



## **Fichebundel beleidsopties**

Bouwstenen voor een beter belastingstelsel

Datum 1 mei 2020  
Status Definitief



## Inhoudsopgave

<b>TOEKOMSTIGE BELASTINGMIX</b> .....	<b>6</b>
1. LAGERE PREMIES WERKNEMERSVERZEKERINGEN OF LAGERE LOON- EN INKOMENSHEFFING .....	6
2. FISCALISERING AOW .....	7
3. VERLAGEN AFTOPPINGSGRENS PENSIOENSPAREN.....	9
4. INVOEREN GRONDBELASTING.....	10
5. VERHOOGING VERLAAGD BTW-TARIEF NAAR 12% .....	12
6. GROTER BELASTINGGEBIED GEMEENTEN DOOR HERINVOEREN OZB-GEBRUIKERS WONINGEN IN COMBINATIE MET LAGERE LASTEN OP ARBEID .....	14
7. GROTER BELASTINGGEBIED GEMEENTEN DOOR INVOEREN INGEZETENENHEFFING IN COMBINATIE MET LAGERE LASTEN OP ARBEID .....	15
8. VERBREDE BELASTINGGRONDSLAG OZB.....	16
9. MODERNISEREN EN UITBREIDEN OVERIGE GEMEENTELIJKE BELASTINGEN.....	17
<b>BELASTEN VAN INKOMSTEN IN BOX 1</b> .....	<b>18</b>
10. ARBEIDSKORTING GENERIEK VERLAGEN EN HET AFBOWPERCENTAGE WORDT AFGESCHAFT .....	18
11. AFSCHAFFEN AFBOW ALGEMENE HEFFINGSKORTING (AHK) DOOR AANPASSING VAN DE TARIEFSTRUCTUUR.....	20
12. AFSCHAFFEN AFBOW ARBEIDSKORTING MET AANPASSING VAN DE TARIEFSTRUCTUUR.....	22
13. AFTREKPOSTEN OMZETTEN IN HEFFINGSKORTINGEN .....	24
14. IACK AFSCHAFFEN.....	27
15. WML VERHOGEN EN ALGEMENE HEFFINGSKORTING (AHK) VERLAGEN.....	28
16. EQUIVALENTIEFACTOREN TOEPASSEN OP DE HOOGTE HEFFINGSKORTINGEN.....	30
17. VERHOGEN AFBOWPUNT ALGEMENE HEFFINGSKORTING MET € 5.000 .....	31
<b>BELASTEN VAN (INKOMEN UIT) AANMERKELIJK BELANG</b> .....	<b>33</b>
18. AFSCHAFFEN LAGE TARIEF VPB.....	33
19. VERHOOGING BOX 2-TARIEF NAAR 30% OF 35%.....	35
20. AFSCHAFFEN DOELMATIGHEIDSMARGE GEBRUIKELIJK LOON .....	37
21. VERSOBERING UITZONDERING VAN EIGENWONINGSSCHULDEN VAN HET WETSVORSTEL EXCESSIEF LENEN BIJ EIGEN VENNOOTSCHAP .....	39
22. VERLAGEN VAN DE SCHULDENGRENS IN HET WETSVORSTEL EXCESSIEF LENEN BIJ EIGEN VENNOOTSCHAP.....	40
23. NIEUWE EIGENWONINGSSCHULDEN VALLEN ONDER WETSVORSTEL EXCESSIEF LENEN BIJ EIGEN VENNOOTSCHAP.....	42
24. TARIEFOPSTAP IN BOX 2 .....	44
25. INVOERING FORFAITAIR RENDEMENT BOX 2.....	46
26. AFSCHAFFING DSR VOOR HET AANMERKELIJK BELANG IN DE IB VOOR VERERVING EN SCHENKING.....	48
27. KLEINE AANMERKELIJK BELANGPAKKETTEN UITZONDEREN VAN BOR .....	49
28. VERHUURD VASTGOED STANDAARD AANMERKEN ALS BELEGGINGSVERMOGEN VOOR DE DSR EN DE BOR .....	51
29. VERLAGING VRIJSTELLING WAARDE GOING CONCERN NAAR 25% EN AFTOPPING OP € 5 MILJOEN IN DE BOR. ....	53
30. AFSCHAFFEN VAN VRIJSTELLING WAARDE GOING CONCERN IN DE BOR.....	55
31. GEBRUIKELIJK KAPITAALREGELING.....	57
32. RENTE OVER INGEHOUDEN WINSTEN IN DE BV BELASTEN IN BOX 2.....	60
33. INVOERING AANDEELHOUDERSREGISTER .....	63
<b>DIGITALE PLATFORMS</b> .....	<b>65</b>
34. VERPLICHTE GEGEVENSLEVERING DOOR DIGITALE PLATFORMS AAN DE BELASTINGDIENST .....	65
35. INHOUDINGSPLICHT VOOR PLATFORMAANBIEDERS VOOR ALLE INDIVIDUELE AANBIEDERS.....	67
36. VEREENVOUDIGING BELASTINGREGELS .....	69
37. VOORLICHTING DOOR DE PLATFORMS EN DE BELASTINGDIENST .....	70
<b>FISCALE VERGROENING</b> .....	<b>71</b>
38. VLIIEGBELASTING TARIEVEN VERDUBBELEN .....	73
39. VLIIEGBELASTING PER VLIIEGTUIG .....	75
40. AFSCHAFFEN TERUGGAAF BPM EN VRIJSTELLING MRB VOOR OVERHEIDSVOERTUIGEN.....	77
41. INTRODUCEREN BPM OP CO <sub>2</sub> GRONDSLAG VOOR BESTELAUTO'S VAN PARTICULIEREN EN ONDERNEMERS .....	79
42. MRB BESTELAUTO'S MEER IN EVENWICHT MET PERSONENAUTO'S .....	80
43. AFSCHAFFEN LEEFTIJDGRENSEN VAN 12 JAAR VOOR FIJNSTOFTOESLAG MRB BESTELAUTO'S .....	82
44. INVOERING STIKSTOFTOESLAG EN VERHOOGING FIJNSTOFTOESLAG IN MRB VOOR DIESELPERSONENAUTO'S EN DIESELBESTELAUTO'S .....	84
45. EEN ACCIJSVERHOOGING OP FOSSIELE BRANDSTOFFEN .....	86
46. ACCIJS .....	87
47. BTW OP VLIIEGTICKETS .....	89
48. INVOEREN CO <sub>2</sub> -COMPONENT IN DE GRONDSLAG VAN DE MRB.....	91
49. VERLAAGD ACCIJSSTARIEF OP HERNIEUWBARE BRANDSTOFFEN .....	92
50. IN INTERNATIONAAL VERBAND PLEITEN VOOR AFSCHAFFEN ACCIJSVRIJSTELLING BINNENVAART.....	94
51. IN INTERNATIONAAL VERBAND PLEITEN VOOR AFSCHAFFEN ACCIJSVRIJSTELLING ZEESCHEEPVAART .....	95
52. HOUDERSCHAPSBELASTING (MRB) OP BROMFIETSEN .....	97

53.	AANPASSEN ONBELASTE VERGOEDING VOOR WOON-WERKVERKEER .....	99
54.	VRIJSTELLING ELEKTRISCH VAREN .....	101
55.	VERHOOGING LEEFTIJDSTOEPASSING YOUNGTIMERREGELING .....	103
56.	CO2-BELASTING INDUSTRIE (LAGE TARIFERING) .....	104
57.	CO2-BELASTING INDUSTRIE (HOGE TARIFERING).....	106
58.	ENERGIEBELASTING MINDER DEGRESSIEF .....	108
59.	AFBOUWEN VRIJSTELLING VAN HEFFING OP ELEKTRICITEIT (EB EN ODE) VOOR METALLURGISCHE PROCÉDÉS .....	110
60.	AFBOUWEN VRIJSTELLING VAN HEFFING OP AARDGAS (EB EN ODE) VOOR METALLURGISCHE PROCÉDÉS .....	111
61.	AFBOUWEN VRIJSTELLING VAN HEFFING OP AARDGAS (EB EN ODE) VOOR MINERALOGISCHE PROCÉDÉS .....	112
62.	VERRUIMING MIA EN VAMIL.....	113
63.	INTENSIVERING ENERGIE-INVESTERINGSaftrek (EIA) .....	115
64.	BEPERKEN INPUTVRIJSTELLING EB VOOR AARDGAS GEBRUIKT IN WKK'S .....	116
65.	AFSCHAFEN VRIJSTELLING IN DE ENERGIEBELASTING, KOLENBELASTING EN ACCIJS VOOR FEEDSTOCKS (NIET-ENERGETISCH VERBRUIK).....	117
66.	HEFFING LUCHTVERVUILING INDUSTRIE.....	120
67.	BELASTINGDIFFERENTIATIE IN DE ENERGIEBELASTING VOOR BLAUWE EN GROENE WATERSTOF .....	121
68.	HEFFING OP LOZING VAN RESTWARMTE.....	122
69.	AFSCHAFEN VRIJSTELLING KOLENBELASTING VOOR KOLENCENTRALES .....	123
70.	VERHOGEN MINIMUM CO2-PRIJS ELEKTRICITEITSOPWEKKING .....	125
71.	SCHUIF IN DE ENERGIEBELASTING; BALANS AARDGAS EN ELEKTRICITEIT.....	126
72.	AFSCHAFEN TERUGGAAF ENERGIEBELASTING RELIGIEUZE- EN NON-PROFITINSTELLINGEN .....	130
73.	BELASTING OP NIET-DUURZAAM HOUT .....	131
74.	DIFFERENTIATIE EIGENWONINGFORFAIT NAAR ENERGIELABEL.....	133
75.	AFSCHAFFING LAGERE EB-TARIEF GLASTUINBOUW .....	134
76.	HEFFING OP KUNSTMEST .....	137
77.	GEDIFFERENTIEERDE BELASTING OP GEWASBESCHERMINGSMIDDELEN.....	139
78.	VERHOGEN AFVALSTOFFENBELASTING.....	142
79.	GRONDWATER STERKER BELASTEN IN DE LEIDINGWATERBELASTING .....	143
80.	BELASTING OP (CONSUMENTEN)VUURWERK.....	145
<b>BELASTEN VAN VERMOGEN.....</b>		<b>147</b>
81.	EIGEN WONING NAAR BOX 3 MET GENERIEKE VRIJSTELLING GELIJK AAN DE GEMIDDELDE WOZ- WAARDE.....	147
82.	VERSNELD AFBOUWEN HRA EN EWF (NAAR EEN VORM VAN 'DEFISCALISEREN'), BORGEN AFLOSSINGSEIS .....	151
83.	AFBOUW HRA EN EWF IN HUIDIG PAD (IN 2036 UITGEFASEERD), BORGEN AFLOSSINGSEIS (70%).....	154
84.	BEVRIEZING EWF OP 0,6% EN VERHOOGING EWF VOOR WONINGEN BOVEN € 300.000.....	156
85.	BEPERKEN HRA TOT € 300.000, VERVALLEN BIJLEENREGELING, VERVALLEN DERTIG-JAARSTERMIJN EN VERVALLEN FISCALE TOETS AFLOSSINGSVERPLICHTING .....	158
86.	AFSCHAFEN OVERDRACHTSBELASTING WONINGEN .....	161
87.	SCHENKINGSVRIJSTELLING EIGEN WONING AFSCHAFEN.....	162
88.	INVOERING PROGRESSIEF TARIEF IN BOX 3 .....	163
89.	INVOERING VERMOGENSBELASTING .....	164
90.	AANPASSEN REGELING TIJDELIJKE VERHUUR EIGEN WONING .....	166
91.	AFSCHRIJVINGSBEPERKING GEBOUWEN IN VPB DOORTREKKEN NAAR IB-ONDERNEMING.....	168
92.	FBI MAG NIET MEER DIRECT IN VASTGOED BELEGGEN.....	170
93.	SCHENK- EN ERFBELASTING; HOGER TARIEF GROTE VERMOGENS .....	171
94.	SCHENK- EN ERFBELASTING; GELIJKTREKKEN TARIEVEN KINDEREN EN KLEINKINDEREN.....	172
95.	SCHENK- EN ERFBELASTING; BEPERKING ESTATEPLANNING IN HUWELIJK .....	173
96.	SCHENK- EN ERFBELASTING; REKENING HOUDEN MET VERSCHILLEN IN LEEFVORMEN.....	174
<b>GEZONDHEIDSGERELATEERDE BELASTINGEN .....</b>		<b>175</b>
97.	HET VERHOGEN VAN DE TARIEVEN VAN DE ACCIJS OP TABAK .....	175
98.	INVOEREN VAN EEN VERBRUIKSBELASTING OP NICOTINEHOUDENDE EN NIET-NICOTINEHOUDENDE VLOEISTOFFEN VOOR GEBRUIK IN E-SIGARETTEN (BELASTINGHEFFING OP E-SIGARETTEN) .....	177
99.	HET VERHOGEN VAN DE TARIEVEN VAN DE ACCIJS OP ALCOHOLHOUDENDE DRANKEN .....	180
100.	EXTRA VERLAAGD BTW-TARIEF OP GROENTE EN FRUIT.....	183
101.	STAFFELS INVOEREN IN DE VERBRUIKSBELASTING OP ALCOHOLVRIJE DRANKEN (FRISDRANKBELASTING) OP BASIS VAN SUIKERGEHALTE .....	185
102.	ALGEMEEN BTW-TARIEF OP ONGEZONDE PRODUCTEN.....	188
103.	HET INTRODUCEREN VAN EEN VERBRUIKSBELASTING OP ONGEZONDE PRODUCTEN (NIET ZIJNDE DRANKEN) .....	190
104.	BELASTING OP HET HOUDEN VAN DIEREN (DIERENTAKS).....	193
105.	SLACHTTAKS (OP INPUT, D.W.Z. EEN DIER) .....	195
106.	SLACHTTAKS .....	198
107.	ALGEMEEN BTW-TARIEF OP VLEES .....	201
108.	CONSUMENTENVLEESTAKS .....	204
<b>REGULERING VAN WERK .....</b>		<b>208</b>
109.	ZELFSTANDIGENAFTREK AFSCHAFEN .....	208

110.	STARTERSAFTREK AFSCHAFFEN .....	210
111.	AFTREK SPEUR- EN ONTWIKKELINGSWERK AFSCHAFFEN .....	211
112.	MEEWERKAFTREK AFSCHAFFEN .....	212
113.	STARTERSAFTREK BIJ ARBEIDSONGESCHIKTHEID AFSCHAFFEN .....	213
114.	STAKINGSAFTREK AFSCHAFFEN .....	214
115.	MKB-WINSTVRIJSTELLING AFSCHAFFEN .....	215
116.	AFSCHAFFING AFTREKBAARHEID TOEVOEGING AAN FISCALE OUDEDAGSRESERVE (FOR) .....	217
117.	VOORTWENTELING NIET-GEREALISEERDE ZELFSTANDIGENAFTREK AFSCHAFFEN .....	218
118.	KLEINSCHALIGHEIDSVANDESTERINGSAFTREK INTENSIVEREN .....	219
<b>BELASTINGHEFFING MULTINATIONALS .....</b>		<b>220</b>
119.	A1 BEGRENSEN DE JAARLIJKSE VERLIESVERREKENING, IN COMBINATIE MET ONBEPERKTE VOORTWENTELING .....	222
120.	A2 AFTREKBEPERKING OP AANDEELHOUDERSKOSTEN .....	224
121.	A3 ONDERZOEK AFTREKBEPERKING OP ROYALTY'S BINNEN CONCERN .....	226
122.	A4 GEZAMENLIJKE CAP AFTREKBEPERKINGEN .....	228
123.	A5 EFFECTIEVERE CFC-MAATREGEL .....	230
124.	A6 VERREKENPRIJSVERSCHILLEN TEGENGAAN .....	233
125.	A7 AFSCHRIJVINGSBEPERKING BIJ LAAGBELASTE VERMOGENSOVERDRACHTEN BINNEN CONCERN .....	235
126.	B1 RENTEAFSTREK BEPERKEN; AANSCHERPING EARNINGSSTRIPPING .....	237
127.	B2 RENTEAFSTREK DEELNEMINGEN BEPERKEN; NETTO-DEELNEMINGSVRIJSTELLING (REPARATIE BOSAL-GAT) .....	239
128.	B3 UITBREIDEN AFTREKBEPERKING ARTIKEL 10A NAAR ROYALTY'S, LEASE EN HUUR .....	241
129.	B4 AFTREKBEPERKING VOOR LAAGBELASTE BETALINGEN BINNEN CONCERN .....	242
130.	B5 CFC OP ACTIEVE INKOMSTEN .....	244
131.	B6 NIET CONDITIONELE BRONHEFFINGEN OP RENTE EN ROYALTY'S .....	245
132.	B7 EIGEN VERMOGEN-EIS 8C, GEEN 'SAFE HARBOURS' MEER .....	247
133.	B8 UNILATERALE DIGITALEDIENSTENBELASTING (DDB) .....	249
134.	B9 HEFFING DIE SAMENHANGT MET WERKELEGENHEID .....	251
135.	C1 VERLAGING TARIEF VAN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING .....	253
136.	C2 TARIEFVERLAGING INNOVATIEBOX .....	254
137.	C3 TEMPORISERING AFTREK LIQUIDATIE- EN STAKINGSVERLIEZEN .....	256
138.	C4 AFSCHAFFEN AFTREKVERBOD AAN- EN VERKOOPKOSTEN DEELNEMING .....	258
<b>VEREENVOUDIGING .....</b>		<b>260</b>
139.	HERZIENING SYSTEMATIEK WERKGEVERSBETALINGEN (BETALING UWV-UITKERINGEN VIA DE WERKGEVER) .....	260
140.	VEREENVOUDIGEN HEFFING ENERGIEBELASTING BIJ ENERGIEDIEFSTAL .....	262
141.	AFSCHAFFEN MOGELIJKHEID OM VERLIEZEN ACHTERWAARTS TE VERREKENEN IN DE VPB (CARRY-BACK) .....	264
142.	WETTELIJKE HERZIENINGSREGELING AANVULLINGEN AANGIFTE (BEZWAARPROCEDURES IB) .....	266
143.	AUTOMATISCHE OPSCHORTING VERJARINGSTERMIJN .....	268
144.	AANPASSEN OVERGANGSREGELING OLDTIMERS (TOEZICHT MOGELIJK MAKEN) .....	270
145.	AANPASSEN OVERGANGSREGELING OLDTIMERS (VERVANGEN DOOR KWARTTARIEF) .....	271
146.	FORFAITAIERE CORRECTIE PRIVÉGEBRUIK AUTO IN DE BTW .....	273
147.	VEREENVOUDIGEN ENERGIEBELASTING BIJ AGGREGATEN .....	275
148.	AFSCHAFFEN AFTREKVERBOD AAN- EN VERKOOPKOSTEN DEELNEMINGEN (VPB) .....	277
149.	GEBRUIKELIJK LOON: VASTSTELLEN PER SECTOR .....	278
150.	GEBRUIKELIJK LOON : TEGENBEWIJS IN GEVAL VAN VERLIES .....	279
151.	WIJZIGING FISCALE BEHANDELING PARTNERALIMENTATIE M.B.T. WOONGENOT .....	280
152.	BEPERKING VAN DE BOR EN DE DOORSCHUIFREGELING DOOR HET UITSLUITEN VAN VERHUUR VAN VASTGOED .....	282
153.	AFSCHAFFING VAN DE BEDRIJFSOPVOLGINGSFACILITEIT VOOR DE SCHENK- EN ERFBELASTING .....	283
154.	ONTMOEDIGEN SAMENWERKINGSVERBAND MET DE EIGEN BV .....	285
155.	AFSCHAFFEN BIJZONDERE REGELINGEN IN DE MRB .....	287
156.	TERUGGAAFREGELINGEN IN DE ENERGIEBELASTING AFSCHAFFEN .....	288
157.	AFSCHAFFING PREMIE VOOR HET UITVOERINGSFONDS VOOR DE OVERHEID (HIERNA: UFO-PREMIE) .....	290
158.	AANPASSEN SCHORSINGSREGELING (TOEGESTAAN WEGGEBRUIK VERDUIDELIJKEN) .....	291
159.	WAARDERINGSVOORSCHRIFT KANSSPELBELASTING: PRIJZEN IN NATURA .....	292
160.	FAMILIEBEGRIJPPEN IN DE SCHENK- EN ERFBELASTING .....	293
161.	(VERZUIM-)BOETE BIJ NIET- OF NIET TIJDIG AANLEVEREN VAN GEVRAAGDE GEGEVENS .....	294
162.	VEREENVOUDIGEN OF AFSCHAFFEN AFTREK UITGAVEN VOOR SPECIFIEKE ZORGCOSTEN .....	296
163.	INWINNEN FACTOR A .....	298
164.	AFSCHAFFING WOM-VRIJSTELLINGEN .....	299
165.	AFSCHAFFEN VERLAAGD ACCIJNSTARIEF KLEINE BROUWERIJEN .....	300
166.	AFSCHAFFEN VAN DE MIDDELINGSREGELING .....	301
167.	AANPASSING GIFTENAFTREK DOOR AFSCHAFFING MULTIPLIËR .....	302
168.	AFSCHAFFING GIFTENAFTREK .....	303
169.	AANPASSING GIFTENAFTREK .....	305

## Toekomstige belastingmix

1. Lagere premies werknemersverzekeringen of lagere loon- en inkomensheffing	
<b>Thema</b>	Belastingmix
<b>Doel</b>	Lagere lasten op arbeid
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Deze maatregel is illustratief van aard en verlaagt: <ul style="list-style-type: none"> <li>• de tarieven van de loon- en inkomensheffing met 1%-punt</li> <li>• de premies werknemersverzekeringen, door een 1%-punt verlaging van het Aof-tarief</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
Zowel een verlaging van de loon- en inkomensheffing (burgers) als van de premies werknemersverzekeringen (bedrijven) zorgt voor een lagere belastingdruk op arbeid. Dat maakt werken (op de lange termijn) aantrekkelijker.	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Een verlaging van de belasting op arbeid heeft een positief effect op het arbeidsaanbod en de economische groei.
<b>Begroting</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Een verlaging van zowel het basistarief als het toptarief in de loon- en inkomensheffing met 1%-punt kost circa 3,9 miljard</li> <li>2. Een verlaging van de Aof met 1%-punt kost circa 2,2 miljard euro (exclusief tweede-orde effecten)</li> </ol>
<b>Overig</b>	Bijna 20% van de Aof-grondslag betreft premies betaald door de overheid (als werkgever of over uitkeringen). Door het lagere Aof-premietarief daalt de loonbijstelling voor de overheid. Hiervoor wordt het uitgavenplafond automatisch gecorrigeerd, waardoor dit niet zorgt voor ruimte op de begrotingen van departementen. De lastenverlichting slaat dus vrijwel alleen neer bij bedrijven. Met een verlaging van de AWF en UFO premie zouden zowel de markt als de overheid worden bereikt.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Het betreft een parameterwijziging

2. Fiscalisering AOW	
<b>Thema</b>	Belastingmix
<b>Doel</b>	Uniformering fiscale stelsel, grondslagverbreding
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
De premieheffing voor de AOW wordt in 18 jaar met stappen van 1%-punt per jaar geleidelijk vervangen door financiering uit algemene middelen met verhoging van het tarief in de voormalige 1e en 2e schijf van de inkomstenbelasting.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Door de AOW te fiscaliseren krijgen AOW-gerechtigden dezelfde belastingtarieven als niet-AOW-gerechtigden. De inkomenspositie van ouderen is sterk verbeterd t.o.v. 50 jaar geleden toen de AOW werd ingevoerd, waardoor de premievrijstelling minder noodzakelijk is.</li> <li>• Vanuit het levensloopperspectief ligt het nu veel minder dan vroeger voor de hand om ouderen geen AOW-premie te laten betalen. Dit betekent immers dat zij tijdens hun werkzame leven hogere lasten moeten betalen, terwijl zij die dan wellicht juist minder goed kunnen dragen.</li> <li>• De AOW wordt op dit moment al gedeeltelijk betaald uit de algemene middelen. Door de AOW-premie geleidelijk te verlagen en het belastingtarief in de eerste schijf tegelijkertijd met hetzelfde percentage te verhogen, wordt de AOW op termijn gefiscaliseerd.</li> <li>• In die structurele situatie ontstaat ook voor AOW-gerechtigden een tweeschijvenstelsel (waar nu nog een drieschijvenstelsel geldt). Het is ook mogelijk om de AOW gedeeltelijk (met een aantal procentpunten) te fiscaliseren.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Het effect op de werkgelegenheid is onbekend. De hogere belastingdruk op het aanvullende pensioen vermindert het financiële voordeel van het aanbod op de arbeidsmarkt, maar het lagere netto-inkomen na pensionering kan ook een prikkel geven om langer door te werken. Wanneer de opbrengst wordt teruggesluisd naar werkenden worden de lasten op arbeid verlaagd met als gevolg een positief effect op het arbeidsaanbod. Het effect op de productiviteit is verwaarloosbaar.
<b>Begroting</b>	De opbrengst van deze maatregel voor de schatkist wordt geschat op structureel circa € 4 miljard. Dit betreft een schatting waarin effecten van vergrijzing en de houdbaarheidsbijdrage ('Bosbelasting') op een vrij grove wijze zijn meegenomen. Bij precieze doorrekening van deze maatregel kan de opbrengst hoger of lager dan € 4 miljard uitvallen.
<b>Inkomenseffecten</b>	De maatregel raakt AOW'ers met aanvullend pensioen. Zij gaan er op achteruit. Bij geleidelijke invoering wordt dit effect gespreid over meerdere jaren. De hoogte van de AOW blijft netto-netto gekoppeld aan het minimumloon. De inkomensverdeling wordt ongelijker: de Gini-coëfficiënt stijgt na volledige implementatie met 1,7%. Dit komt omdat de omvangrijke groep met een klein tot gemiddeld pensioen er relatief veel op achteruitgaat.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	In de meeste gevallen maakt het voor de Belastingdienst niet uit of AOW-gerechtigden meer belasting gaan betalen/AOW-premie gaan betalen. Alleen in grensoverschrijdende situaties kan het effect hebben. De belastingheffing en de verzekeringsplicht/premieplicht lopen namelijk niet altijd parallel in grensoverschrijdende situaties. Belastingdienst hoeft bij volledige fiscalisering niet meer het aandeel van de AOW-premie in de voorlopige en definitieve verdeelsleutels van LH/IB/pVV te berekenen en af te rekenen. Er kan cumulatie van heffingen optreden door onderworpenheid aan belasting in Nederland zonder opbouw van AOW en door premieplicht in een ander land waar de betrokkene verzekerd is voor ouderdomspensioen. Dit is niet toegestaan op grond van Europees recht. Dit leidt namelijk tot een ongelijke behandeling in de zin van artikel 11 van de Europese SV-Verordening. Om deze ongelijke behandeling tegen te gaan, moeten de personen die in

Nederland niet verzekerd zijn, maar hier wel belasting betalen gecompenseerd te worden. Het is een complexe structuuraanpassing omdat het biljet buitenlandse aangifte uit elkaar moet worden getrokken.



3. Verlagen aftoppingsgrens pensioensparen																
<b>Thema</b>	Belastingmix															
<b>Doel</b>	Grondslagverbreding															
<b>Omschrijving van de maatregel</b>																
<ul style="list-style-type: none"> <li>Opbouw van aanvullend pensioen over een inkomen tot de aftoppingsgrens wordt fiscaal gefaciliteerd met de omkeerregel. Ook is het jaarlijkse rendement niet belast in box 3. Voor de opbouw van nettopensioen over het inkomen boven de aftoppingsgrens geldt alleen een box 3-vrijstelling.</li> <li>De aftoppingsgrens ligt in 2020 op € 110.111. De aftoppingsgrens kan worden verlaagd naar bijvoorbeeld € 80.000 (ongeveer 2x modaal) of € 60.000 (ongeveer 1½x modaal).</li> </ul>																
<b>Achtergrond/rationale</b>																
<ul style="list-style-type: none"> <li>De fiscale facilitering van aanvullend pensioenopbouw beoogt pensioenopbouw te stimuleren. Zonder overheidsingrijpen zouden meer werkenden te weinig pensioen opbouwen (myopie). Door de omkeerregel valt de belastingheffing bovendien in de tijd gelijk met het genietingsmoment van de pensioenuitkering.</li> <li>Bij hogere inkomens neemt het beleidsmatige belang van de fiscale facilitering af. Relatief te weinig sparen leidt bij hoge inkomens na pensionering bijvoorbeeld niet tot een extra beroep op collectieve voorzieningen, zoals toeslagen.</li> </ul>																
<b>Effecten</b>																
<b>Economie</b>	-															
<b>Begroting</b>	<p>Een verlaging van de aftoppingsgrens leidt tot het naar voren halen van belastingopbrengsten en per saldo tot hogere belastingopbrengsten. Op lange termijn wordt de hogere opbrengst die direct uit de maatregel volgt gedrukt door lagere belastingopbrengsten uit pensioenuitkeringen. In dergelijke gevallen wordt de netto contante waarde van de opbrengst berekend en omgerekend naar een vlakke reeks. Deze reeks is de lastenrelevante reeks en is hieronder getoond.</p> <p>Tabel: budgettair effect NCW (miljard euro; + is opbrengst voor het lastenkader)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>2023</th> <th>2024</th> <th>2025</th> <th>Struc.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Aftoppen naar € 80.000</td> <td>0,1</td> <td>0,1</td> <td>0,1</td> <td>0,1</td> </tr> <tr> <td>Aftoppen naar € 60.000</td> <td>0,3</td> <td>0,3</td> <td>0,3</td> <td>0,3</td> </tr> </tbody> </table>		2023	2024	2025	Struc.	Aftoppen naar € 80.000	0,1	0,1	0,1	0,1	Aftoppen naar € 60.000	0,3	0,3	0,3	0,3
	2023	2024	2025	Struc.												
Aftoppen naar € 80.000	0,1	0,1	0,1	0,1												
Aftoppen naar € 60.000	0,3	0,3	0,3	0,3												
<b>Overig</b>	Meer werkenden krijgen te maken met de aftoppingsgrens. Zij moeten een keuze maken om wel of niet in aanvulling op een brutopensioen ook een nettopensioen op te bouwen.															
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p>Meer werkgevers krijgen te maken met de aftoppingsgrens. Pensioenfondsen en verzekeraars moeten meer nettopensioenregelingen uitvoeren en renseigneren aan Belastingdienst.</p> <p>De maatregel is een parameteraanpassing voor de loonheffingen voor werkgevers/softwareleveranciers. Sociale partners zullen moeten onderhandelen over compensatie en aanbieden regelingen.</p>															

4. Invoeren grondbelasting	
<b>Thema</b>	Belastingmix
<b>Doel</b>	Minder verstorende belastingmix
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Eigenaren van grond betalen een jaarlijkse belasting over de waarde van hun grondbezit.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grond is een efficiënte belastinggrondslag omdat de hoeveelheid grond vrijwel vastligt. Eigenaren van grond kunnen de belasting bovendien niet ontlopen door minder grond aan te bieden.</li> <li>• Een grondbelasting sluit goed aan bij het profijtbeginsel: als een lokale ontwikkeling (bijvoorbeeld investering door een gemeente in park, verbeterde toegang uitvalswegen, etc) resulteert in een waardevoller leefomgeving, neemt de grondwaarde toe en daarmee ook de grondbelasting. Huishoudens die het meest profiteren van een dergelijke (publieke) investering, dragen hier dan ook het meeste aan bij.</li> <li>• Een grondbelasting is bovendien minder verstorend dan de bestaande onroerendezaakbelasting. Immers heft de OZB ook over de waarde van de opstal, wat investeringen in het eigen huis ontmoedigt. Of daar daadwerkelijk sprake van is hangt af van het niveau van de OZB.</li> <li>• Vanuit het perspectief van een zo min mogelijk verstorende belastingmix is het daarom wenselijk belasting op grond te intensiveren, omdat dat ruimte biedt om andere, meer verstorende belastingen te verlagen. Een naventante verlaging van de lasten op arbeid vergroot het arbeidsaanbod en dus economische groei.</li> <li>• Een grondbelasting kan positieve effecten hebben op de huizenmarkt. Uit de empirische literatuur blijkt dat het belasten van vastgoed de huizenprijscyclischeit verlaagt. Uit de economische literatuur komt naar voren dat de huizenprijsvolatiliteit het hoogste is op locaties waar grondprijzen relatief hoog zijn. Op deze locaties heeft een grondbelasting juist de meeste impact. Omdat door de lagere grondwaarde ook de leenbehoefte daalt, draagt een grondbelasting ook via lagere schuldpbouw bij aan meer financiële stabiliteit en een lagere macro-economische volatiliteit.</li> <li>• Een grondbelasting kan zowel op rijksniveau als op lokaal- (gemeente)niveau vorm krijgen. Een lokale variant sluit beter aan bij het subsidiariteitsbeginsel omdat het gemeenten prikkelt investeringen in (de kwaliteit van) de leefomgeving te bevorderen. Een rijksvariant biedt meer scope om centraal te sturen met oog op overwegingen als woningmarkt, koopkrachtontwikkeling, herverdeling, enz.</li> <li>• De Waarderingskamer stelt dat een grondbelasting niet goed aansluit bij het Nederlandse ruimtelijkeordeningsbeleid. Een grondbelasting zou betaalbare woningbouw op centrumlocaties economisch onmogelijk kunnen maken. Dat is alleen te voorkomen door zeer strikt vast te leggen wat op een bepaalde locatie wel en niet mag. Maar die heel gedetailleerde bestemmingsplannen worden met de Omgevingswet juist afgeschaft.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	<p>Een jaarlijkse grondbelasting is zeer beperkt verstorend voor gedrag van burgers en bedrijven. Een groter aandeel in de belastingmix is daarmee bevorderlijk voor economische groei.</p> <p>De grondbelasting belast alleen eigenaren en geen gebruikers. Ten opzichte van de huidige lastenverdeling bij de OZB zal er dus een lastenverschuiving ontstaan (voor niet-woningen geldt ook een gebruikersdeel). Tevens zullen (uitgaande van een uniform tarief) grote percelen met relatief goedkope opstallen zwaarder belast worden ten opzichte van de OZB en kleine percelen met dure opstallen juist minder zwaar.</p>

