



Inkomstenbelasting en loonbelasting. Besluit heffingskortingen

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 26 november 2024, nr. 2024-25210

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 19 september 2023, nr. 2023/17530 (Stcrt. 2023, 24923). 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 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 verschillende goedkeuringen met betrekking tot de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Tot slot bevat onderdeel 4 beleid met betrekking tot de korting voor groene beleggingen.

1.2 Wijzigingen besluit

Hieronder staan de belangrijkste wijzigingen ten opzichte van het Besluit van 19 september 2023, nr. 2023-17530.

- Onderdeel 3 (oud) is vervallen. De goedkeuring in dit onderdeel is niet meer nodig vanwege de wijziging per 1 januari 2025 van artikel 8.10, tweede lid, van de Wet IB 2001. Voor het bepalen van de hoogte van de algemene heffingskorting wordt door aan te sluiten bij het verzamelinkomen al rekening gehouden met het te conserveren inkomen.
- Onderdeel 4.5 (oud) is vervallen. De goedkeuring in dit onderdeel is niet langer nodig vanwege de wijziging per 1 januari 2025 van artikel 8.14a, eerste lid van de Wet IB 2001. Hiermee is niet langer vereist dat een kind op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven, maar dat het kind en de belastingplichtige tot hetzelfde huishouden behoren.
- Daarnaast zijn enkele goedkeuringen vernummerd. De voorbeelden in onderdeel 3.1 zijn aangepast naar aanleiding van de wetswijziging en de volgorde van de voorbeelden is aangepast. Er zijn geen beleidswijzigingen beoogd.

1.3 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BRP	Basisregistratie Personen
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964

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.¹ 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.² Voor werknemers die woonachtig zijn binnen de zogenoemde landenkring, geldt

¹ Artikel 2.2, tweede lid, Wet IB 2001.

² Artikel 20, vierde lid, Wet LB 1964.



voor de arbeidskorting een uitzondering.³ 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. Inkomensafhankelijke combinatiekorting

3.1 Fiscaal partnerschap over een deel van het kalenderjaar

Als het fiscaal partnerschap gedurende het kalenderjaar aanvangt of wordt beëindigd en er sprake is van een kortstondig partnerschap (fiscaal partnerschap van minder dan 6 maanden), komt een belastingplichtige die een gezamenlijk huishouden vormt met een kind 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 woont samen met minderjarig kind C. B woont samen met minderjarig kind D. Op 1 december besluiten A en B te gaan samenwonen en schrijven B en D zich in op het woonadres van A en C in de BRP. Door deze inschrijving 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 een deel van 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, mits aan de overige voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan. B heeft ook recht op de

³ Artikel 20, derde lid, Wet LB 1964.

inkomensafhankelijke combinatiekorting, indien aan de overige voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan.

Voorbeeld 2:

A en B hebben twee minderjarige 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 verhuist A met kind C naar een nieuwe woning. Kind D blijft bij B wonen. 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, mits aan de overige voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan. B heeft ook recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting als aan de overige voorwaarden voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan.

Voorbeeld 3:

A en B hebben één minderjarig 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, mits aan de overige voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan. B heeft geen recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, omdat het kind niet ten minste zes maanden tot het huishouden van B behoort.

3.2 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 een buitenlandse belastingplichtige wordt het recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting 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. 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 (het wereldarbeidsinkomen).

3.3 Verlies inkomensafhankelijke combinatiekorting door opvang Oekraïense ontheemden

De oorlog in Oekraïne heeft geleid tot een toestroom van Oekraïense ontheemden⁴ naar Nederland. Deze toestroom heeft gezorgd voor een extra druk op de bestaande al volle opvangcentra. Omdat het gaat om een tijdelijke acute noodopvang van mensen in een noodsituatie, heeft de overheid particuliere gasthuishoudens opgeroepen om Oekraïense ontheemden in huis te nemen. Diverse particuliere gasthuishoudens hebben kamers beschikbaar gemaakt en vangen een groot deel van deze ontheemden op. De Oekraïense ontheemde heeft de verplichting om zich in te schrijven in de BRP op het adres waar hij verblijft. Dit is ook van belang om in aanmerking te kunnen komen voor bepaalde voorzieningen. Als een Oekraïense ontheemde zich inschrijft op het woonadres in de BRP van een alleenstaande belastingplichtige met een kind kan fiscaal partnerschap ontstaan. Omdat de inkomensafhankelijke combinatiekorting in het geval van fiscaal partnerschap enkel van toepassing is voor de minstverdiende partner kan in de bovenstaande situatie de belastingplichtige het recht op inkomensafhankelijke combinatiekorting verliezen.

Deze uitkomst acht ik niet in overeenstemming met de overheidsbrede lijn dat gasthuishoudens door de tijdelijke opvang van een Oekraïense ontheemde geen (financieel) nadelige gevolgen mogen ondervinden. Daarom keur ik met ingang van 1 januari 2022 vooruitlopend op wetgeving het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de belastingplichtige die in het kalenderjaar een hoger arbeidsinkomen heeft dan de Oekraïense ontheemde die zijn fiscaal partner is, toch in aanmerking kan komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

1. De Oekraïense ontheemde valt op grond van het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 onder de Richtlijn 2001/55/EG;
2. De belastingplichtige zou zonder de opvang van de Oekraïense ontheemde voldoen aan alle voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

De goedkeuring is beperkt tot de geldingsduur van Richtlijn 2001/55/EG die bescherming verleent aan ontheemde Oekraïners.

4 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 van het inkomstenbelastingdeel van de heffingskorting voor groene beleggingen.

Toepassing van dit principe op de premiedelen van de heffingskorting zou leiden tot een verschillende behandeling 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 belasting-

⁴ Personen die vallen onder de Richtlijn Tijdelijke Bescherming van de Europese Unie (Richtlijn 2001/55/EG). Dit zijn, onder voorwaarden, personen met de Oekraïense nationaliteit en personen die niet de Oekraïense nationaliteit hebben, maar wel een geldige permanente Oekraïense verblijfsvergunning hebben.



plichtige volgens hoofdstuk 5 Wet IB 2001 aan de voorwaarden van artikel 8.19 Wet IB 2001 zou voldoen.

5. Ingetrokken besluit

Het besluit van 19 september 2023, nr. 2023-17530 is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2025.

7. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit heffingskortingen.

Dit besluit wordt in de Staatscourant geplaatst.

Den Haag, 26 november 2024

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