede* schijf (zie de schematische weergave in figuur 2).

In de eerste plaats is deze keuze ingegeven door de omvangrijke en in sommige gevallen substantiële overcompensatie in het scenario waarin het blokverwarmingstarief zou worden gelijkgesteld aan het tarief van de nieuwe *eerste* schijf gas. In dat scenario zou het lagere tarief van de eerste schijf worden geheven over het *volledige* verbruik, dus ook voor het verbruik in de tweede en andere hogere schijven. Alle huishoudens en bedrijven met blokverwarming die individueel meer dan 1.000 m<sup>3</sup> verbruiken, worden in dit scenario overgecompenseerd. Een deel van de huishoudens met blokverwarming en vermoedelijk een groot deel van bedrijven met blokverwarming verbruikt meer dan 1.000 m<sup>3</sup>. Het gaat dus om een substantiële groep. Bij huishoudens die iets meer verbruiken dan 1.000 m<sup>3</sup> is de overcompensatie betrekkelijk klein. Er zijn bijvoorbeeld ook supermarkten met blokverwarming. Gemiddeld verbruikt een supermarkt 11.000 m<sup>3</sup>. Het energiebelastingvoordeel van een supermarkt met een bovengemiddeld verbruik van 20.000 m<sup>3</sup> binnen een blokverwarming ten opzichte van een supermarkt met een individuele aansluiting bij een verschil tussen de eerste en tweede schijf van bijvoorbeeld 20 cent zou dan circa € 3.760 zijn. Als een supermarkt of ander bedrijf meerdere vestigingen heeft, kan het voordeel van deze onderneming hoog oplopen. Het kabinet acht de talrijke en in sommige gevallen substantiële overcompensatie van bedrijven en huishoudens met blokverwarming onwenselijk.

In de tweede plaats kiest het kabinet voor het gelijkstellen van het blokverwarmingstarief aan het tarief van de nieuwe tweede schijf gas omwille van het behoud van de besparingsprikkel. Als het blokverwarmingstarief zou worden gelijkgesteld aan het lagere tarief van de nieuwe eerste schijf, wordt dat tarief dus geheven over het *volledige* verbruik en gaat er boven de 1.000 m<sup>3</sup> geen besparingsprikkel meer uit van de energiebelasting. Het lagere tarief van de nieuwe eerste schijf ook toepassen op het verbruik boven de 1.000 m<sup>3</sup> bij blokverwarming verhoudt zich niet met de besparingsprikkel.

De keuze voor het gelijkstellen van het blokverwarmingstarief aan het tarief van de nieuwe tweede schijf, brengt met zich dat voor gevallen van blokverwarming een mogelijkheid moet worden geboden om een teruggaveverzoek in te dienen bij de Belastingdienst. Verbruikers achter een blokverwarming betalen dan immers meer energiebelasting dan verbruikers met een individuele aansluiting: de verbruikers achter een blokverwarming gaan gezamenlijk één keer de eerste schijf door en komen dan al terecht in de tweede schijf met een hoger tarief.

**Voorbeeld 1**

De tien woningen in een appartementencomplex met elk een verbruik van 1.500 m<sup>3</sup> en dus een totaal verbruik van 15.000 m<sup>3</sup> doorlopen gezamenlijk éénmalig de eerste schijf met een tarief dat 20 cent lager is dan het tarief van de tweede schijf en vervolgens voor het resterende verbruik de tweede schijf met het hogere tarief. De totaal betaalde energiebelasting is dan: 1.000 \* 0,5055 + 14.000 \*

$0,7055 = \text{€ } 10.382.$ <sup>81</sup> Als alle appartementen een individuele aansluiting zouden hebben, lopen zij elk zelfstandig de eerste schijf door en zouden zij gezamenlijk hebben betaald:  $(1.000 * 10) * 0,5055 + (500 * 10) * 0,7055 = \text{€ } 8.582.$ <sup>82</sup>

Op dit moment ontvangt de Belastingdienst jaarlijks ongeveer vijftien teruggaveverzoeken voor blokverwarming. Zou in de nieuwe schijvensystematiek het tarief van de nieuwe eerste schijf worden verlaagd ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf, dan gaat het naar verwachting om circa 40.000 verzoeken per jaar, mits de kring van verzoekers beperkt is (zie onder (c)). Digitalisering en automatisering van het teruggaveproces is noodzakelijk om dit aantal te kunnen verwerken. Duidelijk is geworden dat het huidige teruggaveproces door de Belastingdienst door verschillende oorzaken niet goed is te digitaliseren en automatiseren. Factoren die daarbij een rol spelen zijn bijvoorbeeld verschillende berekeningsmethodieken voor de verschuldigde energiebelasting op de factuur van energieleveranciers en onjuist ingevulde teruggaveformulieren door verzoekers. Ook het weer kan een rol spelen in de berekening van de verschuldigde energiebelasting. Dat betekent kort gezegd dat de Belastingdienst bij de berekening van de teruggave niet het daadwerkelijke verbruik van elke verbruiker achter een blokverwarming kan meewegen. Daarom is ervoor gekozen om bij de teruggave een forfait te hanteren.

De berekening van de teruggave bij een blokverwarmingssituatie zal de Belastingdienst als volgt gaan uitvoeren. Het aantal onroerende zaken (c.q. verbruikers) achter een blokverwarming wordt vermenigvuldigd met een vast bedrag. Dat bedrag wordt vastgesteld door het verschil te nemen tussen de energiebelasting over de eerste 1.000 m<sup>3</sup> bij toepassing van het tarief van de nieuwe tweede schijf en bij toepassing van het tarief van de nieuwe eerste schijf.

#### **Voorbeeld 2**

Bij een verschil van 20 cent tussen de nieuwe eerste en tweede schijf bedraagt het forfait  $1.000 * (0,7055 - 0,5055) = \text{€ } 200.$ <sup>83</sup>

Op deze manier betalen verbruikers achter een blokverwarming in elk geval niet méér energiebelasting over het verbruik tot 1.000 m<sup>3</sup> dan verbruikers met een individuele aansluiting.

De huidige wettelijke regeling inzake het blokverwarmingstarief wordt gewijzigd (zie hierover nader onder (b)). In de nieuwe regeling wordt ook bij blokverwarming de eerste 1.000 m<sup>3</sup> belast met het tarief van de eerste schijf, dus *niet* met het (hogere) blokverwarmingstarief. Omdat de blokverwarming dus wel één keer het voordeel heeft van het lagere tarief van de eerste schijf, wordt de teruggave verminderd met dit voordeel, dus met één keer het forfait. In formulevorm berekent de Belastingdienst de teruggave per blokverwarmingssituatie als volgt, waarbij N staat voor het aantal onroerende zaken achter de blokverwarming:  $(N-1) * \text{forfait}.$

#### **Voorbeeld 3**

Bij een appartementencomplex met tien appartementen bedraagt de teruggave:  $(10-1) * 200 = \text{€ } 1.800.$

Het forfait gaat uit van de fictie dat elke verbruiker achter een blokverwarming ten minste (de warmte-equivalent van) 1.000 m<sup>3</sup> verbruikt.

<sup>81</sup> Inclusief btw.

<sup>82</sup> Inclusief btw.

<sup>83</sup> Inclusief btw.

De verwachting is dat de meeste bedrijven met blokverwarming meer dan 1.000 m<sup>3</sup> verbruiken en dus niet worden overgecompenseerd. Voor wat betreft btw geldt het volgende. Over energiebelasting wordt btw berekend. Bij de diverse teruggaven van energiebelasting wordt de btw teruggegeven, tenzij degene die de teruggave krijgt, recht heeft op aftrek van in rekening gebrachte btw. Omwille van de uitvoerbaarheid van de forfaitaire teruggaveregeling wordt niet langer onderscheid gemaakt tussen verbruikers die wel of geen recht hebben op aftrek van in rekening gebrachte btw. Dat betekent dat een verbruiker die recht heeft op aftrek van in rekening gebrachte btw, btw terugkrijgt die ook al als vooraf trek in aanmerking is genomen op zijn btw-aangifte. In voorkomende gevallen levert dit een voordeel op omdat het forfait feitelijk lager zou moeten worden vastgesteld, in voornoemd voorbeeld met een verschil tussen de eerste en tweede schijf van 20 cent:  $1.000 * (0,5830 - 0,4177) = \text{€ } 165,29$ . Het voordeel is in dit voorbeeld € 37,71.

Er zijn huishoudens met blokverwarming die minder verbruiken dan 1.000 m<sup>3</sup>. Zij worden dus overgecompenseerd. De overcompensatie zal (aanzienlijk) kleiner zijn dan het bedrag van het volledige forfait, omdat er altijd enig verbruik zal zijn. Een huishouden met een verbruik van bijvoorbeeld 900 m<sup>3</sup> wordt voor 100 m<sup>3</sup> overgecompenseerd. Dit levert in voornoemd voorbeeld met een verschil tussen de eerste en tweede schijf van 20 cent een voordeel op van € 20. Het kabinet verkiest beperkte overcompensatie van een beperkte groep verbruikers – waaronder voornamelijk huishoudens – boven omvangrijke compensatie, die bij bedrijven zeer substantieel kan zijn.

#### (b) Wijziging regeling inzake blokverwarmingstarief

In de huidige schijven- en tariefsystematiek is het blokverwarmingstarief bij een verbruik *onder* de 170.000 m<sup>3</sup> in de praktijk – kort gezegd – niet relevant. Het hele verbruik wordt immers belast tegen het (hoogste) tarief van de eerste schijf. Dit verandert zodra het tarief van de nieuwe eerste schijf gas wordt verlaagd ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf en het blokverwarmingstarief op het niveau wordt gesteld van het tarief van de nieuwe tweede schijf (zie figuur 2). Als de reikwijdte van de wettelijke regeling inzake het blokverwarmingstarief in die situatie niet wordt gewijzigd, dienen energieleveranciers het blokverwarmingstarief nog altijd voor het *volledige* verbruik toe te passen. Terwijl het blokverwarmingstarief met name financiële impact heeft bij blokverwarmingssituaties waarin het totale verbruik meer dan 170.000 m<sup>3</sup> bedraagt. Bij een verbruik van meer dan 170.000 m<sup>3</sup> is het van belang dat het verbruik boven die grens wordt belast tegen het tarief van de nieuwe tweede schijf/het blokverwarmingstarief in plaats van tegen het lagere tarief van de (nieuwe) derde schijf, zodat verbruikers met een individuele aansluiting en verbruikers achter een blokverwarming hetzelfde worden belast.

In dit licht wordt – zodra het tarief van de nieuwe eerste schijf lager wordt dan het tarief van de nieuwe tweede schijf – de reikwijdte van de regeling inzake het blokverwarmingstarief beperkt tot die gevallen waarin het totale verbruik de 170.000 m<sup>3</sup> overstijgt. In die situatie passen energieleveranciers voor het verbruik tot 1.000 m<sup>3</sup> dientengevolge in alle gevallen van blokverwarming het (lagere) tarief van de nieuwe eerste schijf toe.<sup>84</sup> Voor het verbruik van 1.000–170.000 m<sup>3</sup> passen energieleveranciers het tarief

<sup>84</sup> Omdat een blokverwarmingssituatie op deze manier één keer het voordeel krijgt van het lagere tarief van de nieuwe eerste schijf, wordt dit voordeel (het forfait) in mindering gebracht op de teruggave die de Belastingdienst verstrekt. Zie hierover nader onder (a) bij de toelichting op de berekeningswijze van het teruggavebedrag.

van de nieuwe tweede schijf toe en voor het verbruik boven de 170.000 m<sup>3</sup> passen zij het blokverwarmingstarief toe. Met andere woorden, voor het verbruik tussen 0–170.000 m<sup>3</sup> wordt de energiebelasting berekend door op normale wijze de schijven te doorlopen en het verbruik boven de 170.000 m<sup>3</sup> wordt belast met het tarief uit de nieuwe tweede schijf. Feitelijk belast de energieleverancier het volledige verbruik bóven de 1.000 m<sup>3</sup> dus met hetzelfde tarief (van de nieuwe tweede schijf).

Deze wijziging laat de mogelijkheid ongemoeid voor de situatie dat zich achter een blokverwarming één onroerende zaak bevindt die zelfstandig meer dan 170.000 m<sup>3</sup> verbruikt een teruggaveverzoek in te dienen bij de Belastingdienst.

#### (c) Verduidelijking van de kring van verzoekers die een teruggaveverzoek kunnen indienen bij blokverwarming

Een verlaging van het tarief van de eerste schijf ten opzichte van het tarief van de tweede schijf kan leiden tot grote aantallen teruggaveverzoeken. Er zijn naar schatting 600.000 huishoudens met blokverwarming, in circa 40.000 gevallen van blokverwarming. De verlaging is onuitvoerbaar als de Belastingdienst honderdduizenden verzoeken moet verwerken. Bovendien acht het kabinet het onwenselijk om van 600.000 huishoudens te verwachten dat zij jaarlijks een teruggaveverzoek zouden indienen bij de Belastingdienst. In dit licht wordt verduidelijkt dat de kring van verzoekers die een teruggaveverzoek mogen indienen bij blokverwarming beperkt is tot (circa 40.000) contracthouders.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Zonder aanpassingen in aanvulling op het amendement Grinwis c.s. inzake gas is het niet mogelijk om in de toekomst het tarief van de nieuwe eerste schijf gas daadwerkelijk te verlagen ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf gas.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De wijzigingen met betrekking tot de nieuwe eerste schijven in de energiebelasting heeft de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets; daarbij zijn separate toetsen voor gas en elektriciteit opgesteld. Eerder zijn de uitvoeringstoetsen op de aangenomen amendementen Grinwis c.s. naar de Tweede Kamer verzonden.<sup>85</sup> In deze uitvoeringstoetsen heeft de Belastingdienst aangegeven, zoals hierboven toegelicht, dat nadere wetswijzigingen randvoorwaardelijk zijn voor de uitvoerbaarheid indien het tarief van de nieuwe eerste schijf zou worden verlaagd ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf. Ook is gemeld dat de Belastingdienst – vooruitlopend op definitieve besluitvorming – is gestart met de technische voorbereidingen om eventuele tariefaanpassingen van de eerste schijven per 1 januari 2024 te kunnen ondersteunen. Bij deze voorbereidingen is gebleken dat naast de in de uitvoeringstoets op de aangenomen amendementen genoemde noodzakelijke nadere wetswijzigingen ook een vereenvoudiging van de berekeningswijze bij de teruggave noodzakelijk is voor uitvoerbare teruggaveregelingen.

Voorts is bij de voorbereidingen op basis van voortschrijdend inzicht gebleken dat de uitvoeringstoets op het amendement voor de nieuwe eerste schijf elektriciteit moest worden herijkt. Het resultaat van de herijking is als bijlage bij deze memorie van toelichting gevoegd.

<sup>85</sup> Bijlage bij Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 140.

De uitvoeringsgevolgen van de aanvullende nadere wetwijzigingen in dit wetsvoorstel om het tarief van de nieuwe eerste schijf gas te kunnen verlagen ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf gas zijn uiteengezet in twee uitvoeringstoetsen die in de bijlage met uitvoeringstoetsen voor dit wetsvoorstel zijn opgenomen. De eerste uitvoeringstoets beschrijft de uitvoeringsgevolgen van het verduidelijken dat uitsluitend de contracthouder een teruggaveverzoek kan indienen en het verder inkorten van de nieuwe eerste schijf. De tweede uitvoeringstoets beschrijft de uitvoeringsgevolgen van de noodzakelijke aanvullende maatregelen rondom blokverwarming die tijdens de voorbereidingen naar voren kwamen, en dan met name rondom het blokverwarmingstarief en de berekening van de teruggave en vaststelling van het te hanteren forfait.

Uit de uitvoeringstoetsen blijkt dat de Belastingdienst de aangenomen amendementen – in combinatie met de aanvullende wetgeving in dit wetsvoorstel – uitvoerbaar acht. De wijzigingen leiden tot een toename van de complexiteit en aanvullende uitvoeringskosten, deze zijn per maatregel opgenomen in de samenvattende tabel in paragraaf 11. Deze kosten zijn ook opgenomen in de uitvoeringstoetsen in de bijlage. Ze worden gedekt op begroting IX.

Voor de uitvoerbaarheid van de nieuwe eerste schijf gas bij blokverwarmingssituaties is het noodzakelijk dat het teruggaveproces zo eenvoudig mogelijk is. Daartoe wordt op het formulier dat betrekking heeft op de eerste 1.000 m<sup>3</sup> van individuele onroerende zaken achter een blokverwarming uitsluitend uitgevraagd (a) de EAN-code van de aansluiting<sup>86</sup> en (b) het aantal onroerende zaken achter de blokverwarming. Het verwerken van meer dan genoemde informatie zou geautomatiseerde behandeling van het verwachte grote aantal teruggaveverzoeken onmogelijk maken. De naar schatting maximaal 40.000 teruggaveverzoeken blokverwarming die jaarlijks worden ingediend kan de Belastingdienst niet allemaal achteraf controleren. Uit steekproeven moet blijken of verzoekers teruggaveverzoeken indienen voor situaties waarin geen sprake is van blokverwarming of waarin het aantal onroerende zaken achter een blokverwarming kleiner is dan in het teruggaveverzoek is vermeld. Op basis van de bevindingen bij de steekproeven kan de Belastingdienst de controles toespitsen op situaties waarin het frauderisico het grootst lijkt. Het frauderisico is reëel.

#### *5.19 Actualiseren duurzame warmtebronnen*

Het kabinet stelt voor om de opsomming van duurzame warmtebronnen van de zogenoemde stadsverwarmingsregeling in de energiebelasting te actualiseren door deze aan te vullen met installaties die grotendeels gebruikmaken van aquathermie, een lucht-water-warmtepomp, gasvormige biomassa of een elektrische boiler. Voor deze installaties geldt net als voor de duurzame warmtebronnen in de huidige opsomming dat ze kunnen bijdragen aan de verduurzaming van de warmtevoorziening. Door de toevoeging wordt voorkomen dat het aardgas dat wordt gebruikt in de hulpketels bij deze duurzame verwarmingsbronnen wordt belast tegen een hoger tarief in de energiebelasting. Hiermee wordt voorkomen dat bij stadsverwarmingen die (deels) gebruikmaken van vergelijkbare, maar nog niet in de opsomming opgenomen, warmtebronnen een belastingnadeel zou ontstaan ten opzichte van stadsverwarmingen die gebruikmaken van reeds in de opsomming opgenomen warmtebronnen. De toevoeging van de alternatieve warmtebronnen leidt tot een budgettaire derving (zie paragraaf 6 «Budgettaire aspecten»).

<sup>86</sup> EAN staat voor Europese Artikel Nummering. De EAN-code is een 18-cijferige code die dient als uniek identificatienummer van een energieaansluiting.



### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De stadsverwarmingsregeling is in de meest recente evaluatie van de energielasting<sup>87</sup> als doeltreffend en grotendeels doelmatig geëvalueerd. Door het toevoegen van de genoemde technieken maakt de maatregel geen onderscheid tussen de fiscale behandeling van vergelijkbare warmtebronnen. De keuze tussen deze duurzame technieken wordt hierdoor niet gestuurd door de fiscaliteit maar door welke techniek het meest geschikt is voor de situatie. Hiermee wordt de maatregel doeltreffender en doelmatiger.

De voorgestelde uitbreiding zal in een volgende evaluatie van de energielasting worden meegenomen en worden beoordeeld op doeltreffendheid en doelmatigheid.

### *Uitvoerbaarheid*

Deze maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De Belastingdienst heeft geconcludeerd dat invoering van de maatregel per 1 januari 2025 uitvoerbaar is.

De Belastingdienst oordeelt dat de maatregel een beperkte impact heeft op de interactie tussen burgers en bedrijven. Hiernaast heeft de invoering van de maatregel een licht positief effect op de fraudebestendigheid door de uitbreiding van de soorten duurzame warmtebronnen waarvoor stadsverwarming gebruik van kan worden gemaakt. Doordat meer warmtebronnen kwalificeren als duurzame warmtebron, kan de stadsverwarmingsregeling vaker worden toegepast. De uitbreiding van de soorten duurzame warmtebronnen heeft een middelgrote impact op de handhaafbaarheid en de complexiteit.

### *5.20 Wettelijke grondslag gegevensverstrekking in het kader van Europeesrechtelijke verplichtingen*

Staatssteun is het direct dan wel indirect verstrekken van financiële steun aan ondernemingen door overheden. Staatssteun kan negatieve gevolgen hebben voor gelijke concurrentievoorwaarden op de interne markt die de EU wil creëren. Daarom zijn staatssteunregels opgesteld. Onder deze staatssteunregels is staatssteun in beginsel verboden en mag staatssteun uitsluitend onder voorwaarden worden verstrekt. De staatssteunregels zijn opgenomen in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).<sup>88</sup>

Transparantie van staatssteun is van belang voor de correcte toepassing van de staatssteunregels, meer rechtszekerheid en betere verantwoording. In dit licht is een van de voorwaarden om staatssteun te mogen verstrekken de transparantieverplichting. Hieraan wordt uitvoering gegeven via de zogenoemde Transparency Aid Module (TAM).<sup>89</sup> In de TAM moeten steunbedragen per onderneming worden opgenomen als de steun een drempelbedrag overschrijdt. Het drempelbedrag is gesteld in het Europese kader op basis waarvan goedkeuring wordt geacht te zijn verleend door de Europese Commissie (EC) dan wel op grond waarvan een kennisgeving moet worden gedaan (hierna: «drempelbedrag»). De drempelbedragen in diverse Europese kaders zijn recent verlaagd van € 500.000 naar € 100.000 (zie ook tabel 5). In de Richtsnoeren staatssteun ten behoeve van milieubescherming en energie 2022 (Richtsnoeren) en

<sup>87</sup> CE Delft (2021), Evaluatie van de energielasting, evaluatie in opdracht van het Ministerie van Financiën, maart 2021.

<sup>88</sup> Meer specifiek in de artikelen 107, 108 en 109 VWEU.

<sup>89</sup> *State Aid Transparency* – publieke zoekpagina, beschikbaar op: <https://webgate.ec.europa.eu/competition/transparency/public?lang=nl>.

Algemene Groepsvrijstellingsverordening (AGVV)<sup>90</sup> is opgenomen welke gegevens in de TAM moeten worden gepubliceerd per begunstigde. Het gaat onder andere om:

- de naam;
- het nummer waaronder deze bij de Kamer van Koophandel is geregistreerd (KVK-nummer);
- of het een kleine of middelgrote onderneming (kmo)<sup>91</sup> betreft;
- NACE-code<sup>92</sup>; en
- het steunbedrag.

De energiebelasting is geregeld in de Wbm. Hierin zijn enkele regelingen in de energiebelasting opgenomen die steunmaatregelen vormen in de zin van artikel 107, eerste lid, VWEU. Het betreft de verlaagde tarieven voor glastuinbouw, laadpalen en walstroomb (hierna: «regelingen»)<sup>93</sup>. De EC heeft hiervoor goedkeuring verleend aan het verlaagde tarief voor glastuinbouw. De verlaagde tarieven voor laadpalen en walstroomb vallen onder de AGVV, waarvoor een kennisgeving is gedaan. Omdat het steunmaatregelen betreft, dienen ten aanzien van deze regelingen gegevens in de TAM te worden opgenomen. Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) zal ervoor zorgdragen dat de gegevens in de TAM worden opgenomen. RVO voert deze taak uit in mandaat voor de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LNV) voor wat betreft de regeling glastuinbouw en voor de Minister van Infrastructuur en Waterstaat (IenW) voor wat betreft de regelingen laadpalen en walstroomb.

**Tabel 5: Overzicht relevante regelingen in de Wbm voor de TAM**

Verlaagd tarief	Europees kader	Drempelbedrag verlaagd per	Verlaagd drempelbedrag effectief toegepast per
<b>Glastuinbouw</b>	Richtsnoeren	1 januari 2022	1 januari 2024 <sup>1</sup>
<b>Laadpalen en walstroomb</b>	AGVV	1 juli 2023 <sup>2</sup>	1 januari 2024 <sup>3</sup>

<sup>1</sup> In het overgangsrecht is geregeld dat lidstaten uiterlijk per 31 december 2023, waar nodig, bestaande steunregelingen dienen te wijzigen om die met de richtsnoeren in overeenstemming te brengen.

<sup>2</sup> Verordening (EU) nr. 2023/1315.

<sup>3</sup> In het overgangsrecht is geregeld dat lidstaten uiterlijk binnen zes maanden na publicatie, waar nodig, bestaande steunregelingen dienen te wijzigen om die met de AGVV in overeenstemming te brengen.

De TAM-verplichting geldt ook voor de Postcoderoosregeling (PCR).<sup>97</sup> Het voordeel onder de PCR blijft onder het daarvoor geldende drempelbedrag. Daarom hoeven geen gegevens met betrekking tot de PCR te worden opgenomen in de TAM.

<sup>90</sup> Verordening (EU) nr. 651/2014. Op 1 juli 2023 is de verordening ingrijpend aangepast (Verordening (EU) nr. 2023/1315).

<sup>91</sup> Een kmo is een zelfstandige onderneming met minder dan 250 werknemers én met een jaaromzet van maximaal € 50 miljoen óf een balanstotaal van maximaal € 43 miljoen, zie Bijlage I van Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 VWEU met de interne markt verenigbaar worden verklaard.

<sup>92</sup> De NACE-code is een officiële Europese lijst van activiteitenomschrijvingen die door de EU en haar lidstaten toegekend wordt aan een bepaalde klasse van commerciële of niet-commerciële economische activiteiten. RVO bepaalt in eerste instantie de NACE-code aan de hand van het KVK-nummer.

<sup>93</sup> Opgenomen in de artikelen 60, 60a en 60b Wbm.

<sup>97</sup> Voor deze regeling kunnen niet langer nieuwe deelnemers opteren. De PCR is per 1 april 2021 vervangen door de Subsidieregeling Coöperatieve Energieopwekking. De PCR is op dit moment nog wel van toepassing, omdat vijftien jaar lang een vrijstelling van energiebelasting werd verleend. Het recht van teruggaaf geldt vanaf het moment dat de Belastingdienst het project goedkeurt. Er zijn geen beschikkingen die langer doorlopen dan vijftien jaar na 2021.

Voor de TAM zijn gegevens en inlichtingen (hierna: «gegevens») nodig op «klantniveau». Het gaat bijvoorbeeld om het steunbedrag en KVK-nummer. Dergelijke gegevens zijn niet opgenomen in de energiebelastingaangifte van de belastingplichtige (veelal de energieleverancier). Belastingplichtigen doen namelijk energiebelastingaangifte op geaggregeerd niveau. Dit betekent dat zij uitsluitend het totaal aan energiebelasting van al hun klanten in de aangifte energiebelasting vermelden in hun energiebelastingaangifte. Om de benodigde gegevens te verkrijgen en deze uiteindelijk in de TAM te kunnen zetten, dienen belastingplichtigen daarom de benodigde gegevens te verstrekken aan RVO.

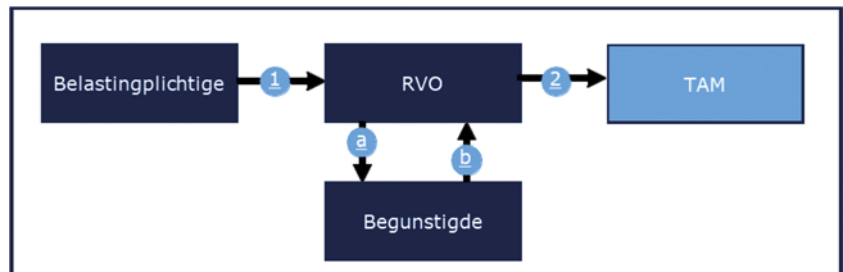
Belastingplichtigen beschikken grotendeels over deze gegevens. Voor zover een belastingplichtige niet over de benodigde gegevens beschikt, dient de begunstigde deze te verstrekken als RVO dit nodig acht. RVO kan de begunstigde verplichten gegevens te verstrekken aan RVO waaruit blijkt of de begunstigde al dan niet een kmo is. RVO zal een dergelijk verzoek uitsluitend doen indien op basis van gegevens en inlichtingen blijkt dat de begunstigde in een kalenderjaar meer steun heeft ontvangen dan het drempelbedrag. De begunstigde hoeft anders niet in de TAM te worden opgenomen; de kmo-kwalificatie is dan niet relevant.

De voorgestelde verplichting tot het verstekken van gegevens wordt ingevoerd om gegevens te verzamelen en verwerken in het kader van de TAM. De wettelijke verplichting bestaat uit:

- een actieve gegevensverstrekking die regelt dat energiebelastingplichtigen jaarlijks de TAM-gegevens waarover zij beschikken aanleveren bij RVO;<sup>98</sup> en
- een passieve gegevensverstrekking die regelt dat begunstigten desgevraagd gegevens aanleveren bij RVO.

Het verzamelen en verwerken van gegevens is uitsluitend toegestaan voor een welbepaald, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigd doel (doelbinding). Mede daarom is het passend om de gegevensverstrekking door de belastingplichtigen en begunstigten expliciet in de Wbm te verankeren met de voorgestelde wetswijziging. In figuur 4 is schematisch weergegeven hoe de actieve gegevensverstrekking verloopt bij de voorgestelde wettelijke regeling.

**Figuur 4: Actieve gegevensverstrekking in het kader van de TAM**



1. De belastingplichtige verstrekt jaarlijks aan RVO ten aanzien van de begunstigde gegevens waaronder gegevens over het steunbedrag.<sup>99</sup>
  - a. RVO kan de begunstigde verzoeken om gegevens te verstrekken waaruit blijkt of de begunstigde een kmo is.

<sup>98</sup> In lagere regelgeving wordt opgenomen vóór welke datum en op welke wijze de belastingplichtigen de gegevens aanleveren.

<sup>99</sup> Indien een begunstigde (klant) onder één KVK-nummer meerdere aansluitingen heeft bij een belastingplichtige (energieleverancier) ten aanzien waarvan een steunbedrag onder dezelfde regeling wordt verleend, worden de steunbedragen door de belastingplichtige geaggregeerd. De energieleveranciers maken de berekening van het steunbedrag op de peildatum.

- b. De begunstigde verstrekt desverzocht gegevens aan RVO waaruit blijkt of de begunstigde een kmo is.
2. RVO registreert de begunstigde die een steunbedrag ontvangt boven het drempelbedrag.

Stappen a. en b. zijn uitsluitend van toepassing als het steunbedrag dat een begunstigde in een kalenderjaar ontvangt, het drempelbedrag overschrijdt en RVO gegevens nodig acht om te bepalen of de begunstigde een kmo is. De kmo-kwalificatie is nameijk uitsluitend van belang wanneer de gegevens met betrekking tot de begunstigde moeten worden opgenomen in de TAM. Als het steunbedrag bij een begunstigde onder het drempelbedrag blijft, is de kmo-kwalificatie niet relevant.

Voorts wordt voorgesteld dat de Belastingdienst een overzicht aan RVO verstrekt van belastingplichtigen die verplicht zijn actief gegevens aan RVO te verstrekken. Het gaat om belastingplichtigen die in hun energiebelastingaangifte aangeven een of meerdere van de betreffende regelingen toe te passen. Met dit overzicht kan RVO controleren of de belastingplichtigen de gegevens conform de wettelijke verplichting verstrekken. De Belastingdienst verstrekt, indien beschikbaar, de volgende gegevens over deze belastingplichtigen: naam, adres, telefoonnummer en e-mailadres. Als bij RVO uit het overzicht van de Belastingdienst blijkt dat een belastingplichtige geen gegevens heeft verstrekt zoals wettelijk vereist, kan RVO de belastingplichtige manen de gegevens alsnog te verstrekken, indien nodig door middel van een last onder dwangsom.

De verantwoordelijkheid voor de TAM-taak ligt bij RVO, omdat RVO over de benodigde kennis van TAM beschikt. RVO vult de TAM al in voor onder andere de MIA en VAMIL. RVO is een agentschap dat valt onder het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat. Voor het invoeren van gegevens in de TAM voor het verlaagde tarief voor glastuinbouw wordt RVO gemandateerd door de Minister van LNV, aangezien deze Minister het bestuursorgaan is dat verantwoordelijk is voor de steunverstrekking. Voor het invoeren van gegevens in de TAM met betrekking tot de verlaagde tarieven voor laadpalen en walstroom wordt RVO gemandateerd door de Minister van IenW, omdat deze Minister (mede) verantwoordelijk is voor de steunverstrekking.

Uit artikel 108 VWEU volgt dat de EC bestaande steunregelingen voortdurend monitort. In het kader van het monitoren van de regelingen vraagt de EC soms ad hoc gegevens. De concrete gegevens die in dergelijke gevallen door de EC worden gevraagd, kunnen niet op voorhand worden bepaald.

Om als lidstaat te kunnen voldoen aan de verplichtingen die voortvloeien uit het toezicht op bestaande steunmaatregelen conform artikel 108 VWEU, moet de lidstaat gegevens aan de EC verstrekken. Voor de regelingen wordt de basis voor het verstrekken van gegevens aan de Minister van Financiën opgenomen in de Wbm. Het betreft gegevens die nodig zijn om te voldoen aan een verzoek om informatie van de EC. Het zijn gegevens met betrekking tot de begunstigde. Als de belastingplichtige niet over de gegevens beschikt, moet de begunstigde deze op verzoek van de Minister zelf verstrekken. Het kan bijvoorbeeld gaan om verklaringen van de begunstigde om in aanmerking te komen voor het verlaagde tarief. In figuur 5 is schematisch weergegeven hoe de passieve gegevensverstrekking verloopt in de voorgestelde wettelijke regeling.

**Figuur 5: Passieve gegevensverstrekking in het kader van de monitoring door de EC**



1. De EC verzoekt de Minister van Financiën gegevens aan te leveren.
2. De Minister verzoekt de belastingplichtige en/of begunstigde gegevens aan te leveren.
3. De belastingplichtige en/of begunstigde verstrekt de gegevens aan de Minister.
4. De Minister verstrekt de gegevens aan de EC.

#### Sanctioneringsmogelijkheden

Om te bewerkstelligen dat belastingplichtigen en begunstigten juist, volledig en tijdig gegevens aanleveren bij RVO, krijgen de Minister van LNV en de Minister van IenW de mogelijkheid om zo nodig een herstelsanctie op te leggen in de vorm van een last onder dwangsom. Het kabinet acht dit een passend herstelsanctiemiddel voor het niet, niet volledig of niet tijdig nakomen van de verplichting tot het verstrekken van gegevens.

De bevoegdheid tot het opleggen van een last onder dwangsom wordt formeel toegekend aan de Minister van LNV en de Minister van IenW als bestuursorganen. Zij zullen de dwangsombevoegdheid mandateren aan de algemeen directeur van RVO, die deze bevoegdheid kan ondermandateren aan ondergeschikte ambtenaren.

RVO heeft al ervaring met het opleggen van een last onder dwangsom. De hoogte van de last onder dwangsom voor het niet-verstrekken van de benodigde gegevens wordt niet wettelijk bepaald. RVO zal de hoogte per geval vaststellen in het licht van (onder meer) de draagkracht van de overtreder. Daarbij moet RVO ook de proportionaliteit in acht nemen. Dat betekent dat de hoogte van de last onder dwangsom in een redelijke verhouding moet staan tot de overtreding (het niet, niet volledig of niet tijdig nakomen van de verplichting tot het verstrekken van de gegevens) en tot de beoogde doel van de dwangsom (het alsnog en volledig nakomen van de verplichting tot het verstrekken van gegevens).

#### Gegevensverwerking

Een deel van de gegevens die wordt opgenomen in en vervolgens gepubliceerd via de TAM kwalificeert als persoonsgegevens in de zin van de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG).<sup>100</sup> Dit betekent dat de AVG van toepassing is op de verwerking van deze gegevens. Onder de AVG is de verwerking van persoonsgegevens uitsluitend rechtmatig indien en voor zover aan ten minste een van de gestelde voorwaarden is voldaan.<sup>101</sup> Eén van die voorwaarden is dat de verwerking van persoonsgegevens noodzakelijk is om te voldoen aan een wettelijke verplichting. Energieleveranciers worden via deze wetwijziging verplicht persoonsgegevens te verstrekken aan RVO. Hiermee wordt een wettelijke grondslag

<sup>100</sup> Over het algemeen bevatten bedrijfsgegevens geen directe koppeling met een natuurlijk persoon. In een beperkt aantal gevallen zal een bedrijfsnaam als een persoonsgegeven kunnen worden gekwalificeerd in de zin van artikel 4, eerste lid, AVG, wanneer een bedrijf geregistreerd staat met de naam van een natuurlijk persoon.

<sup>101</sup> Artikel 6, eerste lid, aanhef en onderdeel c, AVG.

gecreëerd. De te publiceren gegevens zijn expliciet opgenomen in de AGVV, waardoor het noodzakelijk is de gegevens te verwerken en te publiceren.<sup>102</sup>

Voorts wordt zoals hiervoor is toegelicht met dit wetsvoorstel mogelijk gemaakt dat de Minister van Financiën, in geval van verzoeken van de EC in het kader van toezicht op staatsteunmaatregelen, kan verzoeken dat de begunstigde en belastingplichtige bepaalde gegevens verstrekken voor zover dat noodzakelijk is om aan die verzoeken van de EC te voldoen. De Minister van Financiën is verplicht om aan deze verzoeken te voldoen op grond van het VWEU en hierbij in voorkomende gevallen persoonsgegevens te verwerken. De AVG rechtvaardigt de gegevensverwerking omdat deze noodzakelijk is om te voldoen aan een wettelijke verplichting die op de Minister die de gegevens verwerkt rust.<sup>103</sup>

Vanwege de mogelijke verwerking van persoonsgegevens is een Data Protection Impact Assessment (DPIA) uitgevoerd, waarbij op gestructureerde wijze de gevolgen en risico's van de verwerking in kaart zijn gebracht.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Het doel van de maatregel is invulling te geven aan Europeesrechtelijke verplichtingen, meer specifiek de transparantieverplichting in de TAM en de verplichting om gegevens te verstrekken bij monitoringsvragen van de EC. Aangezien de maatregel een wettelijke grondslag creëert op basis waarvan belastingplichtigen en begunstigten gegevens verstrekken die hiervoor nodig zijn, is de maatregel doeltreffend. De maatregel is zo doelmatig mogelijk vormgegeven. Uitvoering geschiedt door RVO. RVO kan dit efficiënt, mede gelet op de ervaring met de MIA en VAMIL. Door ook deze taak bij RVO te beleggen worden expertise- en synergievoordelen behaald ten opzichte van uitvoering door de Belastingdienst.

#### *Uitvoeringsgevolgen RVO*

RVO publiceert de TAM-gegevens over de begunstigten van de steun en het steunbedrag op de website van de EC. Het gaat specifiek om de transparantieverplichting in de TAM. De belastingplichtige verstrekt aan RVO de benodigde gegevens. Als er gegevens ontbreken neemt RVO contact op met de belastingplichtige en/of begunstigde.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

Er zijn zeer beperkte gevolgen ten aanzien van de TAM voor de Belastingdienst aangezien de uitvoering is belegd bij RVO. De Belastingdienst dient uitsluitend periodiek een overzicht aan RVO te verstrekken met de belastingplichtigen die in hun energiebelastingaangifte aangeven een of meerdere van de betreffende regelingen toe te passen.

#### *5.21 Accijnstarieven voor alcoholhoudende producten*

Het kabinet stelt voor om de accijnstarieven voor alcoholhoudende producten in de Wet op de accijns (WA) te verhogen als ware het een indexatie. Hieraan wordt invulling gegeven door de tarieven te vermenigvuldigen met de tabelcorrectiefactor voor de jaren 2023 en 2024 van respectievelijk 6,3% en 9,9%. Daarom wordt voorgesteld de alcoholaccijns te verhogen met 16,2%. Alcoholhoudende producten zijn bier, wijn,

<sup>102</sup> Artikel 9, eerste lid, AGVV.

<sup>103</sup> Meer specifiek artikel 6, eerste lid, onderdeel c, AVG.



tussenproducten en overige alcoholhoudende producten. De laatste verhoging van de alcoholaccijns stamt uit 2014. De accijns op alcohol is sindsdien in reële termen fors gedaald.

Voor de accijns op bier wordt per 1 januari 2024 overgegaan van een accijns op basis van graden Plato naar een accijns op basis van alcoholpercentage. Deze overgang is vastgelegd in de Wet implementatie richtlijnen accijns 2022. Op basis van die wet bedraagt het accijnstarief voor bier vanaf 1 januari 2024 € 7,49 per hectoliter per volumeprocent alcohol. Voor de accijns op bier stelt het kabinet daarom voor om het tarief in de WA te verhogen van € 7,49 naar € 8,70. Voor de accijns op bier gebrouwen door zogeheten kleine brouwerijen stelt het kabinet voor om het tarief te verhogen van € 6,93 naar € 8,05.

Het accijnstarief in de WA voor niet-mousserende en mousserende wijn met een alcoholgehalte van niet meer dan 8,5% wordt per 1 januari 2024 verhoogd van € 44,24 naar € 51,41 per hectoliter. Voor niet-mousserende en mousserende wijn met een alcoholgehalte van meer dan 8,5% wordt per 1 januari 2024 het tarief verhoogd van € 88,30 naar € 102,60 per hectoliter.

Voor de accijns op tussenproducten met een alcoholgehalte van niet meer dan 15% wordt per 1 januari 2024 de accijns in de WA verhoogd van € 105,98 naar € 123,15 per hectoliter. Voor de accijns op tussenproducten met een alcoholgehalte van meer dan 15% wordt per 1 januari 2024 de accijns verhoogd van € 149,30 naar € 173,49 per hectoliter.

Het accijnstarief voor overige alcoholhoudende producten in de WA wordt per 1 januari 2024 verhoogd van € 16,86 naar € 19,59 per hectoliter per volumeprocent alcohol.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De maatregel heeft primair een budgettair doel. De geraamde extra inkomsten zijn structureel € 153 miljoen vanaf 2024. De maatregel leidt tot beperkte extra lasten voor ondernemers en de Douane en is daarmee een doelmatige maatregel om extra opbrengsten te generen.

Daarnaast heeft de maatregel als doel om een prikkel te vormen voor consumenten om minder alcohol te consumeren. Of dit doel wordt bereikt, hangt onder andere af van de mate waarin verkopers van alcoholhoudende producten de verlaging in hun verkoopprijzen doorberekenen. De overheid kan dit niet verplichten. Ook hangt de doeltreffendheid af van de hoeveelheid alcohol die burgers nuttigen en waar de genuttigde alcohol wordt gekocht.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De maatregel betreft een parameterwijziging die eenvoudig en uitvoerbaar is voor de Douane.

#### *5.22 Verhoging accijns dieselvervangende stookolie*

Het kabinet ontvangt van de Douane en het bedrijfsleven aanhoudend signalen dat er in toenemende mate stookolie als motorbrandstof op de markt wordt gebracht ter vervanging van gasolie (diesel). Voor deze stookolie geldt in de WA het relatief lage accijnstarief van zware stookolie van € 41,31 per 1.000 kg (tarief per 1 januari 2023). Voor gasolie (diesel) geldt in de WA het hogere dieselaccijnstarief van € 516,25 per 1.000 liter (tarief per 1 januari 2023). Toenemend gebruik van dieselvervangende stookolie leidt daarom tot een lagere opbrengst van de brandstofaccijns. Daarnaast is toenemend gebruik van zware stookolie slecht voor het milieu vanwege het hogere zwavelgehalte. Gebruik van deze brandstof leidt tot meer luchtverontreiniging dan gebruik van diesel.