<b>Begroting</b>	<p>Volgens de Nationale Rekeningen (CBS) was de grond onder woningen in Nederland in 2018 zo'n € 1156 miljard waard. Een grondbelasting zou voor iedere 0,1% zou dus € 1 miljard opleveren. Daar komt nog een bedrag bij voor de grondwaarde van niet-woningen. Bij deze raming moet er rekening mee worden gehouden dat de grondbelasting de grondwaarde verlaagt.</p> <p>In de decentrale variant is het denkbaar de OZB te verlagen dan wel de rijksbijdrage (Gemeentefonds) te korten.</p>
<b>Overig</b>	<p>Een grondbelasting zou qua grondslag deels overlappen met de reeds bestaande OZB. Twee belastingen op 1 grondslag – waarbij de belastingen mogelijk op verschillende doelen sturen – is onwenselijk. Invoering van een grondbelasting moet dus gezien worden in samenhang met de OZB.</p>
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p>Om grondbelasting te kunnen heffen moet de huidige WOZ-waarde worden gesplitst in een waarde voor de opstal en een waarde voor de grond. Dit is in de huidige situatie niet nodig (behalve bij erfpacht of opstalverzekeringen) en zorgt dus voor een aanzienlijke toename van de uitvoeringskosten. In tegenstelling tot de marktwaarde van woningen als geheel is de 'gecorrigeerde vervangingswaarde van de opstal' geen ingeburgerd begrip. Daarom zal ook het onderbouwen van deze taxaties en het behandelen van ingediende bezwaarschriften ertegen de uitvoeringskosten doen toenemen.</p> <p>De Waarderingskamer twijfelt over de eenvoud van deze methode. Een eigen waarderingsmethode voor de grond op een systematische basis en los van de WOZ werkt mogelijk beter, maar ook dan heeft Waarderingskamer bedenkingen bij uitvoerbaarheid.</p> <p>Voor de uitvoering van een nationale grondwaardebelasting moet een nieuw aangiftesysteem worden gebouwd, dat gekoppeld moet worden met de overige geautomatiseerde systemen (zoals inningssystemen). Aansluiting van nieuwe belastingen op de inningssystemen is in verband met de uitfasering van het ETM-systeem in ieder geval niet eerder mogelijk dan in 2023. Het eerstvolgende moment daarna waarop aansluiting feitelijk kan plaatsvinden moet worden vastgesteld met een uitvoeringstoets.</p>

5. Verhoging verlaagd btw-tarief naar 12%											
<b>Thema</b>	Belastingmix										
<b>Doel</b>	Efficiëntere belastingmix, Administratieve vereenvoudiging, fiscaal neutralere btw en effectievere gedragssturing.										
<b>Omschrijving van de maatregel</b>											
De maatregel behelst het verhogen van het verlaagde btw-tarief tot 12%. Dat betekent dat het verlaagde btw-tarief van 9% met 3 procentpunten wordt verhoogd.											
<b>Achtergrond/rationale</b>											
<ul style="list-style-type: none"> <li>De goederen en diensten die onder het verlaagde btw-tarief vallen worden fiscaal relatief aantrekkelijker behandeld dan goederen en diensten die onder het algemene tarief vallen. Btw-tarieven die meer zijn geüniformeerd, verstoren de consumptie- en productiebeslissingen minder. Dat leidt tot een welvaartswinst.<sup>1</sup></li> <li>Rapporten van onder andere het IMF en het CPB wijzen erop dat differentiatie van btw-tarieven niet aantoonbaar bijdraagt aan de beoogde doelen.</li> <li>De belastingderving is groot, maar de bereikte herverdeling is klein. In plaats van verlaagde btw-tarieven zijn er betere beleidsinstrumenten om mensen met lagere inkomens te helpen, zoals de inkomstenbelasting.<sup>2</sup></li> <li>Ook is geen sprake van een aantoonbaar effect op de werkgelegenheid in arbeidsintensieve sectoren.</li> <li>De verlaagde btw-tarieven op de consumptie van merit-goederen genereren niet optimaal de beoogde positieve interne en externe effecten. De btw is namelijk niet het geëigende instrument om prijzen te corrigeren.<sup>3</sup></li> </ul>											
<b>Effecten</b>											
<b>Economie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Een aanpassing van het verlaagde btw-tarief heeft naar verwachting geen effecten op de economische groei, wel is sprake van een positief welvaartseffect doordat keuzes tussen goederen onder het verlaagde en normale btw-tarief minder verstoord worden.</li> <li>Het verhogen van het verlaagde btw-tarief leidt tot zowel winnaars als verliezers. Bepaalde sectoren in het verlaagde tarief zouden kunnen krimpen, maar de omvang van dat effect is onzeker.</li> </ul>										
<b>Begroting</b>	<p>De budgettaire opbrengst bedraagt (x € miljard)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>2023</th> <th>2024</th> <th>2025</th> <th>Structureel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>3,1</td> <td>3,1</td> <td>3,1</td> <td>3,1</td> </tr> </tbody> </table>		2023	2024	2025	Structureel		3,1	3,1	3,1	3,1
	2023	2024	2025	Structureel							
	3,1	3,1	3,1	3,1							
<b>Overig</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Het verhogen van het verlaagde btw-tarief naar 12% kan mogelijk leiden tot grenseffecten, waardoor btw-opbrengsten verloren gaan.</li> <li>Voor elke productgroep hangt de omvang van het grenseffect af van de geschiktheid voor grensoverschrijdende aankoop, de prijselasticiteit en het prijsverschil met aangrenzende landen.</li> <li>De verwachting is dat grenseffecten zich voornamelijk zullen voordoen bij bepaalde levensmiddelen en accijnsgoederen. Hierbij is van belang hoe het prijspeil voor deze producten in Nederland zich verhoudt tot de ons omringende landen. Ten opzichte van België ligt het prijspeil van deze goederen in Nederland lager.<sup>4</sup></li> </ul>										

<sup>1</sup> CPB Policy brief 2014/02, 'Bouwstenen voor een moderne btw' (2014), p. 14.

<sup>2</sup> IMF, Tax Reform in the Netherlands: moving closer to best practices, Selected Issues paper on the Kingdom of the Netherlands, IMF country report No. 16/46 (2016); CPB Policy brief 2014/02, 'Bouwstenen voor een moderne btw' (2014); OECD, Tax Policy Study No. 20 - Tax Policy Reform and Economic Growth, Annex B, 2010, p. 115; Europese Commissie (2003), Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services; Kosonen (2010), What was actually cut in the barber's VAT cut?, VATT Working Paper no. 18; Harju en Kosonen (2014), The inefficiency of reduced VAT rates: evidence from restaurant industry.

<sup>3</sup> Institute for Fiscal Studies (2011), A retrospective evaluation of elements of the VAT; CPB Policy brief 2014/02, 'Bouwstenen voor een moderne btw' (2014), p. 14.

<sup>4</sup> Uit het verouderde Jaarverslag prijzenobservatorium uit 2017 blijkt dat in België de prijzen voor (zowel bewerkte als onbewerkte) levensmiddelen gemiddeld 12,9% hoger waren dan in Nederland. Maar liefst 69,9 procent van de gemeenschappelijk producten met Nederland kostten destijds meer in België; Jaarverslag prijzenobservatorium 2017, p. 107.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het totaaleffect is op dit moment niet te berekenen. De uitkomst hangt mede af van de mate waarin de btw-verhoging wordt doorberekend aan de consument en of de relatieve concurrentiepositie van Nederland minder gunstig is voor bepaalde goederen.</li> <li>• Grenseffecten bij arbeidsintensieve diensten die betrekking hebben op onroerende zaken (schoonmaak, schilderwerk) zullen beperkt zijn, omdat het btw-tarief van toepassing is van de lidstaat waar de onroerende zaak is gelegen.</li> </ul>
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p>Parameteraanpassing. Deze parameter kan per 2022 worden gewijzigd, met de kanttekening dat het daarna 9 jaar niet mogelijk is een wijziging in het btw-tarief door te voeren (cf. parameterbrief).</p>

## 6. Groter belastinggebied gemeenten door herinvoeren OZB-gebruikers woningen in combinatie met lagere lasten op arbeid

<b>Thema</b>	Belastingmix
<b>Doel</b>	Economisch efficiëntere belastingmix in combinatie met een groter gemeentelijk belastinggebied.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Verschuiving van € 4 of 6 miljard van de belasting op arbeid naar het gemeentelijk belastinggebied. Dat kan (geheel of gedeeltelijk) door de onroerendezaakbelasting-gebruikers woningen opnieuw in te voeren. De belasting betreft een (door de gemeenteraad vast te stellen) percentage van de WOZ-waarde van de woning.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De OZB is een belasting op het profijt van voorzieningen, dat neerslaat in de waarde van vastgoed. Vastgoed wordt in Nederland relatief licht belast. Een hogere OZB – dat kan door herinvoering van de OZB-gebruikers - zou de belastingmix op rijksniveau economisch efficiënter maken. Ook gaat het om een toekomstbestendige grondslag.</li> <li>• De OZB-gebruikers woningen is een stabiele belasting met lage uitvoeringskosten, die economisch minder verstorend uitpakt dan veel andere belastingsoorten. Door de immobiele aard van onroerend goed kan van belastingontwijking in principe geen sprake zijn.</li> <li>• De OZB-gebruikers woningen heeft reeds bestaan van 1971 tot 2006. De afschaffing van de OZB-gebruikers woningen heeft de financiële autonomie van gemeenten aanmerkelijk ingeperkt (het gemeentelijk belastinggebied werd 25% kleiner) en heeft ertoe geleid dat een grote groep stemgerechtigden (huurders) niet langer wezenlijk bijdroeg aan de algemene middelen van de gemeente. Dit heeft het verband tussen bepalen en betalen op lokaal niveau aangetast.</li> <li>• Voor gemeenten neemt de financiële afhankelijkheid van het Rijk af. Tevens worden zij minder gevoelig voor de dynamiek in de accessen. De buffer om extra uitgaven te doen of schokken op te vangen wordt groter.</li> <li>• De vitaliteit van de lokale democratie neemt toe: meer inwoners worden beter betrokken bij de afweging tussen bepalen en betalen. De lastenverdeling binnen een gemeente wordt evenwichtiger als ook huurders OZB gaan betalen.</li> </ul> <p><b>Aandachtspunten:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Herinvoering zou de armoedeval kunnen vergroten, afhankelijk van de wijze waarop het kwijtscheldingsbeleid wordt vormgegeven.</li> <li>• Voor onzelfstandige woondelen in niet-woningen geldt nu de woondelenvrijstelling. Deze moet worden afgeschaft als de OZB-gebruikers woningen weer wordt ingevoerd.</li> <li>• NB: Logischerwijs moet ook het gebruikersdeel van de belasting op roerende woon- en bedrijfsruimten (RWBB) weer worden ingevoerd. Deze belasting – het equivalent van de OZB – geldt voor eigenaren van onder meer woonwagens en woonboten. Het gebruikersdeel is m.i.v. 2006 - tegelijk met de OZB-gebruikers woningen - afgeschaft.</li> <li>• Zichtbaarheid. Goed uitleggen aan burgers dat een verlaging van de loon- en inkomstenbelasting hiertegenover staat.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	De OZB-gebruikers woningen is economisch relatief weinig verstorend, in combinatie met lagere lasten op arbeid kan ook sprake zijn van een positief effect op het arbeidsaanbod en de economische groei.
<b>Begroting</b>	Belastingschuif van Rijk naar gemeenten van € 4 of 6 miljard
<b>Overig</b>	De belastingschuif moet ook worden verwerkt in de begroting van het gemeentefonds.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De WOZ-waarde wordt jaarlijks geactualiseerd. Voor gemeenten geldt: de uitvoeringskosten zijn laag omdat het meeloopt met de uitvoering van het eigenarendeel dat reeds wordt geheven en omdat de belasting tot 2006 al bestond. Een goede publieksvoorlichting is van belang omdat de teruggave via de inkomstenbelasting niet synchroon loopt met de hogere belastingaanslag van de gemeente.

## 7. Groter belastinggebied gemeenten door invoeren ingezetenenheffing in combinatie met lagere lasten op arbeid

<b>Thema</b>	Belastingmix
<b>Doel</b>	Economisch efficiëntere belastingmix in combinatie met een groter gemeentelijk belastinggebied.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Verschuiving van € 4 of 6 miljard van de belasting op arbeid naar het gemeentelijk belastinggebied. Dat kan (geheel of gedeeltelijk) door het invoeren van een ingezetenenheffing. De ingezetenenheffing is een vast bedrag dat kan worden geheven per kiesgerechtigde inwoner of per huishouden (waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen eenpersoons- en meerpersoonshuishoudens).	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De ingezetenenheffing is primair bedoeld ter dekking van gemeentelijke voorzieningen waarvan alle inwoners in gelijke mate profijt hebben.</li> <li>• De opbrengsten van de ingezetenenheffing zijn stabiel en voorspelbaar en de uitvoering is eenvoudig en goedkoop. De waterschappen werken al geruime tijd en zonder problemen met een ingezetenenheffing op huishoudensniveau.</li> <li>• Omdat een ingezetenenheffing keuzes van burgers in beperkte mate verstoort zorgt een schuif met de lasten op arbeid voor een economische efficiëntere belastingmix.</li> <li>• De ingezetenenheffing sluit aan bij de gedachte dat alle stemgerechtigden profiteren van gemeentelijke voorzieningen; via de heffing dragen zij bij aan de kosten.</li> <li>• Zonder nadere maatregelen werkt deze heffing denivellerend (de heffing is hetzelfde voor lage en hoge inkomens). Dit kan worden tegengegaan door de terugsluis vorm te geven als een verhoging van de algemene heffingskorting (daarvan profiteren lage inkomens meer dan hoge inkomens).</li> </ul> <p><b>Aandachtspunten:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Herinvoering zou de armoedeval kunnen vergroten, afhankelijk van de wijze waarop het kwijtscheldingsbeleid wordt vormgegeven.</li> <li>• Zichtbaarheid. Goed uitleggen aan burgers dat een verlaging in de IB hiertegenover staat.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Een ingezetenenheffing is economisch niet verstorend, in combinatie met lagere lasten op arbeid kan dan ook sprake zijn van een positief effect op het arbeidsaanbod en de economische groei.
<b>Begroting</b>	Belastingsschuif van Rijk naar gemeenten van € 4 of 6 miljard.
<b>Overig</b>	De belastingschuif moet ook worden verwerkt in de begroting van het gemeentefonds.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De gemeentelijke basisadministratie levert alle vereiste informatie voor de heffing. Het aantal kiesgerechtigde inwoners c.q. huishoudens is een stabiele grondslag. Voor gemeenten geldt: de uitvoeringskosten zijn laag omdat het een eenvoudige heffing is. Een goede publieksvoorlichting is van belang omdat de teruggave via de inkomstenbelasting niet synchroon loopt met de hogere belastingaanslag van de gemeente.

8. Verbreden belastinggrondslag OZB	
<b>Thema</b>	Belastingmix
<b>Doel</b>	Een evenwichtigere en transparantere verdeling van lokale lasten.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<p>Het verbreden van de belastinggrondslag voor de OZB door afschaffen van één of meer bestaande vrijstellingen bij de WOZ-waardebepaling van niet-woningen. In de Wet WOZ en de Gemeentewet zijn waarderingsuitzonderingen vastgelegd voor o.a. openbare land- water- en spoorwegen, cultuurgrond (incl. kassen) en werktuigen.</p>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De huidige waarderingsuitzonderingen vormen <i>belastinguitgaven</i> (belastingsubsidies) voor bepaalde categorieën belastingplichtigen. Belangrijkste nadelen: [1] hogere belastingdruk (afwenteling) voor overige belastingplichtigen; [2] gebrek aan transparantie.</li> <li>• Het grootste deel van de waarderingsuitzonderingen bevat subjectieve elementen die niet passen bij het objectieve en zakelijke karakter van de OZB. Deze vrijstellingen kunnen - als wezensvreemd aan de heffing - in principe worden afgeschaft.</li> <li>• Waarderingsvrijstellingen compliceren de fiscale regelgeving en geven aanleiding voor veel juridische procedures.</li> <li>• De ratio bij de meeste waarderingsuitzonderingen was destijds (jaren '70 en '80) dat voor (delen van) onroerende zaken die niet worden belast door Rijk, gemeenten of waterschappen, geen WOZ-waarde hoeft te worden vastgesteld. Inmiddels is het gebruik van WOZ-waarden echter sterk verbreed, zowel maatschappelijk als in wet- en regelgeving.</li> <li>• De vrijstelling op cultuurgrond is destijds ingesteld omdat agrarische bedrijven al een groot deel van de kosten van het waterbeheer door de waterschappen betaalden. Huizenbezitters en andere eigenaren van gebouwen droegen toen nauwelijks bij, huishoudens nog helemaal niet. Deze verhoudingen zijn inmiddels sterk veranderd. Agrarische bedrijven profiteren nu zowel van verhoudingsgewijs lage waterschapslasten, als van de OZB-vrijstelling. De argumenten voor de vrijstelling toentertijd zijn derhalve niet van toepassing op de huidige situatie.</li> </ul> <p><b>Aandachtspunten:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Deze beleidsoptie kan worden uitgevoerd in combinatie met een belastingschuif van Rijk naar gemeenten maar is daar niet primair voor bedoeld. Er is namelijk niet voorzien in een terugsluis naar bedrijven, maar alleen in een terugsluis naar inwoners (via lagere loon- en inkomstenbelasting). Het primaire doel van deze beleidsoptie is om te komen tot meer evenwicht en transparantie in de verdeling van de lokale lasten.</li> <li>• Te verwachten is dat het afschaffen van een vrijstelling (feitelijk een belastingsubsidie) aan een bepaalde bedrijfstak een lobby op gang zal brengen om compensatie te ontvangen voor het belastingvoordeel dat vervalt. Bij voorkeur maakt het afschaffen onderdeel uit van een breder pakket aan (fiscale) maatregelen die voor een bedrijfstak wordt getroffen.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Afhankelijk van de vrijstelling. Agrarische bedrijven gaan er bijvoorbeeld op achteruit.
<b>Begroting</b>	De totale (door VNG, COELO en Waarderingskamer) geschatte WOZ-waarde van alle categorieën die zijn vrijgesteld bedraagt ruim € 400 miljard. De geschatte OZB-opbrengst – als alle vrijstellingen zouden worden afgeschaft – bedraagt circa € 2 miljard (bij het landelijk gemiddelde OZB-tarief niet-woningen).
<b>Overig</b>	Het afschaffen van vrijstellingen in de Wet WOZ werkt niet door in andere wetgeving.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Alle nu vrijgestelde objecten zullen eenmalig gewaardeerd moeten worden en daarna periodiek geherwaardeerd. Voor gemeenten zal de afschaffing van vrijstellingen bij de WOZ-waardebepaling naar verwachting geen grote uitvoeringsproblemen met zich brengen, met uitzondering van het waarderen van openbare land-, water- en spoorwegen. Dat wordt ingeschat als een complexe opgave.



## 9. Moderniseren en uitbreiden overige gemeentelijke belastingen

<b>Thema</b>	Belastingmix
<b>Doel</b>	Modernisering en uitbreiden overige gemeentelijke belastingen

### Omschrijving van de maatregel

- De toeristenbelasting omvormen tot een algemene nachtverblijfsbelasting op overnachtingen door niet-inwoners. Eventueel kan de forensenbelasting daar dan in opgaan.
- De gemakkelikhedenretributie vervangen door een algemene dagverblijfsbelasting, waarmee elke vorm van betaald recreatief dagverblijf (zoals pretparken, dierentuinen, strandtenten, rondvaartboten en voetbalwedstrijden) kan worden belast. Deze belasting kan worden doorberekend in de toegangsprijs.
- De hondenbelasting afschaffen omdat de oorspronkelijke functies (tegengaan van zwerfhonden en hondsdolheid) niet meer van toepassing zijn en ook de regulerende werking bij het gebruik van de openbare ruimte beperkt is.
- Via een wetwijziging de juridische uitvoeringsproblemen van de baatbelasting oplossen, omdat de baatbelasting in potentie een geschikt instrument is om omwonenden en bedrijven in de omgeving te laten bijdragen aan buurt- en wijkvoorzieningen.

### Achtergrond/rationale

- De huidige regeling van de toeristenbelasting stamt uit 1970 en is sterk verouderd. Nieuwe ontwikkelingen die de leefbaarheid van een gemeente negatief kunnen beïnvloeden (zoals massatoerisme, grootschalige festivals, bed & breakfasts, particuliere woningverhuur via internetplatforms zoals AirBnB, etc.) waren er toen nog niet. Al deze vormen van betaald recreatief verblijf, die tot kosten voor gemeenten leiden, zouden moeten kunnen worden belast.
- In aanvulling op de nachtverblijfsbelasting ook een dagverblijfsbelasting introduceren, waarmee elke vorm van betaald recreatief dagverblijf (zoals pretparken, dierentuinen, strandtenten, rondvaartboten en voetbalwedstrijden) kan worden belast. Deze belasting komt in de plaats van de gemakkelikhedenretributie en kan worden doorberekend in de toegangsprijs.
- Tenzij er uit de opbrengst van de hondenbelasting voorzieningen worden betaald die rechtstreeks aan honden gerelateerd zijn is er sprake van afwenteling van niet-hondenbezitters naar hondenbezitters. Hierin zit een element van willekeur. Daarbij zijn de uitvoeringskosten relatief hoog en de totale opbrengst gering (circa € 58 miljoen in 2018), terwijl er veel weerstand tegen deze belasting bestaat. Het aantal gemeenten dat hondenbelasting oplegt neemt van jaar op jaar verder af.
- De gemeente kan een baatbelasting opleggen aan eigenaren van onroerende zaken die gebaat zijn bij voorzieningen die door of met medewerking van de gemeente tot stand zijn gekomen. Voor iedere baathebbende moet de gemeente het individuele profijt berekenen. De baatbelasting is in potentie een geschikt instrument om omwonenden en bedrijven in de omgeving te laten bijdragen aan buurt- en wijkvoorzieningen. Vanwege juridische uitvoeringsproblemen wordt de baatbelasting echter weinig toegepast.

### Aandachtspunten:

- Het afschaffen door het Rijk van een gemeentelijke belasting kan gezien worden als een aantasting van de gemeentelijke financiële autonomie.

### Effecten

<b>Economie</b>	Afhankelijk van de aard van de verschuiving tussen (gemeentelijke) belastingen
<b>Begroting</b>	Geen effect (het gaat om verschuivingen tussen gemeentelijke lasten)
<b>Overig</b>	N.v.t.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Gemeenten moeten bij de introductie van de nieuwe dagverblijfsbelasting zorgvuldig beschrijven aan welke criteria het verblijf moet voldoen waarop deze belasting van toepassing is, en vervolgens in alle toepasselijke gevallen de belasting daadwerkelijk opleggen.

## Belasten van inkomsten in Box 1

### 10. Arbeidskorting generiek verlagen en het afbouwpercentage wordt afgeschaft

<b>Thema</b>	Box 1
<b>Doel</b>	Het verschil tussen één en tweeverdieners verkleinen en het belastingstelsel eenvoudiger en transparanter maken.

#### Omschrijving van de maatregel

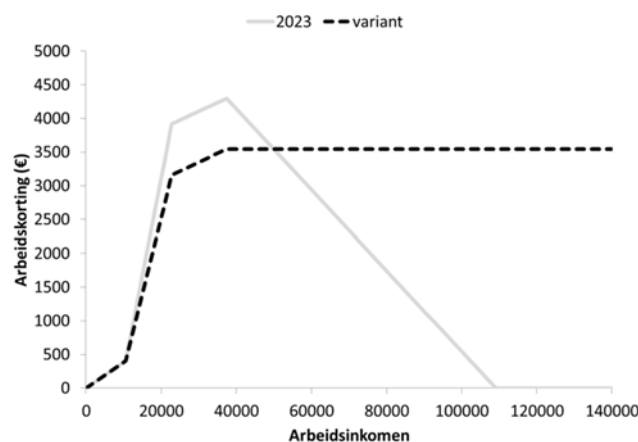
De maximale arbeidskorting wordt verlaagd tot € 3.547 in 2023 en tegelijkertijd wordt het afbouwpercentage teruggebracht naar 0%. De arbeidskorting wordt daarmee niet meer afgebouwd voor hogere inkomens.

#### Achtergrond/rationale

- De huidige arbeidskorting per 2020 (max € 3.819) is inkomensafhankelijk:

Arbeidsinkomen hoger dan	Arbeidsinkomen niet hoger dan	Arbeidskorting
€ 0	€ 9.921	2,812% x arbeidsinkomen
€ 9.921	€ 21.430	€ 279 + 28,812% x (arbeidsinkomen - € 9.921)
€ 21.430	€ 34.954	€ 3.595 + 1,656% x (arbeidsinkomen - € 21.430)
€ 34.954	€ 98.604	€ 3.819 - 6% x (arbeidsinkomen - € 34.954)
€ 98.604	-	€ 0

- De maximale arbeidskorting is sinds 2001 sterk verhoogd en inkomensafhankelijk gemaakt. De verhoging van de arbeidskorting draagt in belangrijke mate bij aan het toegenomen verschil tussen een- en tweeverdieners: tweeverdieners ontvangen de arbeidskorting immers twee keer, terwijl eenverdieners maar een keer de arbeidskorting krijgen. Eenverdieners hebben daarnaast vaker een hoger inkomen dan de individuele partner in het tweeverdienershuishouden en hebben daarom meer last van de inkomensafhankelijke afbouw van de arbeidskorting.
- Daarnaast leidt de afbouw van de arbeidskorting tussen arbeidsinkomens van € 68.507 en € 98.604 tot een hogere marginale belastingdruk (55,5%) dan het tarief in de hoogste schijf (49,5%).
- In 2023 kost het ruim 5 miljard euro om de arbeidskorting niet meer af te bouwen. Door de maximale arbeidskorting met € 750 te verlagen bij zowel het tweede als het derde knippunt wordt de maatregel budgettair neutraal.
- Door de maximale arbeidskorting te verlagen en inkomensafhankelijk te maken voor hogere inkomens (geen afbouw) neemt het verschil tussen een- en tweeverdieners af.
- De marginale druk daalt met zes procentpunt voor werknemers met een inkomen vanaf ruim € 37.000. Op het tweede opbouwtraject (tussen ruim € 10.000 en tot bijna € 23.000) stijgt de marginale druk juist met iets meer dan zes procentpunt.



Score:

Overheidsfinancien: 0 (neutraal)

Arbeidsparticipatie: -  
Eenvoud/transparantie stelsel: +

### Effecten

<b>Economie</b>	Voor werkenden met een inkomen tussen € 23.000 en € 37.000 verandert de marginale druk niet, maar neemt de gemiddelde druk wel toe door de lagere arbeidskorting. Voor inkomens tussen € 37.000 en € 50.000 neemt de marginale druk af, maar neemt de gemiddelde druk toe. Voor hogere inkomens wordt de prikkel om extra te werken groter door een lagere marginale druk en daalt ook de gemiddelde druk. Aangezien werkenden met hogere inkomens doorgaans minder gevoelig zijn voor deze prikkels, resulteert per saldo een negatief effect op het arbeidsaanbod.
<b>Begroting</b>	De maatregel wordt budgetneutraal vormgegeven. Dit houdt in dat de kosten voor het afschaffen van het afbouwpercentage gelijk zijn aan de opbrengsten van het verlagen van de maximale arbeidskorting.
<b>Overig</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Deze maatregel werkt denivellerend. Het netto-inkomen van hogere inkomens neemt toe door het afschaffen van het afbouwpercentage, terwijl het netto-inkomen voor inkomens tot circa €50.000 afneemt door het verlagen van de maximale arbeidskorting.</li><li>• Deze maatregel zorgt ervoor dat het verschil tussen een- en tweeverdieners afneemt. Tweeverdieners ervaren de verlaging van de maximale arbeidskorting tweemaal, terwijl eenverdieners met een inkomen boven de € 50.000 profiteren van het feit dat de arbeidskorting niet langer afgebouwd worden.</li></ul>
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Het afschaffen van het afbouwpercentage brengt de marginale druk vanuit de belastingtarieven meer in lijn met de effectieve marginale belastingdruk. Dat vergroot de eenvoud en transparantie van het stelsel.</li><li>• Ook zal de loonheffing beter aansluiten op de daadwerkelijk verschuldigde belasting voor mensen met sterk wisselende inkomens of meerdere werkgevers, doordat de arbeidskorting in deze variant niet meer zo sterk afhankelijk is van het arbeidsinkomen.</li><li>• De maatregel is een enkelvoudige structuurwijziging met een kleine impact op de IV.</li></ul>

## 11. Afschaffen afbouw algemene heffingskorting (AHK) door aanpassing van de tariefstructuur

**Thema**

Box 1

**Doel**

Het belastingstelsel eenvoudiger en transparanter maken.

### Omschrijving van de maatregel

De afbouw van de AHK wordt verwerkt in de tarieven en schijven. Dit betekent dat:

- de AHK niet langer wordt afgebouwd;
- de tariefstructuur uit meer dan twee schijven zal bestaan;
- de schijftarieven in de voormalige tweede en derde schijf stijgen.

### Achtergrond/rationale

- De afbouw van de AHK maakt het belastingstelsel minder transparant, omdat het voor belastingplichtigen moeilijk is om inzichtelijk te krijgen wat de financiële consequenties zijn van veranderingen in hun inkomen (marginale druk). Met beperkte inkomenseffecten kan ervoor gekozen worden om de afbouw van de AHK af te schaffen en het budget hiervoor op te halen door de schijftarieven te verhogen. Dat vergroot eenvoud en transparantie van het belastingstelsel.
- Om de AHK inkomensonafhankelijk te maken moeten de tarieven in de voormalige tweede en derde schijf met 5,1 procentpunt omhoog in 2023. De AHK bouwt in 2023 af met 6,0% voor belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd en met 3,1% voor belastingplichtigen boven de AOW-leeftijd.
- De tariefstructuur komt er als volgt uit te zien (de schijfgrenzen zoals voorzien voor 2023 blijven ongewijzigd):

< AOW-leeftijd		> AOW-leeftijd	
Schijf	Tarief	Schijf	Tarief
1	37,1%	1	19,2%
2+3	42,2%	2	24,3%
		3	42,2%
4	49,5%	4	49,5%

- Bij de berekening is aangenomen dat aftrekposten die vallen onder de tariefmaatregel uit Belastingplan 2019 aftrekbaar blijven tegen het tarief van de eerste schijf van 37,1%, ondanks het hogere tarief in de voormalige tweede en derde schijf. Als gevolg hiervan wordt het voordeel van aftrekposten van belastingplichtigen in de voormalige tweede en derde schijf kleiner en ondervinden zij dus nadeel van deze maatregel.

Score:

Overheidsfinanciën: 0 (neutraal)

Arbeidsparticipatie: 0 (neutraal)

Eenvoud/transparantie belastingstelsel: +

### Effecten

**Economie**

-

**Begroting**

De maatregel wordt budgetneutraal vormgegeven. Dit houdt in dat de kosten voor het afschaffen van het afbouwpercentage gelijk zijn aan de opbrengsten van het verhogen van de tarieven.

