



## Inkomstenbelasting en loonbelasting. Besluit heffingskortingen

*Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 23 december 2022, nr. 2022-278079*

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit is een actualisering van het Besluit van 27 oktober 2021, nr. 2021-210997. In dit besluit zijn goedkeuringen opgenomen voor de toepassing van de heffingskortingen in de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de premie voor de volksverzekeringen.*

### 1. Inleiding

#### 1.1 Opzet besluit

Dit besluit bevat goedkeuringen met betrekking tot de verschillende heffingskortingen in de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de premie voor de volksverzekeringen. Onderdeel 2 bevat het beleid dat betrekking heeft op alle elementen van de standaardheffingskorting. Onderdeel 3 bevat een specifieke goedkeuring met betrekking tot de algemene heffingskorting. Onderdeel 4 bevat verschillende goedkeuringen met betrekking tot de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Tot slot bevat onderdeel 5 beleid met betrekking tot de korting voor groene beleggingen.

#### 1.2 Wijzigingen besluit

Hieronder staan de belangrijkste wijzigingen ten opzichte van het Besluit van 27 oktober 2021, nr. 2021-210997. Dit besluit bevat de volgende nieuwe onderdelen:

- Onderdeel 4.4 bevat beleid voor de bepaling van het arbeidsinkomen bij in het buitenland woonachtige partners.
- Onderdeel 5 bevat beleid over de toepassing van de premiedelen van de korting voor groene beleggingen bij niet-inwoners.

#### 1.3 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BRP	Basisregistratie Personen
URIB 2001	Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001
Wet BRP	Wet Basisregistratie Personen
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wfsv	Wet financiering sociale verzekeringen

## 2. Standaardheffingskorting; algemeen

### 2.1 Verrekening heffingskortingen voor de inkomstenbelasting met premie voor de volksverzekeringen

Na berekening van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting wordt deze in mindering gebracht op de verschuldigde inkomstenbelasting.<sup>1</sup> De heffingskorting voor de volksverzekeringen wordt in mindering gebracht op de premie voor de volksverzekeringen.<sup>2</sup>

Wanneer de berekende heffingskorting voor de volksverzekeringen niet volledig kan worden verrekend met de berekende premie voor de volksverzekeringen, mag het restant in mindering worden gebracht op het bedrag van de verschuldigde inkomstenbelasting.<sup>3</sup>

Dit geldt niet voor de omgekeerde situatie. Als de berekende heffingskorting het bedrag aan verschuldigde inkomstenbelasting overschrijdt, bestaat er geen mogelijkheid om het restant van de heffingskorting te verrekenen met de verschuldigde premie voor de volksverzekeringen.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Artikel 2.7 Wet IB 2001.

<sup>2</sup> Artikel 9 Wfsv.

<sup>3</sup> Artikel 2.7, derde lid, Wet IB 2001.

<sup>4</sup> In tegenstelling tot de Wet IB 2001 is in de Wfsv geen bepaling opgenomen die verrekening van heffingskorting voor de inkomstenbelasting met verschuldigde premie voor de volksverzekeringen regelt.



Ik acht deze situatie niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) het volgende goed.

### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat in situaties waarin de berekende inkomstenbelasting lager is dan de heffingskorting voor de inkomstenbelasting, het niet-verrekenende deel van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting in mindering wordt gebracht op de verschuldigde premie voor de volksverzekeringen. Onder de berekende inkomstenbelasting wordt verstaan de verschuldigde inkomstenbelasting na toepassing van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. Met deze goedkeuring wordt bereikt dat de gecombineerde heffingskorting volledig kan worden verrekend met de berekende inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen, als deze gecombineerde inkomensheffing een hoger bedrag belooft dan de gecombineerde heffingskorting.

## **2.2 Toepassing heffingskortingen in loonbelasting voor uitgezonden ambtenaren**

Een naar het buitenland uitgezonden Nederlander, die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden, wordt geacht in Nederland te wonen.<sup>5</sup> Deze fictie leidt ertoe dat diegene voor de toepassing van de Wet IB 2001 wordt behandeld als binnenlandse belastingplichtige en derhalve recht heeft op (de belastingdelen van) de heffingskortingen, ondanks de feitelijk buitenlandse woonplaats. In tegenstelling tot de Wet IB 2001 is in de Wet LB 1964 geen vergelijkbare woonplaatsfictie opgenomen. Als gevolg daarvan worden uitgezonden ambtenaren voor de Wet LB 1964 aangemerkt als in het buitenland woonachtige werknemers.