Het fiscale voordeel is de belangrijkste prikkel om dieselvevangelende stookolie te gebruiken. In de brandstoffenmarkt leidt dit tot een ongelijk speelveld tussen de reguliere schonere gasolie (diesel) en de meer vervuulende zware stookolie. Met ingang van 1 januari 2024 stelt het kabinet daarom voor om het accijnstarief voor zware stookolie gelijk te stellen met het accijnstarief voor gasolie. Dit leidt er naar verwachting toe dat het gebruik ervan wordt beperkt. De wettelijk verschuldigde heffing over de veraccijnsde voorraad bij de verhoging per 1 januari 2024 wordt buiten toepassing gelaten.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De aanpassing van het accijnstarief voor zware stookolie heeft als doel om het fiscale voordeel door het gebruik van stookolie ter vervanging van gasolie (diesel) weg te nemen. De aanpassing is doeltreffend indien de accijnsdruk voor zware stookolie gelijk is met die van gasolie. Of dit doel wordt bereikt, hangt af van de mate waarin verkopers van dieselvevangelende stookolie de verhoging van de accijns in hun verkoopprijzen doorberekenen. De overheid kan deze doorberekening niet verplichten. Naast een verhoging van de accijns heeft het kabinet alternatieve oplossingsrichtingen onderzocht:

- Wettelijk verbod voor het gebruik van dieselvevangelende stookolie: Het Besluit brandstoffen luchtverontreiniging kan mogelijk worden aangepast zodat de milieukwaliteitseisen van het besluit op alle motorbrandstoffen (waaronder stookolie) van toepassing zijn. Een dergelijk wetgevingstraject is tijdsintensief en uitbreiding van dit besluit vereist mogelijk ook goedkeuring van de EC. Een aanpassing van het besluit biedt dus geen mogelijkheid om het probleem van de dieselvevangelende stookolie op korte termijn op te lossen.
- Gematigder verhoging accijnstarief zware stookolie: Een alternatief is om het accijnstarief voor zware stookolie te verhogen, maar niet (direct) gelijk te stellen met het accijnstarief voor gasolie. Dieselvevangelende stookolie blijft dan nog steeds fiscaal aantrekkelijker dan gasolie en daarom blijft de prikkel bestaan voor gebruikers om dieselvevangelende stookolie te gebruiken in plaats van gasolie.
- Fiscaal onderscheid naar gebruik: Zware stookolie kan als motorbrandstof en als verwarmingsbrandstof worden gebruikt. De dieselvevangelende stookolie wordt uitsluitend gebruikt als motorbrandstof. Een alternatieve maatregel is om alleen het gebruik van zware stookolie als motorbrandstof te onderwerpen aan het tarief van gasolie. Het maken van een onderscheid in accijnstarief naar het soort gebruik van de brandstof is op dit moment niet mogelijk in de accijnsaangifte. Een dergelijke wijziging zou een structuuraanpassing inhouden en daarom niet op korte termijn mogelijk zijn.

Uit de beoordeling van de alternatieve oplossingsrichtingen is gebleken dat ze niet leiden tot het gewenste doel op de korte termijn, namelijk het wegnemen van het fiscale voordeel door het gebruik van dieselvevangelende stookolie

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De maatregel betreft een parameterwijziging die eenvoudig en uitvoerbaar is voor de Douane.

#### *5.23 Verhoging van de tabaksaccijns*

In het Belastingplan 2023 is voorzien in een verhoging van de tabaksaccijns per 1 april 2023 en per 1 april 2024. Het kabinet stelt voor om de tabaksaccijns op sigaretten en op rooktabak per 1 april 2024 aanvullend te

verhogen. De verhoging bedraagt € 0,60 cent per pakje sigaretten van 20 stuks en € 3,60 per pakje shag van 50 gram. Als gevolg van de maatregel bedraagt de gemiddelde verkoopprijs voor een pakje sigaretten van twintig stuks in 2024 naar verwachting € 10,70. Voor een pakje shag van 50 gram bedraagt de gemiddelde verkoopprijs in 2024 naar verwachting € 24,14.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De maatregel heeft primair een budgettair doel. De geraamde extra inkomsten zijn structureel € 137 miljoen vanaf 2025. De maatregel leidt tot beperkte extra lasten voor ondernemers en de Douane en is daarmee een doelmatige maatregel om extra opbrengsten te genereren. Daarnaast is het verhogen van de tabaksaccijns een wetenschappelijk bewezen effectieve maatregel om roken te verminderen.<sup>104</sup> Een verhoging van de tabaksaccijns is daarmee een doeltreffende en doelmatige maatregel.

Substantiële verhogingen kunnen leiden tot grenseffecten die de doelmatigheid en doeltreffendheid van de verhoging kunnen beperken (zowel voor wat betreft opbrengsten als voor wat betreft ontmoediging). Het kabinet kan bedrijven niet voorschrijven of en in welke mate zij de accijnsverhoging laten terugkomen in de consumentenprijs. De verwachting is dat de verhoging grotendeels wordt doorberekend, omdat de accijns al een groot onderdeel is van de totale verkoopprijs. De maatregel is naar verwachting doelmatig om roken tegen te gaan en te verminderen.

Net als bij de verhoging van de tabaksaccijns in 2020 en 2023 zullen de grenseffecten van de totale verhoging in 2024 worden gemonitord. In 2024 en in 2025 voert de Douane een Empty Pack Survey uit waarbij het aandeel niet-Nederlandse veraccijnsde pakjes sigaretten wordt gemonitord. Daarbij wordt ook gekeken naar de wijzigingen in het aandeel namaaksigaretten en *illicit whites* (legaal geproduceerde sigaretten zonder legale afzetmarkt).

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De maatregel betreft een parameterwijziging die eenvoudig en uitvoerbaar is voor de Douane.

#### *5.24 Co-ouderschap toeslagen*

Indien een kind tegelijkertijd tot het huishouden behoort van beide ouders, bijvoorbeeld in het geval van co-ouderschap, kan dit gevolgen hebben voor de toeslagen. Als co-ouders bijvoorbeeld beiden een deel van de kosten van de kinderopvang betalen, krijgen ze allebei een deel van de kinderopvangtoeslag. Ook bij de huurtoeslag kan er als gevolg van co-ouderschap een hoger recht bestaan op huurtoeslag bij beide co-ouders. Hierbij is van belang dat beide ouders voldoen aan de voorwaarden van de betreffende toeslag en dat het kind staat ingeschreven op hetzelfde woonadres als de aanvrager van de toeslag in de BRP. Omdat het voor een kind niet mogelijk is op beide adressen van diens ouders te zijn ingeschreven, wordt geacht te zijn voldaan aan de inschrijvingseis gedurende de periode dat sprake is van co-ouderschap. In de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) is nu nog opgenomen dat sprake is van kwalificerend co-ouderschap wanneer het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft. Dienst Toeslagen kijkt op dit moment niet of elke week de drie dagen wordt gehaald, maar beoordeelt of over een langere periode sprake was van een gelijke verdeling met een gemiddelde van

<sup>104</sup> Zie onder andere Kamerstukken II 2016/17, 32 793, nr. 240.

minstens drie dagen per week. Deze uitleg is ook door de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State onderschreven.<sup>105</sup> Ook bij deze toepassing kan echter nog steeds gelden dat het verblijf van kinderen tijdens vakantie- en feestdagen in beide huishoudens niet wordt meegerekend, omdat dit niet aangemerkt kan worden als een doorgaans verblijf.

Aangezien in onderhavig wetsvoorstel het begrip van co-ouderschap in de Wet IB 2001 wordt gewijzigd, ziet het kabinet aanleiding om dit begrip ook te wijzigen in de Awir. Door deze wijziging is het voor de ouder makkelijker om te bepalen of het kind voldoende dagen in diens huishouden verblijft en wordt zoveel mogelijk harmonisatie bewerkstelligd tussen de Wet IB 2001 en de Awir.

De kern van de bepaling blijft dat het gaat om een situatie waarbij een kind in ongeveer gelijke mate in beide huishoudens verblijft. Het is alleen niet meer nodig dat op elk moment in het jaar sprake is van een gelijke verdeling. Het is voldoende als op kalenderjaarbasis het verblijf van het kind in beide huishoudens nagenoeg in een gelijke verhouding is. Hiervan is in ieder geval sprake als het kind 156 dagen (3 dagen maal 52 weken) per berekeningsjaar bij elk van beide ouders verblijft. In individuele gevallen houdt de Dienst Toeslagen nog wel ruimte om maatwerk te bieden. Deze wijziging heeft geen gevolgen voor de ouders die aan het bestaande begrip voldoen, want zij zullen ook onder de nieuwe definitie vallen.

Indien voor een deel van het jaar minimaal een maand sprake is van co-ouderschap, dan wordt de richtlijn van 156 dagen tijdsevenredig toegepast. Er is gekozen voor een maand, omdat toeslagen per maand worden uitbetaald.

#### *Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie*

De maatregel heeft meerdere doelen. Deze maatregel heeft ten eerste als doel het vereenvoudigen van het verblijfsvereiste. Het is voor ouders eenvoudiger om te toetsen of zij voldoen aan dit vereiste. Zij hoeven niet meer te bepalen of het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft, maar hoeven alleen te bepalen of een kind 156 dagen in hun huishouden verblijft. Zodoende hebben de ouders meer vrijheid om de zorg voor hun kind(eren) te verdelen. Ten tweede wordt met deze maatregel zoveel mogelijk harmonisatie bewerkstelligd tussen de Wet IB 2001 en de Awir. Er gelden zodoende geen verschillende regelingen met betrekking tot co-ouderschap. Dit is eenvoudiger voor de ouder. Met deze wetswijziging worden deze doelen behaald en daarom is deze maatregel doelmatig en doeltreffend. Er is geen aparte evaluatie voor deze bepaling voorzien. Wel zal deze maatregel meelopen in de periodieke evaluatie van de Awir.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

Voor de ouders die op dit moment onder de huidige regelgeving kwalificeren als co-ouders, verandert er niets. Naar verwachting vindt wel een zeer beperkte uitbreiding van de doelgroep plaats, en dit is uitvoerbaar. Ook behoudt Toeslagen de ruimte om maatwerk te bieden in voorkomende gevallen.

---

<sup>105</sup> ABRvS 20 november 2019, ECLI:NL:RVS:3895.

## 5.25 Verlenging horizonbepaling overtredersbegrip

Ingevolge de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit is per 1 januari 2014 in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)<sup>106</sup> en de Awir<sup>107</sup> het overtredersbegrip in de fiscaliteit, onderscheidenlijk voor toeslagen, uitgebreid met de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige.<sup>108</sup> Dit maakt het mogelijk om betrokkenen die anderen bewust helpen bij het niet nakomen van hun verplichtingen in de fiscaliteit of toeslagen een bestuurlijke boete op te leggen. Deze mogelijkheid zou ingevolge de in de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit opgenomen horizonbepaling met ingang van 1 januari 2019 vervallen, tenzij voor die datum een voorstel van wet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal zou zijn ingediend dat in het onderwerp van de betreffende wetsartikelen in de AWR en de Awir voorziet.

Deze horizonbepaling had bij invoering tot doel om de artikelen die voorzien in de uitbreiding van het overtredersbegrip uiterlijk vijf jaar na inwerkingtreding met het oog op de effectiviteit te evalueren. Bij de evaluatie in 2018 is echter geconstateerd dat er op dat moment nog te weinig ervaring was opgedaan met deze uitbreiding om de effectiviteit ervan te bepalen en te evalueren. Dat kwam doordat de uitbreiding van het overtredersbegrip voor het eerst van toepassing was op verzuimen en vergrijpen die zijn begaan op of na 1 januari 2014 en het vervolgens in de praktijk mede als gevolg van een intern toestemmingstraject<sup>109</sup> vaak enige tijd duurt voordat een bestuurlijke boete wordt opgelegd.<sup>110</sup> Gelet op het voorgaande is de in de horizonbepaling opgenomen vervaldatum met vijf jaar opgeschoven naar 1 januari 2024. Bij de volgende evaluatie moest voldoende duidelijk zijn of de uitbreiding van het overtredersbegrip doeltreffend is.

### *Fiscaliteit*

Na de verlenging van de in de horizonbepaling opgenomen vervaldatum tot 1 januari 2024 kreeg Nederland te maken met de uitbraak van het coronavirus. Als gevolg van de maatregelen ter voorkoming van de verspreiding van dit virus was de dienstverlening van de Belastingdienst waarbij fysiek contact nodig is, grotendeels beperkt. Dat heeft tot gevolg gehad dat er minder boekenonderzoeken in dit tijdvak hebben plaatsgevonden en daarmee ook minder (schuld)onderzoeken, waardoor uiteindelijk minder boetes zijn opgelegd. Hierdoor is het ook tijdens de afgelopen jaren niet goed mogelijk geweest voldoende ervaring op te doen om de effectiviteit van deze bepalingen beter te kunnen evalueren. Dit neemt niet weg dat de uitbreiding van het overtredersbegrip grote meerwaarde heeft voor de fiscale handhavingspraktijk. Zo gaat er een belangrijke preventieve werking van uit die niet direct zichtbaar is in het aantal opgelegde boetes. Om deze redenen wordt voorgesteld om de in de horizonbepaling opgenomen vervaldatum nogmaals met vijf jaar op te schuiven en dus te vervangen door 1 januari 2029. Dit betekent niet per se dat met name het proces van het opleggen van boetes tot die tijd

<sup>106</sup> Artikel 67o AWR.

<sup>107</sup> Artikel 41bis Awir.

<sup>108</sup> Onder het begrip «overtreder» wordt verstaan: degene die de overtreding pleegt of medepleegt. Als de overtreding is begaan door een rechtspersoon, kunnen ook de opdrachtgever en feitelijk leidinggever worden bestraft. Onder het begrip «pleger» vallen bijvoorbeeld de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige en de aanvrager van een toeslag.

<sup>109</sup> Een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan een medepleger, doen pleger, uitlokker, medeplichtige, feitelijk leidinggever of opdrachtgever wordt op grond van het beleid van de Belastingdienst (par. 2, zesde lid, Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst) genomen met voorafgaande toestemming van een algemeen directeur en de hoofddirecteur van de concerndirectie Fiscale en Juridische Zaken van de Belastingdienst (Cd FJZ).

<sup>110</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 027, nr. 3, p. 19–20.

ongewijzigd zal blijven. Ook het interne proces zal de komende periode worden geëvalueerd. Zo is een belangrijk aandachtspunt in de komende tijd het borgen van de kennis en deskundigheid die voor boeteoplegging nodig is. Eventueel te nemen maatregelen om die kennis en deskundigheid beter te borgen zullen ook worden meegenomen in de evaluatie.

### *Toeslagen*

Ook voor toeslagen geldt dat per 1 januari 2019 de in de horizonbepaling opgenomen vervaldatum vijf jaar is opgeschoven en is vervangen door 1 januari 2024. In dit tijdvak is er veel gebeurd. De toeslagenaffaire heeft zijn weerslag gehad op de aanpak van misbruik en oneigenlijk gebruik. Vanaf 2020 heeft de aanpak van misbruik en oneigenlijk gebruik<sup>111</sup> bij de Belastingdienst/Toeslagen stilgelegen en zijn er geen boetes meer opgelegd. Hierdoor is het tijdens dit tijdvak niet mogelijk geweest ervaring op te doen en de effectiviteit van deze boetemogelijkheid te evalueren. Wel wordt, net als in de voorgaande perioden, de mogelijke meerwaarde van een uitbreiding van het overtredersbegrip gezien. Hierdoor ontstaat er een ruimere mogelijkheid handhavend op te treden tegen derden die betrokken zijn bij het opzettelijk onjuist aanvragen van een toeslag. Om deze reden wordt ook voor de toeslagen voorgesteld om de in de horizonbepaling opgenomen vervaldatum nogmaals met vijf jaar op te schuiven en dus te vervangen door 1 januari 2029. Vanaf eind 2022 is een begin gemaakt met het gefaseerd en geborgd opstarten van het intensief toezicht proces bij de Belastingdienst/Toeslagen. In het kader van deze opstart onderzoekt de Belastingdienst/Toeslagen nu ook hoe de boete voor de medeplichtige, doen pleger en de uitlokker van een beboetbaar vergrijp het beste kan worden toegepast.

### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Met de uitbreiding van het overtredersbegrip werden de doelen nagestreefd die over het algemeen met een punitieve sanctie worden nagestreefd, namelijk: speciale preventie, generale preventie en vergelding. Die doelen blijven met de verschuiving van de vervaldatum gelijk. De doeltreffendheid van deze bepaling wordt over vijf jaar geëvalueerd. Doelmatigheid is niet aan de orde. Deze maatregel vervalt per 1 januari 2029. Voor die datum wordt de maatregel geëvalueerd.

### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

Aan de maatregel zijn geen noemenswaardige uitvoeringsgevolgen verbonden, omdat het hier alleen gaat om de verlenging van de horizonbepaling.

### *5.26 Loslaten koppeling rentepercentage belastingrente voor Toeslagen*

Op grond van de Awir wordt er rente vergoed over het bedrag aan uit te betalen toeslagen, dan wel rente in rekening gebracht over het bedrag aan terug te vorderen toeslagen.<sup>112</sup> Deze rente wordt berekend over de periode tussen 1 juli volgend op het berekeningsjaar en het moment waarop de definitieve toekenning of herziening van de toeslag plaatsvindt.<sup>113</sup> Het percentage van deze rente is gelijk aan het percentage van de

<sup>111</sup> Zie Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1154.

<sup>112</sup> Artikel 27, eerste lid, Awir.

<sup>113</sup> Artikel 27, tweede lid, Awir.



belastingrente dat ten aanzien van de IB wordt gehanteerd.<sup>114</sup> Het percentage van de belastingrente voor de IB is gekoppeld aan het percentage van de wettelijke rente voor niet-handelstransacties. De wettelijke rente wordt eens per halfjaar bij algemene maatregel van bestuur vastgesteld en is gebaseerd op de door de Europese Centrale Bank (ECB) vastgestelde rente voor herfinancieringstransacties. Per 1 juli 2023 is deze rente vastgesteld op 6%.<sup>115</sup> De wettelijke rente bedroeg tot en met 30 juni 2023 4%.

In de brief van 22 juni 2023 is aangegeven dat het kabinet het onwenselijk vindt om de rente die gerekend wordt ten aanzien van toeslagen mee te laten stijgen naar 6%.<sup>116</sup> Met deze wijziging wordt voorgesteld om het percentage voor de rente voor toeslagen zelfstandig en onafhankelijk van de belastingrente voor belastingen vast te stellen.

In de Tussenrapportage toekomst toeslagen zijn problematische terugvorderingen als één van de fundamentele problemen benoemd van de toeslagensystematiek.<sup>117</sup> Uit de tussenrapportage volgt dan ook de ambitie om dit probleem aan te pakken. Terugvorderingen kunnen financieel een grote impact hebben, juist voor de doelgroep die is aangewezen op toeslagen. Terugvorderingen (en nabetalingen) zijn echter inherent aan het voorschotsysteem van Toeslagen, waarbij de burger toeslagen ontvangt op basis van een voorschot dat gedurende het berekeningsjaar maandelijks wordt uitgekeerd. Deze vormgeving voorkomt namelijk dat er geen gebruik gemaakt kan worden van vitale voorzieningen of dat er schulden ontstaan bij bijvoorbeeld een verhuurd of zorgverzekeraar. De voorschotten zijn onder andere gebaseerd op een schatting van het inkomen. Het inkomen wordt echter pas aan het eind van het berekeningsjaar definitief vastgesteld, waarna ook de toeslagen definitief worden vastgesteld. De keerzijde hiervan is dat er terugvorderingen of nabetalingen ontstaan als achteraf het inkomen of het vermogen hoger of juist lager blijkt te zijn dan vooraf ingeschat. Een stijging van de rente op de terugvorderingen vergroot de impact die de terugvorderingen al hebben. Om deze reden vindt het kabinet het wenselijk om de rente voor toeslagen op het niveau van 4% te handhaven en niet te laten meestijgen naar 6%.

Om dit mogelijk te maken wordt in onderhavig wetsvoorstel voorgesteld om de wettelijke koppeling tussen de vaststelling van het percentage van de rente voor Toeslagen en de vaststelling van het percentage van de belastingrente voor de IB te verbreken en een aparte grondslag te creëren voor toeslagen om het percentage voor de rente vast te stellen.

Zoals aangegeven is het voornemen de rente op 4% te handhaven, om te voorkomen dat toeslaggerechtigden nu met een stijging worden geconfronteerd. Er kan aanleiding zijn om in latere jaren dit percentage bij te stellen. Het kabinet wil in de toekomst bij het vaststellen van het rentepercentage zich baseren op enkele uitgangspunten. Allereerst is het streven om de rente op nabetalingen en terugvorderingen gelijk te houden. Hiermee wordt asymmetrie voorkomen en dit draagt bij aan duidelijkheid richting toeslaggerechtigden. Daarnaast is het wenselijk

---

<sup>114</sup> Artikel 27, derde lid, Awir. Het percentage van de belastingrente voor de IB volgt uit artikel 30hb van de AWR jo. artikel 1, onderdeel a, van het Besluit belasting- en invorderingsrente.

<sup>115</sup> Artikel 1, onderdeel a, van het Besluit belasting- en invorderingsrente jo. artikel 1 van het Besluit vaststelling wettelijke rente.

<sup>116</sup> Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1248.

<sup>117</sup> Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1272.

veelvuldige schommelingen te voorkomen zodat de toeslaggerechtigde niet te vaak wordt geconfronteerd met nieuwe rentepercentages.

#### *Inwerkingtreding, terugwerkende kracht*

Zoals reeds benoemd is de belastingrente voor de IB per 1 juli 2023 vastgesteld op 6%. Zonder nadere regeling zou met ingang van 1 juli 2023 het hogere rentepercentage ook gelden voor rente die in rekening wordt gebracht over het bedrag aan terug te vorderen bedragen aan toeslagen. Zoals hiervoor aangegeven acht het kabinet een stijging van de in rekening te brengen rente voor toeslagen naar 6% echter onwenselijk en wil het kabinet de rente voor toeslagen loskoppelen van de belastingrente voor de IB. Om te kunnen differentiëren tussen de belastingrente en de rente voor toeslagen is een wetswijziging noodzakelijk. Gelet op de tijd die is gemoed met een wetgevingstraject is het niet mogelijk gebleken om de wetswijziging tijdig, te weten voor 1 juli 2023, te realiseren. Daarom wordt voor artikel XIII, onderdeel B, van onderhavig wetsvoorstel terugwerkende kracht voorgesteld tot en met 1 juli 2023. Dit houdt in dat de percentages van de rente, bedoeld in het voorgestelde artikel 27, derde lid, Awir, bij algemene maatregel van bestuur per 1 juli 2023 onafhankelijk kunnen worden vastgesteld van de percentages die bij algemene maatregel van bestuur zijn vastgesteld voor de IB.

Op grond van de voorgestelde delegatiebepaling zal vervolgens bij de nog op te stellen algemene maatregel van bestuur het rentepercentage voor in rekening te brengen rente over het bedrag aan terug te vorderen toeslagen met ingang van 1 juli 2023 worden vastgesteld op 4%. Deze rente zal daardoor dus met IB naar 6%. Dit zal begunstigend zijn voor belanghebbenden die rente zijn verschuldigd ter zake van teruggevoerde bedragen aan toeslagen, aangezien zij hierover geen 6% rente maar 4% rente hoeven te betalen. Verder wordt voorgesteld om bij de nog op te stellen algemene maatregel van bestuur het percentage voor te vergoeden rente over uit te betalen bedragen aan toeslagen voor de periode van 1 juli 2023 tot 1 januari 2024 wel mee te laten stijgen naar 6%, zodat gedurende de periode van terugwerkende kracht de burger niet wordt benadeeld. Het is de bedoeling dat vanaf 1 januari 2024 de te vergoeden rente over uit te betalen bedragen aan toeslagen gelijk wordt getrokken met de in rekening te brengen rente over terug te vorderen bedragen aan toeslagen, zijnde 4%.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Met de voorgestelde wijziging van de Awir wordt het mogelijk om het rentepercentage over het bedrag aan in rekening te brengen en te vergoeden toeslagen apart vast te stellen ten opzichte van het percentage van de belastingrente voor de IB. Hiermee wordt het mogelijk meer gericht op de specifieke doelgroep van toeslagontvangers de hoogte van de rente vast te stellen, waarmee de vaststelling van de rente meer doelgericht kan plaatsvinden.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

Dienst Toeslagen heeft dit voorstel beoordeeld door middel van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van het loslaten van de koppeling van het rentepercentage belastingrente voor toeslagen en de Belastingdienst beperkt is en dat het voorstel uitvoerbaar is.

*Huidige mogelijkheden*

Een belangrijke pijler van het regeerakkoord is dat bij de armoede- en schuldenaanpak gezorgd wordt voor een betere, verantwoorde overheidsincasso met oog voor de menselijke maat. Om dit maatwerk in de uitvoering en de wet- en regelgeving te verbeteren zijn reeds diverse trajecten ingezet. De invorderingsstrategie van de Belastingdienst en dienst Toeslagen is tegen het licht gehouden, in het bijzonder voor mensen die langdurig te maken hebben met hoge schulden.<sup>118</sup> Daarnaast is onderzocht of in de Invorderingswet 1990 (IW 1990) voldoende ruimte wordt gelaten om maatwerk te kunnen bieden.<sup>119</sup> Bij de invordering van rijksbelastingen<sup>120</sup> is het immers van belang dat rekening kan worden gehouden met de omstandigheden van burgers. Naast de ingezette trajecten om maatwerk in de uitvoering en de wet- en regelgeving te verbeteren wordt er zo veel mogelijk proactief gehandeld bij signalen uit de maatschappij. Zo kan worden gedacht aan de recente maatregel gericht op de situatie waarin burgers met een inkomen rond het sociaal minimum de energietoeslag op de bankrekening bijgeschreven krijgen. Dit kon tot gevolg hebben dat de burger in verband met het overschrijden van de spaargeldnorm niet meer in aanmerking komt voor kwijtschelding of uitstel van betaling of dat de energietoeslag kan worden getroffen door een vordering of een beslag. Deze ongewenste situatie is proactief opgelost door het bedrag van de energietoeslag hiervoor uit te zonderen.<sup>121</sup>

De ontvanger is bij de uitvoering van zijn taken gehouden de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht te nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel.<sup>122</sup> Uit het onderzoek naar de IW 1990 is gebleken dat de wet zelf voldoende ruimte biedt om rekening te houden met de omstandigheden van belastingschuldigen.<sup>123</sup> Er wordt invulling gegeven aan deze wettelijke ruimte met beleidsregels die zijn opgenomen in de Leidraad Invordering 2008 (LI 2008).<sup>124</sup> Bij de invordering van rijksbelastingen speelt de LI 2008 een belangrijke rol. In de LI 2008 zijn diverse mogelijkheden opgenomen om rekening te houden met de persoonlijke omstandigheden van belastingschuldigen. Voorts bestaat op grond van de LI 2008 de mogelijkheid om conform de Algemene wet bestuursrecht (Awb)<sup>125</sup> af te wijken van de beleidsregels zoals die zijn opgenomen in de LI 2008. Deze afwijking is gerechtvaardigd als toepassing van een beleidsregel voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die vanwege bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de doelen die de beleidsregel dient.<sup>126</sup> Omdat het afwijken van beleidsregels kan leiden tot schending van het gelijkheidsbeginsel, moet er sprake zijn van daadwerkelijk bijzondere omstandigheden op grond waarvan onverkorte toepassing van de LI 2008 onevenredig nadeel voor

<sup>118</sup> Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1161.

<sup>119</sup> Kamerstukken II 2022/23, 35 510, nr. 106.

<sup>120</sup> En daarmee verband houdende bedragen, bijvoorbeeld invorderingskosten en -rente. Op grond van artikel 2, eerste lid, onder a, IW 1990 wordt onder «rijksbelastingen» mede verstaan rechten bij invoer en rechten bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algemene douanewet, die in Nederland worden geheven. De Douane int zowel accijns en verbruiksbelastingen (rijksbelastingen) als in- en uitvoerrechten op grond van de IW 1990.

<sup>121</sup> Kamerstukken II 2022/23, 24 515, nr. 673.

<sup>122</sup> Artikel 3:4 Awb.

<sup>123</sup> Kamerstukken II 2022/23, 35 510, nr. 106.

<sup>124</sup> Ook een beleidsregel dient te voldoen aan het evenredigheidsbeginsel. Zie Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285.

<sup>125</sup> Artikel 4:84 Awb.

<sup>126</sup> Afwijking van de LI 2008 zal slechts bij hoge uitzondering aan de orde zijn.

de betrokkene zou opleveren.<sup>127</sup> Dergelijke bijzondere omstandigheden zijn tevens de onderbouwing waarom er geen sprake is van gelijke gevallen dan wel de onderbouwing dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging om af te kunnen wijken van de regel. Er is echter geen mogelijkheid om in bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen wanneer zich onvoorziene onbillijkheden van overwegende aard voordoen bij de toepassing van de IW 1990. Hiervoor wordt voorgesteld een hardheidsclausule te introduceren.

#### *Aanleiding tot wijziging*

In de kabinetsreactie op het rapport van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag heeft het kabinet de wens kenbaar gemaakt om een hardheidsclausule toe te voegen aan de IW 1990.<sup>128</sup> Daarnaast heeft de Tweede Kamer een motie aangenomen waarin wordt gevraagd om wetgeving als regel te voorzien van een hardheidsclausule.<sup>129</sup> Tevens heeft de Tweede Kamer een motie aangenomen om alle wet- en regelgeving te voorzien van waarborgen, zoals een hardheidsclausule met het oog op het voorkomen van schrijnende individuele effecten van wet- en regelgeving.<sup>130</sup> In het regeerakkoord is ten slotte de ambitie uitgesproken om hardheidsclausules op te nemen in de wet om voor de uitvoering ruimte te creëren om af te wijken van de wet.

#### *Voorgestelde regeling*

De voorgestelde introductie van een hardheidsclausule in de IW 1990 geeft de Minister van Financiën de bevoegdheid om tegemoet te komen aan bepaalde gevallen of groepen van gevallen waarin de toepassing van de IW 1990 leidt tot onbillijkheden van overwegende aard.<sup>131</sup> De voorgestelde hardheidsclausule geldt voor de bepalingen in de IW 1990 en werkt niet door naar bepalingen in andere wetten die specifieke bepalingen in de IW 1990 van overeenkomstige toepassing verklaren. Dit is bijvoorbeeld het geval bij toeslagen waarvoor de Awir geldt. Voor de bepalingen in de Awir geldt uitsluitend de hardheidsclausule die in de Awir is opgenomen, ook indien hierin bepalingen uit de IW 1990 van overeenkomstige toepassing zijn verklaard. Het gaat bij de voorgestelde hardheidsclausule om situaties waarin toepassing leidt tot een gevolg dat de wetgever had voorkomen als hij dat bij het maken van de wet had voorzien. In die gevallen kan worden afgeweken van de betreffende wettelijke bepaling, in voorkomende gevallen met inachtneming van de betrokken EU-regelgeving. De Douane int immers in- en uitvoerrechten op grond van de IW 1990 en is hierbij gebonden aan de EU-regelgeving.<sup>132</sup>

<sup>127</sup> Artikel 1.1.5a LI 2008.

<sup>128</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 510, nr. 4.

<sup>129</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 510, nr. 37. Zie ook meer recent Kamerstukken II 2020/21, 35 510, nr. 60.

<sup>130</sup> Kamerstukken II 2020/21, 28 362, nr. 44. Hierbij is het van belang dat het kabinet meent dat het voorkomen van hardvochtigheden primair gerealiseerd zou moeten worden door meer aandacht te geven aan dat aspect bij het opstellen van wetten en regels om daar dan vervolgens adequate maatregelen voor te treffen. Afhankelijk van het karakter van de regeling kan het noodzakelijk zijn daartoe een algemene of specifieke hardheidsclausules op te nemen (Kamerstukken II 2021/22, 35 510, nr. 102, par. 3).

<sup>131</sup> Door de werking van de schakelbepalingen in artikel 227a van de Provinciewet, artikel 231 van de Gemeentewet en artikel 123 van de Waterschapswet is de nieuwe bepaling ook van toepassing op decentrale overheden.

<sup>132</sup> In een voorkomend geval moet worden getoetst of de betrokken EU-regelgeving voorziet in de mogelijkheid om een hardheidsclausule toe te passen.

De voorwaarde van een onbillijkheid van overwegende aard brengt met zich dat niet aan elke onbillijkheid wordt tegemoetgekomen.<sup>133</sup> Het opnemen van een hardheidsclausule in de IW 1990 moet worden beschouwd als een toevoeging op de reeds bestaande beleidsmatige mogelijkheden die de ontvanger al kent, zoals de mogelijkheid om af te wijken van beleidsregels en biedt de mogelijkheid om af te wijken van wettelijke bepalingen zoals opgenomen in de IW 1990.

#### *Hardheidsclausule in de praktijk*

Voorgesteld wordt dat voor de toepassing van de voorgestelde hardheidsclausule in de IW 1990 een vergelijkbare procedure zal gaan gelden als voor de al veel langer bestaande hardheidsclausule in de AWR.<sup>134</sup> Een belastingschuldige die meent dat in zijn situatie bij de uitvoering van de wetgeving sprake is van een onvoorziene onbillijkheid van overwegende aard, kan een verzoek tot toepassing van de hardheidsclausule richten aan de Minister van Financiën. In dit verzoek vraagt de belastingschuldige om af te wijken van de regels die in de wet staan. Tegen een afwijzing van een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule staat geen bestuursrechtelijke rechtsgang open.<sup>135</sup>

Tegen reguliere besluiten van de ontvanger bij de invordering is in beginsel bezwaar en beroep dan wel administratief beroep mogelijk. Een beslissing op een verzoek tot toepassing van de hardheidsclausule maakt onderdeel uit van het procesdossier dat bij een eventueel beroep aan de rechter wordt gezonden. In bezwaar en beroep dan wel administratief beroep kan de vraag worden gesteld of binnen de bestaande wettelijke kaders en met in achtneming van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur tot een juiste en passende beslissing is gekomen. De ontvanger zal een eventueel verzoek tot toepassing van de hardheidsclausule dat in die procedures wordt gedaan alsmede in andere gevallen doorsturen naar het Ministerie van Financiën overeenkomstig de Awb.<sup>136</sup> De bevoegdheid tot het nemen van een beslissing op een verzoek tot toepassing van de hardheidsclausule zal, net als bij een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule bij de belastingheffing, worden gemandateerd aan een (of meer) voor het uitvoeringsbeleid verantwoordelijke directie(s) van dit ministerie.

Na ontvangst van een verzoek zal de betrokken directie van het Ministerie van Financiën beoordelen of in het voorgelegde geval sprake is van een onbillijk gevolg dat door de wetgever onvoorzien is geweest bij de totstandkoming van de wet. Als er sprake is van een onvoorziene onbillijkheid van overwegende aard wordt tevens bezien op welke wijze hier het beste aan kan worden tegemoetgekomen. De betrokken directie zal ervoor zorgdragen dat relevante signalen die uit de verzoeken tot toepassing van de hardheidsclausule naar voren komen, naar de juiste afdelingen binnen het ministerie worden geleid. Waar nodig kan dit dan leiden tot nadere vormgeving van oplossingen voor de korte termijn en aanpassingen van wet- en regelgeving voor de langere termijn. Er is dus sprake van een zogenoemde feedbackloop. Komt de betrokken directie tot het oordeel dat in het voorgelegde geval geen sprake is van een onvoorziene onbillijkheid van overwegende aard, dan zal het verzoek tot toepassing van de hardheidsclausule worden afgewezen. Hierbij dient te worden bedacht dat de hardheidsclausule

<sup>133</sup> Vergelijk Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, p. 14.

<sup>134</sup> Artikel 63 AWR.

<sup>135</sup> Artikel 8:5 Awb, jo. artikel 1 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak (bijlage 2 bij de Awb).

<sup>136</sup> Artikel 2:3 Awb.

(alleen) is bedoeld voor bijzondere gevallen of groepen van gevallen waarin toepassing van de wet leidt tot duidelijk onbedoelde gevolgen die niet zijn voorzien bij de totstandkoming van de wettelijke bepaling.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Er bestaat geen mogelijkheid om in bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen wanneer zich onvoorziene onbillijkheden van overwegende aard voordoen bij de toepassing van de IW 1990. Hiervoor wordt voorgesteld een hardheidsclausule in de IW 1990 te introduceren. Door de mogelijkheid te introduceren is de maatregel doeltreffend. Dit is daarnaast de meest efficiënte manier is om het doel te bereiken, daarmee is de maatregel doelmatig. Evaluatie van deze specifieke maatregel uit dit wetsvoorstel wordt niet voorzien.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De hardheidsclausule is bedoeld voor onvoorziene en onbillijke situaties van overwegende aard, die individueel beoordeeld moeten worden. De verwachting is dat de hardheidsclausule in de meeste gevallen niet nodig is of geen toepassing kan vinden, maar dat er toch in bepaalde gevallen een beroep op de hardheidsclausule zal worden gedaan. Met name belastingsschuldigen die in financiële problemen verkeren zullen de hardheidsclausule zien als een laatste kans om een beslissing over een belastingaanslag in hun voordeel te forceren. Hierbij zal de onbekendheid met het toepassingsbereik van de hardheidsclausule een rol spelen, evenals de te verwachte politieke en maatschappelijke aandacht voor de hardheidsclausule. Dit zal met name in het begin ervoor zorgen dat er meer (en niet perse terecht) een beroep zal worden gedaan op de hardheidsclausule. Voorts zal een beroep op de hardheidsclausule worden gedaan om feitelijk uitstel van betaling te realiseren. De introductie van de hardheidsclausule in de IW 1990 zorgt voor de Belastingdienst voor een nieuwe werkstroom waardoor het niet mogelijk is om een accurate inschatting te maken omtrent het aantal verzoeken om toepassing van de hardheidsclausule dat jaarlijks gedaan zal worden. Een grove inschatting gebaseerd op ervaringen met verzoeken om toepassing van de hardheidsclausule die worden gedaan op grond van de AWR en andere soorten brieven die de Belastingdienst thans behandelt, resulteert in een verwachting van tenminste 130 verzoeken op jaarbasis. Voor de behandeling van deze verzoeken is (beperkt) extra capaciteit nodig. De voorgestelde wijziging is uitvoerbaar.

## **6. Budgettaire aspecten**

Het pakket Belastingplan 2024 bestaat uit 15 wetsvoorstellen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2024. In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2024 en een uitsplitsing van de maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2024. De budgettaire effecten per maatregel van de andere 14 wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2024 worden toegelicht in de betreffende memories van toelichting. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 11 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

De ramingen per maatregel worden nader toegelicht in de bijlage Ramingstoelichtingen<sup>137</sup>. Het CPB beziet de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2024. Met

<sup>137</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.



deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte.<sup>138</sup> Het CPB heeft het voorlopige resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. Vanwege de samenloop van dit certificeringsproces en Keuzes in Kaart (KIK) zal een deel van de certificering van de ramingen later plaatsvinden. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit. In tabel 6 worden de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2024 weergegeven.

**Tabel 6: Budgettaire effecten van het Belastingplan 2024, in € mln.**

Pakket belastingplan 2024	2023	2024	2025	2026	Structureel
Belastingplan 2024	- 40	2.637	2.837	2.940	3.079
Wetsvoorstel Belastingplan BES eilanden 2024	0	3	3	3	3
Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2024	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw	0	0	151	196	343
Wetsvoorstel Wet fiscale klimaatmaatregelen elektriciteit en industrie	0	0	166	160	201
Wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling	0	0	47	47	47
Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling	0	0	46	46	46
Wetsvoorstel Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet compensatie selectie aan de poort	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet herwaardering proceskostenvergoeding WOZ en bpm	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024	0	45	25	27	99
Wetsvoorstel Wet tijdelijke regeling herzien aangifte inkomstenbelasting	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet verlaging eigen bijdrage huurtoeslag	0	- 699	- 736	- 725	- 694
Wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2024 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieminimumloon	0	- 127	- 227	- 247	0
Wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met koopkracht-ondersteuning	- 92	- 10.95	- 1.055	- 1.016	- 959

**Tabel 7: Budgettaire effecten van het wetsvoorstel Belastingplan 2024 per maatregel, in € mln.**

Maatregel	2022	2023	2024	2025	2026	Structureel
Box 3: aandeel in een VvE scharen onder banktegoeden	0	- 25	- 25	- 26	- 26	0
Box 3: derdengeldrekening notarisch scharen onder banktegoeden	0	- 5	- 5	- 5	- 5	0
Box 3: defiscaliseren onderlinge vorderingen en schulden bij partners en minderjarige kinderen	0	- 4	- 4	- 4	- 4	0
Box 3: verduidelijking berekening effectief rendementspercentage bij fiscale partners	0	0	0	0	0	0
Box 3: niet indexeren heffingvrij vermogen (HVv) en vervroegen verhoging tarief	0	0	235	89	89	0
Energie-investeringsaftrek (EIA): verlagen aftrekpercentage (binnen budget)	0	0	0	0	0	0
Verlengen horizonbepaling EIA, milieu-investeringsaftrek (MIA) en willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL)	0	0	0	0	0	0
Verruiming herinvesteringsreserve (HIR) bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen	0	0	- 1	- 1	- 1	0
Wijzigen ouderschapsregeling inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)	- 2	- 2	0	0	0	0
Introduceren materiële toets IACK als uitzondering op formele inschrijvingseis	0	0	- 1	- 1	- 1	0
Verruimen vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten	0	0	- 18	- 18	- 18	- 18
Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag inkomstenbelasting (IB)	0	0	90	90	90	90
Minimumkapitaalregel: aanpassingen om verstoringen interne treasury te voorkomen	0	0	- 73	- 73	- 73	- 73
Minimumkapitaalregel: verhogen niet-aftrekbare percentage van 9% naar 10,6%	0	0	73	73	73	73
Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties	0	0	0	0	0	64
Beëindigen teruggaaf belasting personenauto's en motorrijwiel (BPM) geldtransport	0	0	0	0	0	0

<sup>138</sup> Kamerstukken II 2015/16, 34 300, nr. 74.