**Overig**

- Deze maatregel is nadelig voor AOW-gerechtigden met een aanvullend pensioen. Voor AOW-gerechtigden is de tariefstijging namelijk groter dan het afbouwpercentage van de AHK. Belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd profiteren juist doordat de tarieven minder stijgen dan het afbouwpercentage van de AHK.
- Qua inkomenseffecten is een meer neutrale vormgeving haalbaar door de tarieven met 6,0 procentpunt te verhogen waardoor de maatregel neutraal uitpakt voor belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd. De opbrengst van ongeveer 1,7 mld euro kan dan (gedeeltelijk) gebruikt worden om AOW-gerechtigden met een aanvullend pensioen te compenseren, bijvoorbeeld door het afbouwpercentage van de ouderenkorting (nu 15%) te verlagen.
- De maatregel is nadelig voor mensen met aftrekposten en een inkomen in de voormalige tweede of derde schijf. Voor hen was de

	<p>waarde van de aftrekpost voorheen gelijk aan het maximale aftrektarief van 37,1% plus de afbouw van de AHK (6,0%). De aftrekpost leidde immers tot een hoger recht op AHK. Bij een inkomensonafhankelijk AHK die gepaard gaat met hogere tarieven is dit niet langer het geval en gaat de waarde van de aftrekpost ook voor deze groep naar 37,1%.</p>
<p><b>Uitvoeringsaspecten</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het afschaffen van het afbouwpercentage brengt de marginale druk vanuit de belastingtarieven meer in lijn met de effectieve marginale belastingdruk. Dat vergroot de eenvoud en transparantie van het stelsel. De maatregel leidt evenwel tot de introductie van een extra (derde) schijf.</li> <li>• De maatregel is een combinatie van een enkelvoudige structuur- en parameterwijziging. De IV-impact is klein.</li> </ul>

## 12. Afschaffen afbouw arbeidskorting met aanpassing van de tariefstructuur

**Thema**

Box 1

**Doel**

Het belastingstelsel eenvoudiger en transparanter maken.

### Omschrijving van de maatregel

De afbouw van de arbeidskorting wordt afgeschaft en de schijftarieven in de voormalige derde en vierde schijf gaan omhoog. Dit betekent dat:

- de arbeidskorting niet langer wordt afgebouwd;
- de tariefstructuur uit meer dan 2 schijven zal bestaan;
- de schijftarieven in de voormalige derde en vierde schijf stijgen;
- het besteedbaar inkomen wijzigt voor verschillende groepen belastingplichtigen (zie toelichting bij "effecten").

### Achtergrond/rationale

- De afbouw van de arbeidskorting maakt het belastingstelsel minder transparant, omdat het voor belastingplichtigen moeilijk is om inzichtelijk te krijgen wat de financiële consequenties zijn van veranderingen in hun inkomen (marginale druk). Door het afschaffen van de afbouw arbeidskorting en het benodigde budget hiervoor op te halen door de schijftarieven te verhogen wordt het voor mensen veel inzichtelijker hoe hoog hun marginale druk daadwerkelijk is. Dat vergroot eenvoud en transparantie van het belastingstelsel.
- Het afschaffen van de afbouw van de arbeidskorting kost ruim 5 miljard euro in 2023. Om de variant budgettair neutraal te maken moeten de belastingtarieven in de voormalige derde en vierde schijf met ongeveer 4,5 procentpunt omhoog. Het tarief in de voormalige derde schijf komt dan uit op 41,6% en het toptarief wordt 54%. Bij de doorrekening is rekening gehouden met een gedragseffect van 50% voor verhoging van het toptarief.
- De tariefstructuur komt er als volgt uit te zien (de schijfgrenzen zoals voorzien voor 2023 blijven ongewijzigd):

< AOW-leeftijd		> AOW-leeftijd	
Schijf	Tarief	Schijf	Tarief
1	37,1%	1	19,2%
2	37,1%	2	19,2%
3	41,6%	3	41,6%
4	54%	4	54%

- Bij de berekening is aangenomen dat aftrekposten die vallen onder de tariefmaatregel uit Belastingplan 2019 aftrekbaar blijven tegen het tarief van de eerste schijf van 37,1%, ondanks het hogere tarief in de voormalige derde en vierde schijf.

Score:

Overheidsfinanciën: 0 (neutraal)

Arbeidsparticipatie: 0 (neutraal)

Eenvoud/transparantie stelsel: +

### Effecten

#### Economie

Omdat de afbouw van de arbeidskorting wordt verwerkt in de tarieven, kent deze maatregel beperkte effecten op het arbeidsaanbod. Hoge middeninkomens profiteren van de maatregel ten koste van de hoogste inkomens. Aangezien werkenden met hogere inkomens doorgaans minder gevoelig zijn voor financiële prikkels, resulteert per saldo naar verwachting een neutraal of beperkt positief effect op het arbeidsaanbod.

#### Begroting

De maatregel wordt budgetneutraal vormgegeven. Dit houdt in dat de kosten voor het afschaffen van het afbouwpercentage gelijk zijn aan de opbrengsten van het verhogen van de tarieven.

#### Overig

- Werkenden met een inkomen tussen circa € 35.000 en € 110.000 profiteren van de maatregel, omdat het voordeel van de extra arbeidskorting voor hen iets groter is dan het nadeel van de hogere tarieven.
- Deze variant is nadelig voor de allerhoogste inkomens (ruim boven een ton), wiens voordeel van hogere arbeidskorting niet

	<p>opweegt tegen het nadeel van hogere tarieven. Deze maatregel werkt daarom nivellerend.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ook AOW-gerechtigden met een hoog aanvullend pensioen ondervinden een nadeel, omdat hun IB-tarief in de hogere schijven stijgt, maar zij geen recht hebben op de arbeidskorting.</li> </ul>
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het afschaffen van het afbouwpercentage brengt de marginale druk vanuit de belastingtarieven meer in lijn met de effectieve marginale belastingdruk. Dat vergroot de eenvoud en transparantie van het stelsel.</li> <li>• De maatregel leidt evenwel tot de introductie van een extra (derde) schijf.</li> <li>• De maatregel is een enkelvoudige structuurwijziging met een kleine impact op de IV.</li> </ul>

### 13. Aftrekposten omzetten in heffingskortingen

<b>Thema</b>	Box 1
<b>Doel</b>	Onderscheid van aftrekposten tussen inkomens verminderen en/of doorwerking van aftrekposten op toeslagen beëindigen

#### Omschrijving van de maatregel

Voor grote groepen belastingplichtigen geldt vanaf 2023 dat het effectieve aftrektarief nog steeds hoger is dan het basistarief van het tweeschijvenstelsel, ondanks de invoering van de tariefmaatregel grondslagverminderende posten uit het Belastingplan 2019. Dit wordt veroorzaakt door de afbouw van de algemene heffingskorting (AHK) en de ouderenkorting (OUK). Deze maatregel past voor posten die onder voornoemde tariefmaatregel vallen de bijtelling op de verschuldigde belasting aan zodanig dat het effectieve aftrektarief voor alle belastingplichtigen gelijk wordt aan het basistarief.

Een tweede, verdergaande variant, van deze maatregel is dat de aftrekposten omgezet worden in heffingskortingen. Hierdoor werken aftrekposten niet langer door op toeslagen. De heffingskorting wordt gelijkgesteld aan de aftrekpost vermenigvuldigd met het basistarief van 37,1%. Voor AOW-gerechtigden in de eerste en tweede schijf wordt de heffingskorting gelijkgesteld aan de aftrekpost vermenigvuldigd met 19,2% (belastingtarief). Ook bij deze variant is ervoor gekozen om alleen de aftrekposten die vallen onder de tariefmaatregel om te zetten in heffingskortingen.

#### Achtergrond/rationale

##### *Waarde aftrekposten*

Met de tariefmaatregel grondslagverminderende posten uit het Belastingplan 2019 is de waarde van aftrekposten voor bepaalde inkomens (voormalige vierde schijf) al voor een deel gelijkgetrokken met het basistarief van het tweeschijvenstelsel. Er zijn echter nog grote groepen waarvoor het effectieve aftrektarief niet gelijk is aan dat basistarief als gevolg van de afbouw van de AHK en de OUK:

Groep	Inkomens	Effectief aftrektarief (1)	Afbouw	(1) - basistarief
<AOW-leeftijd, voormalige 2 <sup>e</sup> en 3 <sup>e</sup> schijf	20.000-68.000	43%	AHK	6%
>AOW-leeftijd, voormalige 3 <sup>e</sup> schijf	35.000-38.000	40%	AHK	3%
>AOW-leeftijd, voormalige 3 <sup>e</sup> schijf	38.000-49.000	55%	AHK, OUK	18%
>AOW-leeftijd, voormalige 3 <sup>e</sup> schijf	49.000-68.000	40%	AHK	3%
>AOW-leeftijd, voormalige 2 <sup>e</sup> schijf	20.000-35.000	22%	AHK	3%

De tariefmaatregel grondslagverminderende posten is vormgegeven middels een bijtelling op de verschuldigde belasting. Stel dat een aftrekpost volledig in de voormalige vierde schijf valt, dan wordt deze aftrekpost eerst tegen het geldende toptarief van 49,5% afgetrokken. Vervolgens vindt een bijtelling plaats van  $(49,5\% - 37,1\%) = 12,4\%$  op de verschuldigde belasting om te voorkomen dat de aftrekpost tegen een te hoog tarief te gelde zou worden gemaakt.

##### *Doorwerking naar toeslagen*

De doorwerking van aftrekposten op toeslagen (verzamelinkomen wordt hierdoor lager) maakt de uitvoering van het toeslagensysteem complexer, omdat burgers het lastig vinden bij het aanvragen van een toeslag om de hoogte van aftrekposten in te schatten of vergeten wijzigingen door te geven. Dit leidt bij wijzigingen tot herberekeningen en nabetalingen.

De maatregel heeft twee doelen die afzonderlijk, maar ook gecombineerd te realiseren zijn. Dit betreft enerzijds het gelijktrekken van de waarde van aftrekposten en anderzijds het beëindigen van de doorwerking naar toeslagen. Er zijn daarmee twee varianten van de maatregel in beeld.



Variante 1 ziet op het eerste doel, variant twee ook op het tweede doel en is daarmee verdergaand dan variant 1.

- (i) **Doel:** waarde van aftrekposten voor alle inkomens gelijktrekken.  
**Vormgeving:** Dit kan worden vormgegeven door voor alle belastingplichtigen een bijtellingspercentage toe te passen conform de hiervoor beschreven systematiek van de tariefmaatregel en daarbij het percentage vast te stellen op basis van het voor de betreffende belastingplichtige geldende IB-tarief + geldende afbouwpercentage AHK + geldende afbouwpercentage OUK +/- basistarief.

**Voordelen:**

- Het is niet nodig om aftrekposten daadwerkelijk in heffingskortingen om te zetten.
- Aftrekposten die onder de tariefmaatregel vallen, krijgen voor iedereen dezelfde waarde.

**Nadelen:**

- Deze maatregel corrigeert het effectieve tarief alleen voor aftrekposten. Ten aanzien van het inkomen blijft het hogere effectieve tarief in stand. Per saldo verhoogt dit de belastingdruk. Het lijkt logischer rechtstreeks iets aan de effecten van de afbouw van heffingskortingen te doen.

**Opbrengst:** de opbrengst van deze maatregel is 1,2 miljard euro in 2023;

- (ii) **Doel:** waarde van aftrekposten voor alle inkomens gelijktrekken en de doorwerking van aftrekposten op toeslagen beëindigen.

**Vormgeving:** Dit kan worden vormgegeven door aftrekposten die vallen onder de tariefmaatregel om te zetten in heffingskortingen waardoor deze niet langer meetellen bij de vaststelling van het verzamelinkomen. Hierdoor gaat de te betalen belasting omhoog, maar tegelijkertijd worden heffingskortingen geïntroduceerd gelijk aan (van toepassing zijnde basistarief \* aftrekpost).

**Voordelen:**

- geen doorwerking meer van aftrekposten op toeslagen en daarmee minder complexiteit en deels betere aansluiting bij het draagkrachtprincipe van toeslagen.

**Nadelen:**

- Hoewel de aftrekpost als zodanig wordt afgeschaft, blijft vaststelling van de (hoogte) van de aftrekpost onverkort in stand. Geen vereenvoudiging voor de Belastingdienst. Bovendien blijven een aantal aftrekposten bestaan.
- Toename van verzilveringsproblematiek. De persoonsgebonden aftrekposten kunnen onbeperkt worden doorgeschoven. Dat geldt niet voor heffingskortingen.
- Bij aftrekposten waar men feitelijk over een lager inkomen de beschikking heeft zoals bij het betalen van partneralimentatie of hoge zorgkosten sluit de toeslag niet aan op het besteedbaar inkomen.

**Opbrengst:** Dit geeft in beginsel exact dezelfde opbrengst van 1,2 miljard euro in 2023, omdat de betreffende aftrekposten nu de facto ook voor iedere belastingplichtige een waarde krijgen gelijk aan het basistarief. Een verschil met aftrekposten is dat heffingskortingen geen doorschuifregeling kennen. Hierdoor zal de opbrengst van de maatregel nog toenemen met een onbekend (maar waarschijnlijk klein) bedrag. Naast het budgettaire effect is er nu ook een effect op toeslagen. Doordat verzamelinkomens omhoog gaan daalt het recht op toeslagen met ruim 1 miljard euro in 2023 (0,2 miljard huurtoeslag, 0,5 miljard zorgtoeslag, 0,1 miljard kinderopvangtoeslag en 0,3 miljard kindgebonden budget).

*Score:*

Overheidsfinanciën: +  
 Arbeidsparticipatie: 0 (neutraal)  
 Eenvoud/transparantie stelsel: +

**Effecten**

<b>Economie</b>	Naar verwachting beperkt. In variante (ii) zullen mensen meer (moeten) gaan werken vanwege daling inkomen als gevolg van doorwerking op toeslagen.
<b>Begroting</b>	Variante (i) levert een besparing van 1,2 miljard euro op. Bij variante (ii) is de besparing 2,2 miljard euro, waarvan 1,0 miljard bij toeslagen.
<b>Overig</b>	

**Uitvoeringsaspecten**

- Doordat er bij toeslagen geen rekening meer hoeft te worden gehouden met aftrekposten wordt dit voor de burger (beperkt) eenvoudiger. Het introduceren van bijtellingen in alle schijven (variant i) of het introduceren van nieuwe heffingskortingen ter vervanging van aftrekposten (variant ii) zijn structuurwijzigingen voor de Belastingdienst.
- Deze wijziging zou een flinke verhuizing in het aangifte programma betekenen (meerdere enkelvoudige structuurwijzigingen). De doorlooptijd van de IV-wijzigingen wordt geschat op minimaal anderhalf jaar. Deze wijziging loopt in de VA mee. Hier speelt ook een portfoliovraagstuk.

14. IACK afschaffen	
<b>Thema</b>	Box 1
<b>Doel</b>	Het verschil tussen één en tweeverdieners verkleinen en het belastingstelsel eenvoudiger en transparanter maken.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
De IACK wordt afgeschaft.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De IACK is inkomensafhankelijk en bedraagt in 2020 maximaal € 2.881.</li> <li>• De IACK is bedoeld voor alleenstaanden en minstverdienende partners met kinderen (jonger dan 12 jaar), met als doel de combinatie van arbeid en zorg voor kinderen te bevorderen.</li> <li>• Omdat alleen tweeverdieners met kinderen (en alleenstaande ouders) recht hebben op IACK draagt dit bij aan het verschil in belastingdruk tussen tweeverdieners en eenverdieners. Met het afschaffen van de IACK worden de verschillen in belastingdruk tussen één- en tweeverdienershuishoudens met kinderen beperkt.</li> <li>• Afschaffen van de IACK zorgt daarnaast voor een vermindering van de complexiteit van het belastingstelsel.</li> <li>• Er wordt bij de inhouding van de loonheffing geen rekening gehouden met de IACK. Dit betekent dat veel belastingplichtigen pas na afloop van het kalenderjaar bij de aanslag voor de inkomstenbelasting merken dat ze belasting terugkrijgen of minder belasting hoeven te betalen vanwege de IACK. Dit maakt het belastingstelsel voor veel belastingplichtigen complexer en minder transparant.</li> </ul> <p><i>Score:</i>  Overheidsfinanciën: +  Arbeidsparticipatie: --  Eenvoud/transparantie stelsel: +</p>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Afschaffen van de IACK zorgt voor negatieve inkomenseffecten voor tweeverdieners met kinderen en alleenstaande ouders. Deze huishoudens met een inkomen vanaf modaal gaan er hierdoor circa € 2.900 op achteruit. Voor lagere inkomens is de impact kleiner omdat de IACK een opbouwtraject kent.</li> <li>• Afschaffen van de IACK zorgt per saldo voor negatieve arbeidsmarkteffecten. De prikkel om te participeren op de arbeidsmarkt wordt kleiner.</li> </ul>
<b>Begroting</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het afschaffen van de IACK levert 1,9 miljard euro op in 2023.</li> </ul>
<b>Overig</b>	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het afschaffen van de IACK brengt de marginale druk vanuit de belastingtarieven meer in lijn met de effectieve marginale belastingdruk. Dat vergroot de eenvoud en transparantie van het stelsel.</li> <li>• De maatregel is waarschijnlijk een enkelvoudige structuurwijziging met een kleine impact op de IV.</li> </ul>

15. WML verhogen en algemene heffingskorting (AHK) verlagen	
<b>Thema</b>	Box 1
<b>Doel</b>	Verhoging primaire inkomen minima en vermindering complexiteit
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Bruto-WML verhogen met 10%, effect op de sociale minimumuitkeringen en AOW (geschoond voor inverdieneffect) wordt gedekt door een verlaging van de maximale AHK met ca. 385 euro	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<p>Door te schuiven tussen de hoogte van het WML en de algemene heffingskorting (AHK) worden de netto-inkomsten uit werk minder bepaald door het fiscaal instrumentarium. Ook leidt een lagere AHK tot minder verzilveringsproblematiek en tot een minder sterke afbouw van de AHK tussen WML en het eind van de eerste schijf, waardoor een verlaging van de marginale druk op dit traject wordt gerealiseerd. Door de koppeling van de uitkeringen aan het WML stijgen de uitkeringen mee wanneer het WML wordt verhoogd, dit leidt tot hogere overheidsuitgaven aan sociale zekerheid.</p> <p><i>Score:</i>  Overheidsfinanciën: 0 (neutraal)  Arbeidsparticipatie: +/-  Eenvoud/transparantie stelsel: +</p>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De WML-verhoging heeft een direct gevolg op de hoogte van de sociale minimumuitkeringen en AOW en heeft daarmee budgettaire consequenties (4,2 mld euro in 2023, 4,6 mld euro structureel). Omdat sprake is van inverdieneffecten (via betaalde belasting uitkeringsgerechtigden en AOW'ers) kan de maatregel gedekt worden uit een ombuiging van 3,4 mld euro op het AHK-budget. Dit correspondeert met een verlaging van het AHK-maximum van circa 385 euro.</li> <li>• In de raming is geabstraheerd van inverdieneffecten door belastingheffing op WML-verdieners en gevolgen voor de werkgelegenheid. Ook zijn effecten op het recht op en de hoogte van ontvangen toeslagen buiten beschouwing gelaten.</li> <li>• De variant leidt tot positieve inkomenseffecten bij werkenden op WML, uitkeringsgerechtigden en AOW'ers (door de netto-nettokoppeling groeien de bijstand en de AOW mee met de bruto-WML-verhoging, dit effect domineert dat van het lagere AHK-maximum). In de variant is geen rekening gehouden met mogelijke doorwerking op (uur)lonen boven WML-niveau. Zodoende hebben huishoudens boven het nieuwe WML negatieve inkomenseffecten (zij worden enkel geraakt door de lagere AHK). Voor de hoogste inkomens zijn er geen inkomenseffecten: zij ontvangen geen AHK en de WML-verhoging werkt niet door in hun inkomen.</li> <li>• Het arbeidsmarkteffect van de WML-verhoging is onzeker. Klassiek economisch inzicht is dat een hoger WML, via lagere arbeidsvraag, leidt tot minder werkgelegenheid. Recente inzichten uit de internationale, economische literatuur laten echter wisselende effecten zien, waardoor onduidelijkheid bestaat over de precieze richting en omvang van eventuele arbeidsmarkteffecten. Het CPB is momenteel in het kader van het vervolg op kansrijk arbeidsmarktbeleid bezig met een onderzoek naar de effecten van een verhoging van het WML op werkgelegenheid. Publicatie van de onderzoeksbevindingen is voorzien in het najaar van 2020.</li> </ul>
<b>Begroting</b>	Deze maatregel is budgettair neutraal.
<b>Overig</b>	Naast de hoogten van de sociale minimumuitkeringen en AOW heeft een verhoging van het bruto-WML ook effect op andere regelingen, zoals de loonkostensubsidies en het Jeugd-LIV. Van de budgettaire consequenties die dit heeft is in dit fiche geabstraheerd.

**Uitvoeringsaspecten**

- In de variant wordt gebruik gemaakt van het bestaand instrumentarium.
- Een hoger WML vergt mogelijk betere handhaving/fraudebestrijding.
- Implementatie (verhoging bruto-WML) vergt wetswijziging, invoering in dat geval mogelijk per 2023. Aanpassing van de AHK is een parameterwijziging en kan per Belastingplan, implementatie kan per het volgende belastingjaar.

## 16. Equivalentiefactoren toepassen op de hoogte heffingskortingen

<b>Thema</b>	Box 1
<b>Doel</b>	Het verschil tussen één en tweeverdieners verkleinen
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Equivalentiefactoren toepassen om de hoogte van heffingskortingen van huishoudens te bepalen.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>De verschillen in belastingdruk <i>tussen</i> huishoudens worden mede bepaald door het recht op heffingskortingen. Tweeverdieners kennen, in vergelijking met eenverdieners, bij een gelijk bruto-inkomen een lagere belastingdruk, aangezien zij in tegenstelling tot eenverdieners tweemaal recht hebben op de arbeidskorting en (in de structurele situatie) de algemene heffingskorting.</li><li>Door equivalentiefactoren toe te passen op de hoogte van heffingskortingen worden huishoudens van dezelfde omvang fiscaal gelijk behandeld, ongeacht hoeveel kostwinners er zijn. Equivalentieschalen worden reeds benut om de welvaart van huishoudens van verschillende grootte en samenstelling beter met elkaar te kunnen vergelijken. Deze schaal speelt onder meer een rol bij de toetsing van het niveau van socialezekerheidsuitkeringen en bij de vaststelling van alimentatienormen.</li><li>De huidige heffingskortingen zijn persoonsgebonden met een maximum per individu. Bij invoering van deze maatregel zijn de heffingskortingen niet meer persoonsgebonden, maar afhankelijk van de grootte van het huishouden.</li></ul> <p><i>Score:</i> Overheidsfinanciën: Afhankelijk van invulling Arbeidsparticipatie: -- Eenvoud/transparantie stelsel: -</p>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Deze maatregel beperkt de verschillende fiscale behandeling van een- en tweeverdieners, maar beperkt daarmee ook de prikkels tot arbeidsparticipatie van de (potentiele) tweede verdienster in een huishouden. Dit zorgt voor negatieve effecten op de arbeidsparticipatie.
<b>Begroting</b>	De maatregel kan budgetneutraal worden vormgegeven. Dit wordt bereikt door de maximale heffingskortingen vast te stellen op een bedrag tussen de huidige maximale heffingskortingen voor eenverdieners en de maximale heffingskortingen voor tweeverdieners.
<b>Overig</b>	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>De hoogte van de heffingskortingen wordt afhankelijk van de grootte en samenstelling van een huishouden. Voor belastingdienst betekent dit extra parameters waar rekening mee moet worden gehouden waardoor de complexiteit van stelsel toeneemt.</li><li>Ook voor burgers wordt het stelsel ingewikkelder en minder transparant. Veranderingen in de huishoudensamenstelling kunnen daarbij leiden tot terugvorderingen.</li><li>De maatregel zorgt ervoor dat de huishoudensamenstelling van invloed wordt op de hoogte van heffingskortingen in de LH/IH. Als de Belastingdienst mag/kan aansluiten bij de BVR is de impact van deze wijziging hoogstwaarschijnlijk te overzien. De eerste inschatting is echter dat de BVR om verschillende redenen in de praktijk niet zal volstaan. Er ontstaat een groot risico voor het toezicht. Er wordt veel bezwaar en beroep verwacht. Gebrek aan goede derde informatie is ook complex.</li><li>De maatregel is een complexe structuurwijziging met een middelgrote IV-impact.</li></ul>

## 17. Verhogen afbouwpunt algemene heffingskorting met € 5.000

**Thema** Box 1

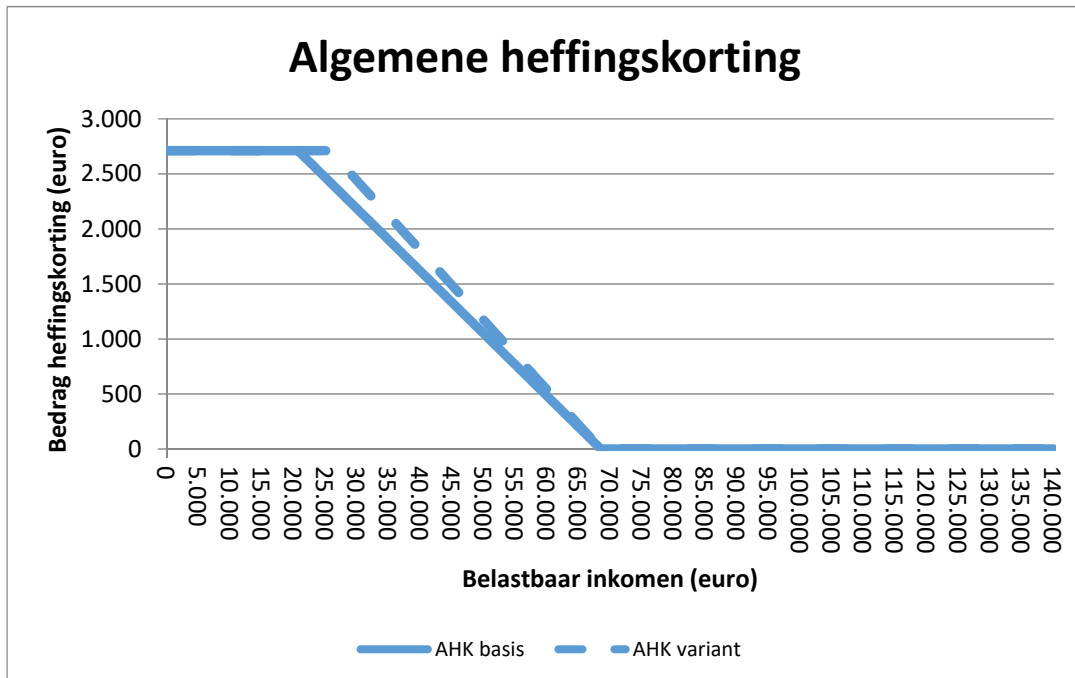
**Doel** Vermindering complexiteit

### Omschrijving van de maatregel

Het afbouwpunt van de AHK (voormalige grens eerste schijf) wordt verhoogd met €5.000 tot circa € 26.700. Hierdoor hebben paren in de AOW en bijstand niet meer te maken met afbouw AHK.

### Achtergrond/rationale

- Paren in de AOW en bijstand hebben te maken met een dalend vakantiegeld als gevolg van de inkomensafhankelijke afbouw van de AHK.
- Sinds juli 2016 wordt het minimumloon (waarvan de AOW en bijstand zijn afgeleid) inclusief vakantiegeld voor een deel in de (oude) tweede schijf belast. Vanaf de tweede schijf geldt de inkomensafhankelijke afbouw van de AHK. Daardoor is de belasting die berekend wordt relatief hoger over het vakantiegeld dan over het minimumloon zonder vakantiegeld. Elk half jaar komt het vakantiegeld voor een iets groter gedeelte in de tweede belastingschijf terecht, waardoor elk jaar het netto vakantiegeld van het minimumloon iets verder daalt (NB: wel blijft het totale nettominimumloon stijgen).
- Om dit fenomeen te voorkomen wordt het afbouwpunt van de AHK met € 5.000 verhoogd tot circa € 26.700.



Score:

Overheidsfinanciën: -

Arbeidsparticipatie: -

Eenvoud/transparantie stelsel: +

### Effecten

#### Economie

- Het verhogen van het afbouwpunt van de AHK zorgt voor positieve inkomenseffecten voor paren in de AOW en de bijstand. Ook voor inkomens in het afbouwtraject van de AHK geldt een positief inkomenseffect.
- Door het verlengen van de "oude" eerste schijf met € 5.000 (en gelijktijdig verkorten van de "oude" tweede schijf met hetzelfde bedrag) wordt de AHK later, maar op een hoger tempo afgebouwd. De afbouw is zowel voor als na het doorvoeren van de variant voltooid bij het begin van het toptarief. Bij invoering in 2023 stijgt afbouwtarief in de AHK tot 6,7% (was 6,0%) of 3,4% voor AOW-gerechtigden (was 3,1%). De marginale druk neemt licht toe voor inkomens tussen circa € 25.000 en € 70.000.

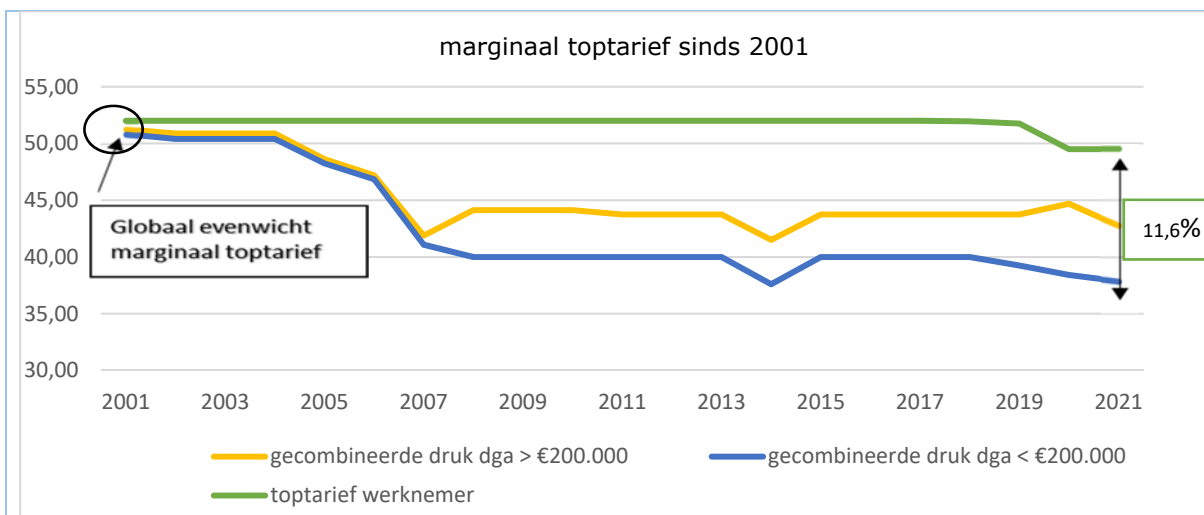
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Naar verwachting zijn de arbeidsmarkteffecten licht negatief doordat het nettobedrag van de bijstand (inclusief vakantiegeld) toeneemt en de marginale druk op het traject erboven stijgt. (Meer) werken wordt hierdoor licht minder lonend.</li> </ul>
<b>Begroting</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dit leidt tot een stijging van de uitgaven aan sociale zekerheid met circa € 420 miljoen (hoofdzakelijk bijstand (€ 50 miljoen) en AOW (€ 360 miljoen)). De aanpassing aan het afbouwpad van de AHK vormt een lastenverlichting voor burgers (zij behouden de maximale AHK, ontvangen een hogere gedeeltelijke AHK, of hebben en houden geen AHK) en leidt tot een derving van circa € 1.150 miljoen aan belastinginkomsten.</li> </ul>
<b>Overig</b>	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Op het moment dat paren in de AOW en bijstand niet meer te maken hebben met de inkomensafhankelijke afbouw van de AHK is dit bevorderend voor de eenvoud.</li> <li>De maatregel is waarschijnlijk een enkelvoudige structuurwijziging met een kleine impact op de IV.</li> </ul>



## Belasten van (inkomen uit) aanmerkelijk belang

18. Afschaffen lage tarief Vpb	
<b>Thema</b>	Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang
<b>Doel</b>	Globaal evenwicht tussen IB-ondernemers, dga's en werknemers
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Het huidige lage tarief voor winst tot en met € 200.000 van 16,5% (15% in 2021) wordt afgeschaft en gelijk aan het algemene Vpb-tarief (21,7% per 2021).	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De Vpb kent sinds 1 januari 2000 een tariefopstapje. Dat betekent dat voor lagere belastbare winstbedragen een verlaagd tarief geldt. Bij de invoering van IB2001 was sprake van een globaal evenwicht tussen een IB-ondernemer, een dga en een werknemer. Het lage Vpb-tarief bedroeg 30% en het hoge Vpb-tarief 35%. Tussen 2001 en 2020 is het verschil in de (gecumuleerde) marginale tarieven van een IB-ondernemer en een dga enerzijds en dat van een werknemer anderzijds fors toegenomen dankzij opeenvolgende Vpb-tariefsverlagingen en de introductie en verruiming van de mkb-winstvrijstelling.</li> <li>• In 2020 geldt voor winst tot en met € 200.000 een Vpb-tarief van 16,5% en voor het meerdere een tarief van 25%. In 2021 wordt dit 15% respectievelijk 21,7%.</li> <li>• Er is geen economische onderbouwing voor een lager Vpb-tarief voor winsten tot € 200.000. Het huidige lage tarief wordt vooral onderbouwd als een tegemoetkoming voor het mkb.</li> <li>• Puur vanuit vestigingsklimaat bezien, zou een hoger tarief voor deze groep logisch zijn: bij hogere winsten speelt de mobiliteit van kapitaal een veel grotere rol.</li> <li>• Afschaffing is in lijn met het advies van de Studiecommissie Belastingstelsel en de Mirrlees Review die speciale faciliteiten voor kleine ondernemingen afraadt. Ook uit wetenschappelijke hoek wordt dit standpunt gedeeld.<sup>5</sup></li> <li>• De Commissie Regulering van werk adviseert een gelijke fiscale behandeling van alle werkenden. Ten aanzien van de dga adviseert de Commissie (het aandeel van de dga in) de winst van de vennootschap onmiddellijk en zo veel mogelijk als arbeidsinkomen te belasten, en de fiscale prikkels rond het vaststellen van het arbeidsinkomen van de dga weg te nemen. De maatregel vermindert deze fiscale prikkels en gaat als neveneffect ook uitstel van belastingheffing tegen</li> <li>• 90% van de ondernemingen gehouden door dga's hebben winsten tot € 200.000, waardoor het huidige verlaagde tarief zorgt voor een aanzienlijke verlaging van de belastingdruk van de dga. Dit verstoort het globale evenwicht met de werknemer en IB-ondernemer. Onderstaande figuur laat zien dat het verschil tussen de belastingdruk van een werknemer (en dus ook het arbeidsinkomen van een dga) en de belastingdruk van het kapitaalinkomen van een dga in 2021 11,6%-punt bedraagt, terwijl dit verschil in 2001 vrijwel nihil was. Het verlaagde Vpb-tarief (dat sinds 2001 als maar lager is geworden en van toepassing op een steeds groter deel van de winst) draagt in belangrijke mate bij aan dit verschil. Daarnaast zorgt afschaffing van het lage Vpb-tarief ervoor dat een groter deel van de winst van de dga's meteen wordt belast wat fiscaal gedreven winstinhouding kan verminderen.</li> </ul>	

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld C.A. de Kam en C.L.J. Caminada, (2010), Belastingen als instrument voor inkomenspolitiek of B. Jacobs: Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland (2010).