Met ingang van 1 januari 2019 geldt dat een werkgever bij de berekening van de verschuldigde belasting voor werknemers die niet in Nederland wonen, geen rekening mag houden met de heffingskortingen.<sup>6</sup> Voor werknemers die woonachtig zijn binnen de zogenoemde landenkring, geldt voor de arbeidskorting een uitzondering.<sup>7</sup> Het voorgaande geldt ook voor uitgezonden ambtenaren. Nu echter bij de inhouding van loonbelasting reeds vaststaat dat een uitgezonden ambtenaar in de inkomstenbelasting recht heeft op toepassing van de heffingskortingen, acht ik het hiervoor beschreven gevolg niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) het volgende goed.

### *Goedkeuring*

Voor uitgezonden ambtenaren, hun partner en kinderen jonger dan 27 jaar die op grond van artikel 2.2, tweede of derde lid, Wet IB 2001 worden geacht in Nederland te wonen, keur ik goed dat de over een tijdvak verschuldigde loonbelasting wordt verminderd met het bedrag van de heffingskorting voor de loonbelasting. Deze goedkeuring geldt ongeacht het feitelijke woonland van de uitgezonden ambtenaar.

## **3. Algemene heffingskorting; berekening bij aanwezig te conserveren inkomen**

Bij de bepaling van de hoogte van de algemene heffingskorting wordt uitgegaan van het belastbare inkomen uit werk en woning.<sup>8</sup> Het begrip belastbare inkomen uit werk en woning omvat ook het te conserveren inkomen. Als er sprake is van te conserveren inkomen, leidt dit ertoe dat een belastingplichtige een lager bedrag aan algemene heffingskorting in aanmerking kan nemen. Het hiervoor beschreven gevolg acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Daarom keur ik vooruitlopend op wetswijziging het volgende goed.

### *Goedkeuring*

Bij de bepaling van de hoogte van de algemene heffingskorting mag een belastingplichtige uitgaan van het belastbare inkomen uit werk en woning, verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen.

## **4. Inkomensafhankelijke combinatiekorting**

### **4.1 Fiscaal partnerschap over een deel van het kalenderjaar**

Als het fiscaal partnerschap gedurende het kalenderjaar aanvangt of wordt beëindigd en er sprake is

<sup>5</sup> Artikel 2.2, tweede lid, Wet IB 2001.

<sup>6</sup> Artikel 20, vierde lid, Wet LB 1964.

<sup>7</sup> Artikel 20, derde lid, Wet LB 1964.

<sup>8</sup> Artikel 8.10, tweede lid, Wet IB 2001.



van een kortstondig partnerschap (fiscaal partnerschap van minder dan 6 maanden), komt de belastingplichtige bij wie het kind op het woonadres in de BRP staat ingeschreven niet in aanmerking voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting als diegene een hoger arbeidsinkomen heeft dan zijn nieuwe respectievelijk voormalig partner. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen bij scheiding, overlijden of het ontstaan van het fiscaal partnerschap in de tweede helft van het jaar. Deze situatie acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Het inkomen van de voormalig of nieuwe partner zou niet bepalend mogen zijn indien er in een bepaald kalenderjaar sprake is van een kortstondig partnerschap. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) onder voorwaarden het volgende goed.

### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de belastingplichtige die in het kalenderjaar een hoger arbeidsinkomen heeft dan zijn (voor een gedeelte van het jaar) fiscaal partner, toch in aanmerking kan komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende (cumulatieve) voorwaarden:

1. In het kalenderjaar is sprake van een kortstondig fiscaal partnerschap (minder dan zes maanden).
2. De belastingplichtige voldoet aan de overige voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

### *Voorbeelden*

Hieronder worden drie voorbeelden opgenomen.

Voorbeeld 1: A staat met een jong kind (C) ingeschreven op woonadres Y. B staat met een jong kind (D) ingeschreven op woonadres Z. Op 1 december besluiten A en B te gaan samenwonen, waardoor B zichzelf en D inschrijft op het woonadres Y. Door deze inschrijving op woonadres Y ontstaat een fiscaal partnerschap tussen A en B. B heeft een lager arbeidsinkomen dan A. Er is geen sprake van een kwalificerende co-ouderschapssituatie met voormalige partners.

A zou zonder onderhavige goedkeuring niet in aanmerking komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting, omdat gedurende het jaar sprake is van een fiscaal partnerschap met B en het arbeidsinkomen van B lager is dan dat van A. Op grond van onderhavige goedkeuring heeft A toch recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. B heeft ook recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, omdat aan alle voorwaarden voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan.