Maatregel	2022	2023	2024	2025	2026	Structureel
Beëindigen nihiltariefmotorrijtuigenbelasting OV-autobussen op autogas en beëindigen nihil- of lager tarief motorrijtuigenbelasting voor LPG, CNG en LNG motorrijtuigenbelasting (MRB)	0	0	0	0	57	57
Versoberen lagere tarieven MRB kampeerauto	0	0	0	0	80	80
Versoberen oldtimersregeling MRB	0	0	0	0	0	76
Beëindigen kwarttarief MRB paardenvervoer	0	0	0	0	2	2
Naheffing buitenlands ingezetenen MRB	0	0	0	0	0	0
Bevoegdheid Belastingdienst tot naheffen bij een ontbrekende aanvullende aangifte juridisch borgen MRB	0	0	0	0	0	0
Hoogte naheffing bij het onjuist gebruik van een handelaarskenteken baseren op drie maanden i.p.v. twaalf MRB	0	0	0	0	0	0
Verduidelijken dat vrijstelling algemene periodieke keuring (APK) rit alleen geldt op de dag van de APK-keuring MRB	0	0	0	0	0	0
Verhogen vaste voet BPM	0	0	0	104	108	119
Inkorten nieuwe eerste schijf in de Energiebelasting	0	0	0	0	0	0
Nadere wetswijzigingen betreffende de nieuwe eerste schijf gas energiebelasting	0	0	0	0	0	0
Actualiseren lijst duurzame warmtebronnen energiebelasting	0	0	-3	-3	-4	-7
Wettelijke grondslag maken ter bevordering van het uitwisselen van informatie door energieleveranciers	0	0	0	0	0	0
Aanpassen begrip co-ouderschap toeslagen	0	0	0	0	0	0
Verlengen horizonbepaling fiscale boetebepaling omtrent overtredersbegrip naar 2029	0	0	0	0	0	0
Loslaten koppeling rentepercentage Belastingrente voor Toeslagen	0	-4	0	0	0	0
Invoeren hardheidsclausule Invorderingswet	0	0	0	0	0	0
Indexeren alcoholaccijns met tabelcorrectiefactor 2023 en 2024	0	0	153	153	153	153
Verhogen accijns rooktabak en sigaretten	0	0	82	137	137	137
Verhogen tweede knikpunt arbeidskorting met € 115	0	0	-207	-207	-207	-207
Beperken indexatie aanvangspunt toptarief	0	0	1.622	1.622	1.622	1.622
Beperken indexatie aanvangspunt tweede schijf	0	0	244	247	250	351
Verhogen tarief eerste schijf (TES)	0	0	272	420	384	338
Verlagen MKB-winstvrijstelling van 14% naar 12,7%	0	0	180	180	180	180
Afschaffen verlaagd btw-tarief agrarische input-goederen en diensten	0	0	0	43	43	43
Aanpassen schenken vanuit vennootschap	0	0	0	-6	-12	-24
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding met 1 cent	0	0	-109	-109	-109	-109
Verhogen accijns op stookolie	0	0	26	26	26	26
Beperken afschrijven gebouwen in de IB	0	0	106	106	106	106
<b>Totaal</b>	<b>-2</b>	<b>-40</b>	<b>2.637</b>	<b>2.837</b>	<b>2.940</b>	<b>3.079</b>

### *Box 3: aandelen in VvE scharen onder banktegoeden*

Het aandeel in het vermogen van een VvE is een vermogensrecht dat onder de huidige regels van box 3 in de categorie «overige bezittingen» valt. Omdat dit vermogensbestanddeel meestal op een bankrekening staat, past wat betreft het rendement de categorie «banktegoeden» beter dan de categorie overige bezittingen. Het kabinet stelt voor om per 2023 dit vermogen onder de categorie banktegoeden te plaatsen. Omdat het forfaitaire rendement op banktegoeden lager is dan overige bezittingen, leidt dit tot een derving van € 25 miljoen in 2023 en 2024 en een derving van € 26 miljoen in 2025 en 2026.

### *Box 3: derdenrekening notaris scharen onder spaargeld*

Het aandeel in een derdengeldenrekening van een notaris of een gerechtsdeurwaarder is een vermogensrecht dat onder de huidige regels van box 3 in de categorie overige bezittingen valt. Omdat dit vermogensbestanddeel meestal op een bankrekening staat, past wat betreft het rendement de categorie «banktegoeden» beter dan de categorie overige bezittingen. Het kabinet stelt voor om per 2023 dit vermogen onder de categorie banktegoeden te plaatsen. Omdat het forfaitaire rendement op banktegoeden lager is dan overige bezittingen, leidt dit tot een derving van € 5 miljoen in 2023 t/m 2026.

### *Box 3: defiscaliseren onderlinge vorderingen en schulden*

Het kabinet stelt voor om per 2023 vorderingen en schulden tussen fiscale partners én tussen ouders en minderjarige kinderen te defiscaliseren. Deze hoeven dan niet in de aangifte te worden vermeld. Bij ouders en minderjarige kinderen gaat het alleen om de situatie waarin het inkomen van het minderjarige kind aan de ouders wordt toegerekend, omdat alleen dan sprake is van dezelfde aangifte. Dit voorkomt dat dergelijke onderlinge vorderingen en schulden vanwege het verschil in forfaitaire rendementspercentages kunnen leiden tot box 3-heffing. Dit leidt tot een derving van € 4 miljoen in 2023 t/m 2026.

### *Box 3: verduidelijken berekening effectief rendementspercentage bij fiscale partners*

Naar aanleiding van enkele vragen bij de behandeling van het wetsvoorstel Overbruggingswet box 3 in de Tweede Kamer is toegezegd om de wettekst m.b.t. de berekening van het rendementspercentage bij fiscale partners te verduidelijken. Er bleek namelijk onduidelijkheid te bestaan over de mogelijke aanwezigheid van een «lek» in de huidige wetgeving. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van box 3 heeft het geen budgettair effect.

### *Box 3: niet indexeren heffingvrij vermogen en vervroegen invoering tariefsverhoging*

In het Belastingplan 2023<sup>139</sup> is bepaald dat het tarief in box 3 per 2024 wordt verhoogd van 32% naar 33% en dat het per 2025 verder wordt verhoogd naar 34%. Met de maatregel in het Belastingplan 2024 wordt het tarief al per 2024 verhoogd naar 34%. Dit leidt tot een incidentele opbrengst van € 146 miljoen in 2024. Daarnaast wordt met deze maatregel het heffingvrij vermogen in box 3 per 2024 niet geïndexeerd. Hierdoor blijft het huidige heffingvrij vermogen van € 57.000 gelijk. Dit leidt tot een opbrengst van € 89 miljoen in 2024 t/m 2026. Cumulatief leidt dit tot een opbrengst van € 235 miljoen in 2024 en € 89 miljoen in 2025 en 2026.

### *Verlagen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek (EIA)*

Met de EIA kan een ondernemer een percentage van investeringen in duurzame energie en energiebesparende bedrijfsmiddelen aftrekken van de winst. Conform de budgetsystematiek van de regeling wordt het aftrekpercentage structureel verlaagd van 45,5% naar 40% per 2024. Binnen het budget van de EIA leidt dit tot het inlopen van overschrijdingen uit vorige jaren met € 45 miljoen in 2024, € 50 miljoen in 2025 en € 55 miljoen in 2026. Omdat deze aanpassing binnen de gebudgetteerde regeling plaatsvindt en niet leidt tot een aanpassing van het budget is deze niet opgenomen in tabel 7.

### *Verlengen horizonbepaling EIA, milieu-investeringsaftrek (MIA) en willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL)*

Voor de EIA, MIA en VAMIL geldt een «horizonbepaling». Dit betekent dat deze regelingen een einddatum hebben waarna deze zullen komen te vervallen. Voor de EIA, MIA en VAMIL geldt dat deze nog tot 1 januari 2024 geldig zijn. Met deze maatregel worden deze verlengd tot 1 januari 2029. Omdat het om gebudgetteerde regelingen gaat heeft dit geen budgettair effect.

<sup>139</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 3.

### *Verruimen herinvesteringsreserve (HIR)*

Op dit moment (2023) is het mogelijk om als ondernemer bij staking van je onderneming de stakingswinst die is toe te schrijven aan een HIR of bedrijfsmiddelen te conserveren, indien dit binnen 12 maanden wordt geherinvesteerd in een onderneming waaruit een ondernemer winst geniet. Dit is echter niet mogelijk als alleen een gedeelte van een onderneming wordt gestaakt. Dit scenario kan onder andere voorkomen bij agrariërs die deelnemen aan de landelijke beëindigingsregeling. Om herinvesteringen mogelijk te maken bij gedeeltelijke staking in een nieuwe activiteit wordt het mogelijk gemaakt om de herinvesteringsreserve over de grens van de onderneming toe te passen, indien er sprake is van overheidsingrijpen.

Dit leidt tot een derving van € 1 miljoen per 2024 t/m 2056. Hierna wordt het budgettaire effect van de maatregel structureel nul. De reden dat de derving lang doorloopt en daarna verwaarloosbaar wordt, komt doordat pas aan het einde van de economische levensduur van het bedrijfsmiddel waarin geherinvesteerd is (ongeveer 20 jaar), de uitgestelde belasting geheel betaald is. Daarnaast dient de herinvestering binnen drie jaar gedaan te worden bij toepassing van de HIR, wat verder bijdraagt aan een vertraging in de derving. De verwachting is dat hierdoor pas na 2056 de belasting waarover uitstel is gegeven is ontvangen, waarna het effect nihil wordt.

### *Wijzigen ouderschapsregeling inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)*

In september 2022<sup>140</sup> heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het tegelijkertijd behoren tot beide huishoudens bij de IACK moet worden beoordeeld binnen een periode van 6 maanden, in plaats van een kalenderjaar. Omdat dit niet in lijn is met het doel en de strekking van de IACK wordt de co-ouderschapsregeling aangepast. Tot die tijd moet er naar aanleiding van het arrest IACK worden toegekend aan een specifieke groep belastingplichtigen. Dit leidt tot een incidentele derving van € 2 miljoen in 2022 en 2023.

### *Introduceren materiële toets IACK*

Een van de voorwaarden voor een burger om in aanmerking te komen voor de IACK is dat hij/zij in een kalenderjaar tenminste 6 maanden op hetzelfde woonadres staat ingeschreven als een kind dat aan het begin van dit kalenderjaar jonger is dan 12. Dit is ook wel bekend als de «formele inschrijvingseis». Echter, uit de praktijk volgen situaties waarin een burger werk én zorg voor één of meerdere kinderen combineert maar niet samen met hen staat ingeschreven.

Omdat veel van deze situaties wel in lijn zijn met het doel en de strekking van de IACK wordt de formele inschrijvingseis vervangen door een «materiële toets». Dit houdt in dat materieel beoordeeld wordt of een burger recht heeft op IACK of niet. Hierdoor kan IACK ook worden toegekend als er geen sprake is van gezamenlijke inschrijving maar men wel tot hetzelfde huishouden behoort. Omdat dit ervoor zorgt dat een beperkte groep burgers voortaan ook IACK ontvangt die dat eerder niet kreeg leidt dit een derving van € 1 miljoen in 2024, 2025 en 2026. De reden dat er geen sprake is van een structurele derving is omdat de IACK vanaf 2025 wordt afgebouwd.

<sup>140</sup> HR 30 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1345.

### *Vereenvoudigen vrijstelling OV-abonnementen*

Naar aanleiding van de motie de Jong en van Ginneken<sup>141</sup> is er onderzocht hoe werkgevers beter gesteund kunnen worden om hun werknemers een OV-abonnementen aan te bieden. Op basis van dit onderzoek wordt de regeling voor OV-abonnementen en voordeelurenkaarten, inclusief de twee vrijstellingen binnen deze regeling, vereenvoudigd.

Deze vereenvoudiging leidt tot een verruiming van de vrijstelling voor situaties waarin de werkgever een OV-abonnement of voordeelurenkaart vergoedt én de vergoeding hoger ligt dan de kosten van zakelijk gebruik. Dit leidt tot een structurele derving van € 18 miljoen vanaf 2024. Van deze derving is € 13 miljoen afkomstig uit de loonheffing en € 5 miljoen uit de premies werknemersverzekeringen.

### *Afschaffen betalingskorting IB*

Per 2023 is de betalingskorting bij de voorlopige aangifte (VA) van de Vpb afgeschaft. Naar aanleiding van een toezegging aan de heer Nijboer bij de behandeling van de Fiscale Verzamelwet 2023 wordt ook voor de IB de betalingskorting bij de VA afgeschaft. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 90 miljoen vanaf 2024.

### *Aanpassingen minimumkapitaalregeling*

De minimumkapitaalregel (MKR) is een specifieke renteaftrekbepijking voor banken en verzekeraars binnen de Vpb. Het doel van deze regel is om het fiscale voordeel van financiering met vreemd vermogen te beperken. Echter, in de praktijk blijkt deze regel een onevenwichtig effect te hebben op het interne liquiditeitsbeheer van banken en verzekeraars.

Om dit in de toekomst te voorkomen wordt de MKR aangepast zodat rentelasten op schulden aan groepslichamen voortaan niet in aftrek worden beperkt. Dit leidt tot een structurele derving van € 73 miljoen per 2024. Om deze derving te dekken wordt het percentage van de MKR verhoogd van 9% naar 10,6%. Deze maatregel leidt tot een structurele opbrengst van € 73 miljoen per 2024. Hierdoor is de som van de tweede aanpassingen van de MKR dus budgettair neutraal.

### *Aanpak vastgoedaandelentransacties in samenloopvrijstelling*

Voor de btw is het uitgangspunt dat btw (algemeen tarief, momenteel 21%) verschuldigd is door de verkoper bij de levering van nieuwe onroerende zaken.<sup>142</sup> De verkrijging van bestaande onroerende zaken wordt in de regel bij de koper met overdrachtsbelasting (ovb) belast (algemeen tarief, momenteel 10,4%). Het is echter mogelijk om nieuwe onroerende zaken via een aandelentransactie over te dragen (in plaats van via een rechtstreekse levering van de onroerende zaak) waarbij noch btw, noch ovb verschuldigd is.

In de praktijk passen belastingplichtigen deze belastingbesparende structuur toe om belastingdruk te verlagen bij de aankoop van nieuwe onroerende zaken. De samenloopvrijstelling wordt aangepast waardoor er een 4% OVB tarief geheven wordt op vastgoedaandelentransacties. Naar aanleiding van een internetconsultatie is er overgangsrecht opgenomen

<sup>141</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 103.

<sup>142</sup> In de regel geldt dan ook de zogenoemde samenloopvrijstelling zodat géén overdrachtsbelasting is verschuldigd over de verkrijging van de nieuwe onroerende zaak.

waardoor de belastingopbrengst van de maatregel wordt vertraagd en stapsgewijs opbouwt. Het budgettaire effect hiervan wordt in de onderstaande tabel 8 weergegeven.

**Tabel 8: Budgettaire effect aanpak vastgoedaandelentransactie, in € mln.**

2024	2025	2026	2027	2028	Structureel vanaf
0	0	0	32	64	2028

*Beëindigen teruggaaf geldtransport belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm)*

Op dit moment (2023) wordt teruggave verleend van bpm voor voertuigen die zijn ingericht voor het transport van geld. Om bedrijven te stimuleren bij de aanschaf van een nieuw voertuig te kiezen voor een CO<sub>2</sub>-zuiniger alternatief wordt deze teruggave afgeschaft. Omdat er zeer beperkt gebruikt wordt gemaakt van deze teruggave (minder dan 10 gebruikers per jaar) leidt dit afgerond tot een nihil budgettair effect.

*Beëindigen nihiltarief motorrijtuigenbelasting (mrb) OV-autobussen en LPG, CNG & LNG*

Een autobus die hoofdzakelijk wordt gebruikt voor openbaar vervoer is op dit moment (2023) vrijgesteld van mrb. Ook geldt er een lagere brandstof-toeslag voor particuliere personen- en bestelauto's die rijden op «Compressed Natural Gas» (CNG), «Liquified Natural Gas» (LNG) of «Liquified Petroleum Gas» (LPG). Omdat de oorspronkelijke doelstelling van deze maatregelen om het gebruik van aardgasvoertuigen te stimuleren nu achterhaald wordt geacht worden beide regelingen afgeschaft. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 57 miljoen vanaf 2026.

*Versoberen lagere tarieven mrb kampeerauto*

Voor kampeerauto's geldt binnen de mrb een «kwarttarief». Dit houdt in dat iemand die een kampeerauto bezit maar 25% van de mrb betaalt die hij/zij zou betalen als hij/zij een personenauto zou hebben (met hetzelfde gewicht). Voor kampeerauto's die door een bedrijf worden verhuurd geldt een halftarief. Hier hoeft dus maar 50% van de mrb (t.o.v. een personenauto met hetzelfde gewicht) over betaald te worden.

Naar aanleiding van de evaluatie van bijzondere regelingen in de bpm en mrb<sup>143</sup> en het streven om het belastingstelsel te vereenvoudigen wordt het kwarttarief voor kampeerauto's veranderd naar een halftarief. Ook wordt het halftarief voor de verhuur van kampeerauto's afgeschaft. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 80 miljoen vanaf 2026.

*Versoberen oldtimersregeling mrb*

Voertuigen die 40 jaar of ouder zijn, zijn vrijgesteld van mrb. Ook naar aanleiding van de evaluatie bijzondere regelingen bpm en mrb en met het doel om het belastingstelsel te vereenvoudigen wordt deze «oldtimerregeling» aangepast. De overgangsregeling voor oudere motorrijtuigen met een bouwjaar tot 1988 loopt per 1 januari 2028 af. Met deze maatregel wordt de oldtimersvrijstelling in de mrb voor auto's vanaf 40 jaar niet afgeschaft maar met ingang van 2028 versoberd tot motorrijtuigen die voor 1988 zijn gebouwd (met een datum eerste toelating vóór 1 januari

<sup>143</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32 800, nr. 76.



1988). Het budgettaire effect hiervan wordt in de onderstaande tabel 9 weergegeven.

**Tabel 9: Budgettaire effect versoberen oldtimersregeling mrb, in € mln.**

2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035
4	10	14	18	22	26	28	31
2036	2037	2038	2039	2040	2041	2042	2043
34	37	40	43	45	48	52	55
2044	2045	2046	2047	2048	2049	2050	2051
58	61	63	66	68	69	71	72
2052	2053	2054	2055	2056	2057	2058	
72	73	74	74	75	76	76	
Structureel				Structureel vanaf			
76				2058			

#### *Beëindigen kwarttarief paardenvervoer mrb*

Binnen de mrb geldt een kwarttarief voor voertuigen die zijn ingericht voor het vervoeren van paarden voor paardensport. Het doel van de regeling is om burgers die dit soort voertuigen bezit te compenseren voor hun relatief lage gebruik van de weg. Echter, vanwege de ruime interpretatie van de voorwaarden van de regeling is deze moeilijk te handhaven.

Het aantal gebruikers van de regeling is de afgelopen jaren ook sterk toegenomen. Het lijkt er op dat er steeds vaker onrechtmatig gebruikt van wordt gemaakt. Naar aanleiding van de eerder genoemde evaluatie en het streven om het belastingstel te vereenvoudigen wordt de paardenvoerregeling afgeschaft. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 2 miljoen per 2026.

#### *Naheffing buitenlandse ingezetenen mrb*

In tegenstelling tot een voertuig met een Nederlands kenteken wordt een voertuig met een buitenlands kenteken niet automatisch betrokken in de mrb. Het initiatief om dit te melden en de vereiste mrb af te dragen ligt bij de houder (eigenaar) van het voertuig. Sinds 2014 zijn er enkele wijzigingen doorgevoerd met als doel om houders van buitenlandse voertuigen hiertoe te bewegen. Echter, in de praktijk blijkt dat niet alleen fraudeurs door deze wijzigingen worden geraakt maar ook mensen die zich niet bewust zijn van de Nederlandse mrb-wetgeving.

Het blijkt voor veel mensen met name lastig om het vermoeden van de duur van houderschap te weerleggen. Dit houdt in dat iemand moet bewijzen dat hij/zij niet langer dan aangegeven houderschap heeft (gehad) over zijn/haar voertuig. Dit hangt samen met het feit dat mrb vaak over een ruime periode (maximaal vijf jaar) wordt nageheven. Met deze maatregel wordt deze «naheffingsperiode» ingekort naar twaalf maanden.

Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de mrb heeft het geen budgettair effect.

#### *Bevoegdheid Belastingdienst naheffing aangifte mrb te borgen*

Uit de praktijk blijkt dat er in sommige juridische procedures gebruik wordt gemaakt van een onduidelijkheid in de mrb om een naheffingsaanslag ter discussie te stellen. Het gaat hier om onduidelijkheid over of het uitmaakt of een verandering aan een motorrijtuig is aangebracht door de vorige of huidige eigenaar, of dat het motorrijtuig reeds in de specifieke toestand verkeerde. Met deze maatregel wordt een verduidelijking doorgevoerd voor de situatie dat een naheffing voor de motorrijtuigenbelasting mogelijk is vanwege een verandering aan het motorrijtuig. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de mrb heeft het geen budgettair effect.

#### *Hoogte naheffing onjuist gebruik handelaarskenteken mrb baseren op drie maanden*

Uit de praktijk komt de casuïstiek naar voren dat een bestuurder een motorrijtuig in bedrijfsvoorraad op de weg gebruikt maar enkel verzuimt in zijn/haar plicht om bij een staandehouding het handelaarskentekenbewijs te kunnen tonen. Met deze maatregel wordt de naheffingsaanslag (en daarvan afgeleide boete) in dit geval gebaseerd op drie i.p.v. twaalf maanden. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de mrb heeft het geen budgettair effect.

#### *Verduidelijken vrijstelling algemene periodieke keuring (APK)*

Met deze maatregel wordt een verduidelijking doorgevoerd in de mrb. Het gaat hier om de verduidelijking dat een «algemene periodieke keuring» (APK) keuringsrit alleen geldt op de dag van de APK. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de mrb heeft het geen budgettair effect.

#### *Verhogen vaste voet bpm*

De hoogte van de bpm die wordt betaald over de aanschaf van een auto bestaat uit twee delen. Een vast deel (vaste voet) en een variabel deel (schijvenstelsel) dat afhankelijk is van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de personenauto. Om de ingroei van emissievrije personenauto's te versnellen en de aanschaf van tweedehands elektrische auto's te subsidiëren wordt de vaste voet verhoogd met € 200 euro per 2025. Het budgettaire effect hiervan wordt in de onderstaande tabel 10 weergegeven.

**Tabel 10: Budgettaire effect verhogen vaste voet bpm, in € mln.**

2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
104	108	111	113	115	117	117	118
<b>2033</b>		<b>2034</b>		<b>Structureel</b>		<b>Structureel vanaf</b>	
119		119		119		2034	

### *Inkorten nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting*

Conform het amendement Grinwis c.s.<sup>144</sup> worden de eerste schijven voor gas en elektriciteit in de energiebelasting opgeknipt per 1 januari 2024. Het kabinet stelt voor de nieuwe eerste schijf gas verder in te korten van 1.200 m<sup>3</sup> naar 1.000 m<sup>3</sup>. Het kabinet stelt niet voor om de tarieven aan te passen. Hierdoor heeft de voorgestelde wetswijziging geen budgettair effect.

### *Nadere wetswijzigingen betreffende de nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting*

De voorgestelde nadere wetswijzigingen zijn noodzakelijk om in de toekomst het tarief van de nieuwe eerste schijf gas te kunnen verlagen ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf gas, conform de bedoeling van het amendement Grinwis c.s.<sup>145</sup> Het kabinet stelt niet voor om de tarieven aan te passen. Hierdoor heeft de voorgestelde wetswijziging geen budgettair effect.

### *Actualiseren lijst duurzame warmtebronnen energiebelasting*

Binnen de energiebelasting geldt de «stadsverwarmingsregeling». Deze regeling bepaalt dat het gas dat stadsverwarmingsinstallaties die gebruikmaken van duurzame technieken bijstoken belast is tegen de reguliere, degressieve schijvensystematiek in de energiebelasting, in plaats van dat dit tegen een hoger tarief wordt belast.

Binnen de stadsverwarmingsregeling geldt een lijst met duurzame warmtebronnen. Uitsluitend stadsverwarmingsinstallaties die grotendeels gebruikmaken van technieken op deze lijst kunnen gebruikmaken van de regeling. Door de toevoeging wordt voorkomen dat het gas dat wordt gebruikt in de hulpketels wordt belast tegen een hoger tarief. Hiermee wordt voorkomen dat bij stadsverwarmingen die (deels) gebruikmaken van vergelijkbare maar nog niet in de opsomming opgenomen warmtebronnen een belastingnadeel zou ontstaan ten opzichte van stadsverwarmingen die gebruikmaken van reeds in de opsomming opgenomen warmtebronnen. Het budgettaire effect hiervan wordt in tabel 11 weergegeven.

**Tabel 11: Budgettaire effect actualiseren lijst duurzame warmtebronnen in de energiebelasting, in € mln.**

2024	2025	2026	2027	2028	2029
- 3	- 3	- 4	- 5	- 5	- 6
<b>2030</b>	<b>Structureel</b>	<b>Structureel vanaf</b>			
- 7	- 7	2030			

### *Wettelijke grondslag informatie-uitwisseling energieleveranciers*

In de TAM moeten steunbedragen per onderneming worden opgenomen als de staatssteun een drempelbedrag overschrijdt. Het drempelbedrag is gesteld in het Europese kader op basis waarvan goedkeuring geacht wordt te zijn verleend door de EC dan wel op grond waarvan een kennisgeving moet worden gedaan. Hiervan is sprake bij een drietal

<sup>144</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 41.

<sup>145</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 41.

regelingen in de energiebelasting. Gegevens over deze regelingen moeten worden opgenomen in de TAM. Om hieraan invulling te geven wordt een wettelijke grondslag gecreëerd worden voor het opvragen van de benodigde informatie. Met deze maatregel wordt dit bewerkstelligd. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de energiebelasting heeft deze geen budgettair effect.

#### *Aanpassen begrip co-ouderschap toeslagen*

Er zijn meerdere situaties die gevolgen kunnen hebben op de toeslagen die een burger ontvangt. Eén hiervan is de situatie dat een kind gelijktijdig behoort tot het huishouden van beide ouders, bijvoorbeeld in het geval van co-ouderschap. In de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (AWIR) staat op dit moment (2023) dat er sprake is van co-ouderschap wanneer een kind ten minste drie dagen per week in beide huishoudens verblijft.

De uitvoerende Dienst Toeslagen kijkt op basis van dit begrip niet of er elke week aan deze driedaagse grens wordt voldaan. Er wordt enkel bekeken of er over een langere periode sprake was een gemiddelde verdeling van ten minste drie dagen. Echter, bij deze toepassing kan de situatie voorkomen dat het verblijf van kinderen tijdens vakantie- en feestdagen in beide huishoudens niet wordt meegerekend. De reden hiervoor is dat dit niet aangemerkt wordt als een doorgaans verblijf. Dit kan consequenties voor de toeslagen die een burger ontvangt.

Omdat in de IB het begrip co-ouderschap wordt gewijzigd is er aanleiding om dit begrip ook in de AWIR te wijzigen. Hierdoor wordt het voor een ouder makkelijker om te bepalen of het kind voldoende dagen in diens huishouden verblijft. Ook wordt de werking van de IB en AWIR hierdoor zoveel mogelijk geharmoniseerd. Met deze aanpassing wordt de doelgroep die toeslagen ontvangt uitgebreid. Omdat deze uitbreiding zeer beperkt is leidt dit tot een budgettair effect van afgerond nihil.

#### *Verlengen horizonbepaling boetebepaling overtredersbegrip*

Als je als burger niet, onjuist of onvolledig informatie verstrekt aan de Belastingdienst kunt je hiervoor een «fiscale boete» krijgen. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en AWIR zijn hiervoor verschillende bepalingen opgenomen op grond waarvan iemand zo'n boete kan krijgen. Een van de bepalingen in deze wetten is de «boetebepaling», op basis waarvan de doen pleger, uitlokker en medeplichtige kan worden beboet.

Deze boetebepaling heeft weer een horizonbepaling. Voor de boetebepaling geldt dat deze nog tot 1 januari 2024 geldig is. Met deze maatregel wordt de horizonbepaling van de boetebepaling in de AWR en AWIR verlengd tot 1 januari 2029. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van een belasting heeft het geen budgettair effect.

#### *Loslaten koppeling rentepercentage Belastingrente voor Toeslagen*

Het voorstel om de delegatiegrondslag te wijzigen kent op zichzelf geen budgettaire aspecten, aangezien de daadwerkelijke percentages zullen worden vastgesteld in de nog op te stellen algemene maatregel van bestuur. Gezien de nauwe samenhang kan hierover desalniettemin worden vermeld dat het vastzetten van de te betalen belastingrente op 4% voor Toeslagen per 1 juli 2023 resulteert in een derving van circa € 4 miljoen, omdat sprake is van asymmetrie doordat de door Dienst Toeslagen te vergoeden rente op nabetalingen tijdelijk stijgt naar 6%.

### *Invoeren hardheidsclausule invorderingswet*

Als een belastingwet «onbillijke» gevolgen heeft kan je als burger een verzoek indienen om een «hardheidsclausule» toe te passen. Deze clausule biedt de mogelijkheid om in bepaalde, zeer uitzonderlijke situaties gedeeltelijk of volledig af te wijken van bepalingen in de wet. Niet alle wetten hebben zo'n clausule. Met deze maatregel wordt er een hardheidsclausule opgenomen in de IW 1990. Omdat dit geen impact heeft op de grondslag van een belasting heeft het geen budgettair effect.

### *Indexeren alcoholaccijns*

De accijns die wordt geheven over bier, wijn en overige alcoholhoudende dranken wordt tweemaal geïndexeerd. Eenmaal met de tabelcorrectiefactor (TCF) over 2023 en eenmaal met de TCF over 2024. Dit leidt tot een cumulatieve structurele opbrengst van € 153 miljoen vanaf 2024.

### *Verhogen accijns rooktabak en sigaretten*

Met de twee voorgestelde maatregelen wordt de accijns op sigaretten met € 0,60 per pakje van 20 sigaretten verhoogd (€ 30,- per 1000 sigaretten) en de accijns op rooktabak met € 3,60 per pakje van 50 gram rooktabak (€ 72,- per 1.000 gram rooktabak). Het minimumtarief per 1000 sigaretten komt daarmee neer op € 373,92 en voor rooktabak op € 338,98 per 1.000 gram. Dit leidt tot een cumulatieve opbrengst van € 82 miljoen in 2024 en een structurele opbrengst van € 137 miljoen vanaf 2025.

### *Verhogen tweede knikpunt arbeidskorting*

Met deze maatregel wordt de arbeidskorting verhoogd met € 115 bij het tweede knikpunt. Dit leidt tot een structurele derving van € 207 miljoen vanaf 2024.

### *Beperken indexatie aanvangspunt toptarief IB*

Met deze maatregel wordt de hoogte van het aanvangspunt van het toptarief in de IB minder verhoogd door de indexatie te beperken tot 3,55%, in plaats van 9,9%. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 1.622 miljoen per 2024.

### *Beperken indexatie aanvangspunt tarief tweede schijf gepensioneerden*

Met deze maatregel wordt de hoogte van het aanvangspunt van de tweede schijf in de IB verlaagd door de indexatie te beperken tot 3,55%, in plaats van 9,9%. De facto bestaan er ook drie schijven voor belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd. In schijf 1 bedraagt het belastingtarief in 2024 9,32% en wordt 27,65% ingehouden voor de premies volksverzekeringen. De optelsom hiervan is 36,97%, gelijk aan de tweede schijf die volledig uit het belastingtarief van 36,97% bestaat. Voor belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd heeft deze maatregel dus geen financiële gevolgen. Voor belastingplichtigen boven de AOW-leeftijd heeft deze maatregel wel consequenties. In de eerste schijf betalen zij geen AOW-premie, waardoor het gecombineerde tarief 19,07% bedraagt. Zij gaan door de maatregel vanaf een lager inkomen het belastingtarief van 36,97% betalen. Dit leidt tot een oplopende opbrengst van structureel € 351 miljoen.

### *Verhoging tarief eerste schijf (TES)*

Met deze maatregel wordt het TES in box 1 verhoogd ter dekking van de correctie van de zorgpremies en als invulling van de resterende taakstelling voor de aanpak van constructies en het afschaffen van fiscale regelingen. Dit leidt tot een budgettaire opbrengst die structureel € 338 miljoen bedraagt.

### *Verlagen midden- en kleinbedrijf (MKB) winstvrijstelling*

Binnen de IB bestaat een aftrekpost waarmee een ondernemer een percentage van behaalde winst uit 1 of meerdere ondernemingen kan vrijstellen van belasting. Met deze maatregel wordt dit percentage verlaagd van 14% naar 12,7%. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 180 miljoen vanaf 2024.

### *Afschaffen verlaagd btw-tarief agrarische input-goederen en diensten*

Met het vervallen van de landbouwregeling is de motivatie voor het verlaagde btw-tarief voor agrarische input goederen verdwenen. Doordat agrarische ondernemers btw afdragen kunnen zij de btw op input goederen in vooraftek nemen waardoor een verlaagd tarief geen effect meer heeft.

Met deze maatregel wordt dit verlaagde btw-tarief afgeschaft, wat betekent dat het tarief wordt verhoogd van 9% naar 21%. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 43 miljoen vanaf 2025. Van deze opbrengst is € 38 miljoen afkomstig uit de verhoging van het tarief op agrarische goederen en € 5 miljoen uit de verhoging van het tarief op de opfok van dieren en opkweek van planten.

### *Aanpassen schenken vanuit vennootschap*

Met deze maatregel wordt geregeld dat giften door de vennootschap niet worden aangemerkt als verkapte winstuitdeling aan de aanmerkelijkbelanghouder en dus niet leiden tot een heffing van IB (box 2) en dividendbelasting. Daarbij vervalt de giftenaftrek in de Vpb, waardoor giften niet langer aftrekbaar zijn van de winst van de vennootschap. De maatregel leidt tot een oplopende derving van € 24 miljoen structureel vanaf 2028.

Dit is het saldo-effect van drie zaken. Allereerst een besparing in de Vpb door het afschaffen van de giftenaftrek. Dit kent een opbrengst van € 11 miljoen per 2024. Ten tweede een derving in box 2 door meer giften die niet belast worden. Dit kent een derving van € 6 miljoen per 2024. En als laatste een derving in box 2 doordat de maatregel beperking periodieke giften in het vorige Belastingplan minder effectief zal zijn. Dit leidt tot een oplopende derving die vanaf 2028 structureel € 30 miljoen bedraagt. De volledige budgettaire effecten worden in tabel 12 hieronder weergegeven.

**Tabel 12: Budgettaire effect aanpassen schenken vanuit vennootschap, in € mln.**

Maatregel	2024	2025	2026	2027	2028	Structureel	Structureel vanaf
Afschaffen giftenaftrek Vpb	11	11	11	11	11	11	2028
Derving nieuwe giften (IB box 2)	-6	-6	-6	-6	-6	-6	2028
Derving opbrengst maatregel periodieke giften (box 2)	-6	-12	-18	-24	-30	-30	2028
<b>Totaal</b>	<b>0</b>	<b>-6</b>	<b>-12</b>	<b>-18</b>	<b>-24</b>	<b>-24</b>	<b>2028</b>



### *Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding*

De maximale onbelaste reiskostenvergoeding die een werkgever aan werknemers mag vergoeden voor zakelijk gemaakte reiskosten bedraagt op dit moment (2023) 21 cent per kilometer. In het Belastingplan 2023<sup>146</sup> is bepaald dat deze vergoeding per 2024 verhoogd wordt naar 22 cent. Met deze maatregel komt hier nog 1 cent bij waarmee de vergoeding vanaf 2024 dus uitkomt op 23 cent per kilometer. Dit leidt tot een structurele derving van € 109 miljoen vanaf 2024.

### *Verhogen accijns stookolie*

Met deze maatregel wordt het accijnstarief dat wordt geheven over zware stookolie wordt geheven gelijkgesteld met het tarief voor gasolie. Specifiek betekent dit een verhoging van het tarief van 41,31 €/1.000kg naar 654,54 €/1.000kg. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 26 miljoen vanaf 2024.

### *Beperken afschrijven gebouwen IB*

Per 2019 is in de Vpb de afschrijving op gebouwen in eigen gebruik beperkt tot de Waardering Onroerende Zaken (WOZ) waarde als bodem. Voor de IB is de bodemwaarde 50% van de WOZ waarde gebleven. Met deze maatregel wordt het afschrijven van gebouwen in eigen gebruik in de IB ook verlaagd tot de WOZ-waarde. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 106 miljoen vanaf 2024.

## **7. Grenseffecten**

Wanneer er sprake is van grenseffecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige grenseffecten.

### *Accijnstarieven voor alcoholhoudende producten*

In het algemeen geldt dat de accijns op bier en wijn in buurlanden België en Duitsland lager is dan in Nederland. Voor tussenproducten zoals port geldt ongeveer hetzelfde accijnstarief in de buurlanden. Voor overige alcoholhoudende producten geldt dat de accijns in België substantieel hoger is dan in Nederland, maar in Duitsland weer lager.

Door de verhoging nemen de grensverschillen met buurlanden toe. De daadwerkelijke invloed op de grenseffecten is mede afhankelijk van maatregelen die onze buurlanden nemen. Ten tijde van indiening van onderhavig wetsvoorstel is niet bekend of, en zo ja welke maatregelen, buurlanden nemen.

In de tabel hieronder is een vergelijking opgenomen van de alcoholaccijnstarieven in Nederland en buurlanden. Hierbij dient rekening te worden gehouden met het feit dat lidstaten een verschillende grondslagen kunnen hanteren voor de wijze van berekenen van de accijns. In de tabel staat de informatie die in augustus 2023 bekend was over het accijnsbeleid voor het jaar 2023 in België en Duitsland.

---

<sup>146</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 3.

**Tabel 13: Alcoholaccijnstarieven in Nederland**

Tarief per hectoliter	Nederland 2023	Nederland 2024	België 2023	Duitsland 2023
Bier	Op basis van graden Plato: < 7 € 8,83 7 tot 11 € 28,49 11 tot 15 € 37,96 > 15 € 47,48	€ 8,70 per volumepercent	€ 2 per graad Plato	€ 0,79 per graad Plato
Wijn (niet-mousserend met > 8,5% vol)	€ 88,30	€ 102,60	€ 74,90	€ 0,00
Tussenproducten (> 15% vol)	€ 149,30	€ 173,49	€ 157,78	€ 153
Overige alcoholhoudende dranken (per volumepercent alcohol)	€ 16,86	€ 19,59	€ 29,93	€ 13,03

De hoogte van de accijns is in de buurlanden als volgt voor de hieronder genoemde producten.

**Tabel 14: Hoogte van de accijns in buurlanden**

Product	Nederland 2023	Nederland 2024	België 2023	Duitsland 2023
Fles bier 33cl 5% of 12 graden Plato	€ 0,13	€ 0,15	€ 0,08	€ 0,03
Fles wijn 75cl > 8,5%	€ 0,66	€ 0,77	€ 0,56	€ 0,00
Fles port 75cl 19%	€ 1,12	€ 1,30	€ 1,18	€ 1,15
Fles sterke drank 70cl 48%	€ 5,66	€ 6,58	€ 10,06	€ 4,38

#### *Verhoging accijns dieselvevangelende stookolie*

Zware stookolie heeft in de ons omringende landen een relatief laag accijnstarief. In de tabel hieronder zijn de huidige (augustus 2023) tarieven in Nederland en buurlanden opgenomen per 1.000 kg zware stookolie. Door de maatregel wordt het accijnstarief voor zware stookolie in Nederland substantieel verhoogd. Deze maatregel kan daarom leiden tot een forse toename in grenseffecten. Door het hoge accijnstarief in Nederland en het lage(re) accijnstarief in buurlanden wordt het voor gebruikers van zware stookolie financieel aantrekkelijker om zware stookolie in buurlanden te tanken.

**Tabel 15: Accijns tarieven**

Land	Accijnstarief zware stookolie per augustus 2023 <sup>1</sup>
Nederland	€ 41,31
België <sup>2</sup>	€ 16,346
Duitsland	€ 25,00
Luxemburg	€ 107,88

<sup>1</sup> Bron: Taxes in Europe Database.

<sup>2</sup> In België wordt zware stookolie nog veel gebruikt als verwarmingsbrandstof voor huizen.

#### *Verhoging tabaksaccijns*

Grenseffecten zullen mogelijk groter worden aangezien Nederland nu al hogere tabaksprijzen kent dan zijn buurlanden en dit verschil door de maatregel zal toenemen. Dit komt omdat bij een groter prijsverschil met buurlanden het meer loont om tabaksproducten over de grens aan te schaffen. Deze grenseffecten kunnen nadelig van invloed zijn op de doeltreffendheid.

Daadwerkelijke invloed op de grenseffecten is mede afhankelijk van maatregelen die onze buurlanden nemen. Ten tijde van indiening van

onderhavig wetsvoorstel is niet bekend of, en zo ja welke maatregelen, buurlanden nemen.

De prijs (inclusief belastingen) van een pakje sigaretten en een pakje rooktabak in Nederland en buurlanden is opgenomen in de tabel hieronder. De prijzen zijn gebaseerd op de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs over 2022.<sup>149</sup> Bij deze prijzen is de verhoging van de tabaksaccijns per 1 april 2023 niet inbegrepen:

**Tabel 16: Accijns tarieven**

Land	Sigaretten (20 stuks)	Rooktabak (50 gram)
Nederland	€ 7,56	€ 13,37
België	€ 7,29	€ 11,19
Duitsland	€ 6,65	€ 8,84

## 8. EU-aspecten

Wanneer er sprake is van Europeesrechtelijke aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige Europeesrechtelijke aspecten.

### *Aanpassing energie-investeringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen*

Voor de steunmaatregelen MIA en Vamil wordt voorgesteld een nieuwe horizonbepaling op te nemen met als datum 1 januari 2029. Door gebruik te maken van de mogelijkheden die de verschillende vrijstellingsverordeningen bieden, is er sprake van een geoorloofde vorm van staatssteun. De kennisgevingen bij de EC met betrekking tot de Landbouw Groepsvrijstellingsverordening<sup>150</sup> en de Visserij Groepsvrijstellingsverordening<sup>151</sup> hebben reeds plaatsgevonden.<sup>152</sup> Op dit moment wordt gewerkt aan de kennisgevingen met betrekking tot de AGVV<sup>153</sup>, zodat ook deze vorm van staatssteun van de MIA en de Vamil geoorloofd verstrekt kan blijven worden.

<sup>149</sup> Rijksoverheid, Bekendmaking van de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs (WAP) van sigaretten en rooktabak over 2022, geraadpleegd via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2023/02/27/bekendmaking-van-de-gewogen-gemiddelde-kleinhandelsprijs-wap-van-sigaretten-en-rooktabak-over>. De WAP over 2023 is nog niet bekend.

<sup>150</sup> Verordening (EU) 2022/2472 van de Commissie van 14 december 2022 waarbij bepaalde categorieën steun in de landbouw- en de bosbouwsector en in plattelandsgebieden op grond van de artikelen 107 en 108 van het VWEU met de interne markt verenigbaar worden verklaard (PbEU 2022, L327).

<sup>151</sup> Verordening (EU) nr. 2022/2473 van de Commissie van 14 december 2022 waarbij bepaalde categorieën steun voor ondernemingen die actief zijn in de productie, de verwerking en de afzet van visserij- en aquacultuurproducten op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie met de interne markt verenigbaar worden verklaard (PbEU 2022, L 327).

<sup>152</sup> Landbouw Groepsvrijstellingverordening: SA.108500.  
Visserij Groepsvrijstellingsverordening: SA.108504.

<sup>153</sup> Verordening (EU) 2023/1315 van de Commissie van 23 juni 2023 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 651/2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard, en Verordening (EU) 2022/2473 waarbij bepaalde categorieën steun voor ondernemingen die actief zijn in de productie, de verwerking en de afzet van visserij- en aquacultuurproducten, op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (PbEU 2023, L167).