### Effecten

#### Economie

- Afschaffing van het lage Vpb-tarief leidt tot een neutraler en minder verstorend belastingstelsel. Door afschaffing van het lage Vpb-tarief wordt de belastingdruk tussen het arbeidsinkomen en het kapitaalinkomen van een aanmerkelijkbelanghouder meer in evenwicht gebracht.
- Tevens leidt afschaffen van het lage Vpb-tarief tot minder fiscaal gedreven uitstel van belastingbetaling. Deze gevolgen zijn in lijn met het advies van de Commissie Regulering van werk.
- Afschaffing van het lage Vpb-tarief zal de belastingdruk op het winstinkomen van vennootschappen verhogen, wat een negatief effect kan hebben op investeringen.

#### Begroting

De budgettaire opbrengst bedraagt € 1.720 miljoen structureel vanaf moment van invoering

#### Overig

-

#### Uitvoeringsaspecten

- De maatregel betreft een vereenvoudiging van de heffingsstructuur.
- Er kan tijdelijk extra aandacht van toezicht nodig zijn voor inzet van belastingplichtigen om winsten naar voren te halen naar het laatste jaar waarin het lage Vpb-tarief nog van toepassing is.
- De maatregel betreft een eenvoudige structuurwijziging

## 19. Verhoging box 2-tarief naar 30% of 35%

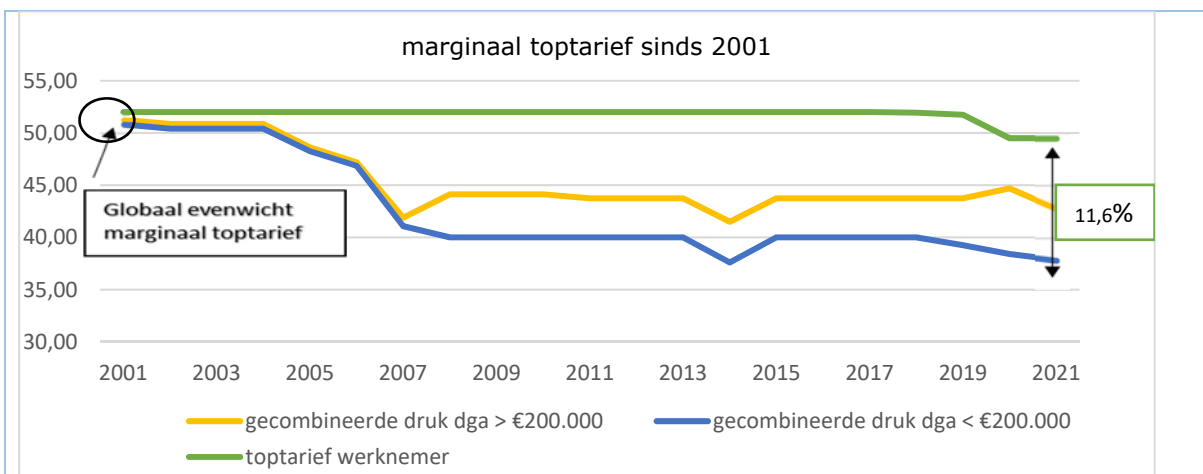
<b>Thema</b>	Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang
<b>Doel</b>	Globaal evenwicht tussen IB-ondernemers, dga's en werknemers

### Omschrijving van de maatregel

Verhoging van het box 2-tarief naar 30% of 35%.

### Achtergrond/rationale

- Een verhoging van het box 2-tarief draagt bij aan het herstel van het globale evenwicht tussen dga's, IB-ondernemers en werknemers.
- Veel ab-houders in Nederland zijn tevens werkzaam in de eigen vennootschap als werknemer. Het inkomen van deze directeur-grotaandeelhouder (dga's) bestaat daardoor zowel uit een arbeidscomponent (het loondeel dat correspondeert met de arbeidsinzet) als een kapitaalcomponent (de winstgerechtigdheid vanuit het aandeelhouderschap). Aangezien de arbeidscomponent hoger wordt belast dan de kapitaalcomponent heeft een dga een fiscale prikkel om het arbeidsinkomen, zo laag mogelijk in te schatten om zo een groter deel als kapitaalinkomen te kunnen kwalificeren.
- Het (gecumuleerde) marginale tarief van het kapitaalinkomen van de dga (Vpb + box 2) is sinds de invoering van de Wet IB 2001 steeds verder gedaald, waardoor het marginale tarief over het kapitaalinkomen van de dga steeds verder onder het marginale tarief over het arbeidsinkomen van de werknemer is komen te liggen. De fiscale prikkel om het inkomen zoveel mogelijk als kapitaalinkomen te kunnen kwalificeren is hierdoor toegenomen.
- In 2001 was zoals gezegd sprake van een globaal evenwicht in de gecumuleerde marginale tarieven, waarbij de gecombineerde druk van de dga over het kapitaalinkomen nagenoeg gelijk was aan de marginale druk over het arbeidsinkomen van de werknemer. Er was voor de dga toentertijd daarom weinig fiscale prikkel om arbeidsinkomen voor te doen als kapitaalinkomen. Door de dalende Vpb-tarieven is een steeds groter verschil ontstaan tussen de belastingdruk op het arbeidsinkomen van de dga en het kapitaalinkomen. De steeds lagere Vpb-tarieven gingen namelijk niet gepaard met een gelijktijdige verhoging van het box 2 tarief. om het globaal evenwicht te behouden. Momenteel is het verschil in het marginaal toptarief tussen het kapitaalinkomen van een dga waarbij de vennootschap een winst tot € 200.000 heeft behaald en het arbeidsinkomen van een werknemer 11,6%-punt waar dat in 2001 slechts 1%-punt bedroeg. Als het lage Vpb-tarief wordt afgeschaft bedraagt het verschil nog bijna 7%-punt.
- De Commissie Regulering van werk adviseert een gelijke fiscale behandeling van alle werkenden. Ten aanzien van de dga adviseert de Commissie (het aandeel van de dga in) de winst van de vennootschap onmiddellijk en zo veel mogelijk als arbeidsinkomen te belasten, en de fiscale prikkels rond het vaststellen van het arbeidsinkomen van de dga weg te nemen. De maatregel vermindert deze fiscale prikkels.
- Een verhoging van het box 2-tarief kan bijdragen om aan het herstel van het globaal evenwicht tussen de dga en de werknemer te herstellen.
- Aandachtspunt bij een verhoging van het box 2-tarief is dat dga's een grotere prikkel krijgen om belastingheffing in box 2 uit te stellen.



**Effecten**

**Economie**

Een verhoging van het box 2 leidt er toe dat het arbeidsinkomen en kapitaalinkomen van een dga gelijk wordt belast. Dit vermindert de prikkel tot fiscaal gedreven inkomensverschuiving tussen arbeidsinkomen en kapitaalinkomen bij de dga en draagt op deze wijze bij aan een neutraler en minder verstoring belastingstelsel. Dit is in lijn met het advies van de Commissie Regulering van werk. Tegelijkertijd kan een verhoging van het box 2-tarief fiscaal gedreven winstinhouding op de langere termijn vergroten. Een verhoging van de box 2 verhoging zal de belastingdruk op het inkomen van de dga verhogen, wat een negatief effect kan hebben op investeringen.

**Begroting**

Een verhoging van het box 2-tarief leidt incidenteel tot hogere winstuitkeringen. Dit betreft anticipatiegedrag op de toekomstige hogere box 2-heffing.

**Budgettaire opbrengst in € miljoen bij ingaan maatregel in 2023 en aankondiging in 2021**

Variant	2022	2023	2024	2025	2026	2027	struc
tarief 30%	1614	-464	-104	76	166	256	277
tarief 35%	3228	-985	-145	275	485	695	724

**Overig**

Het grootste deel van de effecten van de onderhavige maatregel kan ook bereikt worden door het lage Vpb-tarief te verhogen of af te schaffen. Het verhogen/afschaffen van het lage Vpb-tarief heeft niet het nadeel van het uitlokken van meer uitstel.

**Uitvoeringsaspecten**

Betreft een parameterwijziging

## 20. Afschaffen doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon

<b>Thema</b>	Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang
<b>Doel</b>	Globaal evenwicht tussen IB-ondernemers, dga's en werknemers

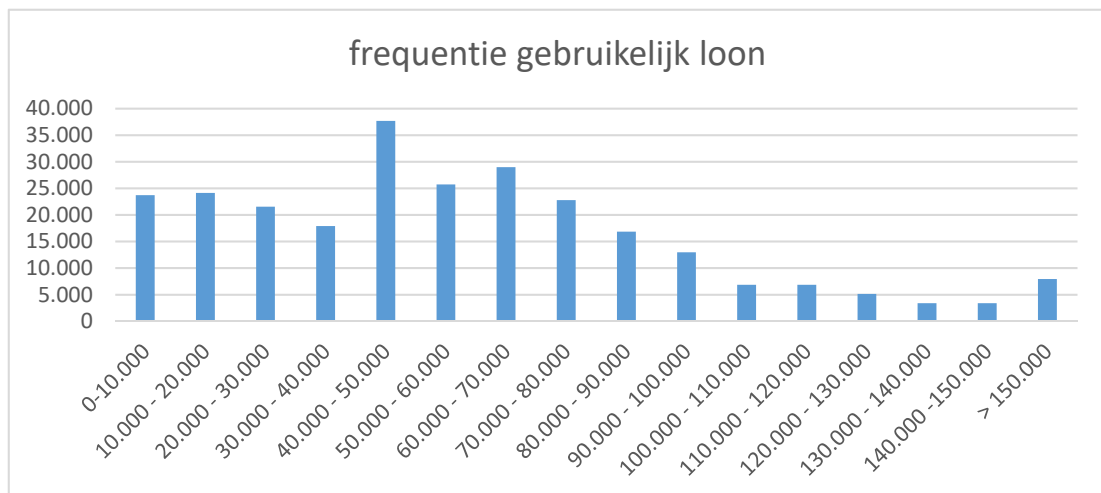
### Omschrijving van de maatregel

Het afschaffen van de doelmatigheidsmarge in de gebruikelijkloonregeling verkleint het voordeel voor de directeur-grotaandeelhouder (dga) en zorgt voor (meer) neutraliteit in het belastingstelsel. Een groter deel van het inkomen valt onder de progressieve heffing van box 1, waardoor voor dat bedrag ook geen uitstel van belastingheffing mogelijk is.

### Achtergrond/rationale

- Het inkomen van een dga bestaat uit zowel een arbeidscomponent als een kapitaalcomponent. Aangezien het arbeidsinkomen hoger wordt belast dan het kapitaalinkomen (Vpb + box 2), hebben dga's een prikkel om het aangegeven arbeidsinkomen zo laag mogelijk vast te stellen. Een dga heeft met zijn vennootschap binnen box 2 bovendien de mogelijkheid om winst niet uit te keren en daarmee mogelijkheid tot uitstel van de belastingheffing (box 2)
- Daarom is het van belang dat er een inschatting wordt gemaakt van het arbeidsdeel van de dga, wat in Nederland gebeurt middels de gebruikelijkloonregeling.
- De gebruikelijkloonregeling is een fiscale fictie die ervoor zorgt dat personen die een bv of andere rechtspersoon 'bezitten' en daar voor werken, verdienen hebben die onder de inkomstenbelasting vallen.
- De gebruikelijkloonregeling is er van oudsher op gericht het fiscaal in aanmerking te nemen loon van een aanmerkelijkbelanghouder minimaal vast te stellen op het loon dat normaal is voor het niveau en de duur van zijn arbeid. Omdat een zakelijk loon niet op de euro nauwkeurig is vast te stellen en in de praktijk altijd veel discussie is over wat gebruikelijk is, wordt het loon van de dga in beginsel gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:
  - a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking:
  - b. het hoogste loon van de andere werknemers die in dienst zijn van het hiervoor genoemde lichaam:
  - c. € 46.000 (bedrag 2020)
- De doelmatigheidsmarge kan echter niet tot gevolg hebben dat het loon op een lager bedrag wordt gesteld dan € 46.000.
- Er is geen beleidsmatige reden om het (theoretische) inkomen uit arbeid van dga's lager te belasten dan dat van een gewone werknemer. Ook vanuit het oogpunt van draagkracht is dit verschil onwenselijk.
- In de praktijk functioneert de doelmatigheidsmarge niet. Het verlaagt enkel de grens waar de discussies over gaan. De doelmatigheidsmarge komt in de jurisprudentie ook vrijwel niet voor.
- Het afschaffen van de doelmatigheidsmarge betekent dat het bedrag onder a. "het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking" wordt. Hierdoor zal het loon van de dga over het algemeen hoger vastgesteld worden, waardoor ook minder winst kan worden ingehouden. Daardoor draagt de maatregel ook indirect bij aan een vermindering van fiscaal gedreven uitstel bij de dga.
- De Commissie Regulering van werk adviseert een gelijke fiscale behandeling van alle werkenden. Ten aanzien van de dga adviseert de Commissie (het aandeel van de dga in) de winst van de vennootschap onmiddellijk en zo veel mogelijk als arbeidsinkomen te belasten, en de fiscale prikkels rond het vaststellen van het arbeidsinkomen van de dga weg te nemen. De maatregel leidt in het algemeen tot een hoger vastgesteld loon van de dga en gaat als neveneffect ook uitstel van belastingheffing tegen.

Figuur: Verdeling gebruikelijk loon 2016



**Effecten**

**Economie** De doelmatigheidsmarge zorgt er voor dat het arbeidsdeel van het inkomen van de dga naar verwachting te laag wordt vastgesteld. Dit werkt fiscaal gedreven inkomensschuiven in de hand, wat economisch verstoring werkt. Het afschaffen van de marge in de gebruikelijkloonregeling zorgt voor meer neutraliteit ten opzichte van box 1, vermindert belastinguitstel en leidt op deze wijze tot een neutraler en minder verstoring belastingstelsel en een gelijkere behandeling van alle werkenden, zoals de Commissie Regulering van werk heeft geadviseerd.

**Begroting** De budgettaire opbrengst (in € miljoen) bedraagt bij ingang in 2022:

2022	2023	2024	2025	structureel
802	753	702	650	212

**Overig** Het afschaffen van de doelmatigheidsmarge heeft tot gevolg dat bij iedere dga die nu een (grote) marge hanteert het in aanmerking te nemen loon toeneemt. Afhankelijk van het marginale tarief in box 1 kan dit voor deze dga's een lastenverzwaring tot gevolg hebben. Daarnaast kan een hoger in aanmerking te nemen loon gevolgen hebben voor de inkomensafhankelijke bijdragen en regelingen.

- Uitvoeringsaspecten**
- De uitvoering van de gebruikelijkloonregeling is zowel voor belanghebbenden als de Belastingdienst een arbeidsintensief proces, zoals veel vooroverleg tussen belastingplichtige en de Belastingdienst. De eerdere verlaging van de doelmatigheidsmarge van 30% naar 25% heeft weinig verschil gemaakt in de uitvoerbaarheid. Afschaffing van de doelmatigheidsmarge zal de uitvoering ook niet minder arbeidsintensief maken.
  - Betreft een eenmalige jaaraanpassing in de systemen.

## 21. Versobering uitzondering van eigenwoningschulden van het wetsvoorstel excessief lenen bij eigen vennootschap

**Thema** Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang

**Doel** Voorkomen belastinguitstel in box 2 / Globaal evenwicht box 1 en box 2

### Omschrijving van de maatregel

Leningen bij de eigen vennootschap worden (na invoering van het wetsvoorstel excessief lenen bij de eigen vennootschap) belast met box 2-heffing voor zover het leenbedrag een bepaalde grens overstijgt. Eigenwoningschulden bij de eigen vennootschap worden uitgezonderd tot een waarde van € 1.090.000.

### Achtergrond/rationale

- In het huidige wetsvoorstel excessief lenen bij de eigen vennootschap worden eigenwoningschulden uitgezonderd. Deze uitzondering wordt versoberd. Eigenwoningschulden worden uitgezonderd tot € 1.090.000 (een koppeling wordt gemaakt met de hoogste eigenwoningwaarde voor de berekening van het eigenwoningforfait zoals beschreven in artikel 3.112 Wet IB 2001).
- De maatregel ziet binnen de grenzen op alle soorten eigenwoningschulden. Ook schulden die aan zakelijke voorwaarden voldoen, schulden waarbij met een zakelijke rente wordt gerekend en schulden waarbij voldoende zekerheid wordt gesteld ten opzichte van de terugbetaling, worden getroffen door de maatregel.
- De Commissie Regulering van werk adviseert een gelijke fiscale behandeling van alle werkenden. Ten aanzien van de dga adviseert de Commissie (het aandeel van de dga in) de winst van de vennootschap onmiddellijk en zo veel mogelijk als arbeidsinkomen te belasten. De maatregel gaat uitstel van belastingheffing tegen.

### Effecten

#### Economie

- Door leningen boven een bepaalde grens te belasten als dividenduitkering wordt voorkomen dat de dga belastingvrij zijn draagkracht kan vergroten. Dit draagt bij aan een neutraler en minder verstoring belastingstelsel (IB-ondernemer vs. ab-houder vs. werknemer). Dit is in lijn met het advies van de Commissie Regulering van werk.
- Voor bestaande schulden van dga's geldt dat deze afgelost dienen te worden om niet belast te worden als voordeel uit ab. Dit vereist herfinanciering bij banken of uitkering van door de vennootschap opgebouwde winstreserves.
- Lenen voor de eigen woning blijft mogelijk tot de grens van € 1.090.000. Gevolgen voor eigenwoningbezit zijn daarmee vermoedelijk gering.

#### Begroting

De lastenrelevante budgettaire opbrengst van deze maatregel is nihil. Er zullen positieve kaseffecten optreden in 2022 en 2023 met een evenredige kasderving in de jaren daarna. De structurele budgettaire opbrengst is nihil.

#### Overig

-

#### Uitvoeringsaspecten

- Complexiteit neemt toe. Uitzonderingen nemen echter nauwelijks toe (kleine doelgroep).
- Verbetering van de handhaafbaarheid wordt verwacht door het opnemen van een harde grens, of dat er ten opzichte van de bestaande situatie niet of nauwelijks een wijziging van de handhaafbaarheid optreedt.
- Aanpassing in systemen is beperkt complex en betreft een structuuraanpassing voor de Inkomensheffing.

## 22. Verlagen van de schuldengrens in het wetsvoorstel excessief lenen bij eigen vennootschap

<b>Thema</b>	Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang
<b>Doel</b>	Voorkomen belastinguitstel in box 2 / Globaal evenwicht box 1 en box 2

### Omschrijving van de maatregel

In het wetsvoorstel worden schulden bij de eigen vennootschap belast met box 2-heffing voor het gedeelte dat € 500.000 overstijgt. De EWS is daarbij uitgezonderd. Deze grens kan (inclusief EWS) worden verlaagd tot maximaal € 17.500 om uitstel van belastingheffing in box 2 tegen te gaan.

### Achtergrond/rationale

- Een verschil tussen box 1-ondernemers en box 2-ondernemers is dat box 2-ondernemers (een deel van de) belasting pas betalen als zij winsten daadwerkelijk realiseren. De belastingheffing in box 1 en de Vpb wordt jaarlijks betaald, terwijl de belastingheffing in box 2 pas plaatsvindt bij de uitdeling van dividend of vervreemding van de aandelen.
- Door middel van het aangaan van een lening bij de eigen vennootschap is het voor de dga mogelijk te beschikken over middelen uit de vennootschap zonder hierover belasting in box 2 te betalen.
- De Commissie Regulering van werk adviseert een gelijke fiscale behandeling van alle werkenden. Ten aanzien van de dga adviseert de Commissie (het aandeel van de dga in) de winst van de vennootschap onmiddellijk en zo veel mogelijk als arbeidsinkomen te belasten. De maatregel gaat uitstel van belastingheffing tegen.
- De totale uitstaande schuld van dga's aan de eigen bv bedraagt circa 58 miljard (2017).
- Lenen van de eigen bv draagt niet bij aan de investeringscapaciteit of liquiditeitspositie van de onderneming. Het is daarmee zeer aannemelijk dat uitstel van belastingheffing het belangrijkste motief vormt bij dergelijke leningen. Het is onwenselijk deze vorm van arbitrage te faciliteren. Daarnaast is er een risico op afstel van belastingheffing, wanneer de schuld niet meer kan worden terugbetaald.
- Met het wetsvoorstel excessief lenen bij eigen vennootschap wordt het fiscale voordeel op leningen boven € 17.500 weggenomen. Hiermee komt de fiscale behandeling van de dga dichterbij de behandeling van de IB-ondernemer. Door schulden (voor zover hoger dan € 17.500) aan te merken als (fictief) box 2-inkomen wordt deze vorm van belastinguitstel ontmoedigd.
- Een aansluiting bij een grens van € 17.500 sluit aan bij het huidige fiscale stelsel. Momenteel is namelijk door de staatssecretaris<sup>6</sup> goedgekeurd dat over rekeningcourantschulden en –vorderingen geen rente hoeft worden berekend zover deze het gehele jaar onder € 17.500 blijven. Ook wordt de schuld tot dit bedrag niet als verplichting in aanmerking genomen in box 3.
- De maatregel ziet op alle soorten schulden. Ook schulden die aan zakelijke voorwaarden voldoen, schulden waarbij met een zakelijke rente wordt gerekend en schulden waarbij voldoende zekerheid wordt gesteld ten opzichte van de terugbetaling, worden getroffen door de maatregel.
- Voor bestaande schulden van dga's geldt dat deze afgelost dienen te worden om niet belast te worden als voordeel uit ab. Dit vereist herfinanciering bij banken of uitkering van door de vennootschap opgebouwde winstreserves. Door maatregel tijdig aan te kondigen wordt de tijd gegeven de schuld af te lossen dan wel te herfinancieren.

### Effecten

<b>Economie</b>	Door leningen boven een bepaalde grens te belasten als dividenduitkering wordt voorkomen dat de dga belastingvrij zijn draagkracht kan vergroten. Dit draagt bij aan een neutraler en minder verstarend belastingstelsel (IB-ondernemer vs. ab-houder vs. werknemer). Dit is in lijn met het advies van de Commissie Regulering van werk.
-----------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<sup>6</sup> <https://wetten.overheid.nl/BWBR0034892/2014-03-12>



<b>Begroting</b>	De lastenrelevante budgettaire opbrengst bedraagt € 55 miljoen structureel vanaf moment van invoering. Er zijn daarbij forse kasschuiven te verwachten. Ruim € 2 miljard aan kasopbrengsten in het jaar van invoering en eenzelfde kasopbrengst in het jaar daarna. Vervolgens is er een evenredige kasderving van ruim € 4 miljard in de jaren daarop.
<b>Overig</b>	-
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voorstel draagt bij aan complexiteitsreductie. Eenduidigheid wordt</li> <li>• Vergroot en uitzonderingen in de regeling worden verminderd.</li> <li>• Significante verbetering van de handhaafbaarheid wordt verwacht. De inspecteur kan de toetsing van fiscale kwalificatie voorts achterwege laten aangezien de rekeningcourant boven de € 17.500 op grond van de maatregel in de heffing wordt betrokken.</li> <li>• Aanpassing in systemen is beperkt complex en betreft een structuuraanpassing voor de Inkomensheffing.</li> </ul>

### 23. Nieuwe eigenwoningschulden vallen onder wetsvoorstel excessief lenen bij eigen vennootschap

<b>Thema</b>	Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang
<b>Doel</b>	Voorkomen belastinguitstel in box 2 / Globaal evenwicht box 1 en box 2

#### Omschrijving van de maatregel

Conform de eerste aankondiging van het wetsvoorstel excessief lenen bij eigen vennootschap worden alle schulden boven de grens van € 500.000 belast met inkomstenbelasting in box 2. Schulden die kwalificeren als eigenwoningschuld voor de eigenwoningregeling worden in het wetsvoorstel volledig uitgezonderd. Dit kan worden versoerd, waardoor de uitzondering alleen nog van toepassing is op bestaande eigenwoningschulden, en niet meer op nieuwe eigenwoningschulden.

#### Achtergrond/rationale

- Een verschil tussen box 1-ondernemers en box 2-ondernemers is dat box 2-ondernemers (een deel van de) belasting pas betalen als zij winsten daadwerkelijk realiseren. De belastingheffing in box 1 en de Vpb wordt jaarlijks betaald, terwijl de belastingheffing in box 2 pas plaatsvindt bij de uitdeling van dividend of vervreemding van de aandelen.
- Door middel van het aangaan van een lening bij de eigen vennootschap is het voor de dga mogelijk te beschikken over middelen uit de vennootschap zonder hierover belasting in box 2 te betalen.
- De Commissie Regulering van werk adviseert een gelijke fiscale behandeling van alle werkenden. Ten aanzien van de dga adviseert de Commissie (het aandeel van de dga in) de winst van de vennootschap onmiddellijk en zo veel mogelijk als arbeidsinkomen te belasten. De maatregel gaat uitstel van belastingheffing tegen.
- Lenen van de eigen bv draagt niet bij aan de investeringscapaciteit of liquiditeitspositie van de onderneming. Het is daarmee zeer aannemelijk dat uitstel van belastingheffing het belangrijkste motief vormt bij dergelijke leningen. Het is onwenselijk deze vorm van arbitrage te faciliteren. Daarnaast is er een risico op afstel van belastingheffing, wanneer de schuld niet meer kan worden terugbetaald.
- Door alle schulden boven de grens van € 500.000 aan te merken als (fictief) box 2-inkomen wordt deze vorm van belastinguitstel beperkt in het huidige wetsvoorstel. In de onderhavige maatregel wordt de uitzondering in het huidige wetsvoorstel voor eigenwoningschuld beperkt tot *bestaande* eigenwoningschulden. Nieuwe eigenwoningschulden worden niet meer uitgezonderd. Een woning kan dan niet langer onbelast worden gefinancierd vanuit de eigen vennootschap.
- De maatregel ziet binnen de grenzen op alle soorten schulden. Ook schulden die aan zakelijke voorwaarden voldoen, schulden waarbij met een zakelijke rente wordt gerekend en schulden waarbij voldoende zekerheid wordt gesteld ten opzichte van de terugbetaling, worden getroffen door de maatregel.
- De maatregel sluit aan bij de analyse zoals gemaakt in de bouwstenen waar het brede begrip uitstel van belastingheffing als aandachtspunt binnen box 2 is geformuleerd.

#### Effecten

<b>Economie</b>	Door leningen boven een bepaalde grens te belasten als dividenduitkering wordt voorkomen dat de dga belastingvrij zijn draagkracht kan vergroten. Dit draagt bij aan een neutraler en minder verstrend belastingstelsel (IB-ondernemer vs. ab-houder vs. werknemer). Dit is in lijn met het advies van de Commissie Regulering van werk.
<b>Begroting</b>	De lastenrelevante budgettaire opbrengst bedraagt € 15 miljoen structureel vanaf moment van invoering. Er zijn daarbij kasschuiven te verwachten. Circa € 450 miljoen aan kasopbrengsten verdeeld over de eerste 2 jaren van invoering en een evenredige kasderving in de jaren erna.
<b>Overig</b>	-

**Uitvoeringsaspecten**

- In beginsel leidt dit tot vereenvoudiging, want minder uitzonderingen. De tweedeling, bestaande en nieuwe eigenwoningschulden, maakt het toezicht beperkt bewerkelijker.
- Verbetering van de handhaafbaarheid wordt verwacht door het opnemen van een nieuwe beperking, of dat er ten opzichte van de bestaande situatie niet of nauwelijks een wijziging van de handhaafbaarheid optreedt.
- Aanpassing in systemen is beperkt complex en betreft een structuuraanpassing voor en Inkomensheffing.

## 24. Tariefopstap in box 2

<b>Thema</b>	Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang
<b>Doel</b>	Voorkomen belastinguitstel in box 2 / Globaal evenwicht box 1 en box 2

### Omschrijving van de maatregel

Introductie van twee schijven in box 2 met een basistarief van 27%<sup>7</sup> voor de eerste € 50.000 aan inkomsten per persoon en een tarief van 31% voor het meerdere. Hierdoor wordt de aanmerkelijkbelanghouder gestimuleerd om jaarlijks (een deel van) de jaarwinst uit te keren.

### Achtergrond/rationale

- Een verschil tussen box 1-ondernemers en box 2-ondernemers is dat box 2-ondernemers (een deel van de) belasting pas betalen als zij winsten daadwerkelijk uitkeren. De IB-heffing in box 1 en de Vpb wordt wel jaarlijks betaald, terwijl de IB-heffing in box 2 pas plaatsvindt bij dividenduitkering of vervreemding van de aandelen. Dit geeft de ab-houder mogelijkheid om belastingbetaling in box-2 uit te stellen.
- De Commissie Regulering van werk adviseert een gelijke fiscale behandeling van alle werkenden. Ten aanzien van de dga adviseert de Commissie (het aandeel van de dga in) de winst van de vennootschap onmiddellijk en zo veel mogelijk als arbeidsinkomen te belasten. De maatregel gaat uitstel van belastingheffing tegen.
- Uit Vpb-aangifte blijkt dat vennootschappen met 100% ab-houders de laatste jaren gemiddeld 22% van de beschikbare winst wordt uitgekeerd. Dit draagt bij aan vermogensopbouw in bv's door ab-houders, die in 2017 ongeveer € 400 miljard bedraagt.
- Er zijn logische, bedrijfseconomische motieven waarom een bv kiest om winst niet uit te keren. Het kan wenselijk zijn dat ondernemingen winst inhouden om de solvabiliteit en investeringscapaciteit te verhogen. Tegelijk wordt winstinhouding fiscaal gefaciliteerd. Zo kunnen dga's tussentijds lenen van de eigen bv om in privé over middelen te beschikken zonder box-2 belasting te betalen, en is de 'voorheffing' (het Vpb-tarief) gedaald terwijl het uitstelbare deel van de belastingheffing (box 2) gestegen is.
- Om tegenwicht te bieden aan de bestaande prikkels/faciliteiten is het daarom wenselijk de ab-houder aan te moedigen jaarlijks (een deel van) de winst in de bv uit te keren, in plaats van de winst bijvoorbeeld pas bij vervreemding van de aandelen in één keer te verzilveren.
- Een tariefopstapje in box 2 kan hieraan bijdragen. Het is daarbij wenselijk het opstaptarief niet teveel te laten verschillen. Een te groot verschil zorgt dat alleen nog winsten tot aan de inkomensgrens van het opstaptarief wordt uitgekeerd om een hoger belastingtarief te ontlopen.
- Een tariefopstap van 27% geldend vanaf een box 2-inkomen van € 50.000 en 31% voor het meerdere, maakt het voor ab-houders aantrekkelijker om jaarlijks dividend uit te keren en bijvoorbeeld niet alle winst pas bij verkoop van aandelen te verzilveren.
- Op deze manier komt de belastingheffing van de ab-houder over de tijd meer overeen met de werknemer en IB-ondernemer.