Voorbeeld 2: A en B hebben één jong kind en zijn vorig jaar officieel gescheiden. Zij staan echter nog tot eind januari van het huidige jaar met hun kind ingeschreven op hetzelfde woonadres. Hierdoor zijn A en B tot en met 31 januari van dit jaar fiscaal partner. Op 1 februari van dit jaar laat A zich met het kind inschrijven op een nieuw woonadres. A heeft over dit jaar een hoger arbeidsinkomen dan B. Er is tussen A en B geen sprake van een kwalificerende co-ouderschapssituatie.

Aangezien A dit jaar tot 31 januari een fiscaal partner heeft gehad en A een hoger arbeidsinkomen geniet dan B, zou A zonder onderhavige goedkeuring niet in aanmerking komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Op grond van onderhavige goedkeuring heeft A toch recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. B heeft geen recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, omdat het kind niet ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres staat ingeschreven.

Voorbeeld 3: A en B hebben twee jonge kinderen (C en D) en zijn vorig jaar officieel gescheiden. Zij staan echter nog tot eind januari van het huidige jaar met hun kinderen ingeschreven op hetzelfde woonadres. Hierdoor zijn A en B tot en met 31 januari van dit jaar fiscaal partner. Op 1 februari van dit jaar laat A zich met kind C inschrijven op een nieuw woonadres. Kind D blijft bij B ingeschreven op het (oude) woonadres. A heeft over dit jaar een hoger arbeidsinkomen dan B.

Aangezien A dit jaar tot 31 januari een fiscaal partner heeft gehad en A een hoger arbeidsinkomen geniet dan B, zou A zonder onderhavige goedkeuring niet in aanmerking komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Op grond van onderhavige goedkeuring heeft A toch recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. B heeft ook recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, omdat aan alle voorwaarden voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan.

## **4.2 Vereiste inschrijving op woonadres niet mogelijk; binnenvaartschippers**

Voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting geldt onder meer als voorwaarde dat het kind op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de BRP.<sup>9</sup> Als belastingplichtige

<sup>9</sup> Artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001.



samen met een kind aan boord van een binnenvaartschip zonder vaste ligplaats woont, is inschrijving op een woonadres in de BRP niet mogelijk. Er bestaat dan geen recht op deze heffingskorting. Ik acht dit niet in overeenstemming met de achtergrond en de bedoeling van de regeling. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) onder voorwaarden het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de belastingplichtige die samen met een kind aan boord woont van een binnenvaartschip zonder vaste ligplaats, in aanmerking kan komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie (cumulatieve) voorwaarden:

1. De belastingplichtige en het kind kunnen niet op een woonadres worden ingeschreven in de BRP.
2. De belastingplichtige en het kind staan wel op hetzelfde briefadres ingeschreven in de BRP.
3. Aan de overige voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan.

#### **4.3 Inschrijving op briefadres op grond van artikel 2.40 en 2.41 Wet BRP**

Voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting geldt onder meer als voorwaarde dat het kind op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de BRP.<sup>10</sup> Er zijn situaties waarin een belastingplichtige en een kind vanwege veiligheidsredenen niet op een woonadres, maar op een briefadres staan ingeschreven in de BRP. Vaak heeft dit te maken met bedreigingen aan het adres van de belastingplichtige en/of het kind.

Op grond van de Wet BRP is inschrijving op een briefadres toegestaan als de belastingplichtige en het kind verblijven in een aangewezen instelling of als inschrijving op het woonadres vanwege veiligheidsredenen niet wenselijk is.<sup>11</sup> Een belastingplichtige die met een kind staat ingeschreven op een briefadres komt niet in aanmerking voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting, vanwege het ontbreken van de vereiste inschrijving op het woonadres in de BRP. Deze situatie acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond en de bedoeling van de regeling. Daarom keur ik vooruitlopend op wetgeving het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de belastingplichtige die samen met een kind op een briefadres in plaats van op een woonadres is ingeschreven in de BRP, in aanmerking kan komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

#### *Voorwaarden*

Ik verbind aan deze goedkeuring de volgende cumulatieve voorwaarden:

1. De belastingplichtige en het kind staan beide ingeschreven op hetzelfde briefadres in de BRP en verblijven feitelijk op hetzelfde woonadres.
2. De belastingplichtige en het kind verblijven in een op grond van artikel 2.40, vierde lid, Wet BRP aangewezen instelling of de inschrijving op het briefadres is op grond van artikel 2.41 Wet BRP goedgekeurd door de bevoegde autoriteiten.
3. Aan de overige eisen voor toekenning van de inkomensafhankelijke combinatiekorting is voldaan. Voor de toepassing van artikel 44b URIB 2001 wordt geacht te zijn voldaan aan de voorwaarde dat het kind bij diens andere ouder op hetzelfde woonadres staat ingeschreven, indien bovenstaande goedkeuring bij die andere ouder wordt toegepast.