### *Verruiming herinvesteringsreserve bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen*

De voorgestelde verruiming van de HIR is van algemene aard en is van toepassing op alle ondernemingen en takken van bedrijvigheid die aan de betreffende voorwaarden voldoen. Bijgevolg is het voordeel dat verleend wordt door het gebruik van de herinvesteringsreserve niet selectief. Gebruik van die reserve staat immers ter beschikking van alle ondernemingen en takken van bedrijvigheid die aan de betreffende voorwaarden voldoen en zich in een vergelijkbare situatie bevinden. De EC heeft in een soortgelijke situatie besloten<sup>154</sup> het gebruik van de fiscale herinvesteringsreserve niet te beschouwen als staatssteun in de zin van de VWEU, omdat de betreffende steun in de vorm van de belastingmaatregel niet selectief is.

### *Wettelijke grondslag gegevensverstrekking in het kader van Europees-rechtelijke verplichtingen*

De Richtsnoeren staatssteun ten behoeve van milieubescherming en energie 2022 en AGVV schrijven voor dat lidstaten gegevens dienen op te nemen in de TAM ten aanzien van een begunstigde wanneer het steunbedrag het drempelbedrag in een kalenderjaar overschrijdt. Verder dient een lidstaat te voldoen aan de verplichting die voortvloeit uit artikel 108 VWEU, waarbij de lidstaat op verzoek van de EC verplicht is gegevens te verstrekken aan de EC. De wetwijziging geeft invulling aan voornoemde Europeesrechtelijke verplichtingen.

### *Accijnstarieven voor alcoholhoudende producten*

Uit de Richtlijn 92/84 van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken<sup>155</sup> volgt dat de lidstaten belasting moeten heffen over alcoholhoudende producten. De nationale accijnsniveaus mogen niet liggen onder de in de richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus. De door het kabinet voorgestelde accijnstarieven zijn boven de minimumbelastingniveaus waardoor aan de eisen van de richtlijn wordt voldaan.

### *Verhoging accijns dieselvevangelende stookolie*

In de Richtlijn energiebelastingen<sup>156</sup> is geen minimumbelastingniveau opgenomen voor zware stookolie als motorbrandstof. Alleen voor het gebruik van zware stookolie als verwarmingsbrandstof is een minimumbelastingniveau opgenomen, namelijk € 15 per 1.000 kg.

### *Verhoging tabaksaccijns*

Uit de Richtlijn betreffende de structuur en tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten<sup>157</sup> volgt dat de lidstaten belasting (accijns) moeten heffen over tabaksproducten. De nationale accijnsniveaus mogen niet liggen onder de in de richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus. De door het kabinet voorgestelde accijnstarieven blijven na verhoging

<sup>154</sup> Besluit SA. 41842 (2015/N).

<sup>155</sup> Richtlijn 92/84 van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken (PbEU 1982, L 316).

<sup>156</sup> Richtlijn 2003/96 van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU 2003, L 283).

<sup>157</sup> Richtlijn 2011/64 van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (PbEU 2011, L 176).

boven de minimumbelastingniveaus, waardoor aan de eisen van de richtlijn wordt voldaan.

## 9. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de «doenlijkheid». Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers en/of ondernemers.

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten. Secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten. Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals: (i) op welke groep burgers en/of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing, (ii) welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie, en (iii) in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events. Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk: de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen, de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren, de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze naar verwachting correct zullen uitvoeren.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, *wel* aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Bij dit oordeel wordt ook een uitgebreidere doenvermogenscan doorlopen.

**Tabel 17: doenvermogen per maatregel**

Maatregel	Oordeel
Inkomensbeleid	<b>Oordeel 1</b>
Verhoging tarief box 3 in 2024 en niet indexerende heffingvrij vermogen	<b>Oordeel 1</b>
Verfijningen box 3	<b>Oordeel 2</b>
Verhogen gerichte vrijstelling reiskostenvergoeding	<b>Oordeel 1</b>
Afschrijvingsbeperking gebouwen in de inkomstenbelasting	<b>Oordeel 1</b>
Energie-investeringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen	<b>Oordeel 1</b>
Verruiming herinvesteringsreserve bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen	<b>Oordeel 1</b>
MKB-winstvrijstelling	<b>Oordeel 1</b>

Maatregel	Oordeel
Wijzigingen IACK	Oordeel 1
Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten	Oordeel 2
Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag IB	Oordeel 1
Minimumkapitaalregel in de Vpb	Oordeel 1
Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties	Oordeel 1
Algemeen btw-tarief op agrarische goederen en diensten	Oordeel 1
Wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992	Oordeel 1
Wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994	Oordeel 1
Verhogen vaste voet bpm	Oordeel 1
Actualiseren duurzame warmtebronnen in de energiebelasting	Oordeel 1
Inkorten nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting	Oordeel 1
Nadere wetswijzigingen betreffende de nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting	Oordeel 3
Wettelijke grondslag gegevensverstrekking in het kader van Europeesrechtelijke verplichtingen	Oordeel 1
Accijnstarieven voor alcoholhoudende producten	Oordeel 1
Verhoging accijns dieselvervangende stookolie	Oordeel 1
Verhoging tabaksaccijns	Oordeel 1
Co-ouderschap toeslagen	Oordeel 2
Verlenging horizonbepaling overtredersbegrip	Oordeel 1
Loslaten koppeling rentepercentage Belastingrente voor Toeslagen	Oordeel 1
Invoeren hardheidsclausule in de Invorderingswet 1990	Oordeel 3

### *Inkomensbeleid*

Tarieven en heffingskortingen worden automatisch toegepast wanneer de belastingplichtige aangifte doet.

#### *Verhoging tarief box 3 in 2024 en niet indexeren heffingvrij vermogen*

De verhoging van het tarief wordt automatisch toegepast wanneer de belastingplichtige aangifte doet.

#### *Verfijningen box 3*

De voorgestelde maatregelen ter verfijning van box 3 vergen ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties van belastingplichtigen. Het defiscaliseren van onderlinge vorderingen en schulden bij partners en bij ouders met minderjarige kinderen zorgt ervoor dat deze vorderingen en schulden niet meer in de aangifte moeten worden opgegeven. Dit levert een beperkte vereenvoudiging op voor belastingplichtigen.

#### *Verhogen gerichte vrijstelling reiskostenvergoeding*

De verhoging kan leiden tot een wijziging van de administratie van de werkgever, maar vergt geen extra acties van werknemers t.o.v. de huidige situatie. Er zijn nauwelijks gevolgen voor burgers.

#### *Afschrijvingsbeperking gebouwen in de IB*

Voor ondernemers (en resultaatgenieters) in de IB wordt de afschrijvingsbeperking voor gebouwen in eigen gebruik aangescherpt. Net als in de huidige situatie moeten belastingplichtigen beoordelen in hoeverre afschrijving op een gebouw in eigen gebruik mogelijk is. Dat verandert niet, alleen de grens (de bodemwaarde) wijzigt. Daarnaast is de verwachting is dat de ondernemers die in aanraking komen met de afschrijvingsbeperking gebouwen een adviseur hebben of gebruik maken van een dienstverlener waardoor er geen verwachting is dat het doenvermogen niet toereikend is.



### *Aanpassing Energie-investeringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen*

De voorgestelde wijziging van de EIA met betrekking tot het verlagen van het aftrekpercentage is een parameterwijziging in de Wet IB 2001. Deze wijziging heeft geen invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen. De voorgestelde wijziging van de horizonbepaling van de EIA, MIA en de Vamil betekent dat de huidige regelingen met vijf jaar worden verlengd. Dit is een technische wijziging en heeft geen invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen.

### *Verruiming herinvesteringsreserve bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen*

De verruiming van de herinvesteringsreserve betekent voor ondernemers in de IB dat toepassing van de herinvesteringsreserve over de ondernemingsgrens mogelijk wordt gemaakt in geval van een staking van een gedeelte van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen. De verwachting is dat de ondernemers die in aanraking komen met de herinvesteringsreserve en met deze maatregel een adviseur hebben of gebruik maken van een dienstverlener waardoor de verwachting is dat het doenvermogen van de belastingplichtigen toereikend is.

### *Verlaging MKB-winstvrijstelling*

De voorgestelde wijziging van het percentage van de MKB-winstvrijstelling is een parameterwijziging in de Wet IB 2001. Deze wijziging heeft geen invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen.

### *Wijzigingen IACK*

De voorgestelde wijziging van de IACK doet geen aanvullend beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen. Op basis van de huidige wet moeten belastingplichtigen nagaan of er in het kalenderjaar sprake is van een gezamenlijke inschrijving voor ten minste zes maanden. Op grond van de voorgestelde materiële toets moeten zij nagaan of het kind tot hun huishouden behoort of geacht wordt te behoren. Voor veruit de meeste belastingplichtigen zal het eenvoudig zijn om dit vast te stellen. Alleen voor gescheiden ouders met al dan niet een co-ouderschapplan ligt dit anders, maar voor hen is de eis van 156 dagen al bestaande praktijk en is zelfs sprake van een vereenvoudiging en kleiner beroep op hun doenvermogen. Zij hoeven namelijk niet meer na te gaan of sprake is van een doorgaans repeterend ritme hetgeen in de huidige regeling wel moet.

### *Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten*

Door de voorgestelde wijziging van de fiscale behandeling van OV-kaarten wordt er een kleiner beroep gedaan op het doenvermogen van inhoudings- en belastingplichtigen, omdat een werkgever niet langer hoeft na te gaan of de vergoeding, dan wel waarde van de verstrekking, hoger is dan de daadwerkelijke kosten van zakelijk gebruik (waaronder woon-werkverkeer).

### *Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag IB*

Het afschaffen van de betalingskorting bij voorlopige aanslagen IB doet geen aanvullend beroep op het doenvermogen van de belastingschuldige. Door het niet langer aanbieden van een betalingskorting vervalt voor belastingschuldigen weliswaar de financiële prikkel om de voorlopige

aanslag IB in één keer te voldoen. Desondanks blijft het mogelijk om de voorlopige aanslag IB in één keer te voldoen.

#### *Minimumkapitaalregel in de Vpb*

De maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van de burger, omdat niet de burgers, maar een beperkt aantal (groot)banken en verzekeraars de belastingplichtigen zijn. Deze belastingplichtigen worden als (grote) professionele partijen verondersteld over afdoende doenvermogen te beschikken om de maatregel uit te voeren.

#### *Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties*

Ondanks dat dit voorstel complexe wetgeving bevat is doenvermogen geen aandachtspunt omdat het voorstel met name (zeer)grote ondernemingen treft.

#### *Algemeen btw-tarief op agrarische goederen en diensten*

Voor het doenvermogen van de burger heeft deze maatregel op administratief vlak geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. Het doenvermogen is daarom bij deze wijziging geen aandachtspunt.

#### *Wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992*

Het beëindigen van de teruggaaf van bpm voor geldtransportwagens doet geen beroep op het doenvermogen. Het voorkomt immers enkel dat houders van deze voertuigen nog in aanmerking kunnen komen voor een specifieke regeling. De verhoging van de vaste voet van de bpm vraagt evenmin om aanvullende inspanningen van burgers of bedrijven.

#### *Wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994*

Het beëindigen van het nihil-tarief voor OV-autobussen op autogas, het beëindigen van het nihil- of lager tarief voor LPG, CNG en LNG en het versoberen van de tarieven voor kampeerauto's en paardenvervoer doet geen beroep op het doenvermogen. Houders zullen via de Belastingdienst kennisnemen van de tarieven zoals die na de aanpassing van toepassing zijn. Het versoberen van de oldtimersregeling doet evenmin een beroep op het doenvermogen van de houder van een oldtimer. De aanpassing beperkt enkel de motorrijtuigen die van deze regeling gebruik kunnen maken. Voor motorrijtuigen die op dit moment al als oldtimer te boek staan verandert er niets.

De maatregel die gericht is op de aanpassing van de naheffing voor buitenlands ingezetenen beperkt enkel de boete die door de Belastingdienst wordt opgelegd en vraagt niets van een houder van een motorrijtuig. Dat geldt ook voor de overige maatregelen die voor de Wet MRB 1994 worden voorzien. Dat betreffen louter technische aanpassingen.

#### *Inkorten nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting*

De verdere inkorting van de nieuwe eerste schijf gas doet als zodanig geen extra beroep op het doenvermogen van burgers en bedrijven als verbruikers van gas, noch op het doenvermogen van contracthouders van blokverwarming, en ook niet van energieleveranciers.

### Burgers en bedrijven als verbruikers van gas en elektriciteit

De nieuwe schijvensystematiek leidt naar verwachting tot vragen bij burgers en bedrijven als verbruikers van energie. De energiebelasting maakt integraal onderdeel uit van de energierekening (factuur). De factuur is op dit moment al ingewikkeld. Door het opknippen van de eerste schijven boet de energiefactuur voor burgers en bedrijven verder aan duidelijkheid in. Dit leidt mogelijk tot meer vragen aan energieleveranciers en de Belastingtelefoon. Ook als de tarieven in de nieuwe eerste en tweede schijven gelijk blijven of na differentiatie op enig moment weer gelijk zouden worden getrokken, blijft de toegevoegde complexiteit bestaan. De twee schijven voor gas en elektriciteit moeten in dat geval als zodanig op de energiefactuur blijven staan, maar dan met hetzelfde tarief. Dit leidt mogelijk tot vragen aan energieleveranciers en de Belastingtelefoon.

### Burgers als verbruikers achter een blokverwarming

De nieuwe systematiek doet een beroep op het doenvermogen van burgers als verbruikers achter een blokverwarming. Het is niet evident dat alle burgers die het betreft beschikken over voldoende doenvermogen; het is onzeker of alle huishoudens het voordeel ontvangen dat een lager tarief van de nieuwe eerste schijf zou beogen te bieden.

Voor huishoudens achter een blokverwarming is onzeker of het voordeel van een lager tarief van de eerste schijf gas daadwerkelijk bij hen zou terechtkomen. Het gaat om circa 600.000 huishoudens achter een blokverwarming. De teruggaveregeling voor blokverwarming schept geen directe rechten voor huishoudens achter een blokverwarming, omdat zij zelf geen verzoek kunnen indienen, maar de contracthouder van de blokverwarming de enige is die een verzoek kan indienen. Of het voordeel bij de verbruiker terechtkomt of zou moeten terechtkomen, hangt af van de omstandigheden van het geval.

Als het gaat om situaties waarin een VvE de contracthouder is, geldt dat elke appartementseigenaar lid is van en daarmee direct betrokken is bij deze vereniging en de handelingen daarvan. Het is primair aan de VvE om met inachtneming van de statuten op een passende wijze om te gaan met de teruggave. Mocht een geschil over een besluit van de VvE ontstaan, dan kan een verenigingslid dit aan de rechter voorleggen.

Als het gaat om huurwoningen, zijn in sommige gevallen de energielasten verdisconteerd in een *all-in* huurprijs en komen hogere of lagere energielasten voor rekening en risico van de verhuurder. In andere gevallen worden de energielasten doorberekend aan de huurder, bijvoorbeeld via de servicekosten. In de gevallen dat de energielasten worden doorberekend aan de huurder is het wenselijk dat het voordeel van de toegekende teruggave energiebelasting daadwerkelijk terechtkomt bij de huurder. Indien de verhuurder de teruggave niet aanvraagt c.q. laat aanvragen en/of niet uitkeert aan de huurder, kan de huurder een beroep doen op de regels met betrekking tot de doorberekening van servicekosten in het huurrecht. Zo geldt als maatstaf dat de verhuurder reële kosten op reguliere wijze doorberekent aan de huurder. Als een huurder het niet eens is met de door de verhuurder in rekening gebrachte servicekosten, kan de huurder naar de Huurcommissie voor een bindende uitspraak over de servicekosten, als er geen sprake is van een geliberaliseerde huurprijs. De Huurcommissie heeft de bevoegdheid om de servicekosten naar redelijkheid vast te stellen. Als sprake is van een geliberaliseerde huurprijs, dan kunnen huurders de Huurcommissie vragen om advies over de servicekosten. Voor een bindende uitspraak

kunnen deze huurders zich wenden tot de kantonrechter. Voor bovengenoemde stappen hebben verhuurders en huurders een bepaalde mate van kennis en doenvermogen nodig. Het is niet evident dat de gehele doelgroep hierover beschikt. Door middel van monitoring en onderzoek zou na invoering van de maatregel gepoogd kunnen worden om zicht te krijgen in de mate waarin contracthouders teruggaveverzoeken indienen en het voordeel terechtkomt bij degene bij wie het zou moeten terechtkomen. Het schatten van de omvang en aard van het (niet-)gebruik van de teruggaveregel zal naar verwachting gepaard gaan met uitdagingen. Allereerst is het niet duidelijk welke circa 600.000 huishoudens blokverwarming hebben. Hierbij komt dat deze huishoudens zich er niet altijd van bewust zullen zijn dat zij gebruikmaken van «blokverwarming» in de zin van de Wet belastingen op milieugrondslag. Een andere uitdaging is dat informatie uitgevraagd dient te worden bij zowel contracthouders als huishoudens (eindverbruikers).

#### Teruggaveverzoeken blokverwarming van contracthouders

De nieuwe systematiek zou bij een lager tarief van de nieuwe eerste schijf ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf een substantieel beroep doen op het doenvermogen van contracthouders van blokverwarming. De maatregel is naar verwachting voor veel contracthouders doenlijk. Het is niet zeker of dit geldt voor alle contracthouders. Er zullen ook contracthouders zijn die mogelijk niet de benodigde actie ondernemen of – tegen een financiële vergoeding – een professionele partij inschakelen.

Het teruggaveverzoek blokverwarming moet worden ingediend door de contracthouder van de blokverwarming. Het betreft meestal een VvE, woningcorporatie of verhuurder. Het invullen van het teruggaveformulier is voor het overgrote deel van de naar schatting 40.000 contracthouders een nieuwe handeling. De Belastingdienst gaat twee soorten formulieren hanteren.

Het eerste formulier heeft betrekking op die verbruikers achter een blokverwarming die zelfstandig meer dan 170.000 m<sup>3</sup> verbruiken. Het gaat bijvoorbeeld om een ziekenhuis met blokverwarming waarin ook winkels en horeca zijn gehuisvest. Het ziekenhuis verbruikt dan zelf meer dan 170.000 m<sup>3</sup>, terwijl de winkels en horeca bijvoorbeeld elk 2.000 m<sup>3</sup> verbruiken. De Belastingdienst behandelt op dit moment ongeveer vijftien teruggaveverzoeken per jaar voor dit soort situaties. In die gevallen wordt via een teruggaveverzoek geborgd dat op de aansluiting het voordeel wordt berekend over het verbruik in de (nieuwe) derde schijf (170.000–1.000.000 m<sup>3</sup>) waarin het tarief lager is dan het tarief van de (nieuwe) eerste en (nieuwe) tweede schijf/het blokverwarmingstarief. Zou in die gevallen geen teruggaveverzoek kunnen worden ingediend, dan wordt de betreffende verbruiker zwaarder belast dan wanneer deze een individuele aansluiting zou hebben. De contracthouders blijven in de nieuwe schijven- en tariefsystematiek voor die gevallen een teruggaveverzoek indienen. Vanaf het moment dat het tarief van de nieuwe eerste schijf lager is dan het tarief van de nieuwe tweede schijf ziet het verzoek uitsluitend op de onroerende zaak met een verbruik van meer dan 170.000 m<sup>3</sup> en dan meer specifiek uitsluitend op het verbruik boven de 170.000 m<sup>3</sup>. Op het formulier moet de contracthouder naast adres- en contactgegevens, de EAN-code van de aansluiting en de verbruiksgegevens van de desbetreffende onroerende zaak invullen. Contracthouders vullen in de huidige systematiek al een teruggaveformulier in. Daarom is de verwachting dat het invullen van een teruggaveformulier voor deze groep doenlijk blijft. Het tweede formulier heeft betrekking op de eerste 1.000 m<sup>3</sup> van individuele onroerende zaken waarvoor bij een blokverwarmingssituatie te veel energiebelasting wordt betaald. Via dit formulier wordt voor alle verbruikers, ook die met een verbruik van meer dan 170.000 m<sup>3</sup>,

teruggave verzocht voor die eerste 1.000 m<sup>3</sup> indien het tarief van de nieuwe eerste schijf lager is dan het tarief van de nieuwe tweede schijf. Op het formulier moeten adres- en contactgegevens worden ingevuld alsmede de EAN-code van de aansluiting en het aantal onroerende zaken achter de blokverwarming. Voor contracthouders, met uitzondering van de contracthouders bij een blokverwarmingssituatie met een onroerende zaak die zelfstandig meer dan 170.000 m<sup>3</sup> verbruikt, is het invullen van een teruggaveformulier een nieuwe handeling. Omdat het om een beperkt aantal bekende gegevens gaat, is het invullen naar verwachting voor de meeste contracthouders doenlijk, zeker voor dat deel van de contracthouders dat professionele partijen betreft die gewend zijn om administratieve handelingen uit te voeren. De verzoekers zullen naar verwachting regelmatig professionele partijen zijn, zoals woningcorporaties, student-huisvestingscorporaties, zorginstellingen en VvE-beheerders. Er zullen ook contracthouders zijn die een intermediair inschakelen om het teruggaveverzoek – voor een financiële vergoeding – in te dienen.

#### Toepassing blokverwarmingstarief door energieleveranciers in de verhouding met contracthouders

De nieuwe systematiek is naar verwachting doenlijk voor energieleveranciers en contracthouders in situaties met een blokverwarming waarbinnen één onroerende zaak meer verbruikt dan 170.000 m<sup>3</sup>.

Het blokverwarmingstarief is vanaf het moment dat het tarief van de nieuwe eerste schijf lager is dan het tarief van de nieuwe tweede schijf uitsluitend van toepassing in situaties waarin sprake is van blokverwarming en het totale verbruik meer bedraagt dan 170.000 m<sup>3</sup>. Hierdoor hoeft het blokverwarmingstarief niet te worden toegepast in alle – naar schatting – 40.000 blokverwarmingssituaties: uitsluitend de (beperkte) populatie blokverwarmingen waarop het blokverwarmingstarief financiële impact heeft, namelijk die waar het verbruik meer is dan 170.000 m<sup>3</sup>, krijgt te maken met de toepassing van het tarief. De energieleverancier past het toe. De contracthouder draagt zorg voor de verwerking hiervan in de financiële afwikkeling van het gebruik van de blokverwarming binnen de blokverwarmingssituatie. Deze activiteit wordt doenlijk geacht omdat de wettelijke verplichting tot toepassing van het blokverwarmingstarief al bestaat en de toepassing daarvan in deze situaties financiële impact heeft. Als de energieleverancier het blokverwarmingstarief niet toepast maar het lagere tarief van de (nieuwe) derde schijf, wordt te weinig energiebelasting afgedragen. Dit kan leiden tot een naheffing van de Belastingdienst. De verwachting is dat energieleveranciers zich inspannen en zullen blijven inspannen om dergelijke gevolgen te voorkomen. Volledigheids halve wordt opgemerkt dat de contracthouder in deze gevallen immer een professionele partij zal zijn, zoals een woningcorporatie.

#### Burgers en bedrijven als afnemers van stadsverwarming

Burgers en bedrijven die warmte geleverd krijgen hoeven zelf geen actie te ondernemen om te borgen dat een leverancier van stadsverwarming niet meer rekent dan het maximumtarief voor warmte. De nieuwe systematiek is daarom voor hen naar verwachting doenlijk. Leveranciers van stadsverwarming zijn monopolisten. Huishoudens die zijn aangesloten op een warmtenet kunnen zelf niet kiezen van welke leverancier zij hun warmte afnemen. Om consumenten te beschermen tegen onredelijk hoge tarieven stelt de Autoriteit Consument en Markt (ACM) jaarlijks de maximumtarieven voor warmte vast. In de Warmtewet is geregeld dat de leveranciers van stadsverwarming per hoeveelheid warmte maximaal een bepaald bedrag mogen rekenen. De ACM berekent het maximumtarief aan de hand van de gasprijen per 1 januari inclusief de energiebelasting op gas. Dit wordt het «niet meer dan anders-principe»

genoemd. Het betekent dat leveranciers van stadsverwarming geen hogere tarieven mogen vragen dan energieleveranciers die gas leveren aan vergelijkbare aansluitingen met een gasketel. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat op de levering van warmte geen energiebelasting wordt geheven. Een eventuele toekomstige verlaging van het tarief van de nieuwe eerste schijf gas en de verhoging van het tarief van de nieuwe tweede schijf gas zou de ACM in het maximumtarief voor warmte verwerken. Dat betekent dat er in dat geval een maximumprijs geldt voor (de warmte-equivalenten van) de nieuwe eerste schijf (0–1.000 m<sup>3</sup>) onderscheidenlijk de nieuwe tweede schijf (1.000–170.000 m<sup>3</sup>), zoals in 2023 ook maximumprijzen gelden tot (de warmte-equivalent van) 1.000 m<sup>3</sup> en boven 1.000 m<sup>3</sup> gas in verband met het tijdelijke prijsplafond energie. De leveranciers die aan een collectief leveren, dat wil zeggen aan centrale aansluitingen die warmte doorleveren, werken in 2023 voor die situaties met één maximumtarief voor warmte als het aansluitingen betreft met een vermogen boven 100 kW, en met twee tarieven als het aansluitingen betreft met een vermogen onder 100 kW. Als het tarief van de nieuwe eerste schijf gas lager wordt dan het tarief van de nieuwe tweede schijf gas, past de ACM voor alle centrale aansluitingen één tarief toe. Bij de berekening van de energiebelastingcomponent in dit maximumtarief gaat de ACM dan uit van het laagste energiebelasting-tarief voor gas, dus van het tarief van de nieuwe eerste schijf. Huishoudens en bedrijven die zijn aangesloten op een warmtenet hoeven zelf geen actie te ondernemen om te borgen dat het tarief voor warmte in hun situatie niet het maximumtarief overstijgt. De leverancier van stadsverwarming mag niet meer rekenen dan de maximumtarieven voor warmte. De ACM ziet toe op de naleving hiervan.

#### Leveranciers van stadsverwarming

De nieuwe systematiek is naar verwachting doenlijk voor leveranciers van stadsverwarming.

Zoals hiervoor is toegelicht, mogen leveranciers van stadsverwarming niet meer rekenen aan afnemers dan het maximumtarief voor warmte waarin een component voor energiebelasting is opgenomen. Voorliggende wetswijziging brengt geen nieuwe verplichtingen of activiteiten voor de leveranciers van stadsverwarming met zich. Vrijwel alle leveranciers hebben in 2023 vanwege het prijsplafond al te maken met twee verschillende maximumtarieven bij de levering van warmte aan individuele verbruikers. De leveranciers van stadsverwarming die aan een collectief warmte leveren, dat wil zeggen aan centrale aansluitingen die warmte doorleveren, werken in 2023 voor die situaties met één maximumtarief als het aansluitingen betreft met een vermogen boven 100 kW, en met twee tarieven als het gaat om aansluitingen onder 100 kW. Zoals hiervoor is toegelicht past de ACM in de situatie dat het tarief van de nieuwe eerste schijf gas lager is dan het tarief van de nieuwe tweede schijf gas voor centrale aansluitingen één tarief toe.

#### Teruggaveverzoeken «blokelektriciteit» van contracthouders

De nieuwe systematiek is naar verwachting doenlijk voor contracthouders van «blokelektriciteit».

Behalve blokverwarming komt ook blokelektriciteit voor. In die gevallen is er één aansluiting in een pand waarop elektriciteit wordt geleverd die wordt verbruikt in meerdere achterliggende onroerende zaken. Het uitgangspunt is dat het elektriciteitsverbruik van elk van de onroerende zaken achter één elektriciteitsaansluiting hetzelfde wordt belast als wanneer sprake zou zijn van onroerende zaken met een individuele aansluiting. Aan de ene kant heeft het «blok» nadeel doordat de achterliggende onroerende zaken gezamenlijk slechts één keer de belastingvermin-



dering energiebelasting ontvangen. Aan de andere kant heeft het blok het voordeel dat het gezamenlijk verbruik sneller in een hogere schijf met een lager tarief komt dan het verbruik van een verbruiker met een individuele aansluiting. Teneinde de mogelijkheid te bieden dat een blok gelijk wordt behandeld in de energiebelasting ten opzichte van een individuele aansluiting, kan de contracthouder van de blokelektriciteit op grond van het zogenoemde beleidsbesluit belastingen op milieugrondslag<sup>158</sup> een teruggaveverzoek indienen bij de Belastingdienst. De Belastingdienst herberekent dan de energiebelasting voor het blok. De teruggave bedraagt het verschil tussen de in rekening gebrachte energiebelasting en de energiebelasting die betaald zou zijn indien de achterliggende onroerende zaken elk een individuele aansluiting zouden hebben gehad. Dat betekent dat de Belastingdienst in beginsel het totale verbruik handmatig verdeelt over het aantal onroerende zaken achter de gezamenlijke aansluiting. Met de huidige eerste schijf van 0–10.000 kWh hoeft de Belastingdienst dit handmatige werk niet altijd uit te voeren omdat weinig onroerende zaken zelfstandig over die grens gaan. Bij de kortere nieuwe eerste schijf tot 2.900 kWh met een lager tarief dan het tarief van de nieuwe tweede schijf zou dit werk veel vaker voorkomen. De Belastingdienst zou moeten uitvragen van welke achterliggende onroerende zaak het verbruik de eerste schijf overstijgt. Hierdoor wordt het invullen van het teruggaveformulier complexer voor de verzoeker. Het gemiddelde aantal onroerende zaken achter één aansluiting is dertien. Er zijn uitschieters naar achthonderd. De verzoeker zou per onroerende zaak het verbruik moeten invullen. In 2023 worden 27.000 tot 30.000 verzoeken verwacht. Omwille van de uitvoerbaarheid is het noodzakelijk dat een substantieel deel hiervan geautomatiseerd kan worden afgewikkeld. Tijdens de voorbereiding op een mogelijke verlaging van het tarief van de nieuwe eerste schijf elektriciteit is gebleken dat de Belastingdienst de benodigde uitbreiding van het teruggaveformulier niet kan realiseren. Het beoogde teruggaveproces kan daardoor niet worden gedigitaliseerd en geautomatiseerd. In het belang van het beperken van de impact van de nieuwe eerste schijf elektriciteit op verzoekers en ten behoeve van de uitvoerbaarheid van de teruggave «blokelektriciteit» vereenvoudigt de Belastingdienst de beoogde berekening van de teruggave in de situatie dat het tarief van de nieuwe eerste schijf elektriciteit lager zou worden dan het tarief van de nieuwe tweede schijf elektriciteit. Op die manier wordt er niet méér van de verzoeker gevraagd dan nu al het geval is bij teruggaveverzoeken. Naast contactgegevens, de EAN-code van de elektriciteitsaansluiting en de in rekening gebracht energiebelasting moet de verzoeker met name het aantal onroerende zaken achter de aansluiting doorgeven en de verbruiksgegevens van onroerende zaken met een verbruik dat de nieuwe tweede schijf (2.900–10.000 kWh) overstijgt. Als het tarief van de nieuwe eerste schijf zou worden verlaagd ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf, past de Belastingdienst de vereenvoudigde berekening toe en is het indienen van een verzoek naar verwachting doenlijk voor de contracthouders. Het aantal contracthouders dat een verzoek indient, neemt niet toe. De betreffende groep dient op dit moment al jaarlijks een teruggaveverzoek in met het oog op de belastingvermindering.

#### *Actualiseren duurzame warmtebronnen*

Het actualiseren van de opsomming van duurzame warmtebronnen van de stadsverwarmingsregeling in de energiebelasting zal mogelijk een extra actie vergen voor wat betreft de administratie van leveranciers van stadsverwarming. De verhouding stadsverwarming die gebruikmaakt van duurzame warmtebronnen en stadsverwarming die gebruikmaakt van

<sup>158</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 juli 2022 over de belastingen op milieugrondslag (*Stcrt.* 2022, 14978).

andere warmtebronnen zal namelijk wijzigen door de actualisatie. Deze gegevens zullen al grotendeels bekend zijn. De wijziging vergt zodoende geen verregaande nieuwe actie. Hierbij komt dat de leveranciers van stadsverwarming grote ondernemingen zijn waardoor doenlijkheid minder een zorgpunt is.

#### *Wettelijke grondslag gegevensverstrekking in het kader van Europees-rechtelijke verplichtingen*

Aangezien (grote) professionele partijen de belastingplichtigen en begunstigen zijn die gegevens moeten verstrekken en het geen burgers betreft, heeft de maatregel geen gevolgen voor de doenlijkheid. De belastingplichtige en begunstigde worden als (grote) professionele partijen verondersteld over afdoende doenvermogen te beschikken om de benodigde acties uit te voeren.

#### *Accijnstarieven voor alcoholhoudende producten*

Voor het doenvermogen van de burger heeft deze maatregel op administratief vlak geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor bedrijven betreft de maatregel een aanpassing van het accijnstarief. Het kabinet verwacht dat deze aanpassing relatief eenvoudig is voor het bedrijfsleven. Zodoende is deze maatregel doenlijk.

#### *Verhoging accijns dieselvevangelende stookolie*

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De brandstofaccijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor bedrijven betreft de maatregel slechts een aanpassing van het accijnstarief. Ten opzichte van de huidige aangifte accijns zijn er geen wijzigingen en worden geen extra handelingen van bedrijven verlangd. De maatregel is daarom doenlijk.

#### *Verhoging tabaksaccijns*

Voor het doenvermogen van de burger en tabaksverkooppunten heeft deze maatregel op administratief vlak geen gevolgen, aangezien zij de producten inclusief accijns kopen en niet de belastingplichtige zijn. Van de burger en het tabaksverkoop punt wordt, naast het betalen van het aankoopbedrag, geen afzonderlijke handeling gevraagd. De accijnsverhoging zal ertoe leiden dat mensen die (blijven) roken uiteindelijk meer geld kwijt zijn. Daar staat tegenover dat bij mensen die minder gaan roken of helemaal stoppen met roken, het besteedbaar inkomen weer kan toenemen, respectievelijk toeneemt. Afhankelijk hiervan kan deze maatregel, vooral bij financieel kwetsbare groepen, leiden tot meer of juist minder financiële stress en kan daarmee ook hun doenvermogen negatief of juist positief beïnvloeden. Zulke tweede-orde effecten zijn echter lastig in te schatten en vallen buiten de focus van de doenvermogenscan. Voor tabaksfabrikanten of importeurs betreffen het tariefsaanpassingen. Aangezien dit veelal grote ondernemingen zijn, is de doenlijkheid van deze maatregelen geen punt van zorg.

#### *Co-ouderschap toeslagen*

Er is sprake van een vereenvoudiging en een kleiner beroep op het doenvermogen van co-ouders bij de voorgestelde maatregel voor het co-ouderschap bij de toeslagen. Zij hoeven namelijk niet meer na te gaan of sprake is van een doorgaans wekelijks repeterend ritme hetgeen in de huidige regeling wel moet. Deze vereenvoudiging geldt zowel voor

nieuwe co-ouders als bestaande co-ouders die het verblijfsritme van hun kind aanpassen.

#### *Loslaten koppeling rentepercentage Belastingrente voor Toeslagen*

Dit voorstel stelt voor het rentepercentage voor Toeslagen niet meer te koppelen aan het percentage van de belastingrente voor de IB. Dit rentepercentage wordt door Toeslagen per beschikking vastgesteld en automatisch verwerkt in de systemen. Aangezien er geen actie wordt gevraagd van de toeslagontvanger heeft de voorgestelde wijziging geen gevolgen voor de doenlijkheid.

#### *Invoeren hardheidsclausule in de Invorderingswet 1990*

Het voorstel richt zich op de invordering bij belastingschuldigen die geconfronteerd kunnen worden met onvoorziene onbillijkheden van overwegende aard die zich kunnen voordoen bij de uitvoering van de IW 1990. Het kabinet beseft dat dit doenvermogen vraagt van de burger (het voeren van een administratie met bewijsstukken, het onder woorden kunnen brengen en beargumenteren dat de eigen situatie binnen het toepassingsbereik van de hardheidsclausule valt). De verwachting is echter dat er in een beperkt aantal zaken een beroep op de hardheidsclausule nodig zal zijn, mede gezien de bestaande beleidsmatige mogelijkheden die de ontvanger al kent en de diverse trajecten die zijn ingezet om meer maatwerk te verlenen in de uitvoering en de wet- en regelgeving die de dienstverlening aan de burger zal verbeteren.<sup>159</sup> Dat neemt niet weg dat het nog steeds van belang kan zijn om de onvoorziene gevolgen op te lossen. Het kabinet meent dat het daarom aanvaardbaar is om een beroep te doen op het doenvermogen van burgers.

### **10. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven**

In onderstaande tabel worden de regeldrukkosten inschattingen van de afzonderlijke maatregelen beschreven. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen maatregelen waarvan de regeldruk kosten conform het SKM zijn ingeschat en maatregelen waarvan dat niet het geval is omdat het bijvoorbeeld vooraf de inschatting is dat het om een gering aantal belastingplichtigen gaat of zeer weinig vergt van de belastingplichtige. Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het ATR<sup>160</sup>. Het college van het ATR onderschrijft de gemaakte regeldruk inschatting en heeft geen nadere toevoegingen met betrekking tot de regeldrukkosten in dit wetsvoorstel. Met betrekking tot het vereenvoudigen van de vrijstelling met betrekking tot OV-abonnement in de loonheffing wordt door het college van het ATR het advies «indienen» meegegeven.

---

<sup>159</sup> Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1161.

<sup>160</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

**Tabel 18: Regeldrukkosten in miljoenen euro's conform het Standaard Kosten Model (SKM)\*.**

Maatregel	2023	2024	2025	2026	Struc
<i>Maatregelen met gekwantificeerde regeldrukkosten</i>					
Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten		- 2,84	- 2,88	- 2,88	- 2,88
Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties		0,19	0,04	0,04	0,04
Wijzigingen IACK	0,00				
Nadere wetswijzigingen betreffende de nieuwe eerste schijf in de energiebelasting <sup>1</sup>		2,2	1,6	1,6	1,6
Wettelijke grondslag maken t.b.v. uitwisselen van informatie door energieleveranciers		0,03	0,03	0,03	0,03
Totaal	0,00	- 2,60	- 2,81	- 2,81	- 2,81

<sup>1</sup> De regeldrukkosten hangen – kort gezegd – af van het verschil tussen de tarieven van de nieuwe eerste en tweede schijven gas en elektriciteit. Zie tabel 20 voor de specificatie.

\* Een [+] betreft een toename in de regeldrukkosten voor burgers en/of bedrijven, een [-] betekent een afname in de regeldrukkosten.

\*\* Regeldrukkosten worden hier gepresenteerd bij het jaar waarbij ze horen (qua aangifte) en zijn in constante prijzen 2023 (nieuwe versie handboek meting regeldrukkosten).

Voor de afzonderlijke maatregelen staat hieronder een beknopte, kwalitatieve beschrijving van de administratieve lasten gevolgen voor burgers en bedrijven.

#### *Verruiming vrijstelling OV-kaarten*

De voorgestelde wijziging van de fiscale behandeling van OV-kaarten heeft als gevolg dat geen nacalculatie van de zakelijke kosten (waaronder woon-werkverkeer) meer hoeft plaats te vinden. Het is dan voldoende als de inhoudingsplichtige aannemelijk kan maken dat de betreffende werknemer de OV-kaart mede (in welke mate dan ook) gebruikt voor zakelijke reizen (waaronder woon-werkverkeer). De mate van zakelijk gebruik in het geval van een vergoeding of verstrekking van een OV-kaart is dus niet langer van belang. Dit betekent een administratieve lastenverlichting voor werkgevers.

Nederland kent in totaal 416.000 organisaties met personeel (werkgevers) volgens het Handboek Meting Regeldrukkosten. 17% van de werkgevers biedt werknemers een OV-abonnement en in 20% van deze gevallen gebeurt dit door het vergoeden of verstrekken van het abonnement. De maatregel raakt dus ruim 14.000 werkgevers die moeten kennisnemen van de maatregel omdat er iets wijziging in de loonheffingswetgeving. Voortaan hoeven zij het zakelijk gebruik van de OV-kaarten niet meer te registreren en eventuele daaruit voortvloeiende verschuldigde loonbelasting af te dragen. Inclusief incidentele kennisname kosten betreft dit een besparing van circa 20 minuten hetgeen overeenkomt met een daling in de administratieve lastendruk van ongeveer 2,8 miljoen. Wel daalt de ervaren regeldruk met een factor 4 minder in verband met huidige compliantie op basis van een uitvraag van AAVN. Na 2025 zijn stijgt de daling in de regeldrukkosten licht toe in verband met het vervallen van kennisname kosten.

#### *Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties*

Bij het invoeren van deze maatregel moeten bedrijven een aantal handelingen incidenteel verrichten. Ten eerste moeten ze kennis nemen van de nieuwe maatregel waarbij aangenomen dat dit een matige complexiteit met zich meebrengt. Daarnaast zullen de gehanteerde rekenmodellen aangepast moeten worden. Om te bepalen of een transactie door middel van vastgoedaandelen of door middel van «stenen» plaats zal vinden, gebruiken bedrijven modellen. Om deze aan te passen zullen gegevens nodig zijn, moeten berekeningen opnieuw uitgevoerd worden en moeten er controle taken uitgevoerd worden. Alle handelingen worden beoordeeld als matig met uitzondering van het

uitvoeren van berekeningen, dit wordt ingeschat als complex. Naar verwachting zullen er 1.000 bedrijven zijn die de toepassing van een samenloopvrijstelling overwegen en vanwege de maatregel dus te maken krijgen met een toename in de regeldruk, hetgeen eenmalig circa 146.000 euro bedraagt.

Tot slot geldt er bij het overgangsrecht van de maatregel dat bedrijven zelf aan moeten geven als er een beroep gedaan wordt op het overgangsrecht. Het aantal projecten waarvoor dit van toepassing is zijn alle projecten die zijn gestart en een LOI is opgesteld. Rekening wordt gehouden met 0 tot 140 transacties zijn per jaar die onder de nieuwe wetgeving zullen vallen. Daarom zullen er in totaal tussen de 245 en 490 transacties onder het overgangsrecht vallen. Uitgaande van het gemiddelde, zullen in totaal de administratieve lasten voor projecten met overgangsrecht 49.000 euro bedragen.

Verder is bij gebruik van de samenloopvrijstelling dient er geen aangifte te worden gedaan. Na de aanpassing in de samenloopvrijstelling moet er bij iedere transactie een aangifte gedaan worden wat leidt tot een structurele toename in de administratieve lasten. De taxatie van panden/woningen en/of bedrijfsobjecten gebeurt overigens al bij verkoop waardoor er bij de aangifte geen extra handelingen nodig zijn. Uitgaande van de hierboven genoemde aantallen en circa 400 euro aan regeldrukkosten per aangifte geeft dit een totale toename in de regeldrukkosten van ongeveer 41.000 euro.

#### *Wijzigingen IACK*

Ten aanzien van de wijziging is geraamd dat ca. 950 ouders met een co-ouderschapsregeling door de uitspraak van de HR in 2022 en 2023 additioneel kwalificeren voor IACK. Deze ouders moeten kennisnemen van de uitspraak en in hun aangifte IB IACK aanvragen. De tijdsbesteding bedraagt 2 minuten per handeling volgens het Handboek Meting Regeldrukkosten 2022 voor een eenvoudige handeling. De totale regeldrukkosten bedragen volgens de berekening € 1.077 in 2022 en 2023 en zijn daarmee verwaarloosbaar.