### Effecten

<b>Economie</b>	De maatregel stimuleert een dga om jaarlijks winst uit te keren. Omdat het (fiscaal) minder aantrekkelijker wordt voor vennootschappen met ab-houders om winst in te houden, vermindert dit de arbitrage- mogelijkheden. Dit is in lijn met het advies van de Commissie Regulering van werk.														
<b>Begroting</b>	De maatregel leidt incidenteel tot hogere winstuitkeringen. Dit betreft anticipatiegedrag. De budgettaire opbrengst bedraagt bij invoering 2023 en aankondiging in 2021 (x € miljoen): <table border="1"><thead><tr><th>2022</th><th>2023</th><th>2024</th><th>2025</th><th>2026</th><th>2027</th><th>struc</th></tr></thead><tbody><tr><td>807</td><td>-238</td><td>-52</td><td>41</td><td>88</td><td>134</td><td>144</td></tr></tbody></table>	2022	2023	2024	2025	2026	2027	struc	807	-238	-52	41	88	134	144
2022	2023	2024	2025	2026	2027	struc									
807	-238	-52	41	88	134	144									
<b>Overig</b>	De schijven gelden, net als de schijven in box 1, per persoon. Twee ab-houders of fiscale partners worden lager belast dan één ab-houder met hetzelfde vermogen als de partners in totaal. Er is vanuit gegaan dat														

<sup>7</sup> Bij het fische verhoging box 2 tarief is een uniform tarief van 30% tot 35% wenselijk in het licht van globaal evenwicht. Onderhavig betreft het voorstel een lager opstaptarief in te voeren om winstuitkering te bevorderen.

	fiscale partners de box-2-inkomsten vrijelijk onder elkaar mogen verdelen, net als onder de huidige regeling.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Indien deze optie in samenhang wordt doorgevoerd met afschaffen lage Vpb-tarief blijft de 'totale' heffingsstructuur (Vpb + box 2) van de abhouder bestaan uit 3 componenten. Zo niet, dan wordt de heffingsstructuur complexer. Er moet een nieuw tarief in de systemen worden gebouwd. Dit vergt een beperkte IV-aanpassing.

## 25. Invoering forfaitair rendement box 2

**Thema** Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang

**Doel** Voorkomen belastinguitstel in box 2

### Omschrijving van de maatregel

Voorheffing van jaarlijks 4% van het vermogen van de vennootschap. Aan het eind (bij verkoop) moeten alleen de werkelijk behaalde inkomsten belast zijn en dient er dus verrekening plaats te vinden (voorstel Commissie Van Dijkhuizen).

### Achtergrond/rationale

- Een verschil tussen box 1- en box 2-ondernemers is dat box 2-ondernemers (een deel van de) belasting pas betalen als zij winsten in privé ontvangen. De IB-heffing in box 1 en de Vpb wordt wel jaarlijks betaald, de IB-heffing in box 2 pas bij dividenduitkering of vervreemding van de aandelen. De Commissie Van Dijkhuizen en ook de Commissie Borstlap adviseert jaarlijks inkomen in aanmerking te nemen bij de ab-houders.
- Een jaarlijkse (minimum-)heffing in box 2 draagt bij aan het evenwicht tussen box 1- en box 2-ondernemers. Tevens zorgt een jaarlijkse forfaitaire (voorheffing) in box 2 dat het minder interessant wordt om box 3-vermogen te beleggen in de vennootschap, waardoor er ook meer evenwicht tussen box 2 en box 3 ontstaat.
- Het voorstel van Van Dijkhuizen werkt als volgt: het inkomen in box 2 wordt ten minste gesteld op een percentage van het fiscale eigen vermogen van de vennootschap waarin de aandelen worden gehouden. In het geval het daadwerkelijk uitgekeerde dividend lager is dan het forfaitaire rendement, wordt het verschil bij de verkrijgingsprijs opgeteld, zodat bij vervreemding geen dubbele heffing plaatsvindt. Over de levensloop verandert de lastendruk in beginsel dus niet.
- Een soortgelijke regeling is binnen het box 2-stelsel bekend voor de vrijgestelde beleggingsinstellingen.<sup>8</sup>
- Met de sterke politieke en maatschappelijke wens om voor box 3 van de forfaitaire benadering af te stappen is het wellicht niet het meest voor de hand liggend om een forfaitair rendement in box 2 in te voeren. Het gaat hier overigens wel om een forfaitaire voorheffing.
- Ook is de vraag hoe moet worden omgegaan met negatief eigen vermogen.
- Aan het inhouden van winst kan verder een fiscaal motief ten grondslag liggen (belastinguitstel), maar ook een bedrijfseconomisch motief (reserverings- en/of investeringsfunctie). Een onderscheid maken naar functie van ingehouden winst druist tegen de werking van de Vpb in, waarin vennootschappen worden verondersteld hun onderneming te drijven met behulp van hun hele vermogen. Omdat de grondslag van het forfaitair rendement het eigen vermogen van een vennootschap betreft is de heffing een stimulans om de onderneming met vreemd vermogen te financieren dan wel vanuit privé te financieren (terbeschikkingstelling). Ook wordt het aantrekkelijk om vermogen te storten in deelnemingen.
- Eventueel kan ook een andere grondslag dan het fiscale eigen vermogen worden genomen. Indien de werkelijke waarde van de onderneming waarover het forfaitaire rendement in aanmerking wordt genomen wordt genomen, dan zal de waardebepaling zeer complex worden. De aandelen worden namelijk veelal gehouden door één of een zeer beperkt aantal aandeelhouders en zelden verkocht waardoor een transactie met een derde vaak niet voorhanden is. Dit zal in de praktijk ook tot veel discussie leiden. De vaststelling van de winst van de vennootschap(en) is daarbij veelal nog niet afgerond ten tijde van het doen van de aangifte inkomstenbelasting (het boekjaar is mogelijk wel afgerond, maar het opstellen van de jaarcijfers duurt veelal langer), waardoor het nog complexer is de waarde van de aandelen vast te stellen. Ook dient te worden bezien hoe om te gaan met verschillende typen/soorten aandelen. Indien een aanmerkelijkbelanghouder enkel een stemrecht heeft of een beperkt winstrecht dringt zich de vraag op of eenzelfde rendement in

<sup>8</sup> Aan de vrijgestelde beleggingsinstelling zijn strikte voorwaarden verbonden. Door deze voorwaarden zijn enkele nadelen van de forfaitaire heffing die hierna zijn beschreven niet van toepassing op de vrijgestelde beleggingsinstelling.

aanmerking moet worden genomen en over welke waarde, aangezien de waarde van de vennootschap immers niet volledig toe te rekenen is aan de aandeelhouder.

- Indien de ab-houder een aanmerkelijk belang heeft in een vennootschap met deelnemingen, moet de consolideerde waarde van het concern als grondslag worden genomen. Verschillende aannamen dienen te worden gemaakt, zoals de wijze waarop deelnemingen worden gewaardeerd, hoe om moet worden gegaan met buitenlands vermogen, op welke wijze deelbelangen worden meegewogen in de waarde van de aandelen etc.

#### Effecten

##### Economie

De huidige situatie maakt het drijven van een onderneming in box 2 door belastinguitstel bij hogere winsten fiscaal aantrekkelijker dan ondernemen in box 1. Wanneer deze keuze fiscaal gedreven is heeft dat effecten op de allocatie van de arbeidsmarkt en de productiviteit van de economie als geheel. Met deze maatregel gaan ondernemers in box 2 een deel van de box 2-belasting eerder betalen waardoor er minder sprake is van afstel.

##### Begroting

De maatregel bewerkstelligt dat op eerder moment heffing plaatsvindt en betreft dus geen additionele heffing. In de structurele situatie treedt alleen een budgettaire opbrengst op in situaties die nu zouden leiden tot afstel.

De budgettaire opbrengst bedraagt (x € miljoen):

2022	2023	2024	2025	struc
850	810	769	729	43

##### Overig

-

##### Uitvoeringsaspecten

- Deze maatregel (nieuwe heffing) maakt het stelsel complexer en vergt handhavingscapaciteit omdat belastingplichtigen vaker zullen verzoeken tot vaststelling van de verkrijgingsprijs.
- Deze maatregel gaat gemoeid met zeer omvangrijke systeemwijzigingen met de daarbij behorende complexiteit, doorlooptijd en kosten.

## 26. Afschaffing DSR voor het aanmerkelijk belang in de IB voor vererving en schenking

**Thema** Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang

**Doel** Voorkomen belastinguitstel in box 2

### Omschrijving van de maatregel

Afschaffing van de doorschuifregeling voor het aanmerkelijk belang voor vererving en schenking.

### Achtergrond/rationale

- De DSR in de ab-sfeer regelt dat bij overdracht van een onderneming, onder voorwaarden, geen inkomstenbelasting over de vervreemdingswinst verschuldigd is. De verkrijgingsprijs van de aandelen wordt dan doorgeschoven naar de verkrijger.  
Voor de faciliteiten voor schenking en vererving geldt een aanvullende eis dat een reële onderneming wordt gedreven. Het doel van de DSR is dan ook te voorkomen dat verschuldigde belasting reële bedrijfsopvolgingen, al dan niet via een vennootschap, in de weg staan.
- Met name bij het drijven van een onderneming via een vennootschap leidt de DSR tot knelpunten. De systematiek omtrent inkomstenbelasting in box 2 moedigt reeds uitstel van winstuitdeling (en dus inkomstenbelastingbelasting) van de vennootschap aan de ab-houder aan en faciliteert deze. Middels de DSR is het mogelijk winstuitdeling (en dus inkomstenbelasting) uit te stellen 'tot in het oneindige'.
- Door faciliteiten met betrekking tot het doorschuiven af te schaffen of door faciliteiten te beperken die uitstel of de kans op afstel van heffing bevorderen, is oneindig uitstel van belastingheffing in box 2 niet meer mogelijk omdat bij overdracht afgerekend wordt.
- De invorderingswet biedt reeds een (rentedragende) faciliteit om acute belastingheffing te voorkomen daar waar dit tot reële problemen leidt.<sup>9</sup> Eventueel kan gekeken worden naar een ruimere betalingsregeling.

### Effecten

**Economie** Bij overdracht van ondernemingen moet belasting betaald worden door de overdrager over de vervreemdingswinst, in plaats van dat deze doorgeschoven wordt. De bestaande betalingsfaciliteit in de invorderingswet betekent dat ondernemingen niet hoeven te staken als gevolg van onvoldoende liquide uitgangssituatie, eventueel kan dit verruimd worden. Het feitelijk gevolg voor succesvolle overdrachten is daarmee vermoedelijk beperkt.

**Begroting** De budgettaire opbrengst in € miljoen

2022	2023	2024	2025	2026	2027	struc
27	30	32	35	38	41	80

**Overig** Vanwege grote overeenkomstigheid in doel en uitvoering ligt het voor de hand de DSR in samenhang met de BOR te herzien

**Uitvoeringsaspecten**

- Met de DSR gaan forse uitvoeringskosten gepaard. Deze zien met name op het lastig te maken onderscheid tussen beleggingsvermogen (kwalificeert niet) en ondernemingsvermogen (kwalificeert wel) en op handhaving van de voorwaarden. De maatregel betreft een sterke vereenvoudiging omdat de positie van ondernemingsvermogen in de schenk- en erfbelasting in de meerderheid van de gevallen gelijk wordt getrokken met dat van overig vermogen. Daarmee hoeft in veel gevallen niet langer gehandhaafd te worden op complexe voorwaarden.
- De voorgestelde maatregel maakt het stelsel fraudebestendiger en beter handhaafbaar.

<sup>9</sup> Artikel 25, elfde tot en met dertiende lid, Invorderingswet 1990.



## 27. Kleine aanmerkelijk belangpakketten uitzonderen van BOR <sup>10</sup>

<b>Thema</b>	Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang
<b>Doel</b>	Evenwichtigere herverdeling
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Voor de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) kwalificeert een aanmerkelijkbelang (ab) indien het betrekking heeft op houders van gewone aandelen voor zover het vermogen formeel als risicodragend aandelenkapitaal op de aandelen is gestort.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• De BOR betreft een (gedeeltelijke) vrijstelling van ondernemingsvermogen voor schenk- en erfbelasting. Doel van de BOR is te voorkomen dat verschuldigde belasting reële bedrijfsopvolgingen in de weg staat doordat middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken om de belasting te betalen. De kwalificatie reële bedrijfsopvolging doelt op de eis dat het bedrijf een daadwerkelijke onderneming drijft.</li><li>• Voor het recht op de BOR wordt aangesloten bij de IB-onderneming en bij het ab in box 2. Het ab is ruim gedefinieerd. Het is niet zo dat elk aanmerkelijk belang een waarde van ten minste 5% in de vennootschap vertegenwoordigt. Van een ab is in beginsel sprake als iemand minimaal 5% een bepaalde soort aandelen van de bv houdt. Er kan daardoor al sprake zijn van een ab bij een economisch belang dat veel kleiner is dan 5% door het gebruik maken van soort aandelen. 5% in aandelen van een soort kan economisch gezien een minimaal belang (bijvoorbeeld 0,01%) vertegenwoordigen in het ondernemingsvermogen.</li><li>• Opties, soort aandelen, meesleep en meetrekbelangen, preferente aandelen, agiostortingen en stortingen van informeel kapitaal kunnen onder omstandigheden eveneens kwalificeren.</li><li>• Dit roept veel discussies met de Belastingdienst op en werkt ingewikkelde structuren in de hand.</li><li>• De vraag rijst of het wel logisch is dat een belastingplichtige met een ab per definitie toegang heeft tot de BOR of dat het moet gaan om een ab dat een wezenlijk economisch belang in de onderneming representeert. Anders verwoord: is wel sprake van een reële bedrijfsopvolging? Of is een klein ab voor de toegang tot de BOR veeleer vergelijkbaar met een belegger en niet zozeer vergelijkbaar met een ondernemer? En waar ligt de grens voor de nagestreefde rechtsvormneutraliteit?</li><li>• De maatregel is dat sprake moet zijn van gewone aandelen voor zover het vermogen formeel (als risicodragend aandelenkapitaal) op de aandelen is gestort. Dit geldt eveneens voor indirecte belangen in concernstructuren. Dat betekent dat sprake moet zijn van gewone aandelen in de zin van art. 4.6, letter a, Wet IB 2001 en alleen ondernemingsvermogen voor zover formeel gestort. Een verdergaande optie zou zijn een ab van minder dan een bepaald percentage van de waarde van de onderneming voortaan uit te sluiten van de BOR, bijvoorbeeld 25%. Die optie is echter complexer.</li></ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Deze maatregel spitst de BOR toe op ab-houders met een wezenlijk economisch belang en verhoogt zo de doeltreffendheid en doelmatigheid van de BOR. Daarmee heeft deze maatregel minimale economische gevolgen.
<b>Begroting</b>	Voor een raming van de budgettaire gevolgen is nader onderzoek nodig
<b>Overig</b>	-
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Deze maatregel brengt een vereenvoudiging met zich mee omdat veel van de technische vragen aan de Belastingdienst betrekking hebben op de vraag of de ingewikkelde structuur kwalificeert voor de BOR.</li><li>• Door deze aanpassing zijn discussies over de kwalificatie van opties, vruchtgebruiken, meesleep en meetrek ab's, over preferente aandelen, en de vraag of agio- of informeel-kapitaalstortingen voldoen, verleden tijd.</li></ul>

<sup>10</sup> Bij alle fiches over de BOR ligt een aanpassing van de DSR in dezelfde lijn voor de hand.

- De voorgestelde maatregel maakt het stelsel fraudebestendiger en beter handhaafbaar

## 28. Verhuurd vastgoed standaard aanmerken als beleggingsvermogen voor de DSR en de BOR

**Thema** Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang

**Doel** Evenwichtigere herverdeling, voorkomen van uitstel box-2 belasting

### Omschrijving van de maatregel

Voor de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) en doorschuifregelingen (DSR) wordt wettelijk vastgelegd dat aan derden verhuurd vastgoed beleggingsvermogen vormt. Onder verhuur wordt ook begrepen anderszins aan derden ter beschikking gesteld vastgoed. Vastgoed dat wordt gebruikt voor de eigen bedrijfsuitoefening blijft wel tot het ondernemingsvermogen behoren.

### Achtergrond/rationale

- De BOR betreft een (gedeeltelijke) vrijstelling van ondernemingsvermogen voor schenk- en erfbelasting. De DSR maken het mogelijk om bij overdracht van een onderneming de inkomstenbelastingclaim op de overdrager door te schuiven (dus uit te stellen) naar de opvolger. Doel van de BOR en van de DSR is te voorkomen dat verschuldigde belasting reële bedrijfsopvolgingen in de weg staan.
- De kwalificatie reële bedrijfsopvolging doelt op de eis dat het bedrijf (de vennootschap) een daadwerkelijke onderneming drijft. De BOR en DSR zijn daarom ook alleen van toepassing op het ondernemingsvermogen in het bedrijf. Beleggingsvermogen (zowel beleggingen aanwezig in de onderneming als een belang in een beleggingsmaatschappij) is uitgesloten. Onderscheid maken tussen deze vormen is echter bijzonder lastig, met name bij exploitatie van vastgoed.
- Bij de totstandkoming van de huidige BOR per 2010 stond rechtsvormneutraliteit tussen de IB-onderneming en de onderneming in de vennootschap voorop. Logischerwijs vloeit daaruit voort dat vastgoedexploitatie in principe niet als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt. Standaard valt iemand die in de inkomstenbelasting enkele pandjes exploiteert, voor die panden in box 3 en zelden in box 1, winst uit onderneming. Voor de IB ondernemer leidt de vermogensetikettering in de inkomstenbelasting ertoe dat beleggingsvermogen verplicht het ondernemingsvermogen verlaat en overgaat naar box 3. Grootschaliger exploitatie vastgoed gebeurt in BV's en NV's. In de wetsgeschiedenis is toegelicht dat ook dan de vermogensetikettering van de IB moet worden toegepast waardoor vastgoedexploitatie voor de BOR als beleggingsvermogen wordt aangemerkt.
- Gelet op het grote financiële belang van de BOR vinden relatief veel juridische procedures over vastgoed plaats. De jurisprudentie is sterk feitelijk, er valt geen eenduidige lijn in te ontdekken. Daardoor dient in iedere casus een feitelijke toets plaats te vinden wat een groot beslag legt op de Belastingdienst in de vorm van vooroverleg en juridische procedures.
- Door vastgoedexploitatie – verhuur aan derden en ter beschikking stelling aan derden – wettelijk standaard aan te merken als beleggingsvermogen wordt de nodige duidelijkheid verschaft. Daarnaast wordt voorkomen dat de reikwijdte van de BOR en DSR onbedoeld toeneemt. Dit sluit bovendien goed aan bij het doel van de BOR en de DSR. Ten eerste omdat bij vastgoedportefeuilles het verkrijgen van financiering voor het betalen van de verschuldigde belasting door de mogelijkheden tot onderpand/hypotheek in de regel geen probleem is. Ten tweede is het bij vastgoedverhuur minder bezwaarlijk voor de continuïteit van de bv om een gedeelte van de vastgoedportefeuille te gelden te maken. Van het liquiditeitsprobleem dat verondersteld wordt voor de BOR is dus feitelijk geen sprake. Daarbij zal het maatschappelijk belang van het bijeen houden van de vastgoedportefeuille veelal beperkt zijn.

### Effecten

**Economie** Deze maatregel sluit aan derden verhuurd of anderszins ter beschikking gesteld vastgoed uit van de BOR en DSR en vergroot hiermee de doelmatigheid van de regelingen. Door het karakter van een vastgoedonderneming is het risico klein dat de economische activiteit bij overdracht tot economische schade leidt.

**Begroting** Deze maatregel voorkomt een mogelijke toekomstige (forse) derving van belastinginkomsten.  
Er zijn diverse grote (miljoenen) vastgoedfondsen in particulier bezit (dga's) en daarmee is dus een groot potentieel fiscaal belang gemoeid.

<b>Overig</b>	Door deze maatregel wordt de grondslag van de schenk- en erfbelasting verbreed en neemt de erfelijke component van vermogensongelijkheid af.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Door verhuur van vastgoed aan derden bij wet aan te merken als beleggingsvermogen zullen er minder discussies, vooroverleggen en gerechtelijke procedures plaatsvinden.</li><li>• De maatregel creëert duidelijkheid en maakt een einde aan het voeren van langdurige juridische procedures en de daarmee gemoeid gaande forse inzet van hooggekwalificeerd personeel.</li><li>• De maatregel is fraudebestendig en goed handhaafbaar</li></ul>

## 29. Verlaging vrijstelling waarde going concern naar 25% en aftopping op € 5 miljoen in de BOR.

**Thema** Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang, belasten van vermogen

**Doel** Evenwichtigere herverdeling

### Omschrijving van de maatregel

De bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) voor de schenk- en erfbelasting wordt versoerd:

De vrijstelling van 100% voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern blijft bestaan; en

De totale vrijstelling over de waarde *going concern* wordt 25%.

De omvang van de vrijstelling wordt afgetopt op € 5 miljoen ondernemingsvermogen.

Om acute betaling van schenk- of erfbelasting bij bedrijfsopvolging te voorkomen blijft uitstel van betaling met 10 jaar op grond van de Invorderingswet mogelijk.<sup>11</sup>

### Achtergrond/rationale

- De BOR betreft een (gedeeltelijke) vrijstelling van ondernemingsvermogen voor schenk- en erfbelasting. Doel van de BOR is te voorkomen dat verschuldigde belasting reële bedrijfsopvolgingen in de weg staat doordat middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken om de belasting te betalen. De kwalificatie reële bedrijfsopvolging doelt op de eis dat het bedrijf een daadwerkelijke onderneming drijft.
- De BOR is een generieke regeling. Dat wil zeggen dat ook van de BOR gebruik kan worden gemaakt als voldoende middelen beschikbaar zijn om de schenk- of erfbelasting te betalen. De BOR is bovendien erg royaal met de huidige vrijstelling van 100% over grofweg de eerste miljoen aan ondernemingsvermogen en 83% over het meerdere. Bij een erfenis van € 2 miljoen is de erfbelasting voor een kind ongeveer € 400.000 maar bij toepassing van de BOR ongeveer € 20.000. Gevolg is een groot cadeau-effect en grote ongelijkheid ten opzichte van 'reguliere' erfenissen en schenkingen (zonder ondernemingsvermogen). Uit eerdere gegevens van de Belastingdienst blijkt dat in 70% van de gevallen de te betalen erfbelasting – in het geval geen sprake was geweest van een vrijstelling – uit de nalatenschap betaald had kunnen worden.<sup>12</sup>
- De BOR is daarmee beperkt doeltreffend en doelmatig in het waarborgen van continuïteit van een onderneming.
- De economische rechtvaardiging voor de in het verleden ingevoerde verhogingen van de vrijstelling van de BOR (van 25% naar 60%, 75% en vanaf 2010 100% over de eerste miljoen en 83% over het meerdere ondernemingsvermogen) ontbreekt. Kernprobleem bij schenking/vererving van onderneming is dat niet altijd voldoende liquide middelen bij de verkrijger voorhanden zijn om de schenk- of erfbelasting te betalen. Voor die gevallen ligt het in de rede dat de overheid een betalingsfaciliteit biedt (o.b.v. de Invorderingswet).
- Het gebruik van de BOR is bovendien zeer scheef verdeeld. Gemiddeld is jaarlijks sprake van 1500 tot 2000 verkrijgers die gebruik maken van de BOR. Ruim 50% van het budgettaire beslag van ruim 400 miljoen komt ten goede aan ca. 40-50 gevallen per jaar waarbij sprake is van een verkregen ondernemingsvermogen (soms fors) groter dan € 5 miljoen. Vrijstelling van schenk- en erfbelasting knelt in deze gevallen zwaar met het draagkrachtbeginsel.
- Door de vrijstelling van de waarde going concern te verlagen tot 25% over maximaal € 5 miljoen ondernemingsvermogen wordt het budgettaire beslag van de BOR sterk ingeperkt en de doelmatigheid vergroot. Tegelijkertijd wordt meer recht gedaan aan het draagkrachtbeginsel, omdat over schenkingen en erfenissen met een zeer grote waarde wel 'gewoon' belasting verschuldigd is (met toepassing van een betalingsregeling).
- Wel is een aftoppingsbedrag altijd enigszins arbitrair en kan het vatbaar zijn voor ontwijking (bijvoorbeeld door over meerdere jaren verspreid telkens een klein deel van een ab-pakket te schenken). Vanuit dat oogpunt is het wenselijk aftopping te combineren met een lager vrijstellingspercentage (zoals in dit fiche).
- Voor die gevallen waarin de (acute) betaling van schenk- of erfbelasting op het moment van overdracht een probleem vormt, biedt een betalingsregeling uitkomst.<sup>13</sup> De bestaande

<sup>11</sup> Artikel 25, elfde tot en met dertiende lid, Invorderingswet 1990.

<sup>12</sup> M. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, 2011, p. 454.

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2014/15, 32637, nr. 158. SEO evaluatie SEO Economisch Onderzoek, *Evaluatie fiscale regelingen gericht op overdracht*, 2014.

betalingsregeling – 10 jaar uitstel van betaling met belastingrente – blijft gehandhaafd. Eventueel kan gekeken worden naar een ruimere betalingsregeling.															
<b>Effecten</b>															
<b>Economie</b>	Versobering van de vrijstelling verkleint het cadeau-effect en verkleint de economische verstoring. De BOR blijft een substantiële vrijstelling en behoudt zijn generieke karakter. De bestaande betalingsfaciliteit (Invorderingswet) biedt uitkomst voor de gevallen waarin (acute) betaling van schenk- of erfbelasting een probleem vormt. Een negatief effect voor succesvolle bedrijfsoverdrachten wordt hiermee voorkomen.														
<b>Begroting</b>	De budgettaire opbrengst bedraagt € 240 miljoen per jaar structureel. <table border="1" data-bbox="517 555 1155 640"> <thead> <tr> <th>2022</th> <th>2023</th> <th>2024</th> <th>2025</th> <th>2026</th> <th>2027</th> <th>struc</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>80</td> <td>89</td> <td>97</td> <td>106</td> <td>114</td> <td>122</td> <td>240</td> </tr> </tbody> </table>	2022	2023	2024	2025	2026	2027	struc	80	89	97	106	114	122	240
2022	2023	2024	2025	2026	2027	struc									
80	89	97	106	114	122	240									
<b>Overig</b>	Het beter richten van de BOR verbreedt de grondslag van de schenk- en erfbelasting en draagt bij aan verkleining van erfelijke vermogensongelijkheid.														
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De BOR is complex en misbruikgevoelig. Hoe groter de vrijstelling des te aantrekkelijker om er gebruik van te kunnen maken en des te meer vooroverleg of men aan de vereisten van de regeling voldoet. Het kan gaan om ondernemingsvermogens en concerns ter waarde van honderden miljoenen euro. De faciliteit is dermate aantrekkelijk dat hij een sterk aanzuigende werking heeft. De BOR legt een fors beslag op hoog gekwalificeerde medewerkers en daarmee op een aanzienlijk deel van de behandelcapaciteit van de specialistenteams schenk- en erfbelasting van de Belastingdienst. Dat komt o.a. door een voortdurende stroom aan vooroverleg. De regeling is verder een bron van discussie bij aanslagregeling, vaak uitmondend in bezwaarschriften en gerechtelijke procedures of uiteindelijk in een compromis.</li> <li>• Een forse inperking van de vrijstelling zorgt ervoor dat de regeling minder aantrekkelijk wordt om daarvoor alles uit de kast te halen om er gebruik van te kunnen maken, waardoor minder beslag zal worden gelegd op de behandelcapaciteit van de specialistenteams van de Belastingdienst. De voorgestelde maatregel maakt het stelsel fraudebestendiger en beter handhaafbaar.</li> </ul>														

### 30. Afschaffen van vrijstelling waarde going concern in de BOR

**Thema** Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang, belasten van vermogen

**Doel** Evenwichtigere herverdeling

#### Omschrijving van de maatregel

- De bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) voor de schenk- en erfbelasting wordt gedeeltelijk afgeschaft.
- De vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern blijft bestaan maar de vrijstelling over de waarde going concern wordt afgeschaft.
- Om te voorkomen dat de acute betaling van schenk- of erfbelasting bij bedrijfsopvolging de continuïteit van de onderneming in gevaar kan brengen, blijft een betalingsregeling in de invorderingswet bestaan.<sup>14</sup>

#### Achtergrond/rationale

- De BOR leidt tot een verschil in behandeling tussen ondernemingsvermogen en overig vermogen in de schenk- en erfbelasting. Dit verschil kan mogelijk worden gerechtvaardigd vanwege het belang van de continuïteit van ondernemingen bij overdracht. De BOR is echter beperkt doeltreffend en doelmatig in het waarborgen van de continuïteit van ondernemingen bij overdracht. Bovendien leidt de BOR tot economische verstoringen en hoge uitvoeringslasten. Zie fiches hiervoor voor nadere onderbouwing. Vanuit dit oogpunt is afschaffing van de vrijstelling going concern wenselijk.
- Naast de vrijstelling going concern kent de BOR een vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de waarde going concern indien de liquidatiewaarde van de onderneming hoger is dan de waarde going concern. In dit fiche blijft deze vrijstelling wél bestaan. Deze vrijstelling is met name relevant voor bedrijven met grote vermogensbasis maar een klein rendement. Vanuit economisch oogpunt ligt het niet voor de hand om in het belang van de collectieve welvaart niet- of slecht renderende ondernemingen te laten voortbestaan, maar vanuit een breder welvaartsperspectief kunnen er redenen zijn dit te faciliteren. Hierbij kan gedacht worden aan het als land kunnen voorzien in de eigen voedselvoorziening en het behoud van kleine detailzaken in de binnenstad.
- Tegelijkertijd zou de faciliteit niet moeten leiden tot een (perverse) prikkel om slecht renderende ondernemingen voort te zetten en (kort) na afloop van de voortzettingstermijn van 5 jaar te verkopen tegen liquidatiewaarde. Daarom zou bijvoorbeeld de voortzettingstermijn verlengd kunnen worden om de doeltreffendheid en doelmatigheid te vergroten. Een andere optie is om aan te sluiten bij een meerwaardeclausule indien de voortzetter daarvan in de familie gebruik heeft gemaakt.
- Het is de praktijk dat als belanghebbenden in hun onderlinge verhoudingen uitgaan van een lagere waardering zoals de going concern waarde in plaats van de liquidatiewaarde, zij in hun afspraken gebruik maken van een meerwaardeclausule. Deze clausule bewerkstelligt dat indien de voortzetter binnen een bepaalde periode alsnog over gaat tot verkoop of liquidatie, een eventuele meerwaarde wordt gedeeld met de overige belanghebbenden. Voor de vrijstelling zou minimaal bij de gehanteerde periode aangesloten kunnen worden.
- Voor die gevallen waarin de (acute) betaling van schenk- of erfbelasting op het moment van overdracht een probleem vormt, biedt een betalingsregeling uitkomst.<sup>15</sup> De bestaande betalingsregeling – 10 jaar uitstel van betaling met belastingrente – blijft gehandhaafd. Eventueel kan gekeken worden naar een ruimere betalingsregeling.
- Het gebruik van de BOR is bovendien zeer scheef verdeeld. Gemiddeld is jaarlijks sprake van 1500 tot 2000 verkrijgers die gebruik maken van de BOR. Ruim 50% van het budgettaire beslag van ruim 400 miljoen komt ten goede aan ca. 40-50 gevallen per jaar waarbij sprake is van een verkregen vermogen (soms fors) groter dan € 5 miljoen. Vrijstelling van schenk- en erfbelasting knelt in deze gevallen zwaar met het draagkrachtbeginsel. Afschaffing van de vrijstelling waarde going concern vermindert erfelijke vermogensongelijkheid.

<sup>14</sup> Artikel 25, elfde tot en met dertiende lid, Invorderingswet 1990.

<sup>15</sup> Kamerstukken II 2014/15, 32 637, nr. 158 . SEO evaluatie SEO Economisch Onderzoek, *Evaluatie fiscale regelingen gericht op overdracht*, 2014.