#### **4.4 Bepaling arbeidsinkomen partner bij toepassing van artikel 8.14a, vijfde lid, Wet IB 2001**

Voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt met ingang van 1 januari 2022 met een partner gelijkgesteld degene die uitsluitend vanwege de toepassing van artikel 1.2, vierde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 niet als partner wordt aangemerkt. Daardoor wordt ook een in het buitenland woonachtige partner die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is als partner aangemerkt voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

Voor buitenlandse belastingplichtigen wordt het recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting

<sup>10</sup> Artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001.

<sup>11</sup> Artikelen 2.40, vierde lid, en 2.41 Wet BRP.



beoordeeld op basis van het volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen berekende arbeidsinkomen (wereldarbeidsinkomen). Dat geldt zowel voor het arbeidsinkomen van de belastingplichtige als zijn partner.

Er zijn ook situaties waarin een inwoner van Nederland voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting een in het buitenland woonachtige partner heeft die niet in Nederland belastingplichtig is, of die buitenlands belastingplichtig is, maar niet aan de voorwaarden van artikel 2.7, eerste lid, derde zin Wet IB 2001 voldoet. Er kan onduidelijkheid bestaan over de wijze waarop bij deze partner het arbeidsinkomen moet worden vastgesteld. Indien voor deze partner niet wordt uitgegaan van het wereldarbeidsinkomen, maar slechts van het in Nederland belastbare arbeidsinkomen, kan dat tot gevolg hebben dat de in Nederland woonachtige partner hierdoor niet aan de eisen van de inkomensafhankelijke combinatiekorting voldoet. De in Nederland woonachtige partner geniet dan in voorkomende gevallen voor toepassing van de Wet IB 2001 geen lager arbeidsinkomen dan zijn of haar in het buitenland woonachtige partner, terwijl dat feitelijk wel het geval kan zijn.

Deze uitkomst acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond en de bedoeling van de regeling. Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat voor de toepassing van artikel 8.14a Wet IB 2001, bij een in het buitenland woonachtige partner het arbeidsinkomen wordt vastgesteld volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen berekende arbeidsinkomen (het wereldarbeidsinkomen).

## 5 Korting voor groene beleggingen

De korting voor groene beleggingen maakt deel uit van de standaardheffingskorting en bestaat daarom uit zowel een inkomstenbelastingdeel als premiedelen. Bij een premieplichtige die niet tevens belastingplichtig is voor box 3 volgens hoofdstuk 5 Wet IB 2001 kan de vraag opkomen of kan worden voldaan aan de in artikel 8.19, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen voorwaarde dat de groene beleggingen zijn vrijgesteld op grond van artikel 5.13 Wet IB 2001.

Bij deze premieplichtigen kan bijvoorbeeld gedacht worden aan buitenlandse belastingplichtigen of partieel buitenlandse belastingplichtigen. Groene beleggingen behoren niet tot de bezittingen in Nederland volgens artikel 7.7, tweede lid, Wet IB 2001. Om die reden wordt niet toegekomen aan een vrijstelling op grond van artikel 5.13 Wet IB 2001 en dus ook niet aan toepassing het inkomstenbelastingdeel van de heffingskorting voor groene beleggingen.

Toepassing van dit principe op de premiedelen van de heffingskorting zou leiden tot een verschillende behandelingen van premieplichtigen afhankelijk van onder andere de woonplaats. Een dergelijk onderscheid past niet in het stelsel van de premieheffing en zou mogelijk in strijd zijn met het recht van de Europese Unie.

In het verleden is daarom het standpunt ingenomen dat een premieplichtige die niet belastingplichtig is volgens hoofdstuk 5 Wet IB 2001 in aanmerking kan komen voor de premiedelen van de korting voor groene beleggingen. Dit standpunt is door de Belastingdienst sindsdien ook zo toegepast, maar was niet meer opgenomen in een beleidsbesluit.

Ter verduidelijking wordt het voornoemde standpunt hierbij opnieuw opgenomen:

Een premieplichtige die niet belastingplichtig is volgens hoofdstuk 5 Wet IB 2001 kan in aanmerking komen voor de premiedelen van de heffingskorting voor groene beleggingen, mits hij als belastingplichtige volgens hoofdstuk 5 Wet IB 2001 aan de voorwaarden van artikel 8.19 Wet IB 2001 zou voldoen.

## 6. Ingetrokken besluit

Het besluit van 27 oktober 2021, nr. 2021-210997 is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

## 7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

## 8. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit heffingskortingen.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 23 december 2022*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
Namens deze,  
H.G. Roodbeen  
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*