De wijziging in de dagen-eis door de uitspraak van de HR heeft alleen betrekking op 2022 en 2023. Door de voorliggende maatregel geldt per 2024 de eerdere 156-dageneis weer. Dit is geen verandering ten opzichte van de situatie voor de HR-uitspraak. Structureel vervalt alleen de eis dat de verdeling van zorg in een repeterend ritme moet plaatsvinden. Het is in de praktijk onwaarschijnlijk dat er veel co-ouderschapsregelingen met betrekking tot jonge kinderen en werkende ouders zijn vastgelegd zonder structuur of ritme. De structurele gevolgen zijn daarom op nihil gesteld.

#### *Wettelijke grondslag gegevensverstrekking in het kader van Europees-rechtelijke verplichtingen*

Het invoeren van de maatregel leidt structureel tot een niet noemenswaardige verhoging van de administratieve lasten voor belastingplichtige en begunstigde. De belastingplichtige zullen elk jaar de gegevens delen met RVO welke voorheen niet aangeleverd werden. Begunstigde die in een kalenderjaar meer steun ontvangen dan het drempelbedrag zullen verder als RVO niet kan vaststellen of de begunstigde een kmo is, gegevens dienen te verstrekken waaruit blijkt of de begunstigde een kmo is. Dit leidt tot administratieve lasten voor de begunstigde in een dergelijk geval. De administratieve lasten van de belastingplichtige en begunstigde tezamen nemen hierdoor structurele toe met circa € 26.000. Dit komt enerzijds doordat de handelingen beperkte kosten met zich mee brengen

(circa € 25 per begunstigde) en anderzijds doordat de kring van begunstigde relatief beperkt is (circa € 1.000 begunstigden).

#### *Inkorten nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting*

De verdere inkorting van de nieuwe eerste schijf gas brengt als zodanig geen extra administratieve lasten met zicht voor burgers en bedrijven als verbruikers van gas, noch voor contracthouders van blokverwarming, en ook niet voor energieleveranciers.

#### *Nadere wetswijzigingen betreffende de nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting*

Het concept wetsvoorstel dat aan het ATR is voorgelegd bevatte een verlaging van het tarief van de nieuwe eerste schijf gas, teneinde concreet in beeld te brengen wat een dergelijke verlaging met zich zou brengen. Het ATR adviseert om het wetsvoorstel niet in te dienen (dictum 4).

Het ATR concludeert dat de nieuwe eerste schijven in de energiebelasting aanvullende onderbouwing behoeven over nut en noodzaak. Het wijst erop dat de amendementen Grinwis c.s. noch voorliggende concept memorie van toelichting motiveren waarom de voorgestelde extra beleids optie van de nieuwe eerste schijven noodzakelijk is. Het ATR wijst daarbij op de volgende factoren. De uitwerking van de beleids optie is complex, de omstandigheden zijn onzeker (door de schommelende energieprijzen), het is onzeker of het beoogde nuttig effect wordt behaald, het is onzeker of de kosten proportioneel zijn en het is onzeker of niet ook veel huishoudens en andere kleinverbruikers profiteren terwijl zij het voordeel niet nodig hebben. Het ATR benadrukt dat eerdere maatregelen – verlaging van het tarief van de huidige eerste schijf en verhoging van de belastingvermindering – ruime mogelijkheden bieden om de energiebelasting aan te passen aan de omstandigheden. Het ATR adviseert als minder belastend alternatief, dat bovendien meer past bij de klimaatopgave, om het tarief van huidige eerste schijven te verlagen, eventueel in combinatie met een verhoging van de belastingvermindering. Aangezien het wetsvoorstel zoals het wordt ingediend bij de Tweede Kamer noodzakelijke technische aanvullingen betreft op een bij het Belastingplan 2023 aangenomen amendement, is geen gevolg gegeven aan het advies van het ATR om de noodzaak van de introductie van de beleids optie bij de amendementen Grinwis c.s. in deze memorie van toelichting toe te lichten.

Het ATR adviseert voorts om de doenvermogenstoets uit te breiden naar verbruikers zonder eigen aansluiting en beheerders van de aansluiting waar hun energie wordt afgeleverd. Het adviseert daarnaast om toe te lichten hoe het lagere tarief wordt doorberekend aan huishoudens met een gedeelde gas- en/of elektriciteitsaansluiting. Het betreft blokaansluitingen voor gas en elektriciteit, waar in de toelichting uitvoerig bij wordt stilgestaan. Zie specifiek hiervoor over het doenvermogen van burgers en bedrijven onder «Burgers en bedrijven als verbruikers van gas en elektriciteit», «Burgers als verbruikers achter een blokverwarming» en «Burgers en bedrijven als afnemers van stadsverwarming» (paragraaf 9). En zie voor de gevolgen voor burgers en bedrijven in deze paragraaf onder «Burgers en bedrijven als verbruikers van gas en elektriciteit» en «Burgers en bedrijven als afnemers van stadsverwarming». Naar aanleiding van het advies van het ATR is aan de toelichting toegevoegd dat de blokaansluitingen een groot aantal gevallen betreft waarin slechts enkele verbruikers achter een gezamenlijke aansluiting zitten – waarop het ATR lijkt te doelen in zijn advies. Het gaat dus niet uitsluitend om grote appartementencomplexen.



Het ATR adviseert om de gevolgen voor de regeldruk aan te vullen met de gevolgen voor leveranciers van stadsverwarming en verbruikers zonder eigen aansluiting. De gevolgen voor leveranciers van stadsverwarming zijn aan de memorie van toelichting toegevoegd. De gevolgen voor verbruikers zonder eigen aansluiting waren reeds opgenomen in de toelichting. De totale regeldrukkosten worden weergegeven in tabel 20.

**Tabel 19: Overzicht regeldrukkosten nieuwe eerste schijf gas**

Bron regeldrukkosten	2024	2025	2026	Struc.
Energieleveranciers <i>ongeacht</i> gelijke of gedifferentieerde tarieven eerste en tweede schijven gas	0,6	0	0	0
Contracthouders blokverwarming <i>indien</i> tarief eerste schijf lager dan tarief tweede schijf gas	1,6	1,6	1,6	1,6
Totaal	2,2	1,6	1,6	1,6

#### Burgers en bedrijven als verbruikers van gas en elektriciteit

Een verlaging van het tarief van de nieuwe eerste schijf ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf gas zou geen directe gevolgen hebben voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven als verbruikers, omdat de energieleveranciers de tarieven verwerken in hun systemen en facturen voor verbruikers.

#### Contracthouders van blokverwarming

Als het tarief van de nieuwe eerste schijf in de toekomst lager is dan het tarief van de nieuwe tweede schijf gas, kunnen contracthouders van blokverwarming bij de Belastingdienst een teruggaveverzoek indienen voor alle verbruikers achter de blokaansluiting. Het verzoek bevat gegevens over het totale verbruik en het aantal onroerende zaken achter de blokverwarming. Het gaat naar schatting om 40.000 gevallen van blokverwarming met daarachter bedrijven en circa 600.000 huishoudens. Uitgaand van gemiddeld ( $600.000 / 40.000 =$ ) vijftien onroerende zaken achter een blokverwarming betekent dit gemiddelde jaarlijkse kosten van € 39 per verzoek. Dit is gerekend buiten het aantal bedrijven met blokverwarming, omdat dit aantal niet bekend is. In gevallen waarin er substantieel meer onroerende zaken achter de blokverwarming zijn, kunnen de kosten hoger zijn. Uitgaand van 40.000 blokaansluitingen en evenveel verzoeken bedragen de totale jaarlijkse kosten van contracthouders € 1,6 miljoen.

#### Energieleveranciers ten aanzien van de nieuwe eerste schijven gas en elektriciteit (exclusief blokverwarming)

Het opknippen van de eerste schijven gas en elektriciteit conform de amendementen Grinwis c.s. heeft impact op de energieleveranciers, ook zonder tariefaanpassingen. Die impact is niet in beeld gebracht bij de amendementen. Volledigheidshalve wordt de impact hieronder beknopt toegelicht. Om te beginnen met de invloed op de factuur: deze moet worden uitgebreid. Daarnaast moeten de juiste volumes worden toegewezen aan de schijven. Verder wordt de jaargrensproblematiek ingewikkelder. Het verbruik van verreweg de meeste verbruikers gaat door de eerste schijf heen, terwijl dat nu niet het geval is. Omdat de tarieven jaarlijks wijzigen wordt de berekeningssystematiek complexer. Dit leidt tot extra kosten voor de inrichting op de factuur en in de administratie en het toewijzen van (een) nieuwe grootboekrekening(en) aan de nieuwe schijven. Aan de nieuwe eerste en tweede schijven zal een koppeling moeten worden gemaakt met een tijdsperiode, omdat deze gelden met ingang van 1 januari 2024. Ook aan alle oude schijven moeten tijdspe-

rioden worden gekoppeld omdat deze gelden tot 1 januari 2024. Deze moeten blijven bestaan, vanwege correcties voor het verleden en deze dienen correct te worden gerapporteerd tot twee jaar terug in de energiebelastingaangifte (de aangifte kent drie zichtjaren). Naast de incidentele investering moet dit onderscheid jarenlang worden onderhouden in de systemen van de energieleveranciers. Dit gaat ten koste van de inzichtelijkheid van de energiebelastingadministratie. Er is ook impact op andere, niet-fiscale rapportages waarin het volume van de schijven aan de orde is.

Ook als de tarieven in de nieuwe eerste en tweede schijven gelijk blijven of op enig moment worden gedifferentieerd en later weer gelijk worden getrokken, blijft de toegevoegde complexiteit in de administratie van energieleveranciers bestaan. De twee schijven moeten in dat geval als zodanig op de energiefactuur en in de administratie van energieleveranciers blijven staan, maar dan met hetzelfde tarief.

De kosten van het inregelen van de nieuwe eerste en tweede schijven worden geschat op gemiddeld € 10.000 per energieleverancier. Uitgaande van zestig energieleveranciers bedragen de kosten voor de sector incidenteel € 600.000. In reactie op deze inschatting heeft Energie-Nederland aangegeven dat het bedrag hoger kan zijn. Gebaseerd op de voorbereidingstijd die gemoeid was met het tijdelijke prijsplafond energie en de deels vergelijkbare werkzaamheden voor de nieuwe schijven schat zij de incidentele kosten op € 25.000 per energieleverancier.

Energie-Nederland benadrukt dat de wijziging in de schijven- en tariefstructuur zal leiden tot meer vragen van klanten over de factuur en energierekening, wat leidt tot een groter beroep op de klantenservices en stijging van de operationele kosten.

#### Energieleveranciers ten aanzien van het blokverwarmingstarief

Energieleveranciers zijn verplicht om in alle gevallen van blokverwarming het blokverwarmingstarief toe te passen. Omdat het blokverwarmingstarief op dit moment gelijk is aan het tarief van de eerste schijf en het verbruik bij blokverwarming in veel gevallen niet meer is dan 170.000 m<sup>3</sup>, zijn in de praktijk niet alle blokverwarmingen bij energieleveranciers in beeld en passen zij het blokverwarmingstarief niet bij alle blokverwarmingen toe. Vanwege de huidige schijven- en tariefsystematiek heeft dat geen impact op de hoogte van de energiebelasting in gevallen van verbruik tot 170.000 m<sup>3</sup>. Met de introductie van de nieuwe eerste schijf, het gelijkstellen van het blokverwarmingstarief aan het tarief van de nieuwe tweede schijf en wanneer het tarief van de nieuwe eerste schijf zou worden verlaagd ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf, zou het niet-toepassen van het blokverwarmingstarief ook impact hebben op de hoogte van de energiebelasting in situaties waarin het verbruik de 170.000 m<sup>3</sup> niet overstijgt. De energieleverancier zou dan te weinig energiebelasting heffen bij de contracthouder en afdragen aan de Belastingdienst. Over de eerste 1.000 m<sup>3</sup> wordt dan immers het lagere tarief van de nieuwe eerste schijf geheven in plaats van het hogere blokverwarmingstarief. De reikwijdte van de regeling inzake het blokverwarmingstarief wordt in geval het tarief van de nieuwe eerste schijf lager wordt dan het tarief van de nieuwe tweede schijf beperkt tot situaties waarin het verbruik meer is dan 170.000 m<sup>3</sup>, teneinde te voorkomen dat (i) energieleveranciers in alle – naar schatting – 40.000 blokverwarmingssituaties het blokverwarmingstarief moeten toepassen, (ii) 40.000 contracthouders hiermee te maken krijgen en (iii) energieleveranciers alsmede contracthouders het risico op naheffing van energiebelasting lopen als het blokverwarmingstarief niet wordt toegepast. Dit brengt ten opzichte van de huidige wettelijke regeling in theorie een substantiële vermindering van de administratieve lasten voor energieleveranciers met zich. In de praktijk zal die vermindering beperkt zijn, omdat het blokverwarmings-

tarief in verreweg de meeste gevallen met verbruik onder de 170.000 m<sup>3</sup> naar verwachting al niet wordt toegepast omdat in die gevallen niet bekend is dat sprake is van blokverwarming. In het licht van het voorgaande is de verwachting dat deze wijziging geen extra kosten met zich brengt voor energieleveranciers.

#### Energieleveranciers ten aanzien van de energiebelasting op gas voor woonhuizen op de aansluiting van een glastuinbouwbedrijf

Voor gas dat wordt gebruikt voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten (glastuinbouw) geldt een verlaagd tarief in de energiebelasting. Het verlaagde tarief is uitsluitend van toepassing op het gedeelte van de op een aansluiting geleverde hoeveelheid gas dat wordt toegepast ter bevordering van het groeiproces. Het komt voor dat op de gasaansluiting voor een glastuinbouwbedrijf ook een of meerdere woonhuizen zijn aangesloten. Indien deze situatie zich voordoet, dienen in beginsel afzonderlijke gasmeters aanwezig te zijn. Indien er geen afzonderlijke meters zijn, geldt dat per jaar per woonhuis 5.000 m<sup>3</sup> aardgas als privégebruik wordt aangemerkt.<sup>162</sup> Tot nu toe valt het forfait van 5.000 m<sup>3</sup> volledig in de huidige eerste schijf gas van 0–170.000 m<sup>3</sup>. Omdat de eerste schijf per 1 januari 2024 wordt opgeknipt, valt het forfait van 5.000 m<sup>3</sup> voor een deel in de nieuwe eerste schijf, namelijk het verbruik van de eerste 1.000 m<sup>3</sup>, én voor een deel in de nieuwe tweede schijf, namelijk het verbruik van 1.000–5.000 m<sup>3</sup>. Op dit moment zijn de tarieven van de nieuwe eerste en tweede schijf gelijk. Als het tarief van de nieuwe eerste schijf lager is dan dat van de nieuwe tweede schijf moeten energieleveranciers het verbruik van 5.000 m<sup>3</sup> over de eerste twee schijven verdelen. Afhankelijk van de huidige berekening van de energiebelasting door energieleveranciers in voorkomende gevallen zou deze wijziging voor de ene energieleverancier wel en voor de andere energieleverancier geen administratieve lasten met zich brengen.

#### Burgers en bedrijven als afnemers van stadsverwarming

De wijziging heeft geen directe gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven als afnemers van stadsverwarming omdat het leveranciers van stadsverwarming niet is toegestaan meer te rekenen aan afnemers dan het maximumtarief voor warmte waarin een component voor energiebelasting is opgenomen. Afnemers hoeven hiervoor zelf geen handelingen te verrichten.

#### Leveranciers van stadsverwarming

Zoals hiervoor is toegelicht, mogen leveranciers van stadsverwarming niet meer rekenen aan afnemers dan het maximumtarief voor warmte. In dit maximumtarief is een component voor energiebelasting opgenomen. Voorliggende wetswijziging brengt geen nieuwe administratieve lasten voor leveranciers van stadsverwarming met zich. Leveranciers die warmte leveren aan individuele verbruikers werken in 2023 vanwege het tijdelijke prijsplafond met twee maximumtarieven. In die situaties is deze werkwijze ook van toepassing als het tarief van de nieuwe eerste schijf gas lager wordt dan het tarief van de nieuwe tweede schijf gas. Bij collectieve warmtelevering werken leveranciers in 2023 met één maximumtarief als het centrale aansluitingen betreft met een vermogen boven 100 kW, en met twee tarieven als het gaat om aansluitingen onder 100 kW. Zoals hiervoor is toegelicht, past de ACM in geval het tarief van de nieuwe

<sup>162</sup> Kamerstukken II 2006/07, 30 887, nr. 7, p. 11.

eerste schijf gas lager wordt dan het tarief van de nieuwe tweede schijf gas voor centrale aansluitingen één tarief toe.

### Contracthouders van blokelektriciteit

Zoals toegelicht in paragraaf 9 wordt het indienen van een teruggaveverzoek bij blokelektriciteit niet ingewikkelder en neemt het aantal teruggaveverzoeken niet toe als het tarief van de nieuwe eerste schijf elektriciteit lager zou worden dan het tarief van de nieuwe tweede schijf elektriciteit (zie onder «Teruggaveverzoeken «blokelektriciteit» van contracthouders»). De administratieve lasten van contracthouders die gemoeid zijn met het indienen van teruggaveverzoeken blokelektriciteit blijven gelijk omdat zij in de huidige situatie jaarlijks al een teruggaveverzoek indienen en er geen aanvullende informatie van hen wordt gevraagd.

### *Verhoging accijns dieselvervangende stookolie*

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt.

Voor bedrijven heeft deze maatregelen wel gevolgen. De aanpassing van het accijnstarief voor zware stookolie raakt namelijk niet alleen gebruikers van dieselvervangende stookolie, maar ook bedrijven die de reguliere zware stookolie op andere wijze gebruiken. Hierbij kan worden gedacht aan bedrijven die zware stookolie als verwarmingsbrandstof gebruiken. Uit een onderzoek van de Douane op basis van het accijnsaangiftesysteem in 2022 blijkt dat het gaat om slachterijen, beenderverwerkingsbedrijven en afvalverwerking- en recyclingbedrijven. Deze bedrijven zullen worden geconfronteerd met een substantieel hogere accijnsdruk voor het gebruik van zware stookolie.<sup>163</sup> Het is niet bekend in hoeverre dergelijke bedrijven de hogere accijnsheffing kunnen doorberekenen in hun prijzen, hun processen efficiënter kunnen maken of alternatieve brandstoffen kunnen aanwenden.

### *Overige maatregelen*

Met betrekking tot de overige maatregelen zoals benoemt in tabel 21 zijn geen noemenswaardige regeldruk gevolgen voorzien, vanwege het feit dat:

- Het verwaarloosbare wijziging qua handelingen tot gevolg heeft. Hierbij kan onder andere gedacht worden aan een bedrag dat nu elders in de aangifte vullen zoals bij aandelen VvE scharen onder spaargeld, bijvoorbeeld het loslaten van de koppeling rentepercentage Belastingrente voor toeslagen, het verduidelijken van de berekening van het effectief tarief onder de overbruggingswet, of bij het beëindigen van de bijzondere regelingen in de motorrijtuigenbelasting<sup>164</sup>;
- Een zeer beperkte kring van belastingplichtige raakt zoals bij onder andere de verruiming HIR inzake overheidsingrijpen, het beëindigen van de teruggaaf voor geldtransportwagens<sup>165</sup>, het invoeren van een hardheidsclausule in de Invorderingswet, of de minimumkapitaalregel aanpassing. Bij deze laatste betreft het bovendien partijen die reeds zicht hebben op de eigen financieringsstromen in het kader van bestaande wet- en regelgeving.

<sup>163</sup> Bij dit onderzoek is gebruikgemaakt van data uit april 2023.

<sup>164</sup> Het betreft hier het laten vervallen van een handeling welke reeds geen noemenswaardige inspanning vergde van de belastingplichtige.

<sup>165</sup> Het betreft voor deze regeling bijvoorbeeld 10 gebruikers.

- Het een parameter aanpassing betreft waardoor dit automatisch in aangiftes wordt verwerkt. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het aanpassen het percentage heffingskorting groene beleggingen.

**Tabel 20: Overzicht maatregels zonder voorziene regeldrukeffecten**

Maatregel
Verfijningen overbruggingswet box 3
Afschrijvingsbeperking gebouwen in de inkomstenbelasting
Energie-investeringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen
Verruiming herinvesteringsreserve bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen
Vrijstelling in box 3 en heffingskorting groene beleggingen
Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag IB
Minimumkapitaalregel in de Vpb
Algemeen btw-tarief op agrarische goederen en diensten
Wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992
Wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994
Accijnstarieven voor alcoholhoudende producten
Co-ouderschap toeslagen
Verlenging horizonbepaling overtredersbegrip
Loslaten koppeling rentepercentage Belastingrente voor Toeslagen
Invoeren hardheidsclausule in de Invorderingswet 1990

De aanvullende maatregelen uit de augustusbesluitvorming betreffen een wijziging ten opzichte van het eerder ter advisering bij het ATR ingediende pakket Belastingplan. Deze zijn voor een aanvullende zienswijze aangeboden aan het ATR. Ook hier onderschrijft de ATR de gemaakte regeldruk inschatting.

## 11. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

### *Uitvoeringsgevolgen en toetsen*

Het kabinet hecht grote waarde aan het samenspel tussen beleid en uitvoering.

In het coalitieakkoord<sup>166</sup> is aangegeven dat het belangrijk is om samen met de uitvoering tot een effectief beleid te komen waarmee een bijdrage kan worden geleverd aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. Het is daarbij niet alleen belangrijk dat maatregelen op individueel niveau uitvoerbaar zijn, maar dat ook een wetsvoorstel in zijn geheel uitvoerbaar is. Hiermee wordt eventuele verdringing in het portfolio zichtbaar. Er wordt daarom vroegtijdig een beeld gedeeld van alle beleidsopdrachten die mogelijk door de Belastingdienst, Douane en Toeslagen moeten worden uitgevoerd<sup>167</sup>.

Dit is onderdeel van een meerjarig proces waarin beleid en uitvoering samenwerken om het inzicht in de uitvoerbaarheid verder te vergroten.

<sup>166</sup> Coalitieakkoord Rutte IV «Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst».

<sup>167</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

Door beleidsvoornemens in een vroeg stadium inzichtelijk te maken kan rekening gehouden worden met bijvoorbeeld de mogelijkheden en onmogelijkheden in het ICT-landschap van de Belastingdienst. Zo is een andere of eenvoudigere opzet van een beleidsvoornemen soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben.

Het is wenselijk om beleidsambities te bezien in samenhang met ambities voor de uitvoering. Niet alles kan tegelijkertijd. Het is namelijk van groot belang om de dienstverlening van de Belastingdienst aan burgers en bedrijven te blijven verbeteren. Daarnaast moet er bij het maken van nieuw beleid ook prioriteit worden gegeven aan het op orde brengen van de basis en het implementeren van noodzakelijke modernisering bij de Belastingdienst, zoals binnen de ICT. Dat betekent ook dat er soms moet worden geaccepteerd dat beleidsvoornemens later worden ingevoerd om zo de modernisering van de ICT niet te vertragen. Tegelijkertijd blijven maatschappelijke opgaven vragen om beleidsmatige oplossingen. Wanneer zich nieuwe beleidswensen voordoen geldt dat de inpasbaarheid steeds op de volgende wijze wordt bekeken:

1. inpassen van maatregelen waar dit mogelijk is zonder herprioritering
2. de vormgeving van maatregelen aanpassen om deze inpasbaar te maken (bijv. als parameter)
3. waar dit niet kan ontstaat een (her)planningsvraagstuk.

Dit jaar waren er diverse uitdagingen op het snijvlak van beleid en uitvoering. Het kabinet heeft bijvoorbeeld in de tweede Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda aangekondigd voornemens te zijn om bedrijfsopvolging eenvoudiger, doelmatiger en evenwichtiger te maken.<sup>168</sup> In de periode na publicatie van de agenda zijn, in samenspraak met de Belastingdienst, de aangekondigde aanpassingen van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (BOR & DSR) nader uitgewerkt, waarbij in het bijzonder is gekeken naar de mogelijke inwerkingtredingsdata en de uitvoerbaarheid daarvan. In de brief van 29 juni 2023<sup>169</sup> en het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 is toegelicht waarom niet alle aangekondigde maatregelen – om wetstechnische en uitvoeringstechnische redenen – al uitgewerkt zijn in wetgeving of op hetzelfde moment inwerking kunnen treden.

Daarnaast is er in meerdere ketens van de Belastingdienst, mede gegeven het belang van modernisering bij de Belastingdienst, een beperkte ruimte voor beleidsmaatregelen die structuurwijzigingen in de automatisering vergen. In de vormgeving van maatregelen is daarom vaak gekozen voor een wijziging van een parameter en/of toelichtingen die geen of zeer beperkte ICT-capaciteit vragen. Dit geldt bijvoorbeeld voor maatregelen die raken aan de inkomensheffing, zoals de verfijningen in box 3. Ook moet in een aantal gevallen geaccepteerd worden dat een maatregel niet meer in de toelichting van de Voorlopige Aangifte 2024 kan worden verwerkt.

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet

<sup>168</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 140 nr. 140.

<sup>169</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570.



worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet. Het kabinet acht de prioritering van de maatregelen in het Belastingplan 2024 gerechtvaardigd vanwege de terechte verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt. Als gevolg daarvan moet een aantal fiscale maatregelen dit jaar vastgelegd en volgend jaar uitgevoerd worden. Om de inpasbaarheid in het portofolio te waarborgen en stapeling te voorkomen, zullen andere meer technische maatregelen opgenomen worden in de Fiscale verzamelwet 2025. Hiermee wordt de druk op de uitvoering geprobeerd te verminderen. Desalniettemin vergen de voorgenomen maatregelen een flinke inspanning van de Belastingdienst, Toeslagen en Douane.

De gevolgen voor de uitvoering op individueel niveau zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage bij het Belastingplan 2023 zijn bijgevoegd. Daarnaast wordt in de algemene toelichting op de individuele maatregelen in het onderhavige verzamelwetsvoorstel ingegaan op de uitvoeringsgevolgen.

#### *Uitvoeringskosten*

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst, Douane en Toeslagen zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 1 of 10<sup>170</sup>, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

**Tabel 21: Overzicht uitvoeringskosten van het Belastingplan 2024 (bedragen x € 1.000) (uitgavenkant van de Rijksbegroting)**

Pakket Belastingplan 2024	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Belastingplan 2024	310	2.200	3.730	4.100	3.550	3.440
Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2024	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw en elektriciteit en industrie	0	850	0	0	360	270
Wetsvoorstel Belastingplan BES eilanden 2024	380	90	90	90	90	90
Wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling	50	590	820	580	490	490
Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling	0	490	380	560	490	490
Wetsvoorstel Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen	420	5.260	3.470	2.640	2.180	1.800
Wetsvoorstel Wet compensatie selectie aan de poort	1.560	8.920	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024	210	1.310	980	900	1.180	990
Wetsvoorstel Wet tijdelijke regeling herzien aangifte inkomstenbelasting	0	0	0	0	0	0

<sup>170</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 1.

**Tabel 22: Uitvoeringskosten van het wetsvoorstel Belastingplan 2024 (per maatregel)(bedragen x € 1.000) (uitgavenkant van de Rijksbegroting)**

Maatregel	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Verfijningen box 3	0	0	0	0	0	0
Energie-investeringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen	0	0	0	0	0	0
Verruiming herinvesteringsreserve bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen	0	0	0	0	0	0
Wijzigingen IACK	0	50	0	0	0	0
Vrijstelling in box 3 en heffingskorting groene beleggingen	0	0	0	0	0	0
Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten	0	0	0	0	0	0
Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag IB/Zvw	110	0	0	0	0	0
Minimumkapitaalregel in de Vpb	140	260	260	260	260	260
Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties	20	1.330	2.860	2.860	2.860	2.860
Wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992	0	0	0	0	0	0
Wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994	0	0	70	440	- 40	- 40
Nadere wetswijzigingen betreffende de nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting	40	310	0	0	0	0
Actualiseren duurzame warmtebronnen	0	0	0	0	0	0
Wettelijke grondslag uitwisselen informatie energieleveranciers	0	0	0	0	0	0
Co-ouderschap toeslagen	0	0	0	0	0	0
Verlenging horizonbepaling overtredersbegrip	0	0	0	0	0	0
Loslaten koppeling rentepercentage Belastingrente voor Toeslagen	0	0	0	0	0	0
Invoeren hardheidsclausule in de Invorderingswet 1990	0	220	220	220	220	220
Aanscherpen afschrijvingsbeperking gebouwen in de IB	0	0	0	0	0	- 110
Inkomensbeleid 2024	0	0	0	0	0	0
Verhogen vaste voet BPM	0	30	320	320	250	250
<b>Totaal</b>	<b>310</b>	<b>2.200</b>	<b>3.730</b>	<b>4.100</b>	<b>3.550</b>	<b>3.440</b>

## 12. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het Belastingplan is het wetsvoorstel in zijn geheel niet ter internetconsultatie aangeboden. Er zijn wetswijzigingen in het wetsvoorstel welke individueel wel voor internetconsultatie zijn uitgezet. Wanneer dit is gebeurt, wordt dat hieronder toegelicht.

Over het pakket Belastingplan 2024 is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad heeft aangegeven dat in algemene zin het volgende kan worden opgemerkt<sup>171</sup>. Een aantal voorgestelde wetswijzigingen zal naar verwachting leiden tot een (beperkte) mutatie van de werklast voor de gerechten. Deze zal naar de inschatting van de Raad op basis van de ter beschikking gestelde stukken niet substantieel zijn, noch in toe- noch in afnemende zin. Wel heeft de Raad bij een aantal onderwerpen aangegeven mogelijk nog met een aanvullende inschatting van de werklast te komen.

### *Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten*

Uit gesprekken met vertegenwoordigers van werkgevers- en werknemersorganisaties en de OV-sector blijkt dat de huidige regeling voor OV-kaarten in de praktijk als complex wordt ervaren, mede omdat er twee verschillende vrijstellingen gelden voor dergelijke OV-kaarten. Onduidelijkheid over de vraag of en zo ja welke van beide vrijstellingen van toepassing is, zou inhoudingsplichtigen ervan kunnen weerhouden om überhaupt een OV-kaart aan te bieden.

<sup>171</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

### *Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties*

Via internet heeft een consultatie plaatsgevonden van het conceptwetsvoorstel met concepttoelichting. Deze internetconsultatie liep van 27 februari 2023 tot en met 27 maart 2023. Op de internetconsultatie zijn 29 reacties ontvangen. De reacties zijn overwegend negatief, waarbij op hoofdlijnen drie motieven worden aangedragen:

1. Het wetsvoorstel bevat op twee punten een hogere effectieve heffing ten opzichte van een rechtstreekse levering van onroerende zaken, zowel bij (1) nieuwe onroerende zaken bestemd voor btw-belast gebruik als bij (2) nieuwe onroerende zaken bestemd voor btw-vrijgesteld gebruik (met name woningen, zorg, banken).
2. Het wetsvoorstel bevat geen overgangsrecht terwijl dit noodzakelijk is voor al gestarte of geplande projecten.
3. Het wetsvoorstel zet een rem op nieuwbouw van met name huurwoningen.

Deze reacties hebben ertoe geleid dat het wetsvoorstel op deze punten zodanig ingrijpend is aangepast, dat de gesignaleerde hogere effectieve heffing zo goed en gericht mogelijk is weggenomen en dat is voorzien in een overgangsregeling. Met deze wijzigingen wordt het onbedoelde negatieve effect op de nieuwbouw van met name huurwoningen zoveel mogelijk verzacht door de maatregel zo gericht mogelijk toe te spitsen op de te bestrijden structuur.

### *Nadere wetswijzigingen betreffende de nieuwe eerste schijf gas in de energiebelasting*

Energie-Nederland is voorstander van het invoeren van gerichte compensatiemaatregelen aan huishoudens. Energie-Nederland wijst erop dat het invoeren van een nieuwe eerste schijf een generiek karakter heeft en ten goede komt aan alle huishoudens. Daarnaast maakt de extra schijf het energiebelastingstelsel complexer in de uitvoering en de energiefactuur minder duidelijk voor de eindverbruiker. Energieleveranciers hebben een implementatietijd voor de nieuwe schijven van ten minste drie maanden. Vanaf het moment waarop de tarieven in de nieuwe eerste en tweede schijf gas zouden verschillen, wordt het blokverwarmingstarief uitsluitend toegepast in situaties waarin per jaar méér dan 170.000 m<sup>3</sup> wordt verbruikt en alleen op het verbruik bóven 170.000 m<sup>3</sup>. Hieruit vloeit voort dat energieleveranciers geen onderzoeksplicht hebben voor blokverwarmingssituaties waarin per jaar minder dan 170.000 m<sup>3</sup> gas wordt verbruikt – dit betreft het overgrote deel van de blokverwarmingssituaties. Energie-Nederland beoordeelt dit als positief. Energie-Nederland merkt op dat deze wijziging ook met zich brengt dat sommige energieleveranciers aanpassingen zouden moeten doorvoeren in hun systemen en processen, omdat blokverwarmingssituaties met een hoger verbruik dan 170.000 m<sup>3</sup> tegen meerdere tarieven worden belast in plaats van één zoals op dit moment het geval is.

Energie-Nederland merkt op dat energieleveranciers op het verbruik tot 5.000 m<sup>3</sup> van gas via een gasaansluiting voor een glastuinbouwbedrijf waarop een of meerdere woonhuizen zijn aangesloten verschillende tarieven moeten gaan toepassen in plaats van één. Hierover wordt opgemerkt dat zolang de tarieven in de nieuwe eerste en tweede schijf niet verschillen, in de praktijk één tarief wordt toegepast op het verbruik tot 5.000 m<sup>3</sup>.

Energie-Nederland benadrukt dat het van belang is dat energieleveranciers zo spoedig mogelijk duidelijkheid krijgen over de lengte van de nieuwe eerste schijf en welk tarief hieraan wordt gekoppeld. De lengte van de nieuwe eerste schijf gas die per 1 januari 2024 moet gelden, moet

uiterlijk 1 oktober 2023 duidelijk zijn voor energieleveranciers in verband met de benodigde tijd voor implementatie van de nieuwe schijf. Energie-Nederland merkt ook op dat een verlaging van het tarief van de nieuwe eerste schijf sterke negatieve gevolgen zou hebben voor de warmtesector door het «niet meer dan anders-principe». Daarover wordt het volgende opgemerkt. Leveranciers van stadsverwarming krijgen tot de warmte-equivalent van 1.000 m<sup>3</sup> gas te maken met een lager maximumtarief vanwege het «niet-meer-dan-anders-principe». Hierdoor lopen zij op dat verbruik mogelijk inkomsten mis in vergelijking met de situatie met één energiebelastingtarief en één maximumtarief. Boven de warmte-equivalent van 1.000 m<sup>3</sup> geldt een hoger maximumtarief en kunnen de inkomsten juist hoger zijn. De netto-impact voor individuele leveranciers van stadsverwarming hangt onder meer af van de hoogte van de energiebelasting in de eerste en tweede schijf gas, de lengte van de eerste schijf gas, het jaarverbruik van hun klanten en het warmtetarief dat leveranciers rekenen – dat lager maar niet hoger dan het maximumtarief mag zijn.

### *Wettelijke grondslag gegevensverstrekking in het kader van Europees-rechtelijke verplichtingen*

Een aantal energieleveranciers is voorafgaand aan het wetsvoorstel geraadpleegd via Energie-Nederland, wat heeft geleid tot meerdere overleggen, inclusief gezamenlijke sessies met RVO. Tijdens deze overleggen zijn diverse inzichten naar voren gekomen, die als basis hebben gediend voor aanpassingen in de wetgeving. Verder is de Autoriteit Persoonsgegevens (AP) geraadpleegd. De beoordeling van de AP luidt dat zij geen aanleiding ziet tot het maken van opmerkingen<sup>172</sup>.

## **II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

### **Artikel I**

*Artikel I, onderdelen A en B, artikel II, onderdeel A, artikelen III tot en met VI, artikel VII, onderdelen B en C, artikelen VIII tot en met XII en artikel XXXII, onderdeel A, en artikel XXXIV (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikelen II, onderdeel A, III, onderdeel B, VI, X, onderdeel B, XI, onderdeel A, XII en LIII van het Belastingplan 2023)*

Met de in de artikelen I, onderdelen A en B, II, onderdeel A, III tot en met VI, artikel VII onderdelen B en C, en VIII tot en met XII voorgestelde wijzigingen worden de tarieftabellen van de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, Wet IB 2001 en van de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, Wet LB 1964 voor de jaren 2024 tot en met 2029 conform het coalitieakkoord en de augustusbesluitvorming aangepast. Deze voorgestelde wijzigingen zijn nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Bij de per 1 januari 2024 voorgestelde bedragen is reeds rekening gehouden met de inflatiecorrectie die anders op grond van artikel 10.1 Wet IB 2001, per 1 januari 2024 zou worden toegepast. Met artikel XXXII, onderdeel A, wordt geregeld dat de artikelen II, onderdeel A, III, onderdeel B, VI, X, onderdeel B, XI, onderdeel A, XII en LIII van het Belastingplan 2023, die dezelfde tarieftabellen wijzigen, vervallen. De beleidsmatige aanpassingen in genoemde artikelen van het Belastingplan 2023 zijn overgenomen in de hiervoor genoemde artikelen van onderhavig wetsvoorstel. Met artikel XXXIV wordt geregeld dat na het aanbrengen van de voorgestelde beleidsmatige wijzigingen per 1 januari

<sup>172</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

2025 tot en met 2029 ook de bedragen in de derde kolom van die tarieftabellen overeenkomstig worden gewijzigd. Dat laatste vindt plaats via de zogenoemde bijstellingsregeling.

*Artikel I, onderdeel C en artikel XXXII, onderdeel B (artikel 2.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de artikelen II en III van het Belastingplan 2023)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 2.13 Wet IB 2001 wordt geregeld dat het belastingtarief voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (box 3-tarief) per 1 januari 2024 wordt verhoogd van thans 32% naar 34%.

In samenhang met deze voorgestelde wijziging van artikel 2.13 Wet IB 2001 wordt in artikel XXXII, onderdeel B, voorgesteld om de artikelen II, onderdeel C, en III, onderdeel C, van het Belastingplan 2023 te laten vervallen. In die bepalingen is geregeld dat de verhoging van het box 3-tarief in twee stappen plaatsvindt: een verhoging van 32% naar 33% per 1 januari 2024 en een verhoging van 33% naar 34% per 1 januari 2025. Vanwege de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen aanpassing van artikel 2.13 Wet IB 2001, waarbij het tarief reeds per 1 januari 2024 wordt verhoogd naar 34%, dient de in het Belastingplan 2023 opgenomen stapsgewijze verhoging te vervallen. Omdat het laten vervallen van de genoemde wijzigingsopdrachten uit het Belastingplan 2023 dient plaats te vinden voordat die wijzigingsopdrachten worden toegepast, is de beoogde volgorde in de inwerkingtredingsbepaling van het onderhavige wetsvoorstel opgenomen.

*Artikel I, onderdeel D (artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 2.17, tweede lid, Wet IB 2001 wordt een redactionele omissie hersteld. De huidige tekst van dit lid verwijst naar de gezamenlijke rendementsgrondslag, bedoeld in artikel 5.2, tweede lid, Wet IB 2001. Ingevolge artikel I, onderdeel C, van de Overbruggingswet box 3 is artikel 5.2, tweede lid, Wet IB 2001 echter met ingang van 1 januari 2023 vernummerd tot artikel 5.2, vijfde lid, Wet IB 2001. Daarbij is per abuis de verwijzing in artikel 2.17, tweede lid, Wet IB 2001 niet overeenkomstig gewijzigd. Met de voorgestelde wijziging wordt deze verwijzing alsnog met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 aangepast.

*Artikel I, onderdeel E, F, Q, en R (artikelen 3.15, 3.17, 6.17 en 6.36 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In het Belastingplan 2023 is voorzien in een verhoging van het maximaal gericht vrijgestelde bedrag voor reiskostenvergoedingen. Per 1 januari 2023 is het maximum verhoogd naar € 0,21 per zakelijk kilometer (inclusief woon-werkverkeer) en per 2024 zou dit maximum op grond van het Belastingplan 2023 € 0,22 per zakelijke kilometer (inclusief woon-werkverkeer) gaan bedragen. In plaats daarvan wordt thans voorgesteld om per 1 januari 2024 de huidige gerichte vrijstelling voor reiskostenvergoedingen van maximaal € 0,21 per kilometer in de loonbelasting te verhogen tot € 0,23 per kilometer. Dit wordt in artikel VII, onderdelen F en G uitgewerkt. In samenhang met dit voorstel worden de in artikel I opgenomen aanpassingen van aftrekbare bedragen in de inkomstenbelasting voorgesteld. De in artikel I, onderdelen E en F, opgenomen wijzigingen in de artikelen 3.15, zesde lid en 3.17, eerste lid, onderdeel b Wet IB 2001 brengen met zich mee dat per 1 januari 2024 de aftrekbare kosten en lasten die verband houden met een tot het privévermogen van de ondernemer of resultaatgenieter behorend of door hem in privé gehuurd vervoermiddel eveneens worden beperkt tot € 0,23 per

kilometer. De in artikel I, onderdelen Q en R, opgenomen wijzigingen in de artikelen 6.17, zesde lid, onderdeel a, en 6.36, tweede lid, Wet IB 2001 hebben tot gevolg dat per 1 januari 2024 het thans in die bepalingen opgenomen forfaitaire bedrag van € 0,21 per kilometer wordt verhoogd tot € 0,23 per kilometer. Het betreft in artikel 6.17, zesde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de kosten voor ziekenbezoek per auto (anders dan per taxi) en in artikel 6.36, tweede lid, Wet IB 2001 de giftenaftrek van de als vrijwilliger daadwerkelijk gemaakte kosten voor vervoer per auto (anders dan per taxi) en ter zake waarvan de vrijwilliger afziet van een vergoeding of waarvoor geen vergoedingsregeling is getroffen. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat voor de weekenduitgaven voor gehandicapten de verhoging tot € 0,23 per kilometer per 1 januari 2024 wordt gerealiseerd door aanpassing van artikel 40, URIB 2001 op grond van artikel 6.26, Wet IB 2001. Voorgesteld wordt om de maatregel in werking te laten treden per 1 januari 2024. Omdat de bovengenoemde wijzigingen in de plaats komen van de op dit punt in het Belastingplan 2023 opgenomen wijzigingsopdrachten, dienen de laatstgenoemde wijzigingsopdrachten te vervallen. Omdat het laten vervallen van de genoemde wijzigingsopdrachten uit het Belastingplan 2023 dient plaats te vinden voordat die wijzigingsopdrachten worden toegepast, is de beoogde volgorde in de inwerkingtredingsbepaling van het onderhavige wetsvoorstel opgenomen.

*Artikel I, onderdeel G (artikel 3.23 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In verband met het voorgestelde artikel 3.54aa Wet IB 2001, op grond waarvan de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verruimd voor de situatie van een staking van een gedeelte van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen, wordt de verwijzing in artikel 3.23, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001 aangevuld met een verwijzing naar artikel 3.54aa Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel H (artikel 3.30a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 3.30a Wet IB 2001 is voor de bepaling van de winst uit een onderneming voor de IB een begrenzing van de afschrijvingen op gebouwen opgenomen. Voor belastingplichtigen in de Vpb is de bodemwaarde voor gebouwen in eigen gebruik sinds 1 januari 2019 de WOZ-waarde. Voorgesteld wordt een vergelijkbare afschrijvingsbeperking in de winstsfeer van de inkomstenbelasting in te voeren. In de IB gaat dan eveneens de WOZ-waarde als bodemwaarde voor gebouwen in eigen gebruik gelden. De voorgestelde wijziging van artikel 3.30a, derde lid, Wet IB 2001 beperkt de afschrijving voor de bepaling van de winst voor de IB ook voor een gebouw in eigen gebruik tot de situatie dat de boekwaarde van dat gebouw hoger is dan de WOZ-waarde van dat gebouw. Na deze wijziging geldt zowel in de IB als in de Vpb voor alle gebouwen, dus voor zowel een gebouw in eigen gebruik als voor een gebouw ter belegging, dezelfde afschrijvingsbeperking.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat indien de bodemwaarde van een gebouw in eigen gebruik stijgt door een stijging van de WOZ-waarde en de bodemwaarde daardoor meer bedraagt dan de boekwaarde van dat gebouw, die boekwaarde blijft gehandhaafd zodat dit niet zal leiden tot winstneming. Dit geldt ook voor een stijging van de bodemwaarde van 50% naar 100% van de WOZ-waarde als gevolg van de voorgestelde wijziging. Wel heeft een stijging van de bodemwaarde tot gevolg dat er minder of geen ruimte voor afschrijving is. Indien de bodemwaarde van een gebouw in eigen gebruik daalt, kan weer (meer) ruimte ontstaan om af te schrijven.



De voorgestelde wijziging vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024. In het voorgestelde artikel XXXVII is voorzien in overgangsrecht.

*Artikel I, onderdeel I (artikel 3.34a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In verband met het voorgestelde artikel 3.54aa Wet IB 2001, op grond waarvan de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verruimd voor de situatie van een staking van een gedeelte van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen, wordt de verwijzing in artikel 3.34a Wet IB 2001 aangevuld met een verwijzing naar artikel 3.54aa Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel J (artikel 3.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de voorgestelde wijziging in artikel 3.42, derde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat het in dat lid vermelde aftrekpercentage per 1 januari 2024 wordt verlaagd van 45,5 procent tot 40 procent.

*Artikel I, onderdeel K (artikel 3.53 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Ten gevolge van de voorgestelde invoering van artikel 3.54aa Wet IB 2001, waarbij de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verruimd voor de situatie van een staking van een gedeelte van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen, wordt artikel 3.53, eerste lid, Wet IB 2001 aangevuld met een verwijzing naar artikel 3.54aa Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel L (artikel 3.54aa van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Het voorgestelde artikel 3.54aa Wet IB 2001 verruimt de toepassing van de herinvesteringsreserve bij een staking van een gedeelte van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen. De beoordeling of sprake is van een staking van een gedeelte van een onderneming geschiedt conform de huidige jurisprudentie op dat gebied, bijvoorbeeld met betrekking tot de toepassing van de stakingswinstlijfrente van artikel 3.129 Wet IB 2001. Voor de definitie van overheidsingrijpen wordt aangesloten bij artikel 3.54, twaalfde lid, Wet IB 2001. Hieronder valt onder andere de in artikel 12a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 aangewezen nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak.

In deze situatie wordt het mogelijk om bij de gedeeltelijk gestaakte onderneming een herinvesteringsreserve te vormen, zolang het voornemen bestaat om het bedrag van die reserve te herinvesteren in bedrijfsmiddelen ten behoeve van een andere onderneming waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet, mits voor het bepalen van de winst bij beide ondernemingen dezelfde bepalingen van toepassing zijn. Het is derhalve niet mogelijk dat bij de ene onderneming de «normale» winstbepalingsregels van toepassing zijn en in de andere onderneming bijvoorbeeld het tonnageregime (forfaitaire winstbepaling zeescheepvaart) wordt toegepast. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 3.54aa Wet IB 2001 kan die andere onderneming zowel een nieuwe onderneming als een bestaande onderneming van de belastingplichtige zijn. Met andere woorden, de herinvesteringsreserve kan in dat geval over de ondernemingsgrens worden toegepast. Net als bij de huidige regels voor de herinvesteringsreserve, bedoeld in artikel 3.54 Wet IB 2001, moet het voornemen bestaan om het bedrag van de reserve in het jaar van vervreemding of in de daaropvolgende drie jaren te herinvesteren in een of meer bedrijfsmiddelen.

Als een herinvesteringsreserve bij een staking van een gedeelte van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen is gevormd, kan bij tijdige herinvestering het bedrag van die reserve op basis van het voorgestelde

artikel 3.54aa, tweede lid, Wet IB 2001 in mindering worden gebracht op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die worden aangeschaft of voortgebracht ten behoeve van een andere onderneming van de belastingplichtige. In dat geval wordt de herinvesteringsreserve gelijktijdig en voor hetzelfde bedrag opgenomen in de winst van de onderneming waarin de herinvesteringsreserve is gevormd. De toepassing van de herinvesteringsreserve loopt in deze situatie derhalve via de winst van de ondernemingen. Deze systematiek is het gevolg van toepassing over de ondernemingsgrens heen.

#### **Voorbeeld 1**

Bij staking van een gedeelte van een onderneming (veeteeltbedrijf) van belastingplichtige X als gevolg van overheidsingrijpen (in het kader van een beëindigingsregeling) wordt bij de vervreemding van bedrijfsmiddel B het verschil tussen de opbrengst ad € 1.000.000 en de boekwaarde ad € 200.000, ofwel per saldo € 800.000, gereserveerd in een herinvesteringsreserve omdat X het voornemen heeft om het bedrag van die reserve te herinvesteren in bedrijfsmiddelen ten behoeve van een andere onderneming (campingbedrijf) van X. Deze € 800.000 wordt dus op dat moment niet toegevoegd aan de winst van het veeteeltbedrijf. Een jaar later investeert X ten behoeve van zijn campingbedrijf inderdaad in een bedrijfsmiddel C met een kostprijs van € 2.000.000. Het bedrag van de herinvesteringsreserve ad € 800.000 wordt bij het campingbedrijf op de balans in mindering gebracht op de aanschaffingskosten ad € 2.000.000 van het bedrijfsmiddel C dat door X is aangeschaft, waardoor bedrijfsmiddel C voor een boekwaarde van € 1.200.000 op de balans van het campingbedrijf komt te staan. In het veeteeltbedrijf (waarin de herinvesteringsreserve is gevormd) leidt dit tot een opname in de winst van € 800.000 op basis van het voorgestelde artikel 3.54aa, tweede lid, Wet IB 2001, terwijl dit bij het campingbedrijf tot een negatief resultaat van € 800.000 leidt (de boekwaarde van bedrijfsmiddel C ad € 2.000.000 is immers verminderd met het bedrag van de bij het veeteeltbedrijf gevormde herinvesteringsreserve ad € 800.000, waarna het bedrijfsmiddel C voor een boekwaarde van € 1.200.000 op de balans van het campingbedrijf komt te staan). Het gezamenlijke bedrag van de winst die X in dat jaar als ondernemer geniet uit beide ondernemingen (op basis van artikel 3.2 Wet IB 2001) is derhalve – afgezien van andere opbrengsten – per saldo nihil.

Het voordeel van de voorgestelde maatregel is dat over de € 800.000 boekwinst niet direct hoeft te worden afgerekend en dat het bedrag van de herinvesteringsreserve uit het veeteeltbedrijf een jaar later kan worden benut voor een investering in het campingbedrijf. Doordat op basis van het voorgestelde artikel 3.54aa, tweede lid, Wet IB 2001 het bedrag van de bij het veeteeltbedrijf gevormde herinvesteringsreserve ad € 800.000 bij het campingbedrijf in mindering wordt gebracht op de aanschaffingskosten van bedrijfsmiddel C ad € 2.000.000, resulteert dit in een boekwaarde van bedrijfsmiddel C ad € 1.200.000, waardoor de afschrijvingsbasis van dat bedrijfsmiddel lager is geworden en dus in de toekomst minder afschrijvingskosten ten laste van de winst in aanmerking kunnen worden genomen. Door de lagere afschrijving bij het campingbedrijf zal X in de loop van de jaren over de betreffende € 800.000 alsnog belasting betalen.

Voor de duidelijkheid worden hierna de journaalposten bij de verschillende stappen weergegeven.

**Stap 1**

Verkoop bedrijfsmiddel B en vormen van een herinvesteringsreserve bij veeteeltbedrijf.

Aan Bedrijfsmiddel B (boekwaarde)		€ 200.000
Kas	€ 1.000.000	
Aan Herinvesteringsreserve		€ 800.000

**Stap 2**

Aanschaf bedrijfsmiddel C voor € 2.000.000 door campingbedrijf.

Bedrijfsmiddel C	€ 2.000.000	
Aan Kas		€ 2.000.000

**Stap 3a**

Ingevolge het voorgestelde artikel 3.54aa, tweede lid, Wet IB 2001 wordt het bedrag van de herinvesteringsreserve ad € 800.000 bij het campingbedrijf in mindering gebracht op de aanschaffingskosten van bedrijfsmiddel C ad € 2.000.000, resulterend in een boekwaarde van bedrijfsmiddel C ad € 1.200.000.

Aan Bedrijfsmiddel C (vermindering met bedrag herinvesteringsreserve)		€ 800.000
Verlies	€ 800.000	

**Stap 3b**

Afboeken herinvesteringsreserve bij veeteeltbedrijf (slotzin van het voorgestelde artikel 3.54aa, tweede lid, Wet IB 2001).

Herinvesteringsreserve	€ 800.000	
Aan Winst		€ 800.000

In beginsel kunnen de stappen 3a en 3b in één keer worden genomen bij belastingplichtige X. Het resultaat van de afzonderlijke ondernemingen leidt per saldo bij X niet tot belastingheffing: de vrijval van de herinvesteringsreserve bij het veeteeltbedrijf ad € 800.000 (resulterend in winst) staat tegenover de afname van de boekwaarde van het bedrijfsmiddel C bij het campingbedrijf ad € 800.000 (ten gevolge van de vermindering met het bedrag van de herinvesteringsreserve resulterend in een verlies). Omdat het twee afzonderlijke ondernemingen betreft moeten de boekingen afzonderlijk worden opgesteld (van de verschillende objectieve ondernemingen moet immers een balans en winst- en verliesrekening worden opgesteld).

Ingevolge het voorgestelde artikel 3.54aa, derde lid, Wet IB 2001 is artikel 3.54 Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing bij de toepassing van genoemd artikel 3.54aa. Dit betekent onder andere dat in voorkomende gevallen ook moet worden getoetst of aan de boekwaarde-eis van artikel 3.54, tweede lid, Wet IB 2001 is voldaan. Bij de «eenzelfde economische functie»-eis geldt de versoepeling in geval van overheidsingrijpen (artikel 3.54, negende en tiende lid, Wet IB 2001). Ook de invulling van het in het voorgestelde artikel 3.54aa, tweede lid, Wet IB

2001 opgenomen begrip «tijdige» vindt plaats op basis van de overeenkomstige toepassing van artikel 3.54 Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel M (artikel 3.79a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 3.79a Wet IB 2001 wordt geregeld dat het percentage van de MKB-winstvrijstelling per 1 januari 2024 wordt verlaagd van 14% naar 12,7%. De MKB-winstvrijstelling is een aftrekpost ter hoogte van een percentage van de behaalde winst uit onderneming, na vermindering van die winst met de ondernemersaftrek (onder meer bestaande uit de zelfstandigenaftrek).

*Artikel I, onderdeel N (artikel 4.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Onder de huidige systematiek worden giften die op instigatie van de aanmerkelijkbelanghouder die een aanmerkelijk belang heeft in een vennootschap worden gedaan door die vennootschap in beginsel in aanmerking genomen als een in box 2 te belasten voordeel bij de aanmerkelijkbelanghouder. In de voorgestelde leden van artikel 4.13 Wet IB 2001 wordt geregeld dat giften die aan een ANBI of steunstichting SBBI worden gedaan door een vennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft niet als een in box 2 te belasten regulier voordeel in aanmerking worden genomen. De voorgestelde wijziging geldt ook voor de buitenlandse belastingplichtige met een aanmerkelijk belang. Door het voorgestelde artikel 4.13, vierde lid, Wet IB 2001 worden de genoemde giften expliciet uitgesloten van het box 2-inkomen. Doordat de gift die rechtstreeks is gedaan door de vennootschap op grond van het voorgestelde artikel 4.13, vierde lid, Wet IB 2001 niet wordt aangemerkt als een in box 2 te belasten voordeel van de aanmerkelijkbelanghouder, is het niet mogelijk voor de aanmerkelijkbelanghouder om de gift in privé voor de IB ten laste van zijn inkomen te brengen door middel van de (periodieke)giftenaftrek.

Het voorgestelde artikel 4.13, vijfde lid, Wet IB 2001 bevat de in dit kader geldende definitie van giften. Deze is gelijklopend aan de huidige in artikel 16, tweede en derde lid, Wet Vpb 1969 opgenomen definitie van aftrekbare giften, met dien verstande dat tevens wordt geregeld dat in dit kader ook geen sprake is van een gift als de bedragen van de gift niet rechtstreeks worden gedaan door een lichaam waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft. Hierdoor is bij giften die via de aanmerkelijkbelanghouder of bijvoorbeeld zijn partner worden gedaan wel sprake van een in box 2 te belasten regulier voordeel bij de aanmerkelijkbelanghouder. Deze aanmerkelijkbelanghouder of bijvoorbeeld zijn partner kan het bedrag van deze giften vervolgens in privé in aftrek brengen voor de IB door middel van de (periodieke)giftenaftrek als aan de (overige) voorwaarden is voldaan.

*Artikel I, onderdeel O (artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de voorgestelde wijzigingen van artikel 5.2 Wet IB 2001 wordt de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen aangepast en verduidelijkt.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 5.2, derde lid, Wet IB 2001 wordt, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, een aantal vermogensbestanddelen toegevoegd aan de categorie banktegoeden. Voorgesteld wordt deze wijziging met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 door te voeren. Door de genoemde aanpassing zal voor deze vermogensbestanddelen bij de berekening van het rendement op grond van artikel 5.2, tweede lid, Wet IB 2001 het forfaitaire rendementspercentage voor banktegoeden gelden, in plaats van het forfaitaire rendementspercentage voor overige bezittingen. Het gaat ten eerste om

een lidmaatschapsrecht in een VvE als bedoeld in artikel 5:125, tweede lid, Burgerlijk Wetboek (BW). Dit lidmaatschapsrecht wordt op grond van artikel 5.3, tweede lid, Wet IB 2001 bij het bepalen van de rendementsgrondslag van box 3 in aanmerking genomen voor de waarde die in het economische verkeer aan dat recht wordt toegekend. Ten tweede gaat het om de bijzondere rekening van de notaris, bedoeld in artikel 25 van de Wet op het notarisambt, en de bijzondere rekening van de gerechtsdeurwaarder, bedoeld in artikel 19 van de Gerechtsdeurwaarderswet. Deze beroepsbeoefenaars zijn op grond van de hiervoor genoemde wettelijke bepalingen verplicht een of meer bijzondere rekeningen aan te houden op zijn naam met vermelding van hun hoedanigheid, die uitsluitend bestemd zijn voor gelden die zij in verband met hun werkzaamheden als zodanig ten behoeve van derden onder zich heeft. Het vorderingsrecht voortvloeiende uit de bijzondere rekening behoort toe aan de gezamenlijke rechthebbenden. Het aandeel van iedere rechthebbende wordt berekend naar evenredigheid van het bedrag dat te zijnen behoeve op de bijzondere rekening is gestort. Dit vorderingsrecht behoort bij die rechthebbenden tot hun rendementsgrondslag van box 3.

Met de voorgestelde aanvulling van artikel 5.2, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, expliciet verduidelijkt hoe het effectieve rendementspercentage wordt berekend als de belastingplichtige het gehele kalenderjaar dezelfde partner heeft of voor de toepassing van artikel 2.17 Wet IB 2001 geacht wordt te hebben gehad. In de huidige tekst van artikel 5.2, tweede lid, Wet IB 2001 is geregeld dat het effectieve rendementspercentage wordt bepaald door het rendement te delen door de rendementsgrondslag. Het rendement is de som van i) het product van het voor banktegoeden geldende rendementspercentage en de waarde van die banktegoeden op de peildatum en ii) het product van het voor overige bezittingen geldende rendementspercentage en de waarde van die overige bezittingen op de peildatum, verminderd met iii) het product van het voor schulden geldende rendementspercentage en de waarde van die schulden op de peildatum. De voorgestelde aanvulling van genoemd vijfde lid verduidelijkt dat voor het in deze situatie bepalen van het effectieve rendementspercentage de gezamenlijke rendementsgrondslag op de peildatum van de belastingplichtige en zijn partner wordt gehanteerd en dat voor de bepaling van het rendement wordt uitgegaan van de gezamenlijke waarde van de banktegoeden, overige bezittingen en schulden.

#### *Artikel I, onderdeel P (artikel 5.4a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 onderlinge vorderingen en schulden tussen fiscale partners en tussen ouders en minderjarige kinderen te defiscaliseren. Hiertoe regelt het voorgestelde artikel 5.4a, eerste lid, Wet IB 2001 dat vorderingen op de partner van de belastingplichtige geen bezittingen zijn die onder de vermogensrendementsheffing van box 3 vallen, indien de corresponderende schulden van die partner zonder het voorgestelde artikel 5.4a, derde lid, Wet IB 2001 eveneens in box 3 zouden vallen. Het voorgestelde artikel 5.4a, tweede lid, Wet IB 2001 regelt dat vorderingen van een minderjarig kind op een ouder geen bezittingen zijn die onder de vermogensrendementsheffing van box 3 vallen, indien de corresponderende schulden van de ouder zonder het voorgestelde artikel 5.4a, derde lid, Wet IB 2001 eveneens in box 3 zouden vallen. Daarbij is een vereiste dat de rendementsgrondslag van het kind ingevolge artikel 2.15 Wet IB 2001 aan de ouder wordt toegerekend. Het voorgestelde artikel 5.4a, derde lid, Wet IB 2001 regelt dat de corresponderende schuld van de ouder geen schuld is die onder box 3 valt.

*Artikel I, onderdeel S, artikel VII, onderdeel D, en artikel XXXVI (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 8.11 Wet IB 2001 en artikel 22a Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat het maximumbedrag van de arbeidskorting in het tweede opbouwtraject, wordt verhoogd met € 115. Deze wijziging is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

*Artikel I, onderdeel T (artikel 8.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 8.14a, eerste lid, Wet IB 2001 wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, de regeling voor co-ouderschap in de IACK, die momenteel is opgenomen in artikel 44b URIB 2001, opgenomen in de wet en aangepast. In het geval van co-ouderschap geldt ingevolge het voorgestelde artikel 8.14a, eerste lid, tweede zin, Wet IB 2001 dat een kind voor de toepassing van artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 geacht wordt ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige te staan ingeschreven in de BRP indien hij ten minste 156 dagen van het kalenderjaar in elk van beide huishoudens verblijft en het kind op hetzelfde woonadres als diens andere ouder staat ingeschreven in de BRP. In het jaar van aanvang of beëindiging van co-ouderschap wordt het vereiste aantal dagen ingevolge het voorgestelde artikel 8.14a, eerste lid, derde zin, Wet IB 2001 naar tijdsgelang herrekend indien ten minste zes maanden sprake is van co-ouderschap. Dat heeft tevens tot gevolg dat de regeling voor co-ouderschap niet van toepassing kan zijn indien minder dan zes maanden sprake is geweest van co-ouderschap. De voorgestelde wijziging van artikel 8.14a, eerste lid, Wet IB 2001 bewerkstelligt tevens dat de delegatiegrondslag in het huidige artikel 8.14a, eerste lid, tweede zin, Wet IB 2001 komt te vervallen, waarmee de co-ouderschapsregeling in artikel 44b URIB 2001 eveneens dient te vervallen. Laatstgenoemd artikel is niet meer nodig als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 8.14a Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel U (artikel 9.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Artikel 9.5, vijfde lid, Wet IB 2001 verwijst naar de betalingskorting in de IW 1990. Het voorgestelde vervallen van artikel 27a IW 1990 regelt dat de betalingskorting wordt afgeschaft. Voorgesteld wordt om artikel 9.5, vijfde lid, Wet IB 2001 hiermee in overeenstemming te brengen. Omdat na het voorgestelde vervallen van artikel 27a IW 1990 geen beschikking inzake de betalingskorting meer wordt vastgesteld, is een mogelijkheid tot herziening van die beschikking niet meer nodig. Voorgesteld wordt om artikel 9.5, vijfde lid, Wet IB 2001 zoals dat deze luidde op 31 december 2023 nog wel van toepassing te laten zijn op voorlopige aanslagen en voorlopige conserverende aanslagen IB die betrekking hebben op belastingschulden over een tijdvak dat vóór 1 januari 2024 is aangevangen. Hiervoor is een overgangsbepaling opgenomen (zie artikel XVIII).

*Artikel I, onderdeel V (artikel 10b.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 10b.1 Wet IB 2001 wordt de daarin opgenomen horizonbepaling voor de Vamil (artikel 3.31 Wet IB 2001), de EIA (artikel 3.42 Wet IB 2001) en de MIA (artikel 3.42a Wet IB 2001) aangepast. Met deze wijziging van de horizonbepaling wordt bewerkstelligd dat vóór 1 januari 2029 besloten moet worden de regeling ook na 31 december 2028 tijdelijk of structureel te continueren en anders (automatisch) per 1 januari 2029 te beëindigen.



## **Artikel II**

*Artikel II, onderdeel B (artikel 8.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 8.14a, eerste lid, Wet IB 2001 wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, de formele inschrijvingseis bij de IACK zoals opgenomen in artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2025 vervangen door een materiële toets. Bij het bepalen of recht bestaat op de IACK is dan niet meer de gezamenlijke inschrijving in de BRP doorslaggevend, maar dient materieel beoordeeld te worden of een kind in het kalenderjaar gedurende ten minste zes maanden tot hetzelfde huishouden behoort als de belastingplichtige. In het geval van co-ouderschap geldt ingevolge het voorgestelde artikel 8.14a, eerste lid, tweede zin, Wet IB 2001 dat het kind voor de toepassing van genoemd eerste lid, onderdeel b, geacht wordt tegelijkertijd gedurende ten minste zes maanden tot het huishouden van diens beide ouders te behoren indien hij ten minste 156 dagen van het kalenderjaar in elk van beide huishoudens verblijft. Op grond van artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001 heeft de belastingplichtige enkel recht op de IACK als hij in het kalenderjaar geen partner heeft, dan wel indien hij wel een partner heeft, hij in het kalenderjaar een lager arbeidsinkomen heeft dan zijn partner. Doordat de formele inschrijvingseis wordt vervangen door een materiële toets, zou het kunnen voorkomen dat beide op hetzelfde woonadres verblijvende belastingplichtigen voldoen aan de materiële toets, terwijl zij op grond van artikel 1.2 Wet IB 2001 geen partner zijn omdat zij niet op hetzelfde woonadres in de BRP staan ingeschreven. Om te voorkomen dat dan beide belastingplichtigen recht hebben op de IACK, wordt voorgesteld artikel 8.14a, vijfde lid, Wet IB 2001 zodanig aan te passen dat voor de toepassing van artikel 8.14a Wet IB 2001 eveneens met een partner wordt gelijkgesteld degene die ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige verblijft en uitsluitend door het ontbreken van een inschrijving op hetzelfde woonadres in de BRP niet als partner in de zin van artikel 1.2 Wet IB 2001 wordt aangemerkt.

## **Artikel VII**

*Artikel VII, onderdeel A (artikel 13 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Op grond van artikel 13, eerste lid, Wet LB 1964 wordt niet in geld genoten loon in aanmerking genomen naar de waarde die daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend, met dien verstande dat ingeval door een derde, niet zijnde een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap, ter zake van het niet in geld genoten loon een bedrag aan de inhoudingsplichtige in rekening wordt gebracht, het door de derde in rekening gebrachte bedrag (de factuurwaarde) in aanmerking wordt genomen. Op grond van artikel 13, tweede lid, Wet LB 1964 wordt met betrekking tot branche-eigen producten van het bedrijf van de inhoudingsplichtige dan wel van het bedrijf van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap, steeds de waarde die daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend in aanmerking genomen. Artikel 13, derde lid, Wet LB 1964 bevat voor een aantal loonbestanddelen een bepaling die regelt dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld op grond waarvan de waarde van bepaalde niet in geld genoten loonbestanddelen op een lager bedrag kan worden gesteld dan de ingevolge artikel 13, eerste en tweede lid, Wet LB 1964 in aanmerking te nemen waarde. In artikel 3.9 URLB 2011 is in dat kader voor OV-abonnementen en voordeelurenkaarten (hierna gezamenlijk aangeduid als: OV-kaarten) geregeld dat een ter beschikking gestelde OV-kaart op nihil wordt gewaardeerd als aannemelijk is dat de OV-kaart

mede dient voor zakelijke reizen (waaronder woon-werk verkeer). Voorgesteld wordt in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964 te regelen dat een werkgever zowel bij het vergoeden, het verstrekken en het ter beschikking stellen van een OV-kaart een gerichte vrijstelling kan toepassen over de aanschafkosten mits aannemelijk is dat de OV-kaart mede (in welke mate dan ook) zakelijk wordt gebruikt (waaronder gebruik voor woon-werkverkeer). Voorgesteld wordt om in dat kader artikel 13, derde lid, onderdeel b, Wet LB 1964 te laten vervallen. De voorgestelde wijziging heeft als gevolg dat de waarde van een ter beschikking gestelde OV-kaart voortaan op grond van artikel 13, eerste lid, Wet LB 1964 wordt bepaald (factuurwaarde, dan wel waarde in het economische verkeer). Als sprake is van een branche-eigen product van het bedrijf van de inhoudingsplichtige wordt de waarde van een OV-kaart op grond van artikel 13, tweede lid, Wet LB 1964 bepaald (waarde in het economische verkeer). Deze waarde wordt verminderd met een eventuele eigen bijdrage van de werknemer op grond van artikel 13, zesde lid, Wet LB 1964, met dien verstande dat de verminderde waarde ten minste op nihil wordt gesteld. Vervolgens kan, als de werknemer de ter beschikking gestelde OV-kaart ook zakelijk gebruikt, de voorgestelde vrijstelling van artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964 worden toegepast.

*Artikel VII, onderdeel E (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Voorgesteld wordt om aan artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964 een passage toe te voegen. De voorgestelde toevoeging heeft als gevolg dat een werkgever een OV-kaart aan diens werknemers kan vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen die ook voor privédoeleinden kan worden gebruikt zonder dat hierover belasting verschuldigd is, mits de OV-kaart (in welke mate dan ook) ook voor zakelijke reizen (waaronder woon-werkverkeer) wordt gebruikt. Op basis van de huidige wet- en regelgeving geldt uitsluitend een fiscale tegemoetkoming bij het ter beschikking stellen van OV-kaarten (en dus niet bij het anderszins verstrekken en bij het vergoeden van een OV-kaart). Bij de voordeelurenkaarten geldt onder de huidige wet- en regelgeving aanvullend dat het moet gaan om een recht op vermindering tot maximaal 50% van de prijs van vervoerbewijzen voor het reizen per Nederlands openbaar vervoer hoofdzakelijk buiten de ochtendspits. Voorgesteld wordt om deze voorwaarde niet op te nemen in het voorgestelde artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964. Bij nader inzien is die voorwaarde ook minder logisch, omdat een OV-abonnement de facto een recht op vermindering tot 100% geeft en eveneens is vrijgesteld. De enige voorwaarde die in de voorgestelde bepaling wordt gesteld is dat de inhoudingsplichtige aannemelijk kan maken dat de werknemer de OV-kaart (in welke mate dan ook) ook gebruikt ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, waaronder woon-werkverkeer. Een werkgever kan er ook voor kiezen om niet de volledige, maar een deel van de aanschafkosten te vergoeden. De vrijstelling wordt als gevolg van de voorgestelde opname in artikel 31a, tweede lid, Wet LB 1964 vormgegeven als een zogenoemde gerichte vrijstelling.

*Artikel VII, onderdelen F en G (artikelen 13a en 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Op grond van het Belastingplan 2023 zou de gerichte vrijstelling voor reiskostenvergoedingen per 1 januari 2024 worden verhoogd tot maximaal € 0,22 per kilometer. In plaats daarvan wordt thans voorgesteld om deze vrijstelling te verhogen tot € 0,23 per kilometer. Dit maximum geldt voor zakelijke kilometers (inclusief woon-werkverkeer). Daartoe

wordt voorgesteld in de artikelen 13a, vierde lid, onderdeel e, en 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2° en 3°, en zesde lid, Wet LB 1964 het huidige bedrag van € 0,21 per kilometer te vervangen door € 0,23 per kilometer.

Voorgesteld wordt om deze maatregel in werking te laten treden per 1 januari 2024. Omdat de bovengenoemde wijzigingen in de plaats komen van de op dit punt in het Belastingplan 2023 opgenomen wijzigingsopdrachten, dienen de laatstgenoemde wijzigingsopdrachten te vervallen. Omdat het laten vervallen van de genoemde wijzigingsopdrachten uit het Belastingplan 2023 dient plaats te vinden voordat die wijzigingsopdrachten worden toegepast, is de beoogde volgorde in de inwerkingtredingsbepaling van het onderhavige wetsvoorstel opgenomen.

### **Artikel XIII**

*Artikel XIII, onderdeel A (artikel 7 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

In verband met het voorstel tot het vervallen van de giftenaftrek in de Wet Vpb 1969, wordt tevens voorgesteld de in artikel 7, derde lid, Wet Vpb 1969 opgenomen verwijzing naar de aftrekbare giften te laten vervallen. In genoemd derde lid resteert derhalve – in lijn met artikel 9, tweede lid, Wet LB 1964 na het vervallen van de zeedagenaftrek – «De belastbare winst is de winst». Dat is nodig omdat beide begrippen van belang blijven in de Wet Vpb 1969.

*Artikel XIII, onderdeel B (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Er worden twee wijzigingen van artikel 8 Wet Vpb 1969 voorgesteld. In verband met het voorgestelde artikel 3.53, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001, waarin de herinvesteringsreserve van het voorgestelde artikel 3.54aa Wet IB 2001 wordt toegevoegd aan de fiscale reserves van artikel 3.53 Wet IB 2001, wordt in artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 de verwijzing naar artikel 3.53 Wet IB 2001 vervangen door een verwijzing naar artikel 3.53, eerste lid, onderdelen a en b, en tweede lid, Wet IB 2001. Zoals aangegeven in het algemeen deel van deze memorie wordt de herinvesteringsreserve van artikel 3.54aa Wet IB 2001 (bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen) namelijk niet van toepassing in de Wet Vpb 1969.

In artikel 3.30a Wet IB 2001 is voor de bepaling van de winst uit een onderneming voor de inkomstenbelasting een begrenzing van de afschrijvingen op gebouwen opgenomen. Die bepaling geldt op grond van artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 ook voor belastingplichtigen voor de Vpb. Op basis van artikel 3.30a, eerste lid, Wet IB 2001 in samenhang met genoemd artikel 8, eerste lid, is afschrijving op een gebouw alleen mogelijk indien de boekwaarde hoger is dan de bodemwaarde van dat gebouw. Met de voorgestelde wijziging van artikel 3.30a, eerste lid, Wet IB 2001 geldt zowel in de IB als in de Vpb voor alle gebouwen, dus voor zowel een gebouw in eigen gebruik als voor een gebouw ter belegging, dezelfde afschrijvingsbeperking. Hierdoor is niet langer een afwijkende regeling in de Vpb noodzakelijk en wordt voorgesteld artikel 8, zesde lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 te laten vervallen en het huidige artikel 8, zesde lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 aan te passen.

*Artikel XIII, onderdeel C (afdeling 2.11 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Met het voorgestelde vervallen van afdeling 2.11 Wet Vpb 1969 (uitsluitend bestaande uit artikel 16 Wet Vpb 1969) wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, de giftenaftrek in de Vpb afgeschaft. Giften aan bijvoorbeeld een stichting, ongeacht of deze wel of niet een ANBI-status heeft, zijn hierdoor bij het bepalen van de belastbare winst niet langer aftrekbaar op grond van artikel 10, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Deze wijziging heeft geen invloed op de fiscale behandeling van zakelijke kosten door vennootschappen, zoals sponsoring of reclame (ook met betrekking tot goede doelen). Dergelijke zakelijke kosten zijn en blijven aftrekbaar.

*Artikel XIII, onderdeel D (artikel 15bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Het voorgestelde artikel 15bd, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 regelt dat voor de toepassing van afdeling 2.9b Wet Vpb 1969 inzake de minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars onder groepslichamen worden verstaan: alle lichamen waarmee de belastingplichtige is verbonden in een groep in de zin van artikel 2:24b BW.

In het kader van de voorgestelde beperking van het rentebegrip voor de minimumkapitaalregel wordt de tekst van het huidige artikel 15bd, tweede lid, Wet Vpb 1969 opgenomen in artikel 15bd, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Het voorgestelde artikel 15bd, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet Vpb 1969 regelt dat met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024 voor de toepassing van afdeling 2.9b Wet Vpb 1969 onder renten ter zake van geldleningen onder voorwaarden niet worden begrepen: renten ter zake van geldleningen (als bedoeld in artikel 15bd, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969) die zijn verkregen van groepslichamen als bedoeld in het voorgestelde artikel 15bd, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969.

Om er zeker van te zijn dat het ook in materiële zin om geldleningen gaat die zijn verkregen van een groepslichaam, dient de belastingplichtige ingevolge het voorgestelde artikel 15bd, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 aannemelijk te maken dat de groepsleningen niet direct verband houden met geldleningen verkregen van niet-groepslichamen. Indien de belastingplichtige niet slaagt in deze bewijslast ten aanzien van een specifieke geldlening, telt het bedrag aan rentelasten dat is verschuldigd op deze geldlening niet mee voor de toepassing van het voorgestelde artikel 15bd, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 en zijn de rentelasten op deze geldlening dus niet aftrekbaar als ook aan de overige voorwaarden voor de toepassing van de minimumkapitaalregel wordt voldaan.

Voor de toepassing van deze bepaling wordt een geldlening die is verkregen van een groepslichaam geacht direct verband te houden met een geldlening die is verkregen van een niet-groepslichaam, indien een dergelijke geldlening binnen de groep wordt doorgeleend via een of meerdere groepslichamen die (anders dan de belastingplichtige zelf) geen materiële rol hebben bij het aangaan van de samenhangende externe geldlening. Voor de beantwoording van de vraag of een groepslichaam een materiële rol heeft bij het aangaan van de samenhangende externe geldlening dienen de onderlinge overeenkomsten tussen groepsmaatschappijen te worden aangevuld met een economische analyse van de uitgeoefende functies en de relevante risico's die gepaard gaan met de betreffende geldleningen. In dit kader is in ieder geval geen sprake van een materiële rol als het betrokken groepslichaam niet zowel de volledige beheersing uitoefent over de risico's ten aanzien van ingeleende gelden, als voldoende financiële draagkracht heeft om de eventuele negatieve

gevolgen van de gelopen risico's te kunnen dragen. Indien een betrokken groepslichaam in dit kader feitelijke werkzaamheden voor zijn rekening en risico laat uitvoeren, gelden deze werkzaamheden voor de toepassing van deze bepaling niet als feitelijke werkzaamheid van dit groepslichaam.

### **Voorbeeld 2**

Belastingplichtige Bank NL heeft twee deelnemingen Bank A en Bank B. Bank NL is verbonden met Bank A en Bank B in een groep. Bank NL verricht het interne liquiditeitsbeheer van de groep. In dit kader lenen Bank A en Bank B gedurende het jaar op dagelijkse basis overtollige liquide middelen aan Bank NL en stelt Bank NL omgekeerd naar behoefte liquide middelen beschikbaar aan Bank A en Bank B.

Stel dat de rentelasten ter zake van geldleningen die Bank NL heeft verkregen van Bank A in het kader van het interne liquiditeitsbeheer over een jaar 100 bedragen en de rentelasten ter zake van geldleningen die Bank NL heeft verkregen van Bank B in dit kader 120 bedragen. Onder de huidige toepassing van de minimumkapitaalregel worden – afhankelijk van de leverage ratio van de groep – de renten ter zake van de geldleningen die Bank NL heeft verkregen van Bank A en Bank B van 100, onderscheidenlijk 120, in aftrek beperkt. Het voorgestelde artikel 15bd, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet Vpb 1969 regelt dat de renten ter zake van geldleningen die zijn verkregen van groepslichamen van in totaal 220 (100 Bank A en 120 Bank B) niet onder renten ter zake van geldleningen worden begrepen onder de voorwaarde dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat deze geldleningen die zijn verkregen van groepslichamen niet direct verband houden met geldleningen die zijn verkregen van niet-groepslichamen.

### **Voorbeeld 3**

Belastingplichtige Bank NL heeft een deelneming in Bank C. Bank NL is verbonden met Bank C in een groep. Bank C is gevestigd in land X. Bank NL verricht het interne liquiditeitsbeheer van de groep. Bank NL wenst nieuwe financiering aan te trekken van een derde. Bank NL bepaalt onder welke voorwaarden zij bereid zou zijn een geldlening aan te gaan en leidt het onderhandelingsproces met de derde partij. Vervolgens draagt zij Bank C op de overeenkomst van geldlening met deze derde af te sluiten en de ingeleende gelden binnen de groep aan Bank NL door te lenen. Buiten het in opdracht van Bank NL ondertekenen van de contracten en de juridische afhandeling hiervan heeft Bank C geen rol bij de externe geldlening. De geldlening die Bank NL heeft verkregen van Bank C, en de daarbij behorende rentelasten, worden daarom geacht direct verband te houden met een geldlening die is verkregen van een niet-groepslichaam en tellen daarom niet mee voor de in het voorgestelde artikel 15bd, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet Vpb 1969 opgenomen uitzondering.

*Artikel XIII, onderdeel E (artikel 15be van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De voorgestelde aanpassing van artikel 15be, eerste lid, Wet Vpb 1969, in samenhang met het voorgestelde artikel XLII (inwerkingtredingsbepaling), regelt dat met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024 voor belastingplichtigen die het bedrijf van bank uitoefenen het gedeelte van de renten ter zake van geldleningen dat op grond van deze bepaling niet in aftrek komt, wordt bepaald aan de hand van de formule  $(10,6-L)/(100-L)$ . Als gevolg van deze wijziging worden de renten ter zake van geldleningen in aftrek beperkt voor zover de leverage ratio minder

bedraagt dan 10,6%. Daarnaast wordt in genoemd artikellid een tekstuele onvolkomenheid hersteld.

*Artikel XIII, onderdeel F (artikel 15bf van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De voorgestelde aanpassing van artikel 15bf, eerste lid, Wet Vpb 1969, in samenhang met het voorgestelde artikel XLII (inwerkingtredebepaling), regelt dat met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024 voor belastingplichtigen die het bedrijf van verzekeraar uitoefenen het gedeelte van de renten ter zake van geldleningen dat op grond van deze bepaling niet in aftrek komt, wordt bepaald aan de hand van de formule  $(10,6-ER)/(100-ER)$ . Als gevolg van deze wijziging worden de renten ter zake van geldleningen in aftrek beperkt voor zover de eigenvermogenratio minder bedraagt dan 10,6%.

*Artikel XIII, onderdeel G (artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

In verband met het voorgestelde vervallen van de giftenaftrek in de Wet Vpb 1969, wordt tevens voorgesteld de in artikel 20a, eerste lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 opgenomen verwijzingen naar de giftenaftrek te laten vervallen.

#### **Artikel XIV**

*Artikel XIV, onderdelen A en B (artikelen 3 en 4d van de Wet op de dividendbelasting 1965)*

In het voorgestelde artikel 3, derde lid, Wet DB 1965 wordt – in lijn met de voorgestelde wijzigingen in artikel 4.13 Wet IB 2001 – geregeld dat onmiddellijke en middellijke uitdelingen van winst aan een opbrengstgerechtigde die het gevolg zijn van giften die aan een ANBI of steunstichting SBBI worden gedaan door een vennootschap waarin de opbrengstgerechtigde een aanmerkelijk belang heeft, niet als een opbrengst voor de dividendbelasting worden aangemerkt. Het gaat dan om giften als bedoeld in het voorgestelde artikel 4.13, vijfde lid, eerste zin, Wet IB 2001. Het voorgestelde artikel 4.13, vijfde lid, tweede zin, Wet IB 2001 is daarbij van overeenkomstige toepassing. Voor een toelichting op wat (niet) onder gift wordt verstaan, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 4.13, vijfde lid, Wet IB 2001.

De voorgestelde wijziging in artikel 4d Wet DB 1965 hangt samen met de voorgestelde vernummering van artikel 3, vierde lid, Wet DB 1965 tot artikel 3, vijfde lid, Wet DB 1965.

#### **Artikel XV**

*Artikel XV, onderdeel A (artikel 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 13, vierde lid, WBR wordt ervoor gezorgd dat bij vastgoedaandelentransacties waarover op basis van het voorgestelde artikel 15, elfde lid, WBR slechts 4% ovb is verschuldigd, kan worden bijgeheven tot een tarief van 10,4% wanneer een verkrijging binnen zes maanden na een vorige verkrijging van dezelfde goederen plaatsvindt en aan de overige voorwaarden van artikel 13, vierde lid, WBR wordt voldaan. Zonder deze wijziging zou in geval van verkrijging binnen zes maanden na een vorige verkrijging van dezelfde onder het voorgestelde artikel 15, elfde lid, WBR vallende goederen door een ander de grondslagwaarde worden verminderd met het bedrag waarover ter zake



van de vorige verkrijging ovb was verschuldigd. Dit zou kunnen resulteren in een grondslagvermindering van nagenoeg 100% omdat over de gehele waarde van de onroerende zaken al (4%) is geheven ten aanzien van de eerste verkrijging (er zou slechts worden geheven over de tussentijdse waardevermeerdering van het vastgoed). Deze wetswijziging voorkomt deze onbedoelde mogelijkheid tot belastingontwijking.

*Artikel XV, onderdeel B (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

Met het voorgestelde artikel 14, zevende lid, WBR wordt voorkomen dat een vorm van te hoge heffing optreedt bij aandelentransacties waarmee nieuwe onroerende zaken worden overgedragen die zijn bedoeld voor btw-vrijgesteld gebruik. Voor die situaties wordt voorgesteld een ovb-tarief van 4% te introduceren.

Vanwege het beoogde btw-vrijgestelde gebruik komt de btw op de bouwkosten van de onroerende zaken niet voor aftrek in aanmerking zodat in deze gevallen sprake is van een bepaalde btw-druk in de onroerendezaakrechtspersoon. Deze btw-druk vermindert het belastingvoordeel dat partijen kunnen behalen met een vastgoedaandelentransactie. Hoewel een exacte inschatting niet mogelijk is, is dit belastingvoordeel in ieder geval minder dan de 21% btw die verschuldigd zou zijn bij rechtstreekse overdracht van de onroerende zaken. In de reacties op de internetconsultatie is onderbouwd aangegeven dat het btw-voordeel veelal 2% tot 4% bedraagt.

*Artikel XV, onderdeel F (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

Op basis van het voorgestelde artikel 15, elfde lid, aanhef en onderdeel a, WBR is de in de artikelen 15, eerste lid, onderdeel a, en zesde lid, WBR opgenomen samenloopvrijstelling in beginsel niet van toepassing wanneer aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon worden verkregen. Aldus wordt voorkomen dat de samenloopvrijstelling van toepassing is wanneer aandelen in een rechtspersoon waarvan de bezittingen bestaan uit nieuwe onroerende zaken, vrijgesteld van btw worden overgedragen.

Het voorgestelde artikel 15, elfde lid, aanhef en onderdeel b, WBR regelt vervolgens dat de genoemde uitsluiting van de samenloopvrijstelling niet van toepassing is wanneer op een rechtstreekse levering van de voor de btw onroerende zaken waarop de aandelen betrekking hebben of de rechten waaraan deze zijn onderworpen, btw verschuldigd zou zijn en de betreffende onroerende zaken in de zin van de omzetbelasting of de rechten waaraan deze zijn onderworpen gedurende ten minste twee jaren na verkrijging ervan voor ten minste 90% gebruikt worden voor met btw belaste activiteiten. Genoemd elfde lid kan mede betrekking hebben op de economische eigendom van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen.

Voorgesteld wordt de vrijstelling ook van toepassing te laten zijn op de waarde van beperkte rechten waarvan de vestiging voor de btw als verhuur van de bezwaarde onroerende zaak wordt aangemerkt (huur-analoge beperkte rechten). Als dergelijke beperkte rechten bij verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon tot de heffingsgrondslag voor de ovb behoren zal de samenloopvrijstelling van toepassing zijn, indien dat beperkte recht ten minste twee jaren wordt gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15 Wet OB 1968 bestaat.

Als een onroerende zaak voor de btw bestaat uit twee of meer zelfstandige onroerende zaken, wordt dit 90%-criterium en daarmee de

samenloopvrijstelling toegepast per zelfstandige onroerende zaak in de zin van de omzetbelasting. Als voorbeeld kan worden genomen de levering van een pand met op de begane grond een bedrijfspand en op de eerste verdieping een (huur)woning, waarbij het bedrijfspand en de woning voor de btw worden aangemerkt als zelfstandige onroerende zaken. Door de toepassing van het 90%-criterium en daarmee de samenloopvrijstelling op het bedrijfspand, respectievelijk de woning afzonderlijk, wordt voorkomen dat de verkrijging van het bedrijfspand via een aandelentransactie waarbij de koper voornemens is dat pand met btw te verhuren, belast wordt met ovb. In dat geval is de samenloopvrijstelling dus van toepassing (mits aan de reguliere voorwaarden daartoe wordt voldaan). Op de verkrijging van de woning die vrijgesteld van btw wordt verhuurd is op grond van de voorgestelde wetswijziging de samenloopvrijstelling niet van toepassing zodat ter zake ovb verschuldigd is. De samenloopvrijstelling is uitsluitend van toepassing wanneer de onroerende zaken ten minste twee jaren na verkrijging ten minste voor 90% voor btw-belaste prestaties worden gebruikt. In deze situaties vindt geen heffing van 4% ovb plaats. Het is immers wenselijk noch noodzakelijk om in die gevallen een aanvullende heffing van ovb te creëren omdat de btw die bij rechtstreekse overdracht van deze nieuwbouw verschuldigd zou zijn, door de kopende partij in aftrek kan worden gebracht zodat geen sprake is van een btw-besparende structuur die moet worden bestreden.

Zoals uit het voorgaande volgt, is de bij de verkrijging niet geheven ovb alsnog verschuldigd voor zover binnen twee jaar na die verkrijging de onroerende zaak in de zin van de omzetbelasting wordt gebruikt voor activiteiten waarvoor minder dan volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van btw op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) bestaat. Deze bepaling voorkomt dat belastingplichtigen de heffing die dit wetsvoorstel beoogt te bewerkstelligen kunnen vermijden door op het moment van verkrijging te stellen dat de over te dragen onderliggende onroerende zaken gebruikt zullen worden voor btw-belaste prestaties terwijl, kort na de verkrijging, daadwerkelijk meer dan 10% btw-vrijgesteld gebruik zal plaatsvinden. Ook voorkomt deze bepaling dat door middel van zogenoemde shortstaystructuren van korter dan twee jaar de met dit wetsvoorstel beoogde heffing kan worden vermeden, bijvoorbeeld door de onderliggende onroerende zaken voor zes maanden btw-belast te verhuren en vervolgens over te stappen op langdurige btw-vrijgestelde verhuur.

## **Artikel XVI**

*Artikel XVI (tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)*

Van een aantal posten in tabel I, onderdeel a, van de Wet OB 1968 zijn, zoals is uiteengezet in het algemeen deel van deze memorie, de doelstellingen inmiddels irrelevant. Daarom wordt voorgesteld deze tabelposten met ingang van 1 januari 2025 te laten vervallen. Het betreft posten die betrekking hebben op goederen die hoofdzakelijk aan agrarische ondernemers worden geleverd, namelijk posten 2, 3, 4, 40, 41, 43, 44, 45 en 46 in tabel I, onderdeel a, van de Wet OB 1968.

## **Artikel XVII**

*Artikel XVII (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

In de Voorjaarsnota is kenbaar gemaakt dat het kabinet de ingroei van emissievrije personenauto's wil versnellen en de aanschaf van een tweedehands elektrische auto wil subsidiëren. Om deze extra uitgaven te

dekken wordt een verhoging van de vaste voet in de bpm voorgesteld voor personenauto's met € 200 vanaf 2025 (prijspeil 2023).<sup>173</sup> Deze vaste voet is op alle personenauto's van toepassing, waaronder ook de emissievrije personenauto en plug-in hybride. Artikel 10b Wet BPM 1992 borgt dat het verhoogde tarief geen strijd oplevert met artikel 110 van het VWEU.

### **Artikel XVIII**

*Artikel XVIII, onderdeel A (artikel 15 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 15, eerste lid, Wet BPM 1992 wordt de teruggaaf van bpm voor wagens voor geldtransport met ingang van 1 januari 2026 beëindigd.

*Artikel XVIII, onderdeel B (artikel 23 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Met het voorgestelde artikel 23 Wet BPM 1992 wordt geborgd dat wagens voor geldtransport – met een datum eerste toelating van voor 1 januari 2026 – die op of na 1 januari 2026 worden geïmporteerd ook aanspraak kunnen maken op de teruggaaf. Hiermee wordt voorkomen dat een geïmporteerd motorrijtuig zwaarder wordt belast, dan een vergelijkbaar binnenlands motorrijtuig. Artikel 5 van het Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 regelt dat binnen dertien weken na de tenaamstelling van een motorrijtuig om een teruggaaf uit hoofde van artikel 15 Wet BPM 1992 moet worden verzocht.

### **Artikel XIX**

*Artikel XIX, onderdeel A (artikel 17 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Een verandering aan het motorrijtuig of wijzigingen van de situatie van de houder van dit motorrijtuig kan ertoe leiden dat de belasting hoger of lager wordt. In die gevallen is een houder verplicht om een aanvullende aangifte te doen. Met de voorgestelde wijziging van artikel 17, tweede lid, Wet MRB 1994 wordt verduidelijkt dat het niet uitmaakt of de verandering aan het motorrijtuig is aangebracht door de huidige of een vorige houder van het motorrijtuig, of dat het motorrijtuig altijd al in die specifieke toestand verkeerde. Indien een gegeven van het motorrijtuig afwijkt van de gegevens zoals deze zijn opgenomen in de aangifte of aanvullende aangifte waardoor de belasting hoger of lager wordt, dient een aanvullende aangifte te worden gedaan. Onveranderd blijft de in de tweede zin van genoemd tweede lid opgenomen bepaling dat indien als gevolg van een verandering aan een motorrijtuig een aanvraag wordt gedaan om aanpassing van de inschrijving in het kentekenregister, deze aanvraag wordt aangemerkt als het doen van een aanvullende aangifte.

*Artikel XIX, onderdeel B (artikel 33 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

De Wet MRB 1994 regelt dat een naheffing voor de mrb mogelijk is vanwege een verandering aan het motorrijtuig. Een bestelauto is bijvoorbeeld omgebouwd naar personenauto. Met de voorgestelde wijziging van artikel 33, eerste lid, Wet MRB 1994 wordt verduidelijkt dat het niet uitmaakt of die verandering is aangebracht door de huidige of een

<sup>173</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 350, nr. 1.

vorige houder van het motorrijtuig, of dat het motorrijtuig altijd al in die specifieke toestand verkeerde. Deze onduidelijkheid in de wetgeving wordt in juridische procedures soms aangegrepen met als doel de naheffingsaanslag ter discussie te stellen.

*Artikel XIX, onderdeel C (artikel 34 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Met dit onderdeel vervallen specifieke regels die betrekking hebben op de naheffing van mrb in het buitenland geregistreerde voertuigen. Bij het vervallen van de mrb zal de na te heffen belasting voor deze voertuigen worden berekend over een tijdsduur van twaalf maanden, waarbij als laatste dag geldt de dag die voorafgaat aan de dag waarop het gebruik van de weg wordt geconstateerd.

*Artikel XIX, onderdeel D (artikel 69 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Als een motorrijtuig in de bedrijfsvoorraad van een dealer op de weg wordt gebruikt, moet de bestuurder het handelaarskentekenbewijs kunnen tonen. Als dat niet gebeurt, wordt op dit moment verondersteld dat vier tijdvakken ten onrechte gebruik is gemaakt van de fiscale voorziening rondom de bedrijfsvoorraadregeling. De naheffingsaanslag bedraagt dan € 284 in 2023. Dit is exclusief een eventuele fiscale boete van maximaal 100%.

De hoogte van de naheffingsaanslag is disproportioneel, indien de belastingplichtige slechts is vergeten het handelaarskentekenbewijs in de auto aanwezig te hebben. Er wordt voorgesteld om de hoogte van de naheffingsaanslag en de daarvan afgeleide boete in verhouding te brengen met dergelijk verzuim. Als het verzuim is beperkt tot uitsluitend het niet kunnen overleggen van het handelaarskentekenbewijs, wordt voorgesteld om de naheffingsaanslag te baseren op drie maanden in plaats van twaalf maanden. De naheffingsaanslag is dan € 113, exclusief een eventuele fiscale boete van maximaal 100%. Aan de overige fiscale eisen rondom de bedrijfsvoorraadregeling dient dan wel te worden voldaan

*Artikel XIX, onderdeel E (artikel 72 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Met het voorgestelde artikel 72, eerste lid, onderdeel m, Wet MRB 1994 wordt voorzien in een verduidelijking van de vrijstelling die geldt voor motorrijtuigen met het oog op APK gebruik wordt gemaakt. Met de aanpassing wordt scherper verwoord dat de vrijstelling die met het oog op de APK wordt afgegeven alleen geldt op de dag van de APK.

## **Artikel XX**

*Artikel XX, onderdeel A (artikel 23 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Dit onderdeel beëindigt met ingang van 1 januari 2026 het verlaagde mrb-tarief voor personenauto's waarbij in het kentekenregister de brandstofsoort CNG, LNG of de brandstofsoort LPG met de typeaanduiding af-fabriek-, G3- of R115-installatie is opgenomen. Uit artikel 83 Wet MRB 1994 volgt dat het – voor dergelijke personenauto's – nieuwe tarief toepassing vindt met ingang van het eerste tijdvak dat aanvangt op of na de datum van inwerkingtreding van dat nieuwe tarief.

*Artikel XX, onderdeel B (artikel 23a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Met dit onderdeel wordt invulling gegeven aan het voorstel om met ingang van 1 januari 2026 het kwarttarief voor kampeerauto's te versoberen naar een halftarief. Met het voorstel vervalt bovendien het onderscheid tussen kampeerauto's die wel en kampeerauto's die niet bedrijfsmatig worden verhuurd. Uit artikel 83 Wet MRB 1994 volgt dat het – voor een dergelijke kampeerauto – nieuwe tarief ingaat met ingang van het eerste tijdvak dat aanvangt op of na de datum van inwerkingtreding van dat nieuwe tarief.

*Artikel XX, onderdeel C (artikel 24 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

In verband met het vervallen van artikel 23, derde lid, Wet MRB 1994 wordt voorgesteld de in artikel 24, eerste lid, van die wet opgenomen verwijzing naar genoemd derde lid te laten vervallen. Voorts geeft de voorgestelde vernummering van het vierde lid van artikel 23 Wet MRB 1994 tot het derde lid van dat artikel tevens aanleiding voor een aanpassing van de in de slotsnede van artikel 24, tweede lid, Wet MRB 1994 opgenomen verwijzing.

*Artikel XX, onderdeel D (artikel 24a en 24b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

In verband met het vervallen van artikel 23, derde lid, Wet MRB 1994 wordt voorgesteld de in de artikelen 24a, eerste lid, en 24b, eerste lid, van die wet opgenomen verwijzingen naar genoemd derde lid met ingang van 1 januari 2026 te laten vervallen.

*Artikel XX, onderdeel E (artikel 30 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Dit onderdeel beëindigt met ingang van 1 januari 2026 het kwarttarief voor voertuigen die zijn ingericht voor het niet beroepsmatig vervoer van paarden ten behoeve van de paardensport. Uit artikel 83 Wet MRB 1994 volgt dat het – voor dergelijke motorrijtuigen – nieuwe tarief ingaat met ingang van het eerste tijdvak dat aanvangt op of na de datum van inwerkingtreding van dat nieuwe tarief.

## **Artikel XXI**

*Artikel XXI (artikel 72 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Dit onderdeel voorziet in wijziging van de mrb-vrijstelling voor oldtimers naar motorrijtuigen die vóór 1 januari 1988 voor het eerst in gebruik zijn genomen. Voorgesteld wordt om deze wijziging op 1 januari 2028 in werking te laten treden. Hiermee wordt de reeds bestaande overgangsregeling voor oldtimers gerespecteerd.

## **Artikel XXII**

*Artikel XXII, onderdeel A (artikel 25c van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Dit onderdeel beëindigt met ingang van 1 januari 2030 de mrb-vrijstelling voor een autobus die hoofdzakelijk wordt gebruikt voor het openbaar vervoer en die is bestemd om hoofdzakelijk te worden aangedreven door een kracht die wordt ontleend aan vloeibaar gemaakt petroleumgas of aan

aardgas. Uit artikel 83 Wet MRB 1994 volgt dat het – voor een dergelijke autobus – nieuwe tarief toepassing vindt met ingang van het eerste tijdvak dat aanvangt op of na de datum van inwerkingtreding van dat nieuwe tarief.

*Artikel XXII, onderdeel B (artikel 81a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

In verband met de voorgestelde wijziging van artikel 25c Wet MRB 1994 is een aanpassing van de verwijzing naar dat artikel die is opgenomen in artikel 81a Wet MRB 1994 noodzakelijk. Het onderhavige onderdeel voorziet daarin.

### **Artikel XXIII**

*Artikel XXIII, onderdeel A (artikel 47 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

In hoofdstuk VI van de Wbm is de energiebelasting opgenomen. Artikel 47, eerste lid, Wbm bevat de begripsbepalingen die specifiek van belang zijn voor de energiebelasting. Uit de Richtsnoeren staatssteun ten behoeve van milieubescherming en energie 2022 (Richtsnoeren) en de AGVV volgt dat onder voorwaarden gegevens en inlichtingen dienen te worden opgenomen in de TAM. Verder dienen er op verzoek van de EC gegevens te worden verstrekt in het kader van artikel 108, eerste lid, VWEU. Om invulling te kunnen geven aan deze Europeesrechtelijke verplichtingen worden in de Wbm grondslagen opgenomen op grond waarvan deze gegevens en inlichtingen (op verzoek) worden verstrekt. Hierbij worden drie nieuwe begrippen gedefinieerd in de Wbm: «begunstigde», «kmo» en ÉAN-code». In het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024 wordt voorgesteld aan artikel 47, eerste lid, Wbm per 1 januari 2024 een onderdeel z toe te voegen. Dientengevolge wordt voorgesteld de betreffende begrippen op te nemen in de voorgestelde onderdelen aa, ab en ac van artikel 47, eerste lid, Wbm. In genoemd onderdeel aa wordt het begrip begunstigde gedefinieerd. Het gaat hierbij om een begunstigde als bedoeld in artikel 107, eerste lid, VWEU die staatssteun ontvangt als gevolg van een steunmaatregel. Het is noodzakelijk om de begunstigde te definiëren omdat begunstigten, alsmede belastingplichtigen *ten aanzien van* begunstigten, gegevens en inlichtingen dienen te verstrekken op grond van de voorgestelde maatregelen. Verder wordt in genoemd onderdeel ab het begrip kmo opgenomen: een kleine, middelgrote onderneming of micro-onderneming als bedoeld in bijlage I van Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard. Dit begrip wordt gedefinieerd omdat het feit of een begunstigde een kmo is tot de gegevens en inlichtingen behoort die onder de Richtsnoeren en AGVV dienen te worden opgenomen in de TAM. Tot slot wordt in genoemd onderdeel ac het begrip ÉAN-code omschreven: een uniek identificatienummer conform de Europese Artikel Nummering betreffende de aansluiting als bedoeld in artikel 1, onderdeel f, van de Regeling afnemers en monitoring Elektriciteitswet 1998 en Gaswet.

*Artikel XXIII, onderdeel B (artikel 59 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

In artikel 59, eerste lid, onderdeel a, Wbm zijn de energiebelastingtarieven opgenomen voor gas. Ingevolge het aangenomen amendement Grinwis c.s. op het Belastingplan 2023 wordt de eerste schijf per 1 januari 2024 opgeknipt.



De eerste schijf gas is daarbij teruggebracht van 0–170.000 m<sup>3</sup> tot 0–1.200 m<sup>3</sup>. Het kabinet stelt thans voor de nieuwe eerste schijf verder in te korten tot 0–1.000 m<sup>3</sup> (zie paragraaf 5.17 van het algemeen deel van deze memorie). Naast de inkorting van de eerste schijf gas wordt met de eerste wijziging een omissie hersteld in het voor 2024 in het Belastingplan 2023 opgenomen tarief van de eerste en tweede schijf gas. In het Belastingplan 2023 is geregeld dat het tarief van de eerste en tweede schijf gas voor 2024 – vóór indexatie – € 0,52049 bedraagt (artikel XXVIII, onderdeel A, onder 1). In de berekening van dit tarief zijn betrokken het tarief voor 2023 (€ 0,48980, inclusief indexatie), de verschuiving van belasting van elektriciteit naar gas (mutatie voor 2024 +€ 0,02500)<sup>174</sup> en de integratie van de Opslag Duurzame Energie- en Klimaattransitie (ODE) in de energiebelasting vanaf 2023 (mutatie voor 2024 +€ 0,00569). Per abuis is daarbij het tarief voor 2024 niet vermeerderd met de verhoging van de energiebelasting op het verbruik van gas van 0–170.000 m<sup>3</sup> (€ 0,01) met ingang van 1 januari 2024 die is vastgelegd in de Wet fiscale maatregelen klimaatakkoord (artikel XXV, onderdeel A, onder 1). Deze omissie wordt hersteld door het tarief van de eerste (0–1.000 m<sup>3</sup>) en tweede schijf (1.000–170.000 m<sup>3</sup>) zoals dat volgens het Belastingplan 2023 zou gelden per 1 januari 2024 te verhogen met € 0,01. Hiertoe wordt € 0,52049 vervangen door € 0,53049. Dit bedrag is het tarief voor 2024 vóór indexatie. In de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2023 en budgettaire ramingen is steeds dit bedrag gehanteerd.

Met de tweede wijziging wordt een omissie hersteld in het voor 2024 in het Belastingplan 2023 opgenomen tarief van de eerste en tweede schijf elektriciteit. In het Belastingplan 2023 is geregeld dat het tarief van de eerste en tweede schijf elektriciteit voor 2024 – vóór indexatie – € 0,10299 bedraagt (artikel XXVIII, onderdeel A, onder 2). In de berekening van dit tarief zijn betrokken het tarief voor 2023 (€ 0,12599, inclusief indexatie), de verschuiving van belasting van elektriciteit naar gas (mutatie voor 2024 –€ 0,02500)<sup>175</sup> en de integratie van de Opslag Duurzame Energie- en Klimaattransitie (ODE) in de energiebelasting vanaf 2023 (mutatie voor 2024 +€ 0,00200). Per abuis is daarbij het tarief voor 2024 niet vermeerderd met de verlaging van de energiebelasting op het verbruik van elektriciteit van 0–10.000 kWh (€ 0,004) met ingang van 1 januari 2024 die is vastgelegd in de Wet fiscale maatregelen klimaatakkoord (artikel XXV, onderdeel A, onder 2). Deze omissie wordt hersteld door het tarief van de eerste (0–2.900 kWh) en tweede (2.900–10.000 kWh) schijf zoals dat volgens het Belastingplan 2023 zou gelden per 1 januari 2024 te verlagen met € 0,004. Hiertoe wordt € 0,10299, na afronding, vervangen door € 0,09900. Dit bedrag is het tarief voor 2024 vóór indexatie. In de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2023 en budgettaire ramingen is steeds dit bedrag gehanteerd.

Ten behoeve van het overzicht in de wijzigingen in artikel 59, eerste lid, Wbm die in werking treden op 1 januari 2024 worden genoemde tarieven aangepast in artikel XXIII, onderdeel B, van onderhavig wetsvoorstel tezamen met de andere wijzigingen in voornoemd artikellid die in werking treden per 1 januari 2024 (de inkorting van de nieuwe eerste schijf gas en de aanpassing van het derde lid), in plaats van de tarieven aan te passen in het Belastingplan 2023.

De tarieven van die nieuwe eerste en tweede schijf zijn in genoemd amendement vooralsnog gelijk aan elkaar gehouden. Omdat de huidige eerste schijf is opgeknipt, moet worden bepaald of het blokverwarmings-tarief in artikel 59, derde lid, Wbm – dat thans gelijk is aan het tarief van de huidige eerste schijf – wordt gelijkgesteld aan het tarief van de nieuwe eerste of nieuwe tweede schijf. In materiële zin maakt het geen verschil zo lang de tarieven gelijk zijn. Omdat het kabinet ervoor kiest om het

<sup>174</sup> Kamerstukken II, 36 202, nr. 3, p. 49 e.v.

<sup>175</sup> Kamerstukken II, 36 202, nr. 3, p. 49 e.v.

blokverwarmingstarief gelijk te stellen aan het tarief van de nieuwe tweede schijf zodra het tarief van de nieuwe eerste schijf wordt verlaagd ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf (zie paragraaf 5.18, onder (a) van het algemeen deel van deze memorie), stelt het kabinet voor in artikel 59, derde lid, Wbm het blokverwarmingstarief reeds gelijk te stellen aan het tarief van de nieuwe tweede schijf. Hiertoe wordt het tarief dat ingevolge het Belastingplan 2023 per 1 januari 2024 wordt opgenomen in artikel 59, derde lid, Wbm (€ 0,48980 tarief in 2023 plus verhoging € 0,03069 per 1 januari 2024 uit artikel XXVIII, onderdeel A, onder 3, Belastingplan 2023 is € 0,52049) vervangen door een dynamische verwijzing naar het tarief van de (nieuwe) tweede schijf in artikel 59, eerste lid, onderdeel a, tweede aandachtsstreepje, Wbm. Vanwege de dynamische verwijzing is het niet nodig om de omissie te herstellen in het blokverwarmingstarief voor 2024 die hetzelfde is als de omissie in het tarief voor het gasverbruik van 0–170.000 m<sup>3</sup> voor 2024.

In artikel 59, derde lid, Wbm wordt op dit moment een uitzondering op de blokverwarmingsregeling gemaakt wanneer een stadsverwarmings-systeem grotendeels (meer dan 50%) gebruikmaakt van duurzame warmtebronnen. In dat geval wordt het aardgas niet belast tegen het blokverwarmingstarief, maar doorloopt het de verbruiksschijven zoals opgenomen in artikel 59, eerste lid, onderdeel a, Wbm. De vormen van duurzame warmteopwekking die onder de uitzondering vallen zijn limitatief opgesomd in artikel 59, derde lid, Wbm. Met de tweede aanpassing van artikel 59, derde lid, Wbm, die wordt voorgesteld, wordt de in dat lid opgenomen opsomming van duurzame warmtebronnen die onder de uitzondering vallen aangevuld met gasvormige biomassa, aquathermie, een lucht-water-warmtepomp en de elektrische boiler. Daarmee geldt dat ook bij installaties voor stadsverwarming die grotendeels gebruikmaken van die warmtebronnen – al dan niet in combinatie met elkaar of in combinatie met reeds in de opsomming opgenomen duurzame waterbronnen – het aardgasverbruik in de hulpketels niet volledig wordt belast tegen het tarief zoals opgenomen in artikel 59, derde lid, Wbm maar dat dit verbruik de verbruiksschijven doorloopt van artikel 59, eerste lid, onderdeel a, Wbm, zodat sprake is van een degressief tarief.

#### *Artikel XXIII, onderdeel C (artikel 60 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

Voor de glastuinbouw geldt op grond van artikel 60, eerste lid, Wbm een verlaagd tarief in de energiebelasting voor gas. Voor het geval waarin een of meerdere woonhuizen zijn aangesloten op een aansluiting van een glastuinbouwbedrijf regelt artikel 60, derde lid, Wbm dat per woning voor een forfaitair verbruik van 5.000 m<sup>3</sup> het reguliere tarief geldt, indien er geen aparte meters zijn voor het privéverbruik. Dat wil zeggen: het tarief in artikel 59, eerste lid, onderdeel a, Wbm dat van toepassing is op het verbruik in de schijven die in dat onderdeel worden genoemd. Die 5.000 m<sup>3</sup> valt in de huidige schijvensystematiek volledig onder de eerste schijf (0–170.000 m<sup>3</sup>). In de voorgestelde systematiek valt vanaf 1 januari 2024 de 5.000 m<sup>3</sup> voor het verbruik tot 1.000 m<sup>3</sup> onder de nieuwe eerste schijf en voor het verbruik van 1.000–5.000 m<sup>3</sup> onder de nieuwe tweede schijf. Daardoor zijn de tarieven van beide schijven op een deel van dat verbruik van toepassing. Daarom wordt per 1 januari 2024 voorgesteld dat «het tarief» in artikel 60, derde lid, Wbm – waarmee wordt verwezen naar het tarief van de huidige eerste schijf in artikel 59, eerste lid, onderdeel a, eerste aandachtsstreepje – wordt vervangen door «de tarieven», waarmee vanaf 1 januari 2024 wordt verwezen naar de tarieven in artikel 59, eerste lid, onderdeel a, Wbm bij het eerste én tweede aandachtsstreepje. Zolang de tarieven van de eerste en tweede schijf gelijk zijn, is in de praktijk één tarief van toepassing op het genoemde verbruik van 5.000 m<sup>3</sup>.

De EC heeft voor het verlaagde tarief voor glastuinbouw goedkeuring verleend. Het verlaagde tarief vormt steun in de zin van artikel 107, eerste lid, VWEU. Daarom moeten gegevens en inlichtingen in de TAM worden opgenomen indien het steunbedrag het drempelbedrag in een kalenderjaar is overschreden. Het gaat om het drempelbedrag uit punt 58, onder (b), van de Richtsnoeren van € 100.000. Indien het drempelbedrag in de Richtsnoeren wordt aangepast, dan geldt dit nieuwe drempelbedrag. Om de benodigde gegevens en inlichtingen voor de TAM te kunnen verkrijgen van de belastingplichtige, respectievelijk begunstigde, wordt voorgesteld om vier leden toe te voegen aan artikel 60 Wbm.

Ingevolge het voorgestelde artikel 60, zesde lid, onderdeel a, Wbm wordt de belastingplichtige verplicht om jaarlijks gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de Minister van LNV. In mandaat van de Minister van LNV zal RVO deze taak uitvoeren. De gegevens en inlichtingen worden gebruikt om te voldoen aan de transparantieplichtingen die voortvloeien uit de Richtsnoeren. De belastingplichtige dient deze gegevens en inlichtingen vóór een bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te bepalen datum en op een bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze aan te leveren bij RVO. De verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen door een belastingplichtige, respectievelijk begunstigde, is jegens de Minister van LNV. De Minister van LNV mandateert de taak en uitvoering vervolgens aan de algemeen directeur RVO, die dit kan ondermandateren aan hem ondergeschikte ambtenaren. Verder is de belastingplichtige op grond van het voorgestelde artikel 60, zesde lid, onderdeel b, Wbm verplicht aan de Minister van Financiën op diens verzoek gegevens en inlichtingen te verstrekken die noodzakelijk zijn om te voldoen aan artikel 108, eerste lid, VWEU en de transparantieplichtingen. Dit gaat dan om gegevens die de EC opvraagt en die niet al zijn verstrekt in het kader van de verplichting ingevolge het voorgestelde artikel 60, zesde lid, onderdeel a, Wbm.

Ingevolge het voorgestelde artikel 60, zevende lid, onderdeel a, Wbm wordt de begunstigde verplicht om op verzoek van de Minister van LNV gegevens en inlichtingen te verstrekken waaruit blijkt of de begunstigde een kmo is. Een dergelijk verzoek zal uitsluitend worden gedaan indien op basis van gegevens en inlichtingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 60, zesde lid, onderdeel a, Wbm blijkt dat de begunstigde in een kalenderjaar meer steun heeft ontvangen als gevolg van toepassing van dit artikel dan het drempelbedrag, bedoeld in punt 58, onder (b), van de Richtsnoeren, en de Minister van LNV dit nodig acht. Voor wat betreft de taak van de Minister van LNV geldt hetzelfde als hetgeen is opgemerkt met betrekking tot het voorgestelde zesde lid, onderdeel a. De Minister van LNV kan de taak en uitvoering mandateren aan de algemeen directeur RVO, die dit kan ondermandateren aan hem ondergeschikte ambtenaren. Voorts is de begunstigde op grond van het voorgestelde artikel 60, zevende lid, onderdeel b, Wbm verplicht aan de Minister van Financiën op diens verzoek gegevens en inlichtingen te verstrekken die noodzakelijk zijn om te voldoen aan artikel 108, eerste lid, VWEU en de transparantieplichtingen. Dit gaat dan om gegevens en inlichtingen die de EC opvraagt en niet al zijn verstrekt in het kader van de verplichting ingevolge het voorgestelde artikel 60, zevende lid, onderdeel a, Wbm.

Het voorgestelde artikel 60, achtste lid betreft de handhaving van de verplichtingen jegens de Minister van LNV in het voorgestelde artikel 60, zesde lid, onderdeel a, en zevende lid, onderdeel a, Wbm. Voorgesteld wordt om de Minister van LNV de bevoegdheid te geven om een last onder dwangsom aan een belastingplichtige of begunstigde op te leggen indien de belastingplichtige, respectievelijk begunstigde, de te verstrekken gegevens en inlichtingen niet, niet tijdig of niet volledig verstrekt. Voor een toelichting op deze sanctioneringsmogelijkheid wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie van toelichting.

Het voorgestelde artikel 60, negende lid, Wbm bepaalt dat de inspecteur indien hij daarover beschikt aan de Minister van LNV de volgende gegevens en inlichtingen verstrekt: de naam, het KVK-registratienummer, het adres, telefoonnummer en e-mailadres van de belastingplichtige die het eerste lid toepast. Met de naam wordt hier de naam bedoeld zoals opgenomen in de aangifte voor de energiebelasting. Op deze manier kan worden bepaald of de belastingplichtige voldoet aan het bepaalde bij of krachtens het artikel 60, zesde lid, onderdeel a. Mocht dit niet het geval zijn, dan kan aan de hand van deze gegevens de belastingplichtige verzocht worden dit alsnog te doen. Daarbij kan een last onder dwangsom worden opgelegd aan de belastingplichtige om deze te bewegen alsnog de gegevens en inlichtingen te verstrekken.

Het blijft ingevolge artikel 60, vijfde lid, Wbm mogelijk om bij regeling van de Minister van Financiën nadere regels te stellen ten behoeve van de uitvoering van het eerste tot en met vierde lid van genoemd artikel. De mogelijkheid hiertoe wordt niet verruimd ten aanzien van de uitvoering van het voorgestelde artikel 60, zesde lid, onderdeel b, zevende lid en achtste lid omdat dit niet nodig is. Daarbij geldt dat in het voorgestelde artikel 60, zesde lid, onderdeel a, al is opgenomen dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur wordt bepaald vóór welke datum en op welke wijze de belastingplichtige de gegevens en inlichtingen aanlevert.

*Artikel XXIII, onderdeel D (artikel 60a van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

In artikel 60a Wbm is een verlaagd tarief voor elektriciteit geregeld ten opzichte van het reguliere tarief in artikel 59, eerste lid, onderdeel c, Wbm voor elektriciteit die wordt geleverd aan een oplaadinstallatie voor elektrische voertuigen. De EC heeft derogatie verleend voor het verlaagd tarief onder de AGVV. Het verlaagd tarief vormt steun in de zin van artikel 107, eerste lid, VWEU. Daarom moeten gegevens en inlichtingen in de TAM worden opgenomen indien het steunbedrag het drempelbedrag in een kalenderjaar is overschreden. Het gaat om het drempelbedrag dat is bedoeld in Bijlage I van de AGVV van € 100.000. Indien het drempelbedrag in de AGVV wordt aangepast, dan geldt dit nieuwe drempelbedrag. Om de benodigde gegevens en inlichtingen voor de TAM te verkrijgen van de belastingplichtige, respectievelijk begunstigde, wordt voorgesteld om vier leden toe te voegen aan artikel 60a Wbm. Ingevolge het voorgestelde artikel 60a, vijfde lid, Wbm wordt de belastingplichtige verplicht om jaarlijks gegevens en inlichtingen te verstrekken. Op grond van onderdeel a van dat lid zijn belastingplichtigen verplicht jaarlijks gegevens en inlichtingen aan de Minister van lenW te verstrekken. In mandaat van de Minister van lenW zal RVO deze taak uitvoeren. De gegevens en inlichtingen worden gebruikt om te voldoen aan de transparantieplichtingen die voortvloeien uit de AGVV. De belastingplichtige dient deze gegevens en inlichtingen vóór een bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te bepalen datum en op een bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze aan te leveren bij RVO. De verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen door een belastingplichtige en begunstigde is jegens de Minister van lenW. De Minister van lenW mandateert de taak en uitvoering aan de algemeen directeur RVO, die dit kan ondermandateren aan hem ondergeschikte ambtenaren van RVO.

Op grond van onderdeel b van genoemd vijfde lid wordt de belastingplichtige verplicht aan de Minister van Financiën op diens verzoek gegevens en inlichtingen te verstrekken die noodzakelijk zijn om te voldoen aan artikel 108, eerste lid, VWEU en de transparantieplichtingen. Dit gaat dan om gegevens en inlichtingen die de EC opvraagt en niet al zijn verstrekt in het kader van de verplichting ingevolge onderdeel a van genoemd vijfde lid.

Ingevolge het voorgestelde artikel 60a, zesde lid, onderdeel a, Wbm wordt de begunstigde verplicht om op verzoek van de Minister van lenW gegevens en inlichtingen te verstrekken waaruit blijkt of de begunstigde een kmo is indien op basis van gegevens en inlichtingen als bedoeld in het voorgestelde vijfde lid, onderdeel a, blijkt dat de begunstigde in een kalenderjaar meer steun heeft ontvangen als gevolg van toepassing van dit artikel dan het drempelbedrag, bedoeld in Bijlage I van de AGVV, en Onze Minister van lenW dit nodig acht. Die gegevens en inlichtingen worden met betrekking tot de verplichtingen die voortvloeien uit de AGVV met betrekking tot transparantievereisten. Voor wat betreft het beleggen van de taak van de Minister van lenW geldt hetzelfde als hetgeen is opgemerkt met betrekking tot het voorgestelde artikel 60a, vijfde lid, onderdeel a, Wbm.

Voorts is de begunstigde op grond van het voorgestelde artikel 60a, zesde lid, onderdeel b van het genoemde zesde lid verplicht aan de Minister van Financiën op diens verzoek gegevens en inlichtingen te verstrekken die noodzakelijk zijn om te voldoen aan artikel 108, eerste lid, VWEU en de transparantieplichtingen. Dit gaat dan om gegevens en inlichtingen die de EC opvraagt en die niet al zijn verstrekt in het kader van de verplichting ingevolge genoemd zesde lid, onderdeel a.

Het voorgestelde artikel 60a, zevende lid, Wbm betreft de handhaving van de verplichtingen jegens de Minister van lenW in het voorgestelde vijfde lid, onderdeel a, en zesde lid, onderdeel a. Voorgesteld wordt om de Minister van lenW de bevoegdheid te geven om een last onder dwangsom aan een belastingplichtige of begunstigde, op te leggen, indien de belastingplichtige, respectievelijk begunstigde, de te verstrekken gegevens niet, niet tijdig of niet volledig verstrekt. Voor een toelichting op deze sanctioneringsmogelijkheid wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie van toelichting.

Het voorgestelde artikel 60a, achtste lid, Wbm bepaalt dat de inspecteur indien hij daarover beschikt aan de Minister van lenW de volgende gegevens verstrekt: de naam, het KVK-registratienummer, het adres, telefoonnummer en e-mailadres van de belastingplichtige die het eerste lid toepast. Met de naam wordt hier de naam bedoeld zoals opgenomen in de aangifte voor de energiebelasting. Op deze manier kan worden bepaald of de belastingplichtige voldoet aan het bepaalde bij of krachtens het voorgestelde artikel 60a, vijfde lid, onderdeel a, Wbm. Mocht dit niet het geval zijn, dan kan aan de hand van deze gegevens de belastingplichtige verzocht worden dit alsnog te doen. Daarbij kan een last onder dwangsom worden opgelegd aan de belastingplichtige om deze te bewegen alsnog de gegevens te verstrekken.

Het blijft ingevolge artikel 60a, vierde lid, Wbm mogelijk om bij regeling van de Minister van Financiën nadere regels te stellen ten behoeve van de uitvoering van het voorgestelde eerste tot en met derde lid. De mogelijkheid hiertoe wordt niet verruimd ten aanzien van het voorgestelde artikel 60a, vijfde lid, onderdeel b, zesde lid en zevende lid, Wbm omdat dit niet nodig is. Daarbij geldt dat in het voorgestelde artikel 60a, vijfde lid, onderdeel a, Wbm al is opgenomen dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur wordt bepaald vóór welke datum en op welke wijze de belastingplichtige de gegevens en inlichtingen aanlevert.

#### *Artikel XXIII, onderdeel E (artikel 60b van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

In artikel 60b Wbm is een verlaagd tarief voor elektriciteit geregeld ten opzichte van het reguliere tarief in artikel 59, eerste lid, onderdeel c, Wbm voor elektriciteit die wordt geleverd aan een walstroominstallatie die geheel of nagenoeg geheel bestemd is voor schepen niet zijnde particuliere pleziervaartuigen. De EC heeft hiervoor goedkeuring verleend. Het verlaagd tarief vormt steun in de zin van artikel 107, eerste lid, VWEU.



Daarom moeten gegevens en inlichtingen in de TAM worden opgenomen indien het steunbedrag het drempelbedrag in een kalenderjaar is overschreden. Het gaat om het drempelbedrag dat is bedoeld in Bijlage I van de AGVV van € 100.000. Indien het drempelbedrag in de AGVV wordt aangepast, dan geldt dit nieuwe drempelbedrag. Om de benodigde gegevens en inlichtingen voor de TAM te verkrijgen van de belastingplichtige, respectievelijk begunstigde, wordt voorgesteld om vier leden toe te voegen aan artikel 60b Wbm.

Ingevolge het voorgestelde artikel 60b, vijfde lid, Wbm wordt de belastingplichtige verplicht om jaarlijks gegevens en inlichtingen te verstrekken. Op grond van het voorgestelde artikel 60b, vijfde lid, onderdeel a, Wbm zijn belastingplichtigen verplicht jaarlijks gegevens en inlichtingen aan de Minister van Infrastructuur en Waterstaat te verstrekken. In mandaat van Minister van IenW zal RVO deze taak uitvoeren. De gegevens en inlichtingen worden gebruikt om te voldoen aan de transparantieplichtingen die voortvloeien uit de AGVV. De belastingplichtige dient deze voor een bij algemene maatregel van bestuur te bepalen datum en op een bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze aan te leveren bij RVO. De verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen door een belastingplichtige en begunstigde is jegens de Minister van IenW. De Minister van IenW mandateert de taak en uitvoering aan de algemeen directeur RVO, die dit kan ondermandateren aan hem ondergeschikte ambtenaren.

Verder wordt de belastingplichtige op grond van onderdeel b van genoemde vijfde lid verplicht aan de Minister van Financiën op diens verzoek gegevens en inlichtingen te verstrekken die noodzakelijk zijn om te voldoen aan artikel 108, eerste lid, VWEU en de transparantieplichtingen. Dit gaat dan om gegevens en inlichtingen die de EC opvraagt en niet al zijn verstrekt in het kader van de verplichting ingevolge onderdeel a van genoemd vijfde lid.

Ingevolge het voorgestelde artikel 60b, zesde lid, Wbm wordt de begunstigde verplicht om op verzoek van de Minister van IenW gegevens en inlichtingen te verstrekken waaruit blijkt of de begunstigde een kmo is indien op basis van gegevens en inlichtingen als bedoeld in artikel 60b, zesde lid, onderdeel a, Wbm blijkt dat de begunstigde in een kalenderjaar meer steun heeft ontvangen als gevolg van toepassing van dit artikel dan het drempelbedrag, bedoeld in Bijlage I van de AGVV, en Onze Minister van IenW dit nodig acht. Die gegevens en inlichtingen worden met betrekking tot de verplichtingen die voortvloeien uit de AGVV met betrekking tot transparantievereisten. Voor wat betreft de taak van de Minister van IenW geldt hetzelfde als hetgeen is opgemerkt met betrekking tot het voorgestelde artikel 60b, vijfde lid, onderdeel a, Wbm. Voorts is de begunstigde op grond van onderdeel b van genoemd zesde lid verplicht aan de Minister van Financiën op diens verzoek gegevens en inlichtingen te verstrekken die noodzakelijk zijn om te voldoen aan artikel 108, eerste lid, VWEU en de transparantieplichtingen. Dit gaat dan om gegevens en inlichtingen die de EC opvraagt en die niet al zijn verstrekt in het kader van de verplichting ingevolge genoemd zesde lid, onderdeel a.

Het voorgestelde artikel 60b, zevende lid, Wbm betreft de handhaving van de verplichtingen jegens de Minister van IenW in het voorgestelde artikel 60b, vijfde lid, onderdeel a, en zesde lid, onderdeel a, Wbm. Voorgesteld wordt om de Minister van IenW de bevoegdheid te geven om een last onder dwangsom aan een belastingplichtige of begunstigde op te leggen, indien de belastingplichtige, respectievelijk begunstigde, de aan te leveren gegevens niet, niet tijdig of niet volledig verstrekt. Voor een toelichting op deze sanctioneringsmogelijkheid wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie van toelichting.

Het voorgestelde artikel 60b, achtste lid, Wbm bepaalt dat de inspecteur indien hij daarover beschikt aan de Minister van IenW de volgende



gegevens verstrekt: de naam, het KVK-registratienummer, het adres, telefoonnummer en e-mailadres van de belastingplichtige die het eerste lid toepast. Met de naam wordt hier de naam bedoeld zoals opgenomen in de aangifte voor de energiebelasting. Op deze manier kan worden bepaald of de belastingplichtige voldoet aan het bepaalde bij of krachtens het voorgestelde artikel 60b, vijfde lid, onderdeel a, Wbm. Mocht dit niet het geval zijn, dan kan aan de hand van deze gegevens de belastingplichtige verzocht worden dit alsnog te doen. Daarbij kan een last onder dwangsom worden opgelegd aan de belastingplichtige om deze te bewegen alsnog de gegevens te verstrekken.

Het blijft ingevolge artikel 60b, vierde lid, Wbm mogelijk om bij regeling van de Minister van Financiën nadere regels te stellen ten behoeve van de uitvoering van artikel 60b, eerste tot en met derde lid, Wbm. De mogelijkheid hiertoe wordt niet verruimd ten aanzien van het voorgestelde artikel 60b, vijfde lid, onderdeel b, zesde lid en zevende lid, Wbm omdat dit niet nodig is. Daarbij geldt dat in het voorgestelde artikel 60b, vijfde lid, onderdeel a, Wbm al is opgenomen dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur wordt bepaald vóór welke datum en op welke wijze de belastingplichtige de gegevens en inlichtingen aanlevert.

*Artikel XXIII, onderdeel F (artikel 67 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

Als gevolg van het aangenomen amendement Grinwis c.s. op het Belastingplan 2023 inzake gas komt de verbruiksperiode waarop het teruggaveverzoek blokverwarming ziet, per 1 januari 2024 te vervallen. Het is evenwel noodzakelijk voor de uitvoerbaarheid van de teruggaveregeling door de Belastingdienst dat teruggaveverzoeken betrekking hebben op een vaste periode van twaalf maanden. Daarom wordt voorgesteld die periode vanaf 1 januari 2024 te behouden in artikel 67, eerste lid, Wbm. Daarnaast vervalt per 1 januari 2024 als gevolg van het genoemde amendement de zogenoemde warmte-eis in artikel 67, eerste lid, Wbm. Hierdoor zou het verbruik van aardgas bij de afwikkeling van een teruggaveverzoek lager worden ingeschat en de teruggave (gering) lager zijn dan bij toepassing van de warmte-eis. Daarom wordt voorgesteld de warmte-eis vanaf 1 januari 2024 te behouden in artikel 67, eerste lid, Wbm.

**Artikel XXIV**

*Artikel XXIV, onderdeel A (artikel 59 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

In artikel 59, eerste lid, onderdeel a, Wbm zijn de energiebelastingtarieven opgenomen voor gas. Ingevolge het aangenomen amendement Grinwis c.s. inzake gas op het wetsvoorstel Belastingplan 2023 wordt de eerste schijf opgeknipt per 1 januari 2024. De tarieven van die nieuwe eerste en tweede schijf zijn in genoemd amendement vooralsnog aan elkaar gelijk gehouden. Voor het geval in de toekomst het tarief van de nieuwe eerste schijf wordt verlaagd ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf, wordt het volgende voorgesteld.

De reikwijdte van de blokverwarmingsregeling wordt beperkt tot die gevallen waarin het totale verbruik de 170.000 m<sup>3</sup> overstijgt waarbij het blokverwarmingstarief dan uitsluitend nog van toepassing is op het verbruik boven de 170.000 m<sup>3</sup> (zie hierover paragraaf 5.18, onder (b) van het algemeen deel van deze memorie). Daartoe wordt voorgesteld artikel 59, derde lid, Wbm te vervangen op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, wat zal samenvallen met het tijdstip waarop de tarieven van de nieuwe eerste en tweede schijf van elkaar komen te verschillen.

Ingevolge het amendement Grinwis c.s. inzake gas op het wetsvoorstel Belastingplan 2023 wordt de eerste schijf opgeknipt per 1 januari 2024. De tarieven van die nieuwe eerste en tweede schijf zijn in genoemd amendement vooralsnog aan elkaar gelijk gehouden. Voor het geval in de toekomst het tarief van de nieuwe eerste schijf wordt verlaagd ten opzichte van het tarief van de nieuwe tweede schijf, wordt het volgende voorgesteld.

Vanwege de verschillende wijzigingen die noodzakelijk zijn als de tarieven van de nieuwe eerste en tweede schijf komen te verschillen, treden de in artikel XXIV, onderdeel B, voorgestelde wijzigingen van artikel 67 Wbm in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, wat zal samenvallen met het tijdstip waarop de tarieven komen te verschillen. De hieronder beschreven wijzigingen in het eerste lid betreffen de wijzigingen ten aanzien van het eerste lid zoals dat per 1 januari 2024 ingevolge het amendement Grinwis c.s. inzake gas komt te luiden. Teneinde zeker te stellen dat duidelijk is dat niet de bewoners en bedrijven achter de blokverwarming zelf een teruggaveverzoek indienen, wordt voorgesteld te verduidelijken dat het uitsluitend voor contracthouders van de aansluiting voor blokverwarming mogelijk is een teruggaveverzoek in te dienen (zie hierover paragraaf 5.18, onder (c) van het algemeen deel van deze memorie). In het voorgestelde artikel 67, eerste lid, Wbm wordt opgenomen dat teruggave wordt verleend «op verzoek van de gebruiker die aardgas gebruikt voor een installatie voor blokverwarming niet zijnde een installatie voor stadsverwarming waarbij grotendeels gebruik wordt gemaakt van restwarmte, aardwarmte of van warmte opgewekt met vaste, vloeibare of gasvormige biomassa, aquathermie, een lucht-water-warmtepomp of een elektrische boiler». Die gebruiker is de contracthouder van de blokverwarming. Het gaat doorgaans om een VvE, woningcorporatie of verhuurder.

In de huidige schijven- en tariefsystematiek ontvangt de Belastingdienst jaarlijks ongeveer vijftien teruggaveverzoeken die betrekking hebben op blokverwarmingssituaties waarin één onroerende zaak zelfstandig meer verbruikt dan 170.000 m<sup>3</sup>. Met de nieuwe schijvensystematiek en een lager tarief van de nieuwe eerste schijf dan van de nieuwe tweede schijf komen daar naar verwachting ongeveer 40.000 teruggaveverzoeken bij. Die zullen in het algemeen betrekking hebben op blokverwarmingssituaties waarin er niet één of meerdere onroerende zaken zijn die zelfstandig meer verbruiken dan 170.000 m<sup>3</sup>. Teneinde beide situaties – met en zonder onroerende zaak die zelfstandig meer verbruikt dan 170.000 m<sup>3</sup> – duidelijk in de Wbm te onderscheiden en in aansluiting op het gebruik van verschillende teruggaveformulieren door de Belastingdienst voor deze twee situaties vanaf het moment dat de tarieven van de nieuwe eerste en tweede schijf komen te verschillen, wordt voorgesteld beide teruggaven voor die situatie separaat te regelen in artikel 67 Wbm. Daarom wordt voorgesteld het bestaande eerste lid – naast voornoemde wijzigingen – toe te schrijven op de situatie waarin één onroerende zaak binnen de blokverwarming meer verbruikt dan 170.000 m<sup>3</sup>. Voorgesteld wordt het bestaande tweede lid ook op die situatie toe te schrijven en te verduidelijken dat de teruggave wordt verstrekt aan de contracthouder. Dit heeft als doel te voorkomen dat er misverstand over zou bestaan dat de contracthouder de partij is die het teruggaveverzoek indient én logischerwijs de teruggave in ontvangst neemt.

De teruggave voor de te veel betaalde energiebelasting over de eerste 1.000 m<sup>3</sup> wordt geregeld in het voorgestelde artikel 67, derde en vierde lid, Wbm. Het huidige artikel 67, derde en vierde lid, Wbm wordt vernummerd tot artikel 67, vijfde en zesde lid, Wbm. Daarbij wordt de reikwijdte van het vijfde lid (nieuw), dat bepaalt dat bij algemene

maatregel van bestuur voorwaarden en beperkingen worden gesteld waaronder de teruggave uit het eerste lid wordt verleend, uitgebreid naar de nieuwe teruggave in het derde lid die hieronder wordt toegelicht. In het voorgestelde artikel 67, derde lid, Wbm wordt geregeld dat teruggave kan worden gevraagd ter compensatie van de energiebelasting en btw die een verbruiker achter een blokverwarming meer betaalt dan een verbruiker met een individuele aansluiting die in zijn eentje het volledige voordeel heeft van het lagere tarief van de eerste schijf (0–1.000 m<sup>3</sup>). De teruggave kan worden aangevraagd na afloop van het kalenderjaar, over dat kalenderjaar.

In het voorgestelde artikel 67, vierde lid, Wbm wordt de berekening van de teruggave gegeven. De berekening bestaat uit een aantal stappen. Eerst wordt het forfait per onroerende zaak bepaald door het verschil te nemen tussen het tarief van de tweede schijf en de eerste schijf, dit verschil te vermenigvuldigen met de lengte van de eerste schijf van 1.000 m<sup>3</sup>, en dat bedrag vervolgens te verhogen met 21% van dat bedrag – dat laatste omdat btw wordt betaald over energiebelasting. Vervolgens wordt het forfait vermenigvuldigd met het aantal onroerende zaken min één achter de blokverwarming. Het aantal onroerende zaken wordt verminderd met één omdat de blokverwarmingssituatie al één keer het voordeel van het lagere tarief van de eerste schijf heeft gehad. Het forfait wordt in formulevorm als volgt berekend: (tarief tweede schijf – tarief eerste schijf) \* lengte eerste schijf + 21%. In formulevorm berekent de Belastingdienst de teruggave per blokverwarmingssituatie als volgt, waarbij N staat voor het aantal onroerende zaken achter de blokverwarming: (N-1) \* forfait.

## **Artikel XXV**

*Artikel XXV, onderdeel A, B, C en D (artikelen 7, 10, 11d en 13 van de Wet op de accijns)*

Ingevolge de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 7, 10, 11d en 13 WA worden de accijnstarieven voor bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten (gedistilleerd) verhoogd met 9,9%. Dit leidt:

- voor een flesje bier (pils) van 0,33 liter met een alcoholpercentage van 5% tot een accijnsverhoging van € 0,02;
- voor een (gebruikelijke) fles wijn van 0,75 liter tot een accijnsverhoging van € 0,11;
- voor een fles port van 0,75 liter met een alcoholpercentage van 19% tot een accijnsverhoging van € 0,18;
- voor een fles gedistilleerd van 0,7 liter met een alcoholpercentage van 48% tot een accijnsverhoging van € 0,92.

*Artikel XXV, onderdeel E (artikel 27 van de Wet op de accijns)*

Voorgesteld wordt om het tarief voor zware stookolie te verhogen om te voorkomen dat stookolie als gasolie (diesel) wordt gebruikt om een fiscaal voordeel te genieten. Daartoe wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2024 het accijnstarief voor zware stookolie gelijk te trekken met het accijnstarief voor gasolie.

Met dit voorstel bedraagt per 1 januari 2024 het accijnstarief voor zware stookolie € 571,75 per 1.000 liter. De accijns op zware stookolie wordt geheven per 1.000 kg vanwege de technische eigenschappen van het soort olie. Om het fiscale voordeel volledig weg te nemen dienen de accijnstarieven per 1.000 liter gasolie en zware stookolie gelijk te zijn. Voor het uiteindelijke tarief wordt daarom 1.000 kg zware stookolie omgerekend naar 1.000 liter zware stookolie. Daarbij wordt gebruikge- maakt van de factor 0,96. Door het accijnstarief voor gasolie te delen door

de factor 0,96 ontstaat het gelijkwaardige tarief voor 1.000 liter zware stookolie. De berekening luidt als volgt: € 571,75 / 0,96 = € 595,57. Vervolgens wordt dit voorgestelde tarief per 1 januari 2024 – net zoals bij andere minerale oliën – bij het begin van het kalenderjaar 2024 geïndexeerd op grond van artikel 27a WA. De tabelcorrectiefactor voor 2024 is 9,9%. Het geïndexeerde accijnstarief per 1.000 kg zware stookolie bedraagt daarmee per 1 januari 2024 € 654,53.

## **Artikel XXVI**

*Artikel XXVI (artikel 35 van de Wet op de accijns)*

Voorgesteld wordt de accijns op sigaretten en rooktabak per 1 april 2024 aanvullend te verhogen ten opzichte van de verhoging die is opgenomen in het Belastingplan 2023.

Voor de tabaksaccijns op sigaretten is in het Belastingplan 2023 per 1 april 2024 reeds een verhoging besloten van € 293,58 naar € 343,92 als minimumbedrag aan accijns (en als specifieke accijns per 1.000 stuks sigaretten van € 271,07 naar € 317,87). Het kabinet stelt voor deze verhoging verder naar boven bij te stellen. Daardoor wordt het minimumbedrag aan accijns aanvullend verhoogd van € 343,92 naar € 373,92 (en als specifieke accijns per 1.000 stuks sigaretten van € 317,87 naar € 346,62). Voorgesteld wordt dat de verhoging ingaat per 1 april 2024.

Voor de tabaksaccijns op rooktabak is in het Belastingplan 2023 per 1 april 2024 reeds een verhoging besloten van € 216,64 naar € 266,98 per kilogram rooktabak. Het kabinet stelt voor deze verhoging verder naar boven bij te stellen. Daardoor wordt de tabaksaccijns op rooktabak aanvullend verhoogd van € 266,98 naar € 338,98 per kilogram. Voorgesteld wordt dat de verhoging ingaat per 1 april 2024.

Op grond van artikel 36, zesde lid, WA mag de aanvullende verhoging van de tabaksaccijns in 2024 niet eerder plaatsvinden dan met ingang van eerste dag van de vierde maand na de maand van publicatie. De reden voor deze termijn is dat zowel het bedrijfsleven als de Douane voor de invoering ongeveer drie maanden nodig heeft, onder meer in verband met het drukken van nieuwe accijnszegels. Aangezien wordt verwacht dat dit wetsvoorstel in december 2023 tot wet wordt verheven en gepubliceerd, is in dit geval 1 april 2024 de eerst mogelijke inwerkingtredingsdatum.

## **Artikel XXVII**

*Artikel XXVII (artikel V van de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit)*

Ingevolge de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit is in artikel 67o AWR en artikel 41bis Awir het overtredersbegrip in de fiscaliteit, onderscheidenlijk voor de toeslagen, uitgebreid met de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige. Dit maakt het mogelijk om betrokkenen die anderen bewust helpen bij het niet nakomen van hun verplichtingen in de fiscaliteit of bij toeslagen een bestuurlijke boete op te leggen. Deze mogelijkheid vervalt ingevolge artikel V van de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit, zoals dat na de in artikel XV van Overige fiscale maatregelen 2019 opgenomen wijziging is komen te luiden, met ingang van 1 januari 2024, tenzij voor die datum een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is ingediend dat in het onderwerp van genoemde artikelen 67o en 41bis voorziet. Voorgesteld wordt om de in die horizonbepaling opgenomen vervaldatum vijf jaar op te schuiven en te vervangen door 1 januari 2029. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

## Artikel XXVIII

*Artikel XXVIII, onderdeel A (artikel 4 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

In artikel 4 Awir staan de voorwaarden, waaronder een persoon als kind van een belanghebbende of diens partner wordt aangemerkt. Eén voorwaarde hiervan is dat het kind staat ingeschreven op hetzelfde woonadres als de belanghebbende in de BRP. In het geval van co-ouderschap hoeft op grond van artikel 4, tweede lid, Awir niet te worden voldaan aan deze eis van inschrijving op hetzelfde adres als de belanghebbende als het kind tegelijkertijd voor een bepaalde tijd tot het huishouden van diens beide ouders hoort en hij op hetzelfde woonadres als een van die ouders is ingeschreven in de BRP. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is beschreven, wordt voorgesteld de richtlijn om dit te beoordelen te versoepelen. Om te beoordelen of het kind tegelijkertijd tot beide huishoudens behoort is van belang dat het binnen een kalenderjaar in een nagenoeg gelijke mate in elk van beide huishoudens verblijft. Aan de voorwaarde dat een kind tegelijkertijd in nagenoeg gelijke mate bij beide huishoudens verblijft, wordt in ieder geval voldaan wanneer het kind 156 dagen van het kalenderjaar in elk van beide huishoudens verblijft. Er wordt dus niet meer per week beoordeeld of een kind tegelijkertijd tot beide huishoudens behoort maar per kalenderjaar. De richtlijn van 156 dagen wordt op grond van het voorgestelde artikel 4, tweede lid, vierde zin, Awir naar tijdsgelang herrekend als het co-ouderschap tijdens het kalenderjaar aanvangt of eindigt en minimaal een maand heeft geduurd. Dat heeft tevens tot gevolg dat voor de toepassing van artikel 4 Awir geen sprake kan zijn van een kind van de belanghebbende indien minder dan een maand sprake is geweest van co-ouderschap.

### **Voorbeeld 4**

Ouder A en ouder B komen op 1 april van het kalenderjaar X co-ouderschap overeen. Vanaf dat moment wordt de zorg voor hun kind gelijkelijk verdeeld. Het kind staat ingeschreven in de basisregistratie personen bij ouder A, maar verblijft doorgaans van maandag tot en met donderdag bij ouder A en van vrijdag tot en met zondag bij ouder B. Vanaf het moment van het ontstaan van het co-ouderschap (1 april van kalenderjaar X) tot en met 31 december van kalenderjaar X verblijft het kind 157 dagen bij ouder A en 118 dagen bij ouder B. Door de tijdsgelange herrekening behoort het kind ook tot het huishouden van ouder B als het kind minimaal 117 (=  $275/365 * 156$ ) dagen in de periode van het co-ouderschap bij ouder B verblijft.

*Artikel XXVIII, onderdeel B (artikel 27 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 27, derde lid, Awir wordt het derde lid van genoemd artikel vervangen door een nieuwe tekst, waardoor de verwijzing naar artikel 30hb AWR komt te vervallen. Het vervallen van deze verwijzing zorgt ervoor dat het percentage van de rente over uit te betalen bedragen aan toeslagen en over terug te vorderen bedragen aan toeslagen niet langer gelijk wordt gesteld aan het percentage van de belastingrente voor de inkomstenbelasting. In het voorgestelde artikel 27, derde lid, Awir is een delegatiegrondslag opgenomen op grond waarvan bij algemene maatregel van bestuur het percentage voor te vergoeden rente over uit te betalen bedragen en voor in rekening te brengen rente over terug te vorderen bedragen kan worden vastgesteld. In die algemene maatregel van bestuur kan met betrekking

tot de in rekening te brengen rente een ander percentage worden vastgesteld dan met betrekking tot de te vergoeden rente. Voorgesteld wordt deze wijziging terug te laten werken tot en met 1 juli 2023. Zie voor een toelichting daarop onderdeel 5.15 van het algemeen deel van deze memorie.

## **Artikel XXIX**

*Artikel XXIX, onderdelen A, B, C, D, E, F, G en I (artikelen 6, 7, 24, 27a, 30, 31 en 70b van de Invorderingswet 1990 en hoofdstuk V van die wet)*

Op grond van het huidige artikel 27a IW 1990 wordt bij een te betalen voorlopige aanslag of voorlopige conserverende aanslag IB, waarvan de dagtekening ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld en die in meer dan in één termijn kan worden voldaan, een betalingskorting aangeboden. Deze betalingskorting wordt verleend wanneer het volledig te betalen bedrag van de belastingaanslag minus de aangeboden betalingskorting is voldaan op de eerste vervaldag.

Het voorgestelde vervallen van genoemd artikel bewerkstelligt dat deze betalingskorting niet langer geldt. Voor de achtergrond van deze wijziging wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Deze maatregel heeft in beginsel onmiddellijke werking per 1 januari 2024. Dit betekent dat bij voorlopige aanslagen en voorlopige conserverende aanslagen IB die worden opgelegd op of na 1 januari 2024 géén betalingskorting wordt aangeboden.

De artikelen 6, eerste lid, 7, eerste lid, onderdeel b, 24, derde lid en vijfde lid, onderdelen a en b, 30, eerste lid, en 31 IW 1990 verwijzen naar de betalingskorting. Ook is de betalingskorting opgenomen in het opschrift van hoofdstuk V IW 1990. In verband met de voorgestelde afschaffing van de betalingskorting wordt voorgesteld om de artikelen 6, eerste lid, 7, eerste lid, 24, derde en vijfde lid, 30, eerste lid, en 31 IW 1990 alsmede het opschrift van hoofdstuk V IW 1990 in overeenstemming te brengen met het voorgestelde vervallen van artikel 27a IW 1990. Als gevolg van de voorgestelde wijzigingen van artikel 24 IW 1990 zijn enkele verwijzingen in dat artikel en in artikel 70b, tweede lid, IW 1990 niet langer juist. Voorgesteld wordt om deze verwijzingen eveneens aan te passen. Op grond van artikel XXXIII geldt echter wel overgangsrecht.

Voorgesteld wordt om artikelen 6, eerste lid, 7, eerste lid, onderdeel b, 24, derde lid, vijfde lid, onderdelen a en b, en zesde lid, 27a, tweede en derde lid, 31 en 70b IW 1990 en de artikelen 28b, 28c, 28d en 28e van de Uitvoeringsregeling invorderingswet 1990 zoals die luiden op 31 december 2023 na de voorgestelde wijziging nog wel van toepassing te laten zijn op voorlopige aanslagen en voorlopige conserverende aanslagen IB voor zover die betrekking hebben op een tijdvak dat vóór 1 januari 2024 is aangevangen. Hiervoor is een overgangsbepaling opgenomen (zie artikel XXXIII).

*Artikel XXIX, onderdeel H (artikel 70 van de Invorderingswet 1990)*

Voorgesteld wordt om een hardheidsclausule te introduceren om in bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te kunnen komen aan onbillijkheden van overwegende aard die zich bij de toepassing van de IW 1990 voordoen. De voorgestelde bevoegdheid kan door de Minister van Financiën worden uitgeoefend. Voor de toepassing van de voorgestelde bevoegdheid dient net als bij de AWR te worden voldaan aan de objectieve voorwaarde dat er sprake is van een onbillijkheid van overwegende aard. Deze voorwaarde brengt met zich dat niet aan elke (ervaren) onbillijkheid wordt tegemoetgekomen.

De voorgestelde hardheidsclausule ziet op situaties waarin de toepassing van de IW 1990 leidt tot een gevolg dat de wetgever had voorkomen als



dit gevolg bij het maken van de wet was voorzien. Het betreft dus ook de situatie waarin de nadelige onevenredige gevolgen niet konden worden voorkomen door de in de Awb geregelde belangenafweging en toepassing van het evenredigheidsbeginsel.<sup>176</sup> Bedacht dient te worden dat de hardheidsclausule (alleen) is bedoeld voor bijzondere gevallen of groepen van gevallen waarin zich duidelijk onbedoelde gevolgen voordoen die niet waren voorzien. Het gaat daarbij uitdrukkelijk niet om gevolgen die, louter om persoonlijke redenen of omstandigheden van de betreffende belanghebbende(n), als onredelijk hard worden ervaren. De hardheidsclausule is niet bedoeld om een nieuwe rechtsingang te creëren. Met andere woorden, een afwijzing van een verzoek om de voorgestelde hardheidsclausule toe te passen is niet voor bezwaar en beroep vatbaar.<sup>177</sup> Het is uiteraard wél zo dat tegen reguliere besluiten van de ontvanger bezwaar en beroep dan wel administratief beroep mogelijk is en de belastingschuldige zich desgewenst tot de civiele rechter kan wenden als «restrechter».

### **Artikel XXX**

*Artikel XXX (artikel 8a.40 van de Wet luchtvaart)*

Het voorgestelde vervallen van artikel 27a IW 1990 zorgt ervoor dat ook artikel 24, derde lid, IW 1990 kan komen te vervallen. In artikel 8a.40, derde lid, onderdelen c en d, van de Wet Luchtvaart wordt verwezen naar artikel 24, derde lid, IW 1990. Derhalve wordt voorgesteld om artikel 8a.40, derde lid, onderdelen c en d, van de Wet Luchtvaart in overeenstemming te brengen met het voorgestelde vervallen van artikel 24, derde lid, IW 1990.

### **Artikel XXXI**

*Artikel XXXI (artikel 68 van de Mijnbouwwet)*

In verband met de voorgestelde invoering van artikel 3.54aa Wet IB 2001, op grond waarvan de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verruimd voor de situatie van een staking van een gedeelte van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen, wordt in artikel 68, eerste lid, van de Mijnbouwwet de verwijzing naar artikel 3.53, eerste lid, onderdelen a en b, en tweede lid, Wet IB 2001 vervangen door een verwijzing naar artikel 3.53 Wet IB 2001. Daarnaast wordt artikel 68, eerste lid, van de Mijnbouwwet aangevuld met een verwijzing naar artikel 3.54aa Wet IB 2001.

### **Artikel XXXII**

*Artikel XXXII, onderdelen C en E (artikel II, onderdelen D, E, H en I, en artikel X, onderdeel A en onderdeel C, onder 1 en 2 van het Belastingplan 2023)*

Het Belastingplan 2023 voorziet in een stapsgewijze verhoging van het maximaal gericht vrijgestelde bedrag voor reiskostenvergoedingen. In 2023 is het maximum verhoogd naar € 0,21 per zakelijk kilometer en per 2024 zou dit maximum € 0,22 per zakelijke kilometer (inclusief woon-werkverkeer) bedragen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt voorgesteld dit maximum per 1 januari 2024 verder te verhogen naar € 0,23. Hierdoor dient het Belastingplan 2023

<sup>176</sup> Artikel 3:4 Awb.

<sup>177</sup> Artikel 8:5 Awb, juncto. artikel 1 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak (bijlage 2 bij de Awb).

aangepast te worden. Dit wordt gedaan door de wijzigingsopdrachten uit het Belastingplan 2023 die het genoemde maximum per 1 januari 2024 verhogen van € 0,21 naar € 0,22, te laten vervallen. Omdat het laten vervallen van de wijzigingsopdrachten uit het Belastingplan 2023 dient plaats te vinden voordat de verhoging van het genoemde maximum van € 0,21 naar € 0,22 per 1 januari 2024 in werking treedt, is de beoogde volgorde van toepassing in de inwerkingtredingsbepaling opgenomen.

*Artikel XXXII, onderdeel D (artikel III van het Belastingplan 2023)  
(artikel 10a.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In het Belastingplan 2023 is geregeld dat de IACK met ingang van 1 januari 2025 wordt afgeschaft voor ouders van uitsluitend (een of meer) kinderen die geboren zijn na 31 december 2024. Recht op de IACK kan vanaf 2025 dus alleen bestaan als bij een alleenstaande ouder of minstverdienende partner sprake is van een combinatie van arbeid en zorg voor een kind dat bij aanvang van het kalenderjaar jonger is dan 12 jaar en die geboren is vóór 1 januari 2025 en ook wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Hiertoe is in artikel III, onderdeel G, van het Belastingplan 2023 geregeld dat artikel 8.14a Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2025 vervalt en is in artikel III, onderdeel I, van het Belastingplan 2023 voorzien in een nieuw artikel 10a.30 Wet IB 2001 waarin het hiervoor beschreven overgangsrecht is opgenomen. Bij de huidige tekst van het overgangsrecht wordt aangesloten bij de bepalingen van de IACK zoals deze luiden op 31 december 2024. Voorgesteld wordt om dit overgangsrecht zodanig aan te passen dat in plaats daarvan wordt aangesloten bij de bepalingen zoals die luiden onmiddellijk nadat de in artikel II van het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde wijzigingen van artikel 8.14a Wet IB 2001 zijn toegepast. Voorgesteld wordt de in artikel II van het onderhavige wetsvoorstel opgenomen wijzigingen met ingang van 1 januari 2025 toepassing te laten vinden voordat artikel 8.14a Wet IB 2001 op grond van artikel III, onderdeel G, van het Belastingplan 2023 komt te vervallen en om de voorgestelde wijziging van het overgangsrecht plaats te laten vinden voordat genoemd artikel 10a.30 Wet IB 2001 in de Wet IB 2001 wordt opgenomen.

*Artikel XXXII, onderdeel F (artikel XXVIII van het Belastingplan 2023)*

Voor het verbruik van elektriciteit die wordt geleverd aan een oplaadinstallatie voor elektrische voertuigen die beschikt over een zelfstandige aansluiting (laadpalen) gold tot 1 januari 2023 op grond van artikel 60a Wbm een verlaagd tarief energiebelasting. Daarnaast waren laadpalen tot die datum uitgezonderd van de opslag duurzame energie- en klimaattransitie (ODE) uit de Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie (Wet ODE). In het Belastingplan 2023 is dit belastingregime met twee jaar verlengd.<sup>178</sup> Het regime houdt in dat de hoeveelheid elektriciteit die wordt geleverd aan een laadpaal die valt in de eerste schijf (tot 10.000 kWh) wordt belast tegen het lagere tarief voor verbruik in de tweede schijf elektriciteit (10.000–50.000 kWh). Voor de hoeveelheid elektriciteit die wordt geleverd aan een laadpaal die valt in de tweede, derde (50.000–10.000.000 kWh) en vierde schijf (meer dan 10.000.000 kWh) geldt het reguliere tarief.

In het Belastingplan 2023 is tevens geregeld dat de ODE-tarieven vanaf 1 januari 2023 zijn geïntegreerd in de energiebelastingtarieven in de Wbm. Zoals is opgemerkt gold en geldt voor elektriciteit die wordt geleverd aan een laadpaal vrijstelling van de ODE. Hiermee is rekening gehouden bij de berekening van de tarieven voor elektriciteit die wordt geleverd aan een laadpaal die in het Belastingplan 2023 zijn opgenomen voor 2023 en 2024

<sup>178</sup> Bij amendement R. de Jong c.s., Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 39.

door deze te verlagen met het ODE-tarief voor 2023 en 2024 (dat dus sinds 2023 als zodanig niet langer bestaat, maar integraal onderdeel uitmaakt van het reguliere energiebelastingtarief). Voor 2023 is de tariefberekening juist. Voor het tarief in 2024 is per abuis geen rekening gehouden met de verlaging van het reguliere tarief van de tweede, derde en vierde schijf elektriciteit in 2024 die in het Belastingplan 2023 is vastgelegd. Daardoor vallen de tarieven die nu in de wet zijn opgenomen voor 2024 onbedoeld hoger uit. Door vervanging van artikel XXVIII in het Belastingplan 2023 wordt deze omissie hersteld. De berekening van de herijkte tarieven is opgenomen in onderstaande tabel.

Elektriciteit (excl. btw)	Reguliere Energiebelasting tarieven in prijzen 2024	Fictieve ODE tarieven 2024	Tarieven exclusief ODE-deel	Tarieven laadpalen in prijzen 2024	Tarieven laadpalen vóór indexatie
Mutatie	A	B	A-B	C	C / 1,099
0–10.000 kWh	10,880	3,607	7,273	4,089	3,721
10.000 – 50.000 kWh	9,034	4,944	4,089	4,089	3,721
50.000 – 10.000.000 kWh	3,945	2,709	1,236	1,236	1,125
>= 10.000.000 kWh	0,187	0,059	0,127	0,127	0,116

### Artikel XXXIII

#### *Artikel XXXIII (overgangsrecht)*

In het voorgestelde artikel XIV is overgangsrecht opgenomen om artikel 9.5, vijfde lid, Wet IB 2001 en de artikelen 6, eerste lid, 7, eerste lid, 24, derde, vijfde en zesde lid, 27a, tweede lid en derde lid, 31 en 70b IW 1990 en de artikelen 28b, 28c, 28d en 28e van de Uitvoeringsregeling invorderingswet 1990 zoals die luiden op 31 december 2023 na de voorgestelde wijziging nog wel van toepassing te laten zijn op voorlopige aanslagen en voorlopige conserverende aanslagen IB voor zover die betrekking hebben op een tijdvak dat vóór 1 januari 2024 is aangevangen.

### Artikel XXXV

#### *Artikel XXXV (overgangsrecht)*

Voorgesteld wordt dat de verhoging van de vaste voet voor de bpm met ingang van 2025 wordt vastgesteld op € 200, prijspeil 2023. Met dit voorgestelde artikel XXXV wordt geregeld dat dit bedrag, vóór inwerking-treding met ingang van 1 januari 2025, voor het jaar 2024 wordt geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor. Met ingang van 1 januari 2025 zal dit voor het jaar 2024 geïndexeerde bedrag opnieuw worden bijge-steld. De correctie voor het jaar 2025 volgt uit hoofde van artikel 16b, eerste lid, Wet BPM 1992.

### Artikel XXXVII

#### *Artikel XXXVII (overgangsbepaling beperking afschrijving gebouw in eigen gebruik)*

In verband met de voorgestelde wijziging van artikel 3.30a, derde lid, Wet IB 2001, op basis waarvan het voor ondernemers (en resultaatgenieters) in de IB alleen nog mogelijk is om op een gebouw in eigen gebruik af te schrijven als de boekwaarde hoger is dan 100% van de WOZ-waarde van dat gebouw, wordt de in artikel XXXVII voorgestelde overgangsregeling opgenomen. Deze overgangsregeling sluit aan bij de overgangsregeling die bij de Wet werken aan winst, alsmede de Wet bedrijfsleven 2019, is gehanteerd.

De overgangsregeling houdt in dat op gebouwen in eigen gebruik die vóór 1 januari 2024 reeds tot het ondernemingsvermogen of resultaatvermogen van de belastingplichtige behoorden en waarop de belastingplichtige bij de invoering van het nieuwe afschrijvingsregime al vóór 1 januari 2024 heeft afgeschreven, maar nog niet over drie volledige boekjaren heeft afgeschreven, na 31 december 2023 gedurende de resterende jaren van die – in totaal – drie boekjaren nog mag worden afgeschreven volgens de in 2023 geldende regels. Dat wil zeggen dat op een gebouw in eigen gebruik waarop bijvoorbeeld reeds over één volledig boekjaar is afgeschreven, nog gedurende twee boekjaren volgens de huidige systematiek mag worden afgeschreven. Indien nog slechts over een gedeelte van het boekjaar is afgeschreven omdat het gebouw gedurende het jaar in gebruik is genomen, telt dat jaar van ingebruikname niet mee voor de driejaarstermijn. Een belastingplichtige met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar, die bijvoorbeeld op 1 juli 2023 een pand in gebruik heeft genomen, kan onder het overgangsrecht dus nog gedurende de jaren 2024, 2025 en 2026 afschrijven volgens de in 2023 geldende regels. Hierbij dient derhalve wel te worden beoordeeld of er volgens de in 2023 geldende regels nog ruimte is om af te schrijven.

### **Artikel XXXVIII**

#### *Artikel XXXVIII (overgangsrecht)*

In het voorgestelde artikel XXXVIII, eerste lid, is overgangsrecht opgenomen voor vastgoedaandelentransacties die de betrokken partijen vóór 19 september 2023 om 15:15 uur schriftelijk (dus niet mondeling) zijn overeengekomen, bijvoorbeeld door middel van een zogenoemde intentieovereenkomst (ook wel: letter of intent (LOI)). Hieraan zijn de voorwaarden verbonden dat a) de (intentie)overeenkomst is gesloten vóór 19 september 2023 om 15:15 uur, b) binnen drie maanden na 1 januari 2024 van deze (intentie)overeenkomst melding is gedaan door de beoogde verkrijger bij de inspecteur (dit geschiedt door bij het vereiste verzoek om toepassing van het overgangsrecht – zie verder hierna – een afschrift van de betreffende overeenkomst mee te zenden) en c) dat aannemelijk is dat het sluiten van de (intentie)overeenkomst niet hoofdzakelijk is gericht op het gebruikmaken van het overgangsrecht. Met dit overgangsrecht wordt voor de meeste gevallen voorkomen dat reeds lopende projecten worden geconfronteerd met een onverwachte heffing waarmee in de fase voorafgaand aan het vaststellen van de (intentie)overeenkomst geen rekening kon worden gehouden. Uit de internetconsultatie en het contact met de sector blijkt dat de datum van het tekenen van een (intentie)overeenkomst een werkbaar en wenselijk moment is om voor het overgangsrecht bij aan te sluiten. Een dergelijke intentieovereenkomst is in de praktijk een document waarbij twee of meer partijen de afspraken over een te realiseren vastgoedproject vastleggen in een of meer overeenkomsten. In de intentieovereenkomst wordt gedetailleerd vastgelegd op welk vastgoedproject de afspraken betrekking hebben alsmede hoe, onder welke voorwaarden en binnen welke termijn dat project wordt gerealiseerd en de aandelentransactie tussen de betrokken partijen zal plaatsvinden. Het overgangsrecht eindigt van rechtswege per 1 januari 2030.

Door in het voorgestelde artikel XXXVIII, eerste lid, op te nemen dat de maatregel op verzoek van de beoogde verkrijger buiten toepassing blijft wordt (door dat verzoek) voor de inspecteur inzichtelijk op welke verkrijgingen het overgangsrecht van toepassing kan zijn. Dit heeft tot doel de handhaving voor de inspecteur te vereenvoudigen. Als geen regels voor het doen van een verzoek worden gesteld, kan het immers voor komen dat de inspecteur pas na enkele jaren kennisneemt van een verkrijging waarop het overgangsrecht mogelijk van toepassing is. Het

kan dan voor de inspecteur door het tijdsverloop complexer zijn om vast te stellen of op de voor de toepassing van het overgangsrecht relevante datum aan de voorwaarden van het overgangsrecht werd voldaan. Zonder de regeling voor het doen van een verzoek zou binnen de reguliere heffingswerkzaamheden een beroep op het overgangsrecht niet leiden tot een aangifte waarin zichtbaar is dat van het overgangsrecht gebruik is gemaakt zodat de Inspecteur de toepassing daarvan niet ziet en daarop dus niet specifiek zal kunnen controleren. Door het verzoek kan de inspecteur op voorhand kennisnemen van het voornemen tot toepassing van het overgangsrecht. Aldus vindt handhaving en controle van het overgangsrecht zo veel mogelijk in het heden plaats, hetgeen de informatiepositie van partijen en daarmee de juiste toepassing van het overgangsrecht ten goede komt.

Het verzoek dient op grond van het voorgestelde artikel XXXVIII, eerste lid, binnen drie maanden na 1 januari 2024 bij de inspecteur te zijn ingediend. Voorts dient het verzoek plaats te vinden op door de inspecteur voorgeschreven wijze. Daarmee wordt bedoeld dat de inspecteur op de hoogte wordt gesteld van een voorgenomen beroep op of toepassing van het overgangsrecht. Het verzoek bevat een afschrift van de betreffende overeenkomst en alle overige informatie die mogelijk nodig is voor de inspecteur om een beslissing te kunnen nemen op het verzoek. De inspecteur zal in ieder geval op de website van de Belastingdienst vermelden op welke wijze het verzoek moet worden gedaan en aan welke eisen het verzoek moet voldoen.

Op basis van het voorgestelde artikel XXXVIII, eerste lid, onderdeel c, is het overgangsrecht niet van toepassing indien aannemelijk is dat het sluiten van een (intentie)overeenkomst hoofdzakelijk is gericht op het gebruikmaken van het overgangsrecht. Dienaangaande geldt de vrije bewijsleer. De bewijslast ligt bij de inspecteur. Die zal met een lichte toets de toepassing van het overgangsrecht alleen uitsluiten in gevallen van misbruik van het overgangsrecht. Van misbruik is bijvoorbeeld sprake als, voor 19 september 2023 om 15:15 uur, met meerdere eventuele verkrijgers/kopers (intentie)overeenkomsten zijn gesloten, hoofdzakelijk om de mogelijkheid van eventuele toepassing van het overgangsrecht in een later stadium open te houden terwijl op het moment van het afsluiten van de (intentie)overeenkomst geen reëel verkoopvoornemen bestaat. In het voorgestelde artikel XXXVIII, tweede lid, is geregeld dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist op het verzoek. Op dat moment kan de inspecteur logischerwijs nog niet met zekerheid vaststellen of de verkrijging voor 1 januari 2030 zal plaatsvinden. Met zijn beslissing beoordeelt de inspecteur daarom de toepassingsvoorwaarden uit artikel XXXVIII, eerste lid, onderdelen a, b en c en dus of het overgangsrecht van toepassing zou kunnen zijn (en niet de verkrijging). De beslissing van de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking verschaft de belastingplichtige zekerheid over zijn rechtspositie ten aanzien van de toepassing van het overgangsrecht alsmede een rechtsingang tegen die beslissing, hetgeen de rechtsbescherming ten goede komt.

### **Artikel XXXIX**

*Artikel XXXIX (geen indexatie bedrag artikelen 2.10, 2.10a en 5.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met het voorgestelde artikel XXXIX wordt geregeld dat de in artikel 10.1 Wet IB 2001 opgenomen indexatie van het in artikel 5.5 Wet IB 2001 opgenomen bedrag van het heffingvrije vermogen in box 3 niet wordt toegepast bij het begin van het kalenderjaar 2024. Dat heeft tot gevolg dat het heffingvrije vermogen in box 3 ook in 2024 € 57.000 bedraagt. Voorts wordt geregeld dat de in artikel 10.1 Wet IB 2001 opgenomen indexatie

van de in de tarieftabellen van de artikelen 2.10 en 2.10a van die wet opgenomen bedragen niet wordt toegepast bij het begin van het kalenderjaar 2024. Daarmee wordt bewerkstelligd dat in de zogenoemde bijstellingsregeling geen bedragen hoeven te worden opgenomen die als gevolg van het onderhavige wetsvoorstel niet de per 1 januari 2024 geldende bedragen zijn. Op grond van de artikelen 20a, tweede lid, en 20b, tweede lid, Wet LB 2001 werkt het bovenstaande door met betrekking tot de in de tarieftabellen van de artikelen 20a en 20b Wet LB 1964 opgenomen bedragen.

## **Artikel XLI**

### *Artikel XLI (samenloopbepaling)*

Zoals gebruikelijk is in dit wetsvoorstel ook een algemene samenloopbepaling opgenomen. Deze bepaling maakt het mogelijk om, ingeval de samenloop van wetten die in 2023 in het Staatsblad zijn of worden gepubliceerd en wijzigingen aanbrengen in een of meer belastingwetten, niet of niet juist is geregeld, of indien als gevolg van die samenloop onjuistheden ontstaan in de aanduiding van artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in de betreffende wetten, die wetten op dit punt bij ministeriële regeling te wijzigen. De werking van het artikel is derhalve beperkt tot twee specifieke situaties:

1. Er is sprake van een foutieve of ontbrekende samenloopbepaling met betrekking tot twee of meer Wijzigingswetten. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als twee verschillende Wijzigingswetten hetzelfde artikel van een belastingwet wijzigen, maar een van de betreffende wijzigingsopdrachten als gevolg van de samenloop van de Wijzigingswetten niet kan worden uitgevoerd.
2. Door de samenloop ontstaat een foutieve aanduiding of verwijzing naar artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in een of meer belastingwetten die met de betreffende wijzigingsopdrachten worden gewijzigd of ingevoegd. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat ingevolge een of meer Wijzigingswetten een artikel met hetzelfde nummer in de betreffende belastingwet wordt ingevoegd.

## **Artikel XLII**

### *Artikel XLII (inwerkingtreding)*

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is voorzien in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of met een latere datum, overgangsrecht of een afwijkende volgorde. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,  
S.A.M. Kaag

De Staatssecretaris van Financiën,  
M.L.A. van Rij

De Staatssecretaris van Financiën,  
A. de Vries