<b>Effecten</b>															
<b>Economie</b>	Een groot deel van het budgettaire beslag van de BOR is ondoelmatig. Afschaffing van de vrijstelling voor de waarde going concern neemt het cadeau-effect grotendeels weg en leidt dus tot efficiëntere inzet van publieke middelen. Overdracht van ondernemingen middels schenking/erving wordt (zwaarder) belast, maar de bestaande betalingsfaciliteit betekent dat ondernemingen niet hoeven te worden gestaakt als gevolg van onvoldoende liquide middelen.														
<b>Begroting</b>	De budgettaire opbrengst bedraagt € 290 miljoen structureel. <table border="1" data-bbox="512 488 1098 573"> <thead> <tr> <th>2022</th> <th>2023</th> <th>2024</th> <th>2025</th> <th>2026</th> <th>2027</th> <th>struc</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>97</td> <td>107</td> <td>117</td> <td>128</td> <td>138</td> <td>148</td> <td>290</td> </tr> </tbody> </table>	2022	2023	2024	2025	2026	2027	struc	97	107	117	128	138	148	290
2022	2023	2024	2025	2026	2027	struc									
97	107	117	128	138	148	290									
<b>Overig</b>	Het beter richten van de BOR verbreedt de grondslag van de schenk- en erfbelasting en draagt bij aan verkleining van erfelijke vermogensongelijkheid.														
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De BOR is complex en misbruikgevoelig. Hoe groter de vrijstelling des te aantrekkelijker om er gebruik van te kunnen maken en des te meer vooroverleg of men aan de vereisten van de regeling voldoet. Het kan gaan om ondernemingsvermogens en concerns ter waarde van honderden miljoenen euro. De faciliteit is dermate aantrekkelijk dat hij een sterk aanzuigende werking heeft. De BOR legt een fors beslag op hoog gekwalificeerde medewerkers en daarmee op een aanzienlijk deel van de behandelcapaciteit van de specialistenteams schenk- en erfbelasting van de Belastingdienst. Dat komt o.a. door een voortdurende stroom aan vooroverleg. De regeling is verder een bron van discussie bij aanslagregeling, vaak uitmondend in bezwaarschriften en gerechtelijke procedures of uiteindelijk in een compromis.</li> <li>• De maatregel betreft een sterke vereenvoudiging omdat de positie van ondernemingsvermogen in de schenk- en erfbelasting in de meerderheid van de gevallen gelijk wordt getrokken met dat van overig vermogen. Daarmee hoeft in veel gevallen niet langer gehandhaafd te worden op complexe voorwaarden.</li> <li>• De voorgestelde maatregel maakt het stelsel fraudebestendiger en beter handhaafbaar.</li> </ul>														



### 31. Gebruikelijk kapitaalregeling

<b>Thema</b>	Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang
<b>Doel</b>	Betere inschatting van arbeidsinkomen en kapitaalinkomen dga

#### Omschrijving van de maatregel

Invoeren van een gebruikelijk kapitaalregeling. De gebruikelijkloonregeling wordt afgeschaft. Met de gebruikelijk kapitaalregeling wordt eerst het kapitaaldeel van de winst bepaald. Het restant van de winst wordt dan beschouwd als arbeidsinkomen. Het kapitaaldeel wordt met Vpb belast en het arbeidsinkomen in box 1. De box 2 heffing blijft bestaan.

#### Achtergrond/rationale

- Onder de huidige gebruikelijkloonregeling wordt het arbeidsinkomen eerst geschat, waarbij het resterende inkomen wordt gezien als kapitaalinkomen. Het arbeidsinkomen wordt bij de ab-houder belast als loon. Het kapitaalinkomen wordt eerst bij de vennootschap belast met Vpb en daarna bij uitkering aan de ab-houder in box 2.
- Alternatief is om juist eerst het kapitaaldeel te schatten, waarbij het restant wordt aangemerkt als arbeidsinkomen. De gebruikelijkloonregeling wordt dan afgeschaft. Om het kapitaalinkomen te schatten wordt uitgegaan van een verondersteld rendement op het kapitaal van de bv. De belasting van 'arbeidsinkomen' en 'kapitaalinkomen' blijft hetzelfde als nu. Het arbeidsinkomen wordt dan bij de ab-houder belast in box 1. Het kapitaalinkomen wordt eerst bij de vennootschap belast met Vpb en daarna bij de ab-houder in box 2.
- In sommige systemen voor duale inkomstenbelasting wordt het (risicovrije) kapitaaldeel alleen met Vpb belast. In dit fiche is ervoor gekozen om voor dit deel de box 2 heffing in stand te laten.
- Zowel voor het rendement (brutowinst, nettowinst, geconsolideerde NL'se winst etc.) als het kapitaal (eigen vermogen van de vennootschap, fiscale boekwaarde van de activa etc.) kunnen verschillende grondslagen bestaan. Hierin dient bij de uitwerking een keuze te worden gemaakt.
- Onder de huidige regeling is voor het bepalen van het arbeidsinkomen geen bepaling van de totale winst van de ab-houder nodig. Bij een gebruikelijkkapitaalregeling is dat wel het geval. Dit betekent dat de vennootschap fiscaal transparant moet worden: alle winst wordt als onderdeel van het belastbaar inkomen toegerekend aan de aandeelhouder(s).
- Conform het (voormalige) Noorse model wordt voor de ab-houders eerst het kapitaalinkomen geschat aan de hand van een risicovrij rendement over het kapitaal. Dit kan door uit te gaan van het rendement op driemaandoverheidsobligaties (circa -0,4%) plus een risico-opslag. Een andere mogelijkheid is om aan te sluiten bij het forfaitaire rendement op overige bezittingen in box 3 (5,28%).
- Als grondslag voor kapitaal kan het fiscaal eigen vermogen of de fiscale waarde van activa gelden. Dit is uitvoeringstechnisch het eenvoudigst, omdat beide waarden jaarlijks wordt vastgesteld via de aangifte Vpb. Aan de andere kant geeft het fiscale vermogen niet de werkelijke waarde van de onderneming aan en is het gemakkelijk te manipuleren door bijvoorbeeld vermogen in dochtervennootschappen of in buitenlandse deelnemingen onder te brengen.
- De geconsolideerde waarde economisch verkeer van de aandelen sluit beter aan bij de werkelijkheid (dit is immers de totale waarde van alle aandelen in alle vennootschappen waar de ab-houder belang in heeft), maar is lastig te bepalen wanneer de aandelen niet regelmatig of op de beurs verhandeld worden. Er wordt op dit moment niet naar gevraagd, noch in de Vpb-aangifte van de vennootschap, noch in de IB-aangifte van de ab-houder. Een dergelijke waardering is bovendien vreemd aan het fiscale stelsel, waar fiscale winstregels leidend zijn.
- Een belangrijk aandachtspunt van het kapitaal is het volgende. De consolidatie van vermogen dient op groepsniveau, inclusief buitenland, plaats te vinden (anders is ontwikingsrisico te groot). Het internationale belastingrecht staat echter niet zonder meer toe belasting te kunnen heffen over kapitaal dat niet tot de belastinggrondslag in NL behoort (bijvoorbeeld omdat dit is ondergebracht in een dochtervennootschap in het buitenland). Mogelijk komt door deze wijziging een grote stroom kapitaal richting Nederland (dit vermindert immers de belastingdruk van de aandeelhouders).

- Restricties binnen het civiele recht over het mogen uitkeren door de vennootschap worden buiten beschouwing gelaten. Een vennootschap die door ons civiele recht weerhouden zou worden om dividend uit te keren vanwege de zekerheid voor de schuldeisers wordt door dit stelsel gedwongen de winst in dat jaar alsnog uit te keren (als arbeidsinkomen).
- Dezelfde aandachtspunten die gelden voor het bepalen van het gebruikelijk kapitaalinkomen gelden voor het bepalen van het arbeidsinkomen. Om het arbeidsinkomen te bepalen moet eerst de geconsolideerde winst van de ab-houder worden bepaald. Indien de winst niet geconsolideerd wordt, kan de fiscale winst en daarmee het arbeidsinkomen laag gehouden worden door winsten van dochtermaatschappijen niet uit te betalen aan de holding waar de ab-houder zijn aandeel in heeft. Vennootschappen die in het huidige stelsel bijvoorbeeld zouden kiezen om gemaakte winsten te gebruiken om kapitaal aan te vullen (doordat het kapitaal in waarde is gedaald door bijv. afschrijvingen), dienen namelijk in dit stelsel een relatief hoog arbeidsinkomen (rendement op kapitaal is immers laag) uit te betalen en daardoor meer belasting betalen waardoor er minder overblijft om kapitaal aan te vullen.
- Een complicerende factor voor het rendement is dat de waarde van het rendement pas naderhand vast te stellen is (het arbeidsinkomen wordt dus een jaar later bepaald, wanneer de winstcijfers van de vennootschappen bekend zijn). Ook is het de vraag hoe om te gaan met bijvoorbeeld stemrechtloze aandelen of tracking stock (aandelen die gekoppeld zijn aan in de structuurgelegen vermogen) in het toerekenen van winsten voor de gebruikelijkkapitaalregeling.
- Bij een gebruikelijkkapitaalregeling is het mogelijk dat het forfaitaire kapitaalinkomen hoger is dan de winst. De vraag is dan of hierin verrekening mogelijk binnen box 2 dan wel box 1 (negatief arbeidsinkomen?). Hierin dient uiteraard te worden meegewogen dat een dergelijke verliesverrekening uitvoeringstechnische uitdagingen omvat.
- Charme van de regeling is dat de dga die als ondernemer geen of een geringe inzet heeft van kapitaal nagenoeg volledig arbeidsinkomen geniet. Hierdoor is het niet langer mogelijk voor een dergelijke dga om een groot deel van zijn winst om te zetten in kapitaalinkomen.
- Hoewel Noorwegen als het voorbeeld wordt gezien van een duaal inkomstenbelastingstelsel, heeft Noorwegen in 2006 een splitsing tussen kapitaal- en arbeidsinkomen op basis van (een soort van) gebruikelijk kapitaalregeling voor actieve aandeelhouders losgelaten. Dit omdat de grote tariefsverschillen tussen belasting op arbeid en die op kapitaal leidden tot belastingontwijking op grote schaal (splitsing kon worden ontgaan door geen actieve aandeelhouder meer te zijn), met lagere belastingontvangsten als gevolg.
- Door het marginale tarief in box 1 en het gecumuleerde marginale tarief van de Vpb en box 2 globaal gezien aan elkaar gelijk te houden, kan een dergelijke ontwijking worden voorkomen.

#### Effecten

<b>Economie</b>	Fiscaal gedreven uitstel van winstneming wordt met dit systeem voorkomen. Ook worden inkomensverschuivingen aangepakt, mits de (gecumuleerde) tarieven ongeveer gelijk worden aan die van box 1, waardoor het systeem neutraler en minder verstorend wordt.
<b>Begroting</b>	In hoeverre deze maatregel macro gezien leidt tot een groter arbeidsdeel van de winst dan in de huidige situatie en daarmee hogere belastingontvangsten dan in de huidige situatie met een gebruikelijk loon, is afhankelijk van het slagen van de consolidatie en de verdere invulling van het systeem (bv. negatief arbeidsinkomen).
<b>Overig</b>	In geval van ab-houders die niet werkzaam zijn in hun eigen bv kan het problematisch zijn om een deel van de winst als 'arbeidsinkomen' te definiëren.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zeer complex en is een forse ingreep in box 2. Voor een robuuste regeling worden veel extra gegevens van belastingplichtigen (geconsolideerd vermogen en geconsolideerde winst) gevraagd. Onderzocht moet worden of een aandeelhoudersregister naar Noors model hierbij behulpzaam kan zijn.</li> </ul>

- De maatregel zal leiden tot nieuwe discussies in het toezicht en verzoeken om vooroverleg.

## 32. Rente over ingehouden winsten in de bv belasten in box 2

**Thema** Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang

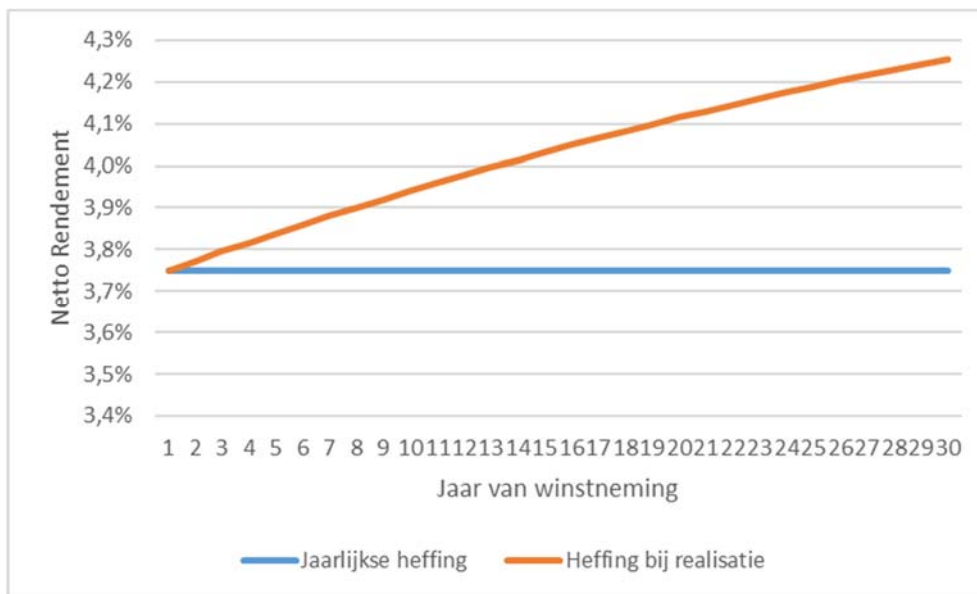
**Doel** Voorkomen uitstel van box 2-heffing

### Omschrijving van de maatregel

- Op het niveau van de ab-houder belasten van nettowinsten die niet worden uitgekeerd door de vennootschap.
- Wanneer een bv over de looptijd meer winst realiseert dan het aan dividend uitkeert, wordt een percentage hiervan (bijv. 4%) bij ab-houders in aanmerking genomen als (toegerekend) rentevoordeel. Dit percentage wordt belast tegen het box 2-tarief.

### Achtergrond/rationale

- Een verschil tussen box 1-ondernemers en box 2-ondernemers is dat box 2-ondernemers (een deel van de) belasting pas betalen als de door hen gehouden vennootschappen winsten daadwerkelijk uitkeren. De IB-heffing in box 1 (over het loon) en de Vpb (over de winst) wordt wel jaarlijks betaald, de IB-heffing in box 2 pas bij dividenduitkering.
- De mogelijkheid van ab-houders om inkomen, en dus belasting, uit te stellen kent een rentevoordeel. Het rentevoordeel komt tot stand omdat belastingheffing in box 2 pas plaats vindt bij realisatie, terwijl de middelen in de bv zonder box 2-belasting kunnen renderen. Dit maakt het aantrekkelijk om winst niet uit te keren, omdat het nettorendement (het rendement per jaar ná box 2-belasting) toeneemt over de tijd, ook bij een constant bruto rendement. Bij een jaarlijkse heffing speelt geen rentevoordeel. Figuur onderstaand is een gestileerd voorbeeld bij een bruto rendement van 5%, een box-2-tarief van 25%, en geen Vpb.



### Voorstel

- Om deze prikkel tegen te gaan is het te overwegen om het rentevoordeel dat volgt op door de bv ingehouden winst in aanmerking te nemen in box 2 als voordeel uit aanmerkelijk belang.
- In de praktijk betekent dit dat fiscale winsten en uitgekeerde dividenden van iedere bv over de tijd worden gevolgd.
- Kwantificeren van het rentevoordeel is lastig, zeker op individueel niveau, dat is op het niveau van de ab-houder. Daarom is een algemene inschatting noodzakelijk. Het lijkt dan logisch met de rente aan te sluiten bij het forfaitair rendement in box 3.
- Wanneer in een jaar de som van in het verleden behaalde winsten groter is dan de som van uitgekeerde dividenden, is sprake van per saldo winstinhouding, met bovengenoemd voordeel. (Bijvoorbeeld) 4% van dit saldo wordt daarom bij de ab-houder - naar rato van zijn/haar aandeel- als belastbaar inkomen in aanmerking genomen.
- Indien een bv jaarlijks alle winst uitkeert, verandert niets t.o.v. de huidige situatie. Ook wanneer een bv niet winstgevend is, verandert niets (i.t.t. variant Dijkhuizen, waarbij wel

belasting geheven wordt). Extra belastingheffing vindt plaats alleen indien en naar rato van hoeveel winst wordt ingehouden. De prikkel hiertoe vermindert daarom.

- Omdat gerekend wordt met een algemeen geldend forfaitair rendement en niet alle ingehouden winsten in die mate zullen renderen, ligt een vergelijkbare weerstand als bij box 3 in de lijn der verwachting.

#### **Nog grote vraagtekens bij de uitwerking**

- Het idee om ingehouden winst van een bv bij de ab-houder als inkomen in aanmerking te nemen wordt vaker voorgesteld maar is in de praktijk nieuw. Alle beleidsmatige consequenties zijn daarom nog lastig te overzien. Een eerste inventarisatie levert nog belangrijke uitzoekpunten op. Een aantal punten:
- Hoe moet worden omgegaan met in het buitenland behaalde winsten?
- Het is nog de vraag in hoeverre verliesverrekening een rol gaat spelen in deze maatregel. Mogelijk wordt voorgesteld om de fiscale winst, na verrekening in de Vpb, te gebruiken. Maar indien in enig jaar een onverrekend verlies voor de vennootschap resulteert, is het nog onduidelijk of en hoe deze maatregel voorziet in een terugbetaling of verrekening van belasting.
- Daarnaast geldt een timingsissue, winsten behaald in jaar t worden pas na afronding van dat jaar vastgesteld en later in de Vpb betrokken dan het moment waarop de ab-houder zijn aangifte inkomstenbelasting doet. Leidt de fiscale verliesverrekening in de Vpb ertoe dat aanslagen in de inkomstenbelasting opnieuw moeten worden berekend?
- Doordat de maatregel aansluiting zoekt bij het volledig uitkeren van de winst door een vennootschap heeft de maatregel grote impact<sup>16</sup> voor de ab-houders die beperkte invloed hebben op het dividendbeleid van de vennootschap of binnen hun eigen soorttaandeel hebben gekozen voor volledig uitkeren. Met name die laatste groep kan ook worden geconfronteerd met een heffing vanwege niet-uitgekeerde winst terwijl zij juist volledig voldoen aan de doelstelling van de maatregel, zij keren immers alle winst uit die hen is toe te rekenen. Als andere aandeelhouders echter niet besluiten uit te keren, dan geldt er een rentevoordeel op het niveau van de bv. Dat rentevoordeel zou dan eigenlijk niet een de ab-houders moeten worden toegerekend die wel al hun winst laten uitkeren. Hier dient in de verdere uitwerking van de maatregel rekening mee te worden gehouden.
- Deze maatregel kent grote uitdagingen voor de uitvoering. Het is in ieder geval noodzakelijk om jaarlijks alle verbandingen tussen ab-houders en hun bv's in beeld te hebben, en om door holdingstructuren heen te kunnen kijken. Voor deze variant is het bovendien wenselijk de fiscale winst in de bv vast te stellen vóór de aangifte inkomstenbelasting, wat in de praktijk niet het geval is. Ook is de toerekening van winsten van een vennootschap aan een aandeelhouder zeer complex. Tracking stock, soort aandelen of andere (bijv. cumulatief preferente) winstgerechtigdheid maakt een toerekening van winst aan een ab-houder beperkt uitvoerbaar voor de Belastingdienst en bovendien complex voor de belastingplichtige.
- Ingehouden winsten die een functie hebben in de vennootschap worden ook belast, ook al is daarbij niet per se sprake van uitstel van belastingheffing.

#### **Effecten**

##### **Economie**

- De huidige situatie maakt het drijven van een onderneming in box 2 door belastinguitstel bij hogere winsten fiscaal aantrekkelijker dan ondernemen in box 1. Wanneer deze keuze fiscaal gedreven is heeft dat effecten op de allocatie van de arbeidsmarkt en de productiviteit van de economie als geheel.
- Box 2-ondernemers gaan als gevolg van de maatregel meer belasting betalen. Daarnaast zal een deel van de ab-houders sneller uitkeren waardoor zal ook afstel minder vaak voorkomen.

##### **Begroting**

Deze maatregel levert een budgettaire opbrengst. De effecten van deze maatregel zijn niet te kwantificeren omdat de benodigde grootheden niet in de aangifte voorhanden zijn.

<sup>16</sup> Beursgenoteerde bedrijven die fors winstgevend zijn keren veelal niet al hun winst uit. Zij lopen dus vrijwel standaard tegen deze maatregel aan. Een beursgenoteerde vennootschap met een winstreserve van een paar miljard betaalt dan al gauw enkele 100'en miljoenen aan extra belasting (ook bij herinvestering / uitbreiding etc.)

<b>Overig</b>	De maatregel ligt gevoelig in internationale verhoudingen, nu een uitstel wordt verondersteld en vervolgens belast. Onderdeel van dit uitstel zijn ook de winsten die niet onder het Nederlands heffingsbereik vallen. Er zijn geen praktische toepassingen van een dergelijk systeem bekend.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De maatregel is zeer complex en zal grote uitdagingen in de uitvoering kennen. Er zijn geen toepassingen van een dergelijke regeling in andere landen bekend.

### 33. Invoering aandelhoudersregister

<b>Thema</b>	Belasten (inkomen uit) aanmerkelijk belang
<b>Doel</b>	Meer transparantie en betere monitoring bedrijven
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Invoering van een aandelhoudersregister waarin alle vennootschappen jaarlijks per aandeel aangeven wie de houder is van het aandeel, de verkrijgingsprijs, de economische waarde van het aandeel en welke transacties hebben plaatsgevonden.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• De Noorse belastingdienst heeft een aandelhoudersregister, waarin alle vennootschappen jaarlijks per aandeel aangeven wie de houder is van het aandeel, wat de verkrijgingsprijs en de werkelijke waarde is, welke transacties dat jaar hebben plaatsgevonden. Deze gegevens moeten jaarlijks voor 31 januari zijn ingediend. De Belastingdienst neemt deze gegevens vervolgens op in de voor ingevulde inkomstenbelastingaangifte van de aandeelhouder.</li><li>• Een dergelijk aandelhoudersregister zou voor Nederland gunstig kunnen zijn in het licht van de bestrijding van (financieel-economische) criminaliteit, voor zover deze data nog niet bekend is bij de Belastingdienst of andere op dit gebied bevoegde autoriteiten.</li><li>• Verder is duidelijkheid op het gebied van aandelhoudersstructuren van belang voor de dataverzameling voor beleidsinformatie. Aan de hand van deze data kunnen beleidsmakers beter bestaand beleid evalueren en nieuw beleid maken. Deze data kan gebruikt worden om de gedragseffecten en budgettaire effecten beter in te schatten en door te rekenen.</li><li>• In Noorwegen wordt het systeem bovendien gebruikt voor het invullen van de IB-aangifte van de aandeelhouders.</li><li>• Ook biedt een aandelhoudersregister meer mogelijkheden wat betreft belastinghervormingen. Denk hier bijvoorbeeld aan de invoering van een gebruikelijk kapitaalregeling, waar een aandelhoudersregister een van de voorwaarden is om een dergelijke hervorming te kunnen invoeren.</li><li>• Momenteel ligt er in Nederland al een voorstel voor een centraal aandelhoudersregister (CAHR). Hierin worden gegevens opgenomen over aandelen op naam, houders van aandelen op naam, vruchtgebruikers van aandelen op naam en pandhouders van aandelen op naam in het kapitaal van besloten en niet-beursgenoteerde naamloze vennootschappen. Het register is bedoeld als middel voor fraude- en criminaliteitsbestrijding. Het CAHR zal gevuld worden door notarissen. De informatie in het CAHR zal enkel raadpleegbaar worden voor de Belastingdienst en andere aangewezen publieke diensten ten behoeve van de uitvoering van hun wettelijke taken op het gebied van controle, toezicht, handhaving en opsporing.</li><li>• Ook is er reeds een wetsvoorstel voor een zgn. UBO-register (ultimate beneficial owner) in behandeling. Het UBO-register komt voort uit Europese regelgeving. Het gaat bijdragen aan het voorkomen van het gebruik van het financiële stelsel voor witwaspraktijken en terrorismefinanciering. Het UBO-register maakt transparanter wie aan de touwtjes trekt bij organisaties die in Nederland zijn opgericht. Hierin worden naast de aandeelhouders ook ook de personen achter stichtingen, verenigingen en personenvennootschappen opgenomen. Alleen de persoon die direct of indirect meer dan 25% van de aandelen in een vennootschap heeft wordt in het UBO-register opgenomen. Het UBO-register zal gevuld worden door de betrokken organisaties zelf. Het register zal openbaar toegankelijk zijn.</li><li>• Er zal onderzocht moeten worden in hoeverre het CAHR en het UBO-register voorzien in de functies die in Noorwegen door het aandelhoudersregister worden vervuld. De waardebepaling van de aandelen die niet op de beurs worden verhandeld is erg moeilijk. Daarbij dient te worden bepaald wie verantwoordelijk is voor de aanlevering van de waarde.</li><li>• Ook is het niet duidelijk welke rechten aan het register kunnen worden ontleend. Kunnen belastingplichtigen bijvoorbeeld tegen de waarde van hun onderneming in bezwaar gaan indien de Belastingdienst die heeft vastgesteld? Werkt deze waarde door in andere wetten, bijvoorbeeld de BOR?</li><li>• Openbaarheid van een dergelijk register, waarin vermogenstransparantie teweeg wordt gebracht ligt gevoelig op het gebied van privacy.</li></ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Door meer toezicht zal financiële criminaliteit dalen en kan de zwarte markt krimpen.
<b>Begroting</b>	-

<b>Overig</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naamloze vennootschappen zijn niet verplicht bij te houden wie de aandeelhouders zijn en hebben vrij overdraagbare aandelen. Zeker voor grote beursgenoteerde bedrijven met ook buitenlandse aandeelhouders is het vrijwel onmogelijk de aandeelhouders te achterhalen. Daarnaast is het aantrekkelijk om je bv om te zetten in een nv om onder het register uit te komen.</li> <li>• Niet elke aandeelhouder is zich verder bewust van zijn verkrijgingsprijs. Indien die verkrijgingsprijs moet worden opgenomen in het register, zal de Belastingdienst overspoeld gaan worden met verzoeken.</li> </ul>
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het aanleveren van gegevens houdt een administratieve lastenverzwaring in voor degene die de gegevens moet aanleveren en voor de instantie die het register bij moet houden. Onderzocht moet worden in hoeverre de informatie al aanwezig is in Centraal aandeelhoudersregister (CAHR) dan wel of het UBO-register. UBO staat voor ultimate beneficial owner.</li> <li>• De impact voor de uitvoering door de Belastingdienst moet worden onderzocht, waaronder of een gegevenskoppeling met de Kamer van Koophandel hiervoor noodzakelijk is. Voor de Belastingdienst als toezichthouder is het een administratieve lastenverlichting nu voor de aangifte relevante gegevens beschikbaar zijn in het register.</li> </ul>



## Digitale platforms

34. Verplichte gegevenslevering door digitale platforms aan de Belastingdienst	
<b>Thema</b>	Digitale platforms
<b>Doel</b>	Verhogen van de compliance, versterken van de informatiepositie van de Belastingdienst en verbeteren van de dienstverlening.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Een wettelijke renseigneringsverplichting voor platforms om gegevens over de door hun gebruikers behaalde inkomsten stelselmatig geautomatiseerd te delen met de Belastingdienst.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De verwachte groei van de deel- en kluseconomie betekent dat een steeds grotere groep belastingplichtigen inkomen verkrijgt via digitale platformen. Het risico bestaat dat een deel van de gebruikers van deze digitale platformen de verworven inkomsten niet, onjuist en/of onvolledig aangeeft. Dit levert een risico op van uitholling van het bestaande systeem van inkomensheffing. Het is daarom belangrijk de knelpunten in het huidige fiscale stelsel die deze ontwikkelingen met zich meebrengen, te identificeren en beleidslijnen te benoemen voor de toekomst.</li> <li>• De focus van dit onderzoek ligt op de inkomensheffing bij particulieren en ondernemers voor de inkomstenbelasting (IB) (hierna: platformgebruikers) voor inkomsten die behaald worden via digitale platformen. Het onderzoek richt zich daarbij specifiek op platformgebruikers die de (kortstondige) verhuur van vastgoed faciliteren en op platformgebruikers die (andersoortige) diensten aanbieden zoals het bezorgen van maaltijden, schoonmaakwerkzaamheden en vervoer.<sup>17</sup></li> <li>• De voorgestelde maatregel heeft als voordeel dat de informatiepositie van de Belastingdienst wordt versterkt. De Belastingdienst komt te beschikken over (contra)informatie die kan worden gebruikt om de naleving te bevorderen en de dienstverlening aan de belastingplichtigen te verbeteren.</li> <li>• In eerste instantie kan de informatie worden gebruikt om een platformgebruiker er bijvoorbeeld in de VIA op te attenderen dat de Belastingdienst beschikt over informatie dat er inkomsten zijn verkregen via een platform.</li> <li>• Op termijn is denkbaar dat de verkregen informatie door de Belastingdienst wordt voorgevuld in de VIA van de platformgebruiker. Hierdoor worden platformgebruikers in staat gesteld beter en makkelijker aan hun fiscale verplichtingen te voldoen. Naast verbetering van de dienstverlening kan de Belastingdienst de verkregen informatie ook gebruiken in het toezicht en handhaving.</li> <li>• Gegevenslevering door digitale platformen aan de Belastingdienst is een beleidslijn die zowel vanuit OESO- als EC- perspectief als zeer kansrijk wordt beschouwd. Zowel de OESO als de EC werken aan voorstellen hiertoe: de OESO ontwikkelt modelrules en de EC komt met wijzigingsvoorstel van de directive on administrative cooperation (DAC 7).</li> <li>• Bij de uitvoering van deze beleidslijn is een aantal voorwaarden noodzakelijk: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Het creëren van een wettelijke grondslag op basis waarvan de platformen verplicht worden bepaalde gegevens te vragen aan hun gebruikers en te verstrekken aan de Belastingdienst. Deze wettelijke basis zal in lijn moeten zijn met de AVG;</li> <li>○ Om een level playing field te waarborgen moet de verplichting tot het delen van gegevens voor alle digitale platformen gaan gelden;</li> <li>○ Gespecificeerd moet zijn welke set gegevens platformen verplicht worden te verstrekken. Deze gegevensset moet proportioneel, ter zake doende en uitvoerbaar zijn. Daarbij wordt – in lijn met de OESO – gedacht aan naam- adres en woonplaatsgegevens, het BSN, het totaalbedrag aan inkomsten en het bankrekeningnummer.</li> </ul> </li> </ul>	

<sup>17</sup> De handel van goederen via platformen valt buiten de scope van het onderzoek. Het beeld bij de handel in goederen is dat het in de regel bedrijven zijn die actief zijn op platformen (business to consumer) en dat belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting met name op incidentele basis -niet bedrijfsmatig- goederen te koop aanbieden. De belastingheffing op de winst (vennootschapsbelasting) en omzet (omzetbelasting) van ondernemingen die via die platformen handelen valt buiten de scope van dit onderzoek net als de omzet- en winstbelasting van de platformen zelf. Naast het feit dat het een andere doelgroep betreft, te weten bedrijven, is de reden hiervoor ook gelegen in het feit dat op Europees- en OESO-niveau al initiatieven lopen op het gebied van de omzetbelasting, de digital advertisement tax en het Pillar1 en Pillar2-traject.

- De voorgestelde beleidslijn is doeltreffend en proportioneel. De beleidslijn is doeltreffend omdat de door de platformen verschaft informatie direct de relevante belastingplichtigen betreffen. Zónder de informatie zou de Belastingdienst de fiscale situatie van individuele belastingplichtigen apart moeten onderzoeken, wat een veel te tijdrovend en arbeidsintensief proces is. De beleidslijn is proportioneel omdat bedrijven uit de traditionele economie op dit moment al te maken hebben met wettelijke verplichtingen zoals gegevensreñsignering. De beleidslijn draagt daarmee bij aan een level playing field met de meer traditionele economie. Verschillende geraadpleegde partijen hebben het belang hiervan benadrukt.
- Deze beleidslijn kent ook een aantal aandachtspunten. Voorinvulling zal op dit moment niet mogelijk zijn omdat dit afhankelijk is van de kwalificatie van de bron van inkomen. Het systeem van gegevensuitwisseling moet technisch implementeerbaar zijn. Ook validatie en authenticatie van de identiteit van de aanbieder is een belangrijk aandachtspunt. (Internationaal opererende) platforms zijn van mening dat deze beleidslijn mogelijk de toegankelijkheid en laagdrempeligheid voor gebruikers vermindert en leidt tot hogere administratieve lasten. De implementatie en uitvoering brengen structurele kosten met zich mee.

#### **Effecten**

<b>Economie</b>	Brengt administratieve lasten met zich mee voor digitale platforms. Zorgt voor een gelijk speelveld met opdrachtgevers/werkgevers die al wettelijk verplicht zijn loongegevens te leveren aan de Belastingdienst.
<b>Begroting</b>	-
<b>Overig</b>	Gelet op het internationale karakter van de deel- en kluseconomie worden er bij de OESO in het kader van Working Party 10 "modelrules" ontwikkeld en zal de Europese Commissie naar verwachting komen met een voorstel tot het opnemen van een informatieverplichting van digitale platformen (DAC 7).
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De Belastingdienst heeft in wegeñ op de hand aangegeven dat het om een complexe structuurwijziging in het formeel recht gaat. Door een wettelijke verplichting tot gegevensuitwisseling komt de Belastingdienst te beschikken over (contra) informatie. Deze informatie kan de Belastingdienst gebruiken om de compliance te bevorderen en de dienstverlening aan belastingplichtigen te verbeteren. De Belastingdienst heeft in wegeñ op de hand aangegeven dat er systemen moeten worden ingericht voor het ontvangen en verwerken van de benodigde gegevens. Het goed voorstelbaar dat dit een grote impact heeft op de IV-systemen.

### 35. Inhoudingsplicht voor platformaanbieders voor alle individuele aanbieders

<b>Thema</b>	Digitale platforms
<b>Doel</b>	Belastingheffing vereenvoudigen en verhogen van de compliance en verbeteren van de dienstverlening.

#### Omschrijving van de maatregel

Een inhoudingsplicht voor platforms waarbij zij verantwoordelijk worden gemaakt voor de verplichte afdracht van inkomstenbelasting van hun gebruikers.

#### Achtergrond/rationale

- De verwachte groei van de deel- en kluseconomie betekent dat een steeds grotere groep belastingplichtigen inkomen verkrijgt via digitale platformen. Het risico bestaat dat een deel van de gebruikers van deze digitale platformen de verworven inkomsten niet, onjuist en/of onvolledig aangeeft. Dit levert een risico op van uitholling van het bestaande systeem van inkomensheffing. Het is daarom belangrijk de knelpunten in het huidige fiscale stelsel die deze ontwikkelingen met zich meebrengen te identificeren en beleidslijnen te benoemen voor de toekomst.
- De focus van dit onderzoek ligt op de inkomensheffing bij particulieren en ondernemers voor de IB (hierna: platformgebruikers) voor inkomsten die behaald worden via digitale platformen. Het onderzoek richt zich daarbij specifiek op platformgebruikers die de (kortstondige) verhuur van vastgoed faciliteren en op platformgebruikers die (andersoortige) diensten aanbieden zoals het bezorgen van maaltijden, schoonmaakwerkzaamheden en vervoer.
- Een inhoudingsplicht voor digitale platforms houdt in dat deze partijen wettelijk worden verplicht om een deel van door de platformgebruiker te betalen belasting alvast in te houden en af te dragen aan de Belastingdienst.
- Het beleidsmatige voordeel hiervan is dat (een deel van) de belastingafdracht vroegtijdig – te weten op het moment van uitbetaling – door platforms plaatsvindt.
- Een nadeel van een inhoudingsplicht vanuit beleidsperspectief is dat geen rekening kan worden gehouden met de progressiviteit van de belastingtarieven.
- Vanuit het perspectief van de uitvoering geldt dat de introductie van een inhoudingsplicht het omgaan met grote groepen belastingbetalers zal vergemakkelijken, vergelijkbaar met de wijze waarop nu wordt omgegaan met werknemers in loondienst. Dit vergt echter ook in de uitvoering een verregaande aanpassing van processen en systemen gelet op het feit dat de huidige belastingsystematiek hier nu niet op is ingericht.
- Digitale platformen geven aan dat de verplichting tot het doen van een juiste aangifte principieel ligt bij de platformgebruiker. Zij menen dat de verplichting tot een voorheffing door de platformen een vergaande maatregel is die veel administratieve lasten met zich mee brengt en ten koste gaat van de toegankelijkheid en efficiency van platformen.
- Door andere partijen dan platformen wordt in dat kader echter de vergelijking gemaakt met internationaal opererende ondernemingen uit de traditionele economie. Ook zij dienen te voldoen aan een groot aantal (soms ingrijpende) administratieve verplichtingen ingevolge de wetgeving van de diverse landen waarin zij actief zijn. Een inhoudingsplicht voor platformen versterkt in die zin het level playing field. Daarnaast kan een inhoudingsplicht helpen om eventuele schuldenproblematiek te verminderen, omdat (een deel van) de afdracht aan de fiscus reeds heeft plaatsgevonden.
- Een praktisch bezwaar dat wordt genoemd bij deze voorgestelde beleidslijn is dat niet alle betalingen via digitale platformen lopen. Betalingen vinden soms plaats via een bank of creditcardmaatschappij zonder de tussenkomst van een platform. De oplossing van dit bezwaar zou kunnen zijn gelegen in een externe – door het platform te onderhouden – rekening waarop enkel de belasting wordt gestort.
- Ook de Commissie Regulering van Werk heeft zich uitgesproken over de inhoudingsplicht. Zij stelt dat digitale platformen medeverantwoordelijk kunnen worden gemaakt voor de afdrachten van (loon)belasting en/ of premies waar het gaat om bemiddeling van werknemers (in het geval de bemiddeling leidt tot de totstandkoming van een arbeidsovereenkomst). Zij menen dat hiermee wordt bevorderd dat digitale platformen niet alleen voordelen genieten, maar ook verplichtingen krijgen in relatie tot de arbeid die na hun bemiddeling wordt verricht. De Commissie Regulering van Werk beveelt in dat kader aan na te gaan wat de mogelijkheden zijn om in geval van bemiddeling van zelfstandigen de bemiddelende partij fiscale afdrachten te laten doen voor de zelfstandige.

<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Zorgt voor (soms ingrijpende) administratieve verplichtingen voor digitale platforms. Een inhoudingsplicht voor platformen versterkt het gelijk speelveld met bedrijven/opdrachtgevers/werkgevers die reeds met wettelijke inhoudingsplicht te maken hebben
<b>Begroting</b>	-
<b>Overig</b>	Een inhoudingsplicht wordt internationaal (nu nog) niet onderzocht als kansrijke optie.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p>Door het introduceren van een inhoudingsplicht kan de omgang met grote groepen belastingbetalers vergemakkelijkt worden, vergelijkbaar met de wijze waarop nu wordt omgegaan met werknemers in loondienst waardoor fraude minder makkelijk mogelijk is en de handhaving wordt verbeterd.</p> <p>De Belastingdienst heeft in wege op de hand aangegeven dat het de introductie betreft van een nieuw middel. De impact hiervan is groot, deels afhankelijk van de vormgeving. De impact voor de gegevensuitwisseling met de betrokken partijen is naar verwachting ook groot. Voorts in ieder geval een punt van aandacht het feit dat nieuwe middelen moeten worden opgevoerd in de inningssystemen. In verband met de rationalisering van de inningssystemen is dat in ieder geval niet eerder mogelijk dan 2023. Het eerstvolgende mogelijke inwerkingtredingsmoment vanaf 2023 moet worden vastgesteld met een uitvoeringstoets. De impact voor de keten gegevens is naar verwachting groot. Ook de impact voor een of meer andere ketens is naar verwachting groot, afhankelijk van bij de vormgeving gemaakte keuzes.</p>

<b>36. Vereenvoudiging belastingregels</b>	
<b>Thema</b>	Digitale platforms
<b>Doel</b>	Meer eenvoud in onderliggende materiële regelgeving en daarmee het verhogen van de compliance.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Vereenvoudigen van de materiële wet- en regelgeving op het gebied van inkomstenbelasting om de naleving te verbeteren.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De verwachte groei van de deel- en kluseconomie betekent dat een steeds grotere groep belastingplichtigen inkomen verkrijgt via digitale platformen. Het risico bestaat dat een deel van de gebruikers van deze digitale platformen de verworven inkomsten niet, onjuist en/of onvolledig aangeeft. Dit levert een risico op van uitholling van het bestaande systeem van inkomensheffing. Het is daarom belangrijk de knelpunten in het huidige fiscale stelsel die deze ontwikkelingen met zich meebrengen te identificeren en beleidslijnen te benoemen voor de toekomst.</li> <li>De focus van dit onderzoek ligt op de inkomensheffing bij particulieren en ondernemers voor de IB (hierna: platformgebruikers) voor inkomsten die behaald worden via digitale platformen. Het onderzoek richt zich daarbij specifiek op platformgebruikers die de (kortstondige) verhuur van vastgoed faciliteren en op platformgebruikers die (andersoortige) diensten aanbieden zoals het bezorgen van maaltijden, schoonmaakwerkzaamheden en vervoer.</li> <li>Verschillende partijen, waaronder wetenschappers, digitale platforms en de Belastingdienst, geven aan dat gebruikers de fiscale wet- en regelgeving ingewikkeld vinden. Zo hangen kwalificatievraagstukken samen met de feiten en omstandigheden van het specifieke geval en is daardoor niet altijd op voorhand duidelijk of en op welke wijze inkomsten belast worden en welke kosten afgetrokken mogen worden. Vereenvoudiging van fiscale wet- en regelgeving kan bijdragen aan het verbeteren van de naleving door platformgebruikers.</li> <li>Daarbij dient aangetekend te worden dat deze problematiek zich niet beperkt tot inkomsten behaald via een digitaal platform, maar zich ook uitstrekt tot inkomsten behaald in de traditionele economie.</li> <li>In de bouwsteen Overig Vermogen en in het rapport van de Commissie Regulering van Werk worden diverse aanbevelingen gedaan voor vereenvoudiging of wijziging van de materiele belastingwetgeving.</li> <li>Vereenvoudiging draagt ertoe bij dat belastingplichtigen hun fiscale verplichtingen beter kunnen nakomen en de Belastingdienst de aangifte gemakkelijker kan voorinvullen en eenvoudiger kan vaststellen.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Betere naleving van fiscale verplichtingen dankzij vereenvoudiging van wetgeving is goed voor de economie.
<b>Begroting</b>	-
<b>Overig</b>	-
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Complexiteitsreductie bevordert de uitvoerbaarheid van wetgeving door de Belastingdienst en kan positief bijdragen aan vermindering van fraude en verbetering van de handhaving. Impact op systemen zal afhangen van de specifieke maatregel.

<b>37. Voorlichting door de platforms en de Belastingdienst</b>	
<b>Thema</b>	Digitale platforms
<b>Doel</b>	Verhogen van de compliance en verbeteren van de informatievoorziening.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Het verbeteren van de voorlichting met betrekking tot de fiscale verplichtingen van gebruikers. Dit verhoogt naar verwachting de compliance van gebruikers en draagt bij aan het terugdringen van het nalevingstekort.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De verwachte groei van de deel- en kluseconomie betekent dat een steeds grotere groep belastingplichtigen inkomen verkrijgt via digitale platformen. Het risico bestaat dat een deel van de gebruikers van deze digitale platformen de verworven inkomsten niet, onjuist en/of onvolledig aangeeft. Dit levert een risico op van uitholling van het bestaande systeem van inkomensheffing. Het is daarom belangrijk de knelpunten in het huidige fiscale stelsel die deze ontwikkelingen met zich meebrengen te identificeren en beleidslijnen te benoemen voor de toekomst.</li> <li>• De focus van dit onderzoek ligt op de inkomensheffing bij particulieren en ondernemers voor de IB (hierna: platformgebruikers) voor inkomsten die behaald worden via digitale platformen. Het onderzoek richt zich daarbij specifiek op platformgebruikers die de (kortstondige) verhuur van vastgoed faciliteren en op platformgebruikers die (andersoortige) diensten aanbieden zoals het bezorgen van maaltijden, schoonmaakwerkzaamheden en vervoer.</li> <li>• Door alle geraadpleegde partijen wordt voorlichting als een wenselijke maatregel gezien. Goede voorlichting kan bijdragen aan een betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving.</li> <li>• Een aantal platformen is al actief in het geven van voorlichting naar platformgebruikers. Anders platformen geven aan graag een rol te willen spelen bij het voorlichten van hun gebruikers, maar wijzen erop dat de overheid hier zelf ook een belangrijke verantwoordelijkheid heeft.</li> <li>• Vanuit de OESO wordt een code of conduct ontwikkeld, waarin gedragsnormen voor platforms zijn opgenomen inzake het informeren van platformgebruikers over hun belastingverplichtingen.</li> <li>• Ook op nationaal niveau zouden platformen verder gestimuleerd kunnen worden om standaard voorlichtingsinformatie beschikbaar te stellen aan hun gebruikers opdat deze actief worden gewezen op hun fiscale verplichtingen. Het zou daarbij bijvoorbeeld helpen als platformen jaarlijks een overzicht verstrekken aan gebruikers van de inkomsten die zijn behaald via het platform.</li> <li>• Ook de Belastingdienst kan actief inzetten op het optimaliseren van de informatievoorzieningen en de handavingscommunicatie. Samenwerking met de platformen zal hierbij helpen. Deze inzet zal naar verwachting bijdragen aan het terugdringen van het nalevingstekort.</li> <li>• Het helpt als de complexiteit in de onderliggende materiële wet- en regelgeving op het gebied van de inkomstenbelasting wordt gereduceerd.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	-
<b>Begroting</b>	-
<b>Overig</b>	Door alle geconsulteerde partijen wordt voorlichting als een no regret maatregel gezien.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Een verbetering van de voorlichting leidt tot een betere naleving. Deze variant verhoogt naar verwachting de compliance van gebruikers van de digitale deel- en kluseconomie. Voorlichting richting de gebruiker heeft echter geen dwingend karakter, waardoor de effectiviteit onzeker is. De maatregel raakt de interactie met belastingplichtigen in de vorm van extra voorlichting over fiscale verplichtingen.

## Fiscale vergroening

### Leeswijzer

#### Mobiliteit

<b>Mobiliteit categorie 1 Beleids optie verdere fiscale vergroening</b>
Vliegbelasting tarieven verdubbelen
Vliegbelasting per vliegtuig
Afschaffen teruggaaf BPM en vrijstelling MRB voor overheidsvoertuigen
Introduceren BPM met CO <sub>2</sub> -grondslag voor bestelauto's van particulieren en ondernemers
MRB bestelauto's meer in evenwicht met personenauto's
Afschaffen leeftijdsgrens van 12 jaar fijnstof toeslag MRB bestelauto's
Invoering stikstof toeslag en verhoging fijnstof toeslag in MRB voor dieselpersonenauto's en dieselbestelauto's
Een accijnsverhoging op fossiele brandstoffen
<b>Mobiliteit categorie 2 Opties verdere fiscale vergroening nader onderzoek</b>
Accijns op kerosine
BTW op vliegtickets
Invoeren CO <sub>2</sub> -component in de MRB
Verlaagd accijnstarief hernieuwbare brandstoffen
In internationaal verband pleiten voor afschaffen accijns vrijstelling binnenvaart
In internationaal verband pleiten voor afschaffen accijns vrijstelling zeevaart
Houderschapsbelasting (MRB) bromfietsen
Aanpassen onbelaste vergoeding voor woon-werkverkeer
Verlaging energiebelasting elektrisch varen
<b>Mobiliteit categorie 3 Negatief oordeel</b>
Afschaffen youngtimerregeling bijtelling auto van de zaak

#### Industrie

<b>Industrie categorie 1 Beleids optie verdere fiscale vergroening</b>
CO <sub>2</sub> -belasting industrie (lage tarifiering)
CO <sub>2</sub> -belasting industrie (hoge tarifiering)
Energiebelasting minder degressief
Afbouwen vrijstelling energiebelasting op elektriciteit voor metallurgische processen
Afbouwen vrijstelling energiebelasting op aardgas voor metallurgische processen
Afbouwen vrijstelling energiebelasting op aardgas voor mineralogische processen
Afbouwen kolenbelasting vrijstelling duaal verbruik
Uitbreiding MIA/Vamil (ook van invloed op mobiliteit, landbouw en gebouwde omgeving)
Intensivering EIA (ook van invloed op landbouw en gebouwde omgeving)
<b>Industrie categorie 2 Opties verdere fiscale vergroening nader onderzoek</b>
Beperken WKK vrijstelling (ook van invloed op landbouw)
Feedstockbelasting
Heffing luchtvervuiling industrie
Belastingdifferentiatie energiebelasting blauwe en groene waterstof
<b>Industrie categorie 3 Negatief oordeel</b>

Heffing op de lozing van restwarmte

### Elektriciteit

#### Elektriciteit categorie 3 Negatief oordeel

Kolenbelasting elektriciteitsopwekking

Verhogen minimum CO<sub>2</sub>-prijs elektriciteitsopwekking

### Gebouwde omgeving

#### Gebouwde omgeving categorie 1 beleids optie fiscale vergroening

Schuif in de energiebelasting; balans aardgas en elektriciteit

Afschaffen teruggaafregeling energiebelasting non-profit

#### Gebouwde omgeving categorie 3 negatief oordeel

Belasting op niet duurzaam hout

Differentiatie van eigenwoningforfait naar energielabel woning

### Landbouw

#### Landbouw categorie 1 beleids optie fiscale vergroening

Verhogen verlaagd tarief glastuinbouw aardgas energiebelasting

#### Landbouw categorie 2 Opties verdere fiscale vergroening nader onderzoek

Belasting op kunstmest

Belasting op gewasbescherming

### Overig

#### Overig categorie 1 beleids optie fiscale vergroening

Verhogen afvalstoffenbelasting

#### Overig categorie 2 Opties verdere fiscale vergroening nader onderzoek

Grondwater sterker belasten in de leidingwaterbelasting

#### Overig Categorie 3 Negatief oordeel

Belasting op consumentenvuurwerk



## Mobiliteit

### Mobiliteit categorie 1 beleidsopties verdere fiscale vergroening

38. Vliegbelasting tarieven verdubbelen	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• De maatregel betreft een verdubbeling van het beoogde tarief voor de vliegbelasting.</li><li>• Belastingplichtige: Exploitanten van Nederlandse luchthavens.</li><li>• Grondslag: vertrek van passagier/cargovliegtuig vanaf een in Nederland gelegen luchthaven.</li><li>• Maatstaf van heffing: aantal vertrekkende passagiers/ geluidsklasse en MTOW cargovliegtuig.</li><li>• Tarief: € 15.21 p.p. en € 3,85/ 7,70 voor cargo<sup>18</sup>, een verdubbeling van de huidige tarieven.</li><li>• Vrijstellingen: voor transfer/transit passagiers en kinderen jonger dan 2 jaar oud.</li></ul>	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Tarieven die beter aansluiten bij de externe kosten veroorzaakt door commerciële luchtvaart</li><li>• Ontmoedigen van gebruik van vliegtuigen op afstanden waarvoor alternatieve vervoersmodaliteiten ter beschikking staan.</li></ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Het wetsvoorstel voor een Nederlandse vliegticketbelasting bevat één tarief van ca. € 7 per passagier, ongeacht de afstand van de vlucht. Voor vrachtvliegtuigen geldt een tarief per ton startgewicht (MTOW), waarbij onderscheid wordt gemaakt in geluidsklassen.</li><li>• De tarieven zijn in alle gevallen lager dan de externe kosten (vooral milieuschade) die aan één passagier/ vliegtuig toegerekend kunnen worden. Hoe groter de afstand tot de eindbestemming, hoe groter het verschil tussen tarief en daadwerkelijke externe kosten.</li><li>• Om tot een betere beprijzing van de (milieu)schade te komen, kan gekozen worden om het tarief generiek te verhogen, in dit geval te verdubbelen. Het tarief wordt daarmee bovendien meer in lijn gebracht met de tarieven van de Duitse vliegbelasting.</li></ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	<p><b>Economie algemeen/ welvaart:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• BBP: De verandering van het BBP als gevolg van de vliegbelasting is per definitie de som van de finale binnenlandse bestedingen van huishoudens, binnenlandse investeringen, overheidsuitgaven en exporten minus importen. Het effect bij een verhoging van de tarieven voor tickets en cargo is positief doordat een deel van de belastingen door niet-ingezetenen en niet in Nederland gevestigde bedrijven wordt opgebracht en doordat de bestedingen in Nederland toenemen. De toename van de bestedingen komt doordat ingezetenen die niet meer reizen meer geld uitgeven dan niet-ingezetenen zouden hebben gedaan die niet meer naar Nederland komen als gevolg van de vliegbelasting.<sup>19</sup></li><li>• Een verdubbeling van de tarieven leidt niet tot een structurele verandering van het arbeidsaanbod, maar heeft op korte termijn een effect op de werkgelegenheid. In eerste instantie daalt het aantal passagiers waardoor de werkgelegenheid in de luchtvaartsector en in sectoren die aan de luchtvaartsector leveren afneemt. Daarentegen nemen de bestedingen in Nederland toe doordat er minder ingezetenen naar het buitenland reizen en doordat de overheidsuitgaven toenemen (het verlies aan inkomsten van buitenlanders die niet meer naar Nederland komen is kleiner dan deze posten). Dat leidt tot een hogere werkgelegenheid in de rest van de economie bij een hoog economisch scenario, bij een laag economisch scenario valt dit (licht) negatief uit.<sup>20</sup></li></ul> <p><b>Luchtvaartsector:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• De vliegbelasting heeft tot gevolg dat vliegen vanaf Nederlandse luchthavens duurder wordt. Hierdoor zullen sommige reizigers afzien van</li></ul>

<sup>18</sup> Variant 4d uit CE Delft, 'Economische- en Duurzaamheidseffecten Vliegbelasting: doorrekening nieuwe varianten', april 2019 – hierna: CE Delft 2019, tarieven in prijzen 2017.

<sup>19</sup> CE Delft 2019, p. 24.

<sup>20</sup> CE Delft 2019, p. 24.

	<p>reizen, anderen zullen een andere vervoerswijze kiezen, weer anderen zullen uitwijken naar buitenlandse luchthavens en een deel zal blijven vliegen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De effecten van een verhoogde vliegbelasting zijn nog steeds relatief klein. Dat komt doordat het een relatief lage belasting is (enkele procenten van de gemiddelde ticketprijs) en doordat sprake is van knellende capaciteitsrestricties op met name Schiphol. Deze capaciteitsrestricties leiden zonder verhoging van de vliegbelasting tot hogere winsten voor de luchtvaartmaatschappijen. De tariefsverhoging zal naar verwachting voor een groot deel door de luchtvaartmaatschappijen worden betaald uit deze hogere winsten. Hierdoor zal de internationale concurrentiepositie van vliegmaatschappijen die vanuit Nederland vliegen achteruitgaan.</li> <li>• Door de verdubbeling van de tarieven zal het aantal OD-passagiers (passagiers die hun vliegreis beginnen of eindigen op een Nederlandse luchthaven) naar verwachting verder dalen, en het aandeel transferpassagiers stijgen. Een kleiner aandeel kiest mogelijk een alternatieve vervoerswijze of ziet ervan af om te reizen.</li> <li>• Het aantal vrachtluchten daalt door de verdubbeling van tarieven aanzienlijk, naar verwachting met 7% t.o.v. de huidige vliegbelasting (in het economische scenario WLO-Hoog, 2021).</li> </ul> <p><b>Luchthavens:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Doordat de heffing alleen geldt voor OD-passagiers, vindt een verdere verschuiving plaats van OD- naar transferpassagiers. Dit heeft naar verwachting een negatief effect op de directe en indirecte connectiviteit en een positief effect op de hub connectiviteit van Schiphol.</li> </ul>
Budgettaire aspecten	CE Delft raamt in zijn rapport opbrengsten van € 415 miljoen. <sup>21</sup>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ten opzichte van het huidige wetsvoorstel, daalt bij een verdubbeling van de tarieven het aantal vluchten van alle luchthavens samen in alle categorieën (OD/ transfer passagiers en cargo) in beperkte mate verder. Daarmee dalen ook de CO<sub>2</sub>-emissies en luchtvervuilende emissies beperkt.</li> </ul>
Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	Parameterwijziging/jaaraanpassing

<sup>21</sup> CE Delft 2019, p. 6.

### 39. Vliegbelasting per vliegtuig

Thema: Fiscale vergroening

#### Omschrijving van de maatregel

- Belastingplichtige: Exploitanten van Nederlandse luchthavens
- Grondslag: vertrek van vliegtuig vanaf een in Nederland gelegen luchthaven
- Maatstaf van heffing: aantal vertrekkende vliegtuigen
- Tarieven bij een opbrengst van 200 miljoen : € 2 tot 16 per ton MTOW, afhankelijk van geluidsklasse<sup>22</sup> (dit sluit aan bij de werkwijze/methodiek van tarievendifferentiatie op de luchthaven Schiphol)
- Vrijstellingen: n.v.t.

#### Doel

- Alle vertrekkende vluchten worden belast en daarmee (indirect) ook transfer passagiers.
- Tarieven die beter aansluiten bij de externe kosten veroorzaakt door commerciële luchtvaart
- Ontmoedigen van gebruik van lawaaiige en vervuilende vliegtuigen
- Stimuleren van hogere bezettingsgraad en daarmee minder CO<sub>2</sub>-uitstoot per passagier

#### Achtergrond/rationale

- Het huidige wetsvoorstel belast transfer passagiers niet, aangezien deze belangrijk zijn voor het netwerk van verbindingen van/naar NL. Tevens is deze vrijstelling op dit moment internationale praktijk.
- Het huidige wetsvoorstel voor een Nederlandse vliegbelasting, met een generiek tarief per passagier, bevat geen prikkel voor vliegmaatschappijen om te investeren in een minder lawaaiige (en schonere) vloot.
- Door in plaats van een ticketheffing per vliegtuig te heffen, betalen alle vervuilers mee (passagiers, transferpassagiers en vracht). De rekening wordt eerlijk verdeeld. Zware en lawaaiige vliegtuigen worden extra belast.
- Een belasting per vliegtuig stimuleert een (nog) hogere bezettingsgraad omdat de belasting per passagier zo lager wordt. Ook de CO<sub>2</sub> uitstoot per passagier neemt op deze manier af.
- Een additionele tariefdifferentiatie naar geluidprestaties/ MTOW van een vliegtuig kan een extra prikkel zijn om (op lange termijn) in een minder lawaaiige (en schonere) vloot te investeren.
- Andere EU-lidstaten kennen een belasting per ticket. Harmonisatie met die landen is lastiger indien NL kiest voor een belasting met een andere grondslag (per vliegtuig/vliegbeweging). Een EU brede aanpak blijft mogelijk want deze kan ook een totaal andere vorm hebben, bijv. een accijns op kerosine (die in principe in de plaats zou kunnen komen van een nationale (vliegtuig)belasting).

#### Effecten

Economie

#### **Economie algemeen/ welvaart (t.o.v. ticketbelasting uit het huidige wetsvoorstel):**

- Verandering van het BBP: Het effect van een belasting per vliegtuig is licht positief doordat een deel van de belastingen door niet-ingezetenen en niet in Nederland gevestigde bedrijven wordt opgebracht) en doordat de bestedingen in Nederland toenemen. De bestedingen in Nederland nemen toe doordat ingezetenen die niet meer reizen meer geld uitgeven dan niet-ingezetenen zouden hebben gedaan die niet meer naar Nederland komen als gevolg van de vliegbelasting.
- Het effect is echter naar verwachting iets kleiner dan bij de huidige vliegbelasting.<sup>23</sup> Reden hiervoor is dat het tarief dat aan de passagier doorberekend wordt relatief lager is door de hogere bezettingsgraden.
- Door een belasting per vliegtuig te heffen wordt ook de vracht belast die in de belly mee gaat. Het is hierbij makkelijker het tarief uit te smeren over de algehele dienstverlening (passagiers en cargo).
- De vliegbelasting leidt niet tot een structurele verandering van het arbeidsaanbod en heeft daarom alleen op korte termijn een effect op de werkgelegenheid. In eerste instantie daalt het aantal passagiers, wat gepaard gaat met minder werkgelegenheid in de luchtvaartsector en daaraan gerelateerde sectoren. Dit wordt gecompenseerd door stijgende

<sup>22</sup> Variant 2a uit CE Delft, 'Economische- en Duurzaamheidseffecten Vliegbelasting: doorrekening nieuwe varianten', april 2019 – hierna 'CE Delft april 2019', tarieven in prijzen 2017.

<sup>23</sup> CE Delft april 2019, p. 13.

	<p>bestedingen in Nederland doordat minder ingezetenen naar het buitenland reizen en doordat een deel van de belasting wordt opgebracht door niet-ingezetenen (het verlies aan inkomsten van buitenlanders die niet meer naar Nederland komen is kleiner dan deze posten). De omschreven effecten op het arbeidsaanbod zijn bij een heffing per vliegtuig wel sterker dan bij de huidige vliegbelasting.<sup>24</sup></p> <p><b>Luchtvaartsector:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het uiteindelijke aantal vluchten blijft in beide varianten (heffing per vliegtuig of huidige belasting) gelijk, indien zoals op Schiphol capaciteitsrestricties gelden.<sup>25</sup> Een belasting per vertrekkend vliegtuig leidt echter tot een sterkere verschuiving van vrachtluchten naar passagiersvluchten.</li> <li>• Daarbij stijgt het aantal transferpassagiers iets meer en daalt het aantal OD-passagiers veel minder dan bij de huidige vliegbelasting.<sup>26</sup></li> </ul>
Budgettaire aspecten	<p>CE Delft raamt in zijn rapport opbrengsten van:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• € 198 miljoen, bij tarieven van € 2 - 16 per ton MTOW (gedifferentieerd naar geluidsklasse)<sup>27</sup>, de argumentatie in dit fiche ziet op deze variant.</li> <li>• € 357 miljoen, bij tarieven van € 4 - 32 per ton MTOW (gedifferentieerd naar geluidsklasse)<sup>28</sup>, de argumentatie in dit fiche ziet niet op deze variant.</li> </ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Effecten op klimaat en milieu: leidt tot relatief iets meer winst op geluid en LTO-emissies dan een ticketbelasting. Alle milieueffecten zijn echter beperkt.</li> <li>• Alternatief vervoer: Met een heffing per vliegtuig kiezen meer passagiers voor alternatief vervoer of zien zij zelfs af van de reis.<sup>29</sup> Echter, door de capaciteitsrestricties zal het aantal vluchten niet verminderen (t.o.v. een ticketbelasting).</li> <li>• Een heffing op lawaaiige en vervuilende vliegtuigen kan een invloed hebben op de vlootvernieuwing, maar pas na 2025, omdat de nieuwe toestellen die voor die tijd worden geleverd voor het grootste deel reeds besteld zijn.<sup>30</sup> Hoe groot deze prikkel tot vlootvernieuwing is, is niet bekend.</li> </ul>
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Er bestaat een kans op dubbele belastingheffing, in het geval een transferpassagier oftewel 2x vertrekt in NL of ook vertrekt vanuit het buitenland dat eveneens een vliegbelasting heeft. Enerzijds is dat te rechtvaardigen doordat twee keer starten en landen tot extra vervuiling leidt. Anderzijds zorgen transferpassagiers voor hoge bezettingsgraden van intercontinentale vluchten, wat weer beter is vanuit duurzaamheidsperspectief.</li> <li>• Een belasting per vliegtuig staat verder af van de huidige praktijk van vliegticketbelastingen in diverse EU lidstaten en maakt Europese coördinatie/harmonisatie lastiger.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuurwijziging (klein)</p> <p>Als de aangiftesystematiek van de voorziene vliegbelasting wordt gevolgd (het zelfde tijdvak en dezelfde belastingplichtige) dan is de implementatie door de Belastingdienst betrekkelijk eenvoudig. Een wijziging van de gegevensset betekent wel een structuraanpassing waar 6-18 maanden voor staat cf. de Parameterbrief.</p>

<sup>24</sup> CE Delft april 2019, p. 13.

<sup>25</sup> CE Delft april 2019, p. 7.

<sup>26</sup> CE Delft april 2019, p. 18.

<sup>27</sup> CE Delft april 2019, p. 5 (variant 2a).

<sup>28</sup> CE Delft, 'Economische- en Duurzaamheidseffecten Vliegbelasting', juni 2018, p. 5 (variant 2b).

<sup>29</sup> CE Delft april 2019, p. 18.

<sup>30</sup> CE Delft, 'Economische- en Duurzaamheidseffecten Vliegbelasting', juni 2018, p. 9.

## 40. Afschaffen teruggaaf BPM en vrijstelling MRB voor overheidsvoertuigen

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

- De uitzondering in de BPM en in de MRB voor overheidsvoertuigen en enkele voertuigen voor publieke dienstverlening (politie, brandweer, defensie, ambulance, dierenambulance, lijkwagens) komen te vervallen.
- De volgende uitzonderingen in de MRB vervallen:
  - Nihiltarief OV-autobussen op LPG
  - Vrijstelling ambulances
  - Vrijstelling lijkwagens
  - Vrijstelling dierenambulances
  - Vrijstelling voertuigen defensie
  - Vrijstelling politievoertuigen
  - Vrijstelling brandweervoertuigen
  - Vrijstelling vuilniswagens, kolkenzuigers en straatveegwagens
  - Vrijstelling voertuigen voor aanleg en onderhoud wegen
  - Vrijstelling taxi's en OV-personebusjes
- De volgende uitzonderingen in de BPM vervallen:
  - Teruggaaf politievoertuigen
  - Teruggaaf brandweervoertuigen
  - Teruggaaf ambulances
  - Teruggaaf lijkwagens
  - Teruggaaf voertuigen voor gevangentransport
  - Teruggaaf dierenambulance
  - Teruggaaf voertuigen voor geldtransport

### Doel

- Overheidsorganisaties krijgen door deze maatregel een prikkel om een nulemissievoertuig te kopen of een auto met minder CO<sub>2</sub>-uitstoot.
- Daarnaast levert dit een vereenvoudiging op voor de Belastingdienst.

### Achtergrond/rationale

- Vooral het schrappen van de BPM-vrijstelling levert een prikkel om een nulemissievoertuig of voertuig met een lagere CO<sub>2</sub>-uitstoot aan te schaffen. Voor nulemissievoertuigen is de MRB tot 2025 nihil.
- Bovendien zorgt het afschaffen van deze bijzondere regelingen voor een forse vereenvoudiging bij de uitvoering.

### Effecten

Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stijging kostprijs van vervoer. Mogelijke (indirecte) doorberekening van kosten.</li> </ul>																
Budgettaire aspecten	<p>Hieronder is het budgettair beslag van de betreffende bijzondere regelingen in de BPM en MRB opgenomen met een beslag van € 1 miljoen of meer. Door gedragseffecten bij afschaffen van de regelingen kan de opbrengst in een aantal gevallen lager zijn dan het hieronder vermelde budgettair beslag.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2"><b>Belasting op personenauto's en motorrijwielen, kosten vrijstelling/teruggaaf</b></th> </tr> <tr> <th>Regeling</th> <th>Budgettair beslag in 2020 € mln</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Teruggaaf politievoertuigen</td> <td>8</td> </tr> <tr> <td>Teruggaaf brandweervoertuigen</td> <td>3</td> </tr> <tr> <td>Teruggaaf ambulances</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>Teruggaaf voertuigen voor rolstoelgebruikers</td> <td>1</td> </tr> <tr> <th colspan="2"><b>Motorrijtuigenbelasting, kosten bijzondere regelingen</b></th> </tr> <tr> <th>Regeling</th> <th>Budgettair beslag in 2020 € mln</th> </tr> </tbody> </table>	<b>Belasting op personenauto's en motorrijwielen, kosten vrijstelling/teruggaaf</b>		Regeling	Budgettair beslag in 2020 € mln	Teruggaaf politievoertuigen	8	Teruggaaf brandweervoertuigen	3	Teruggaaf ambulances	1	Teruggaaf voertuigen voor rolstoelgebruikers	1	<b>Motorrijtuigenbelasting, kosten bijzondere regelingen</b>		Regeling	Budgettair beslag in 2020 € mln
<b>Belasting op personenauto's en motorrijwielen, kosten vrijstelling/teruggaaf</b>																	
Regeling	Budgettair beslag in 2020 € mln																
Teruggaaf politievoertuigen	8																
Teruggaaf brandweervoertuigen	3																
Teruggaaf ambulances	1																
Teruggaaf voertuigen voor rolstoelgebruikers	1																
<b>Motorrijtuigenbelasting, kosten bijzondere regelingen</b>																	
Regeling	Budgettair beslag in 2020 € mln																

	Vrijstelling ambulances	3
	Vrijstelling lijkwagens	2
	Vrijstelling voertuigen defensie of politievoertuigen	16
	Vrijstelling brandweervoertuigen	5
	Vrijstelling vuilniswagens, kolkenzuigers en straatveegwagens	2
	Vrijstelling taxi's en OV-personenbusjes	45
Milieueffecten	Deze maatregel geeft een prikkel om milieuvriendelijkere voertuigen aan te schaffen.	
Overige effecten	Geen noemenswaardige effecten	
Uitvoeringsaspecten	Structuurwijziging (middelgroot) Dit voorstel is zeer wenselijk voor de vereenvoudiging. Opgemerkt wordt dat het wel is noodzakelijk het overgangsrecht zorgvuldig vorm te geven. Het afschaffen vergt diverse structuurwijzigingen.	

## 41. Introduceren BPM op CO<sub>2</sub> grondslag voor bestelauto's van particulieren en ondernemers

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

Particulieren betalen momenteel bij aanschaf van een bestelauto BPM over de catalogusprijs van een bestelauto. Ondernemers zijn vrijgesteld van BPM.

Voorgestelde maatregel is:

- Afschaffen BPM-vrijstelling voor bestelauto's voor ondernemers
- Introduceren van een BPM met een CO<sub>2</sub> grondslag voor zowel bestelauto's van particulieren als van ondernemers. Het tarief kan in een aparte tabel zodanig worden vastgesteld dat het gemiddelde tarief overeenkomt met het gemiddelde tarief dat een diesel-personenauto betaalt. De progressiviteit van de tarieven kan aangepast worden aan de grotere variëteit aan CO<sub>2</sub> uitstoot van bestelauto's.

### Doel

- Stimuleren verkoop van bestelauto's met een lagere CO<sub>2</sub>-uitstoot en nulemissie-bestelauto's door afschaffing van de BPM vrijstelling voor bestelauto's van ondernemers en de omvorming van de grondslag voor bestelauto's van catalogusprijs naar CO<sub>2</sub>-uitstoot.

### Achtergrond/rationale

- Nulemissie-bestelauto's zullen alleen de vaste voet in de BPM betalen. Op lange termijn zullen naar verwachting nagenoeg alle bestelauto's nulemissie zijn. Vanaf dat moment zal alleen de vaste voet in de BPM worden opgehaald. Bestelauto's met een verbrandingsmotor (hoofdzakelijk diesel) zullen door de CO<sub>2</sub>-grondslag een fors hogere BPM betalen. Daarom is deze maatregel vooral een stimulering om een nulemissie-bestelauto te kopen.
- Bij personenauto's zijn de BPM-tarieven progressief, dat wil zeggen dat het tarief hoger is naarmate de auto meer CO<sub>2</sub> uitstoot. De gekozen progressiviteit sluit aan bij de CO<sub>2</sub>-uitstoot van personenauto's. Bestelauto's hebben gemiddeld een hogere CO<sub>2</sub> uitstoot en een grote spreiding in CO<sub>2</sub>-uitstoot door de uiteenlopende formaten bestelauto. Minder progressieve tarieven voorkomen dat grote bestelauto's op diesel prohibitief duur worden.
- De tariefstructuur kan voor de bestelauto's zo gekozen worden dat deze gemiddeld even zwaar belast worden als (diesel)personenauto's.
- Tot en met 2025 is er een aankoopsubsidie voor nulemissie bestelauto's. Vanwege de staatssteunregels kan tot maximaal 40% van de meerwaarde van een nulemissie-bestelauto worden gesubsidieerd. De overige kosten moeten ondernemers voor eigen rekening nemen. Deze maatregelen draagt er toe bij dat de transitie naar nul emissie-bestelauto's echt op gang komt. Bij introductie van een BPM op CO<sub>2</sub> grondslag voor bestelauto's kan deze aankoopsubsidie op termijn omlaag om op termijn volledig worden afgebouwd.

### Effecten

Economie	Deze maatregel leidt tot een lastenverzwaring voor ondernemers en particulieren met een bestelauto.
Budgettaire aspecten	Het budgettaire beslag van de vrijstelling van de BPM voor bestelauto's van ondernemers is circa € 700 à 900 miljoen. Door gedragseffecten bij afschaffen van de regeling zal de opbrengst (veel) lager zijn. De opbrengst van een BPM op CO <sub>2</sub> -grondslag is afhankelijk van de gekozen tarieven en progressiviteit.
Milieueffecten	Ondernemers en particulieren met bestelauto's worden gestimuleerd om milieuvriendelijkere of nulemissie bestelauto's aan te schaffen.
Overige effecten	De gevolgen voor de uitvoering moeten nog in kaart worden gebracht
Uitvoeringsaspecten	Structuurwijziging (middelgroot).  Dit voorstel is een complexe structuurwijziging. Ook de RDW zal dit voorstel moeten toetsen op uitvoerbaarheid (kunnen de gegevens (tijdig) worden geleverd?). De doorlooptijd zal zeker meer dan één jaar bedragen. Vaktechnisch is dit ook ingewikkeld, wat meer discussies en daarmee procedures zou kunnen betekenen. Dit voorstel is géén vereenvoudiging.

## 42. MRB bestelauto's meer in evenwicht met personenauto's

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

De belastingdruk in de MRB van bestelauto's kan meer in evenwicht worden gebracht met de belastingdruk van personenauto's door de volgende maatregelen:

- Afschaffen danwel verhogen van het verlaagde MRB-tarief voor bestelauto's van een ondernemer. Bestelauto van particulieren en ondernemers worden, bij afschaffen, fiscaal gelijk behandeld.
- Heffing provinciale opcenten voor bestelauto's mogelijk maken (Provinciewet) voor zowel particuliere bestelauto's als bestelauto's van ondernemers.

### Doel

- Deze maatregelen leiden ertoe dat de belastingdruk in de MRB van bestelauto's meer in evenwicht worden gebracht met de belastingdruk van personenauto's. Door het huidige verlaagde tarief van bestelauto's van ondernemers en doordat bestelauto's nu geen opcenten betalen bestaat er nu een groot verschil in de te betalen MRB. Ter illustratie is in de onderstaande tabel de MRB per jaar opgenomen voor een dieselveertuig van 1700 kg. Uit de tabel blijkt dat de MRB van een bestelauto van een ondernemer in dit geval 22% van het tarief van een personenauto van 1700 kg is.

MRB per jaar in 2020 (zonder fijnstoftoeslag)	rijksdeel	opcenten (Overijssel)	totaal
personenauto	€ 1.559	€ 405	€ 1.964
bestelauto particulier	€ 1.559	€ 0	€ 1.559
bestelauto ondernemers	€ 433	€ 0	€ 433

- Een hoger MRB-tarief vergroot het verschil in kosten tussen nulemissiebestelauto's en brandstofbestelauto's, waardoor de prikkel voor aanschaf van nulemissiebestelauto's toeneemt. Daarnaast kan dit er mogelijk toe leiden dat mensen besluiten meer gebruik te maken van alternatieven, zoals het OV of het gebruik van een deelbestelauto in plaats van zelf een bestelauto te bezitten.
- Afschaffing van deze regelingen leidt ertoe dat negatieve milieueffecten van bestelauto's meer tot uiting komen in de belastingen.

### Achtergrond/rationale

- Het tarief voor bestelauto's van ondernemers zal de komende jaren al stapsgewijs worden verhoogd met in totaal 72 euro per jaar. Dit is een uitwerking van een afspraak in het Klimaatakkoord en dient ter dekking van dit akkoord.
- Per 2020 is voor oudere dieselbestelbusjes de fijnstoftoeslag van kracht geworden. Deze toeslag op de MRB kan als alternatief ook verhoogd worden. Hierdoor wordt een gerichte prikkel gegeven om oudere voertuigen versneld te vervangen.

### Effecten

#### Economie

- Deze maatregelen leiden per saldo tot een lastenverzwaring voor ondernemers en particulieren met een bestelauto.
- De kostprijs vervoer gaat omhoog. (Indirecte) doorberekening van de kosten aan de consument
- Bij afschaffen van het verlaagde MRB-tarief voor bestelauto van een ondernemer wordt bestelauto uiteindelijk duurder dan personenauto doordat bestelauto doorgaans zwaarder is.

#### Budgettaire aspecten

Het budgettaire beslag van het verlaagd tarief bestelauto ondernemer is circa € 1 miljard. Het budgettaire beslag van het niet heffen van opcenten bij bestelauto's van ondernemers en particulieren is circa € 400 miljoen. Bij het afschaffen van het verlaagd tarief en/of het gaan heffen van opcenten zijn (grote) gedragseffecten te verwachten waardoor de opbrengst (veel) lager uit zal vallen.

#### Milieueffecten

Ondernemers en particulieren met bestelauto's worden gestimuleerd om milieuvriendelijkere (lichtere of elektrische) of minder bestelauto's aan te schaffen.

#### Overige effecten

#### Uitvoeringsaspecten

Parameterwijziging (klein).



In principe parameter voor zover tariefswijziging cf parameterbrief; maar grote wijzigingen zullen mensen pijn doen dus toename belverkeer.  
Als dit voorstel ook de opcenten raakt, dan is de wijziging een complexe structuurwijziging.

### 43. Afschaffen leeftijdsgrens van 12 jaar voor fijnstoftoeslag MRB bestelauto's

Thema: Fiscale vergroening

#### Omschrijving van de maatregel

- In Wet uitwerking Autobrief II is aangekondigd dat vervuilende dieselpersonen- en bestelvoertuigen vanaf 2019 een toeslag in de MRB krijgen. Bij dieselpersonenvoertuigen en dieselbestelvoertuigen gaat het om voertuigen met een fijnstofuitstoot meer dan 5 mg/km. Het betreft met name personenvoertuigen zonder af-fabriekroetfilter die voor 2005 in het verkeer zijn gekomen. Bij bestelvoertuigen gaat het uitsluitend om voertuigen van 12 jaar en ouder. Dit extra criterium voor bestelvoertuigen werd nodig geacht, omdat anders bij aanvang van de toeslag een te grote groep hiermee in aanraking komt. Om uitvoeringstechnische reden is de ingangsdatum van deze maatregel één jaar uitgesteld en verschoven naar 1 januari 2020. De nu voorgestelde maatregel houdt in dat voor dieselbestelauto's de leeftijdsgrens van 12 jaar wordt geschrapt.

#### Doel

- Het doel van deze maatregel is om het restant bestelauto's zonder roetfilter met een leeftijd jonger dan 12 jaar versneld onder de MRB fijnstoftoeslag te laten vallen. Hiermee wordt een bredere invulling gegeven aan het beginsel 'de vervuiler betaalt'.

#### Achtergrond/rationale

- Met ingang van 1 januari 2012 is de Euro-5 norm verplicht geworden voor alle bestelauto's. Zonder affabriek roetfilter kunnen dieselbestelauto's niet aan deze norm voldoen. Na 1 januari 2012 mochten nog wel zogeheten restantvoorraad auto's op de markt worden gebracht. Met een leeftijdsgrens van 12 jaar vallen na 1 januari 2024 alleen nog restantvoorraad dieselbestelauto's zonder roetfilter onder de MRB fijnstoftoeslag.
- Als de leeftijdsgrens van 12 jaar vóór 1 januari 2024 wordt geschrapt dan komen de laatst op de markt gebracht dieselbestelauto's zonder roetfilter eerder onder de MRB fijnstoftoeslag te vallen. Het gaat om de volgende aantallen. Als het leeftijdscriterium op 1 januari 2021 wordt geschrapt, dan gaat het om ongeveer 40.000 extra bestelauto's zonder roetfilter die onder de toeslag komen te vallen, op 1 januari 2022 om ongeveer 15.000 extra bestelauto's, op 1 januari 2023 om 5.000 extra bestelauto's en op 1 januari 2014 om minder dan 1000 extra bestelauto's. Bij het begin van de maatregel (1 januari 2020) zijn er circa 90.000 bestelauto's zonder roetfilter jonger dan 12 jaar en die als gevolg hiervan geen toeslag krijgen. Het aantal bestelauto's dat als gevolg van het leeftijdscriterium van 12 jaar buiten de toeslag valt neemt dus snel af. Veel dieselbestelauto's zonder roetfilter bereiken de komende jaren dus de leeftijd van 12 jaar en komen daardoor automatisch onder de fijnstoftoeslag te vallen.

#### Effecten

Economie	Door het schrappen van de leeftijdsgrens nemen de lasten voor bedrijven in beperkte mate toe.
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• De budgettaire opbrengst is afhankelijk van de ingangsdatum. Des te later de leeftijdsgrens van 12 jaar wordt geschrapt, des te minder de opbrengst. Als de optie op 1 januari 2024 wordt ingevoerd gaat het alleen nog om restantvoorraad dieselbestelauto's zonder roetfilter. Circa twee jaar voor de verplichtstelling op 1 januari 2012 werden roetfilters al op grote schaal bij dieselbestelauto's toegepast. Het gaat dus om een naar verhouding beperkt aantal dieselbestelauto's dat de komende jaren niet onder de MRB fijnstoftoeslag valt.</li><li>• Veel bestelauto's zonder roetfilter verdwijnen de komende jaren uit het park. De fijnstoftoeslag draagt eraan bij dat dit wordt versneld. De MRB fijnstoftoeslag is hiermee geen robuuste belasting.</li></ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Het schrappen van de leeftijdsgrens van 12 jaar draagt bij aan vermindering van de uitstoot van de vervuilende stoffen fijnstof en stikstofdioxide (NOx) en daarmee aan schonere lucht. De maatregel draagt niet bij aan vermindering van de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Vervanging van een bestelauto's zonder roetfilter door (uiteindelijk) een nieuwe Euro-VI D bestelauto's levert een fijnstof voordeel op van 50 mg/km en een NOx-voordeel van circa 1.000 mg/km. Uitgaande van 20.000 km per jaar komt dit neer op <math>20.000 \times 50 = 1.000.000 \text{ mg} = 1 \text{ kg}</math> fijnstof reductie en <math>20.000 \times 1.000 = 20.000.000 \text{ mg} = 20 \text{ kg}</math> NOx reductie. Als de leeftijdsgrens op 1 januari 2022 wordt geschrapt, dan komen circa 15.000 extra bestelauto's onder de toeslag te vallen. Stel dat</li></ul>

	<p>hierdoor 3% vervroegd het park zal verlaten, dan is het milieueffect  <math>15.000 \times 0,03 \times 1 = 450</math> kg fijnstof reductie en <math>15.000 \times 0,03 \times 20 = 15.000</math> kg = 9 ton NOx reductie.</p>
Overige effecten	-
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuurwijziging (klein)</p> <p>In principe een vereenvoudiging, een uitzondering wordt geschrapt. IV technisch omhelst dit net wat meer dan een parameterwijziging. Nader onderzoek is nodig, mogelijk kan deze wijziging al worden doorgevoerd in de tijdelijke voorziening. Mogelijk roept maatregel veel weerstand op, ondernemers gaan nl. meer betalen</p>

#### 44. Invoering stikstofoeslag en verhoging fijnstofoeslag in MRB voor dieselpersonenauto's en dieselbestelauto's

Thema: Fiscale vergroening

##### Omschrijving van de maatregel

Deze optie sluit aan op de MRB-fijnstofoeslag die reeds met ingang van 1 januari 2020 wordt ingevoerd voor dieselauto's met een fijnstofuitstoot meer dan 5 mg/km. Hierbij gaat het om een toeslag van gemiddeld € 225 voor circa 300.000 dieselpersonenauto's en een toeslag van gemiddeld € 62 voor circa 300.000 dieselbestelauto's van vóór 2010.

Met deze optie wordt aanvullend in de MRB ook een stikstofoeslag ingevoerd voor Euro-5 dieselauto's en ouder. Daarnaast wordt voor dieselauto's de fijnstofoeslag verhoogd.

Voor de stikstof- en fijnstofoeslag wordt voorgesteld om vaste bedragen van € 250 per jaar aan te houden voor zowel dieselpersonenauto's als dieselbestelauto's:

- Stikstofoeslag van € 250 per jaar voor Euro-5 of lager.
- Daarbovenop een fijnstofoeslag van € 250 per jaar voor dieselpersonenauto's en dieselbestelauto's zonder roetfilter.

Voor dieselbestelauto's betekent dit een verzwaring van de fijnstofoeslag van gemiddeld € 62 naar een vast bedrag van € 250 per jaar, en voor dieselpersonenauto's van gemiddeld € 225 naar een vast bedrag van € 250. Dieselauto's zonder roetfilter krijgen daarbovenop de stikstofoeslag. In totaal bedraagt de toeslag voor deze auto's dus € 500 per jaar.

##### Doel

- Het doel van deze optie is om voor de uitstroom van vuile dieselpersonenauto's en dieselbestelauto's uit het wagenpark te versnellen.

##### Achtergrond/rationale

- Euro-5 dieselauto's (bouwjaar 2010 – 2014) hebben de hoogste NOx-uitstoot en zijn dus voor NOx het meest vervuilend. Het gaat om circa 1.000.000 dieselpersonenauto's van vóór 2015 en 500.000 dieselbestelauto's van vóór 2015.
- Dieselbestelauto's zonder roetfilter zijn tenminste net zo vervuilend als dieselpersonenauto's zonder roetfilter. Vanuit het oogpunt van doorberekenen van de maatschappelijke kosten is er dus geen reden om voor dieselbestelauto's een in absolute zin lagere MRB-fijnstofoeslag toe te passen dan voor dieselpersonenauto's.

##### Effecten

Economie	Verhoging kostprijs vervoer voor consument en ondernemer.
Budgettaire aspecten	Zonder gedragseffecten is de opbrengst circa 1,5 mln auto's * € 250 voor de stikstofoeslag. Uitgaande van gedragseffecten zal deze opbrengst (snel) teruglopen. Voor de verhoogde fijnstofoeslag zal de opbrengst snel afnemen doordat het aantal dieselauto's met een fijnstofuitstoot van meer dan 5 mg/km door de al bestaande fijnstofoeslag snel zal afnemen.
Milieueffecten	Invoering van een stikstofoeslag en verhogen van de fijnstofoeslag draagt bij aan vermindering van de uitstoot van de vervuilende stikstofoxiden (NOx) en fijnstof en daarmee aan schonere lucht.
Overige effecten	<p>Uitgangspunt voor inschatting van het effect van de stikstof- en fijnstofoeslag in de MRB is dat een oude Euro-3, Euro-4 of Euro-5 dieselauto wordt vervangen door een nieuwe Euro-6 D temp auto of een elektrische auto. Het verschil in NOx-uitstoot bedraagt dan 0,5 g/km voor dieselpersonenauto's en 1 g/km voor dieselbestelauto's. Met 20.000 km per jaar komt dat neer op <math>20.000 \times 0,5 = 10.000</math> g NOx per jaar = 10 kg NOx per jaar per dieselpersonenauto die versneld uit het wagenpark verdwijnt, en 20 kg NOx per jaar per dieselbestelauto die versneld uit het wagenpark verdwijnt.</p> <p>Eerste ruwe inschatting is dat er 1.000.000 dieselpersonenauto's en 500.000 dieselbestelauto's onder de NOx-toeslag komen te vallen en aanvullend 300.000 dieselpersonenauto's en 300.000 dieselbestelauto's onder de fijnstof toeslag. Als door de NOx-toeslag 4% van de voertuigen versneld uit het</p>

	<p>wagenpark verdwijnt en door de NOx- en fijnstof toeslag 8% versneld uit het wagenpark verdwijnt, dan gaat het om de volgende NOx-reductie:</p> <p>(1.000.000 – 300.000) x 4% x 10 kg = 0,28 kton  (500.000 - 300.000) x 4% x 20 kg = 0,16 kton  300.000 x 8% x 10 = 0,24 kton  300.000 x 8% x 20 = 0,48 kton</p> <p>Totaal 1,16 kton NOx-reductie. Rekening houdend met het effect van de MRB-fijnstoftoeslag die per 1 januari 2020 wordt ingevoerd, komt het effect van de stikstoftoeslag en verhoging fijnstoftoeslag bestelauto's uit op 1 kton NOx-reductie.</p> <p>Het additionele fijnstof effect komt voort uit de verhoging van de fijnstoftoeslag voor bestelauto's. Met 20.000 km per jaar en een uitstoot van 50 mg/km komt dit neer op een fijnstofeffect van 1 kg per jaar per bestelauto die versneld uit het park verdwijnt. Met 300.000 bestelauto's en een extra uitstroom van 4% komt dit neer op:</p> <p>300.000 x 4% x 1 = 12 ton fijnstof</p>
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuurwijziging (groot)</p> <p>Dit voorstel is een complexe structuurwijziging. De RDW moet ook om een uitvoeringstoets worden gevraagd ivm leveren gegevens (heeft RDW deze gegevens voor handen?). Implementatie niet mogelijk voordat nieuwe systeem in gebruik is en de eerste technische schuld is verwerkt (voorzichtige schatting: in de loop van 2022). De doorlooptijd is daarom dus groter dan een jaar.</p>

## 45. Een accijnsverhoging op fossiele brandstoffen

Thema: Fiscale vergroening

*Een accijnsverhoging op fossiele brandstoffen (benzine/diesel/lpg)*

- Het tarief op fossiele brandstoffen wordt verhoogd.
- Een 10% hogere accijns maakt benzine 8 cent duurder, diesel 5 cent en lpg 1,9 cent.

*Doel*

- CO<sub>2</sub>-reductie.

*Achtergrond/rationale*

- Door een verhoging van de accijns op brandstof wordt brandstof duurder, waardoor een prikkel ontstaat om de energie-efficiëntie te verhogen.
- Verhoging van de kosten kan leiden tot een verschuiving naar bijvoorbeeld elektrisch rijden of openbaar vervoer.
- In samenhang met stimulering van elektrisch rijden wordt als gevolg van het Klimaatakkoord de accijns op diesel verhoogd met 1 cent per liter per 2021 en met 1 cent per liter per 2023.

*Effecten*

Economie

- De eventuele grenseffecten van een accijnsverhoging kunnen leiden tot verzet van pomphouders in de grensstreek. De pomprijzen in Nederland zijn reeds in veel gevallen hoger dan die in de ons omringende landen.
- Volgens openbare bronnen is de (gemiddelde) prijs van brandstoffen op 14 januari 2020 in de buurlanden als volgt:

LAND	EURO95	DIESEL	LPG
<b>BELGIË</b>	€ 1,558	€ 1,570	€ 0,597
<b>DUITSLAND</b>	€ 1,419	€ 1,359	€ 0,669
<b>LUXEMBURG</b>	€ 1,259	€ 1,202	€ 0,547
<b>NEDERLAND</b>	€ 1,815	€ 1,528	€ 0,892

Budgettaire aspecten

- Een 10% hogere accijns maakt benzine 8 cent duurder, diesel 5 cent en lpg 1,9 cent. Gerekend met standaard gedragseffecten zijn de accijnsopbrengsten volgens de sleuteltabel 691 miljoen. De gedragseffecten zijn echter naar verwachting groter door te verwachten grenseffecten waardoor de accijnsopbrengsten lager uit zullen vallen.

Milieueffecten

- Uit PBL rapportage van 28 september 2018 blijkt een gemiddelde CO<sub>2</sub>-reductie van 0,25 Mton in 2030. Onderzocht zou moeten worden wat het effect in 2020 kan zijn, naar verwachting is dit minimaal.

Overige effecten

- Een verhoging van de LPG-accijns betekent dat ook rijden op (bio-)LNG duurder wordt en dat huishoudens die propaangas voor verwarming gebruiken (afgelegen boerderijen etc. die niet op het aardgasnet zijn aangesloten) meer moeten gaan betalen.
- In samenhang met stimulering van elektrisch rijden wordt als gevolg van het Klimaatakkoord de accijns op diesel reeds verhoogd met 1 cent per liter per 2021 en met 1 cent per liter per 2023.

Uitvoeringsaspecten

Parameterwijziging (jaaraanpassing)

## Mobiliteit categorie 2 beleidsopties voor onderzoek

<b>46. Accijns op kerosine voor intra-EU vluchten</b>	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Belastingplichtige: Afhankelijk van de situatie, in beginsel de accijnsgoederenplaatshouder (AGP-houder).</li><li>• Grondslag: uitslag tot verbruik van brandstof (kerosine)</li><li>• Maatstaf van heffing: hoeveelheid (liter) bij een temperatuur van 15 graden Celsius</li><li>• Tarief per 2020: € 503,62 per 1.000 liter</li></ul>	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Beter beprijzen van externe kosten veroorzaakt door commerciële internationale luchtvaart</li><li>• Stimuleren van zuinigere (en daarmee schonere) vliegtuigen</li><li>• Wegnemen concurrentievoordeel bij de fiscale behandeling van luchtvaart t.o.v. andere vervoersmodaliteiten</li></ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Accijnsheffing is EU-breed geharmoniseerd door middel van richtlijnen. In de Energiebelastingrichtlijn is bepaald dat brandstof gebruikt voor commerciële internationale vluchten in beginsel vrijgesteld is. Dat geldt ook voor de bilaterale en EU luchtvaartverdragen met landen buiten de EU. EU-lidstaten kunnen de vrijstelling echter door middel van bilaterale afspraken opschorsen m.b.t. brandstof gebruikt voor intra-EU vluchten, mits dit niet raakt aan luchtvaartmaatschappijen afkomstig uit landen buiten de EU (i.v.m. de genoemde luchtvaartverdragen).</li><li>• De Wet op de accijns bevat op dit moment een vrijstelling voor kerosine gebruikt voor commerciële internationale vluchten. Daarmee wordt de luchtvaartsector (even als de scheepvaart) bevoordeeld vanuit fiscaal oogpunt ten opzichte van andere vervoersmodaliteiten, die over hun brandstof wel accijns verschuldigd zijn.</li><li>• Aangezien de luchtvaart verantwoordelijk is voor ca. 2,5% van de wereldwijde CO<sub>2</sub>-emissies, sluit een accijnsheffing op kerosine beter aan bij het principe dat de vervuiler betaalt dan een belasting op vliegtickets.</li><li>• De Europese Commissie heeft recent de richtlijn energiebelastingen geëvalueerd, waarbij wordt opgemerkt dat vrijstellingen op de commerciële luchtvaart en de zeescheepvaart het level playing field met andere transportsectoren mogelijk kunnen verstoren. Mocht de richtlijn energiebelastingen t.z.t. gewijzigd worden, dan moeten alle EU-lidstaten unaniem met een wijziging instemmen.</li><li>• Alternatief kan worden overwogen om met lidstaten, die voor een accijns op kerosine zijn, bilaterale afspraken te maken om onderling alsnog accijnsheffing mogelijk te maken. Hierdoor ontstaat wel een 'lappendeken' binnen de EU – per lidstaat moet vervolgens gekeken worden of er accijns geheven mag/moet worden. Dat leidt tot complexe situaties. Bij de vormgeving van de bilaterale afspraken moeten daarnaast de regels van de interne markt in acht worden genomen. Fiscale discriminatie dient te worden voorkomen.</li><li>• Het veelvuldig genoemde Verdrag van Chicago<sup>31</sup> belemmert een accijns op kerosine niet. Slechts brandstof die reeds aan boord van het vliegtuig is, mag niet belast worden.</li><li>• Een aantal bilaterale afspraken, zogenoemde Air Service Agreements (ASA's), verbieden een heffing op kerosine.</li><li>• N.B. Wat betreft beprijzing van CO<sub>2</sub>-uitstoot kan nog worden opgemerkt dat, naast een vliegbelasting, het Europese emissiehandelssysteem (EU ETS) en het toekomstige mondiale CORSIA voor de luchtvaart zorgen voor een betere beprijzing van CO<sub>2</sub>-uitstoot van het vliegverkeer. Een dergelijke CO<sub>2</sub>-beprijzing neemt overigens niet weg dat het wenselijk is de luchtvaart te betrekken in de heffing van verbruiksbelastingen, zoals ook andere vervoersvormen daarin betrokken zijn.</li></ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	<b>Luchtvaartsector:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Als lidstaten onderling accijns op kerosine gaan heffen, worden mogelijk ook vliegmaatschappijen van buiten de EU in de heffing betrokken die</li></ul>

<sup>31</sup> Het Verdrag inzake de internationale burgerluchtvaart.

	<p>intra-EU vluchten uitvoeren. Deze accijnsheffing is strijdig met de ASA die met dit niet-EU land afgesloten zijn. In dit geval moet kerosine voor luchtvaartmaatschappijen uit dergelijke landen vrijgesteld worden, bijvoorbeeld door deze vluchten onder de de-minimis te laten vallen, wat tot een zeer beperkt concurrentienadeel voor EU- vliegmaatschappijen kan leiden.<sup>32</sup></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Niet duidelijk is in welke mate een luchtvaartmaatschappij de belasting daadwerkelijk zal kunnen doorbelasten in ticketprijzen. In de huidige situatie is dat minder/niet het geval, doordat de belasting slechts schaarstewinsten afroemt.</li> </ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• In het (onwaarschijnlijke) geval dat alle EU-lidstaten bereid zouden zijn accijns op kerosine te heffen, zou dit exclusief gedragseffecten circa € 550 miljoen opleveren. De gedragseffecten bij deze maatregelen kunnen echter een deel van de opbrengst tenietdoen, aangezien vliegmaatschappijen naar verwachting ervoor zouden kiezen om zo min mogelijk kerosine in Nederland te tanken of in de hogere brandstofprijzen zelfs aanleiding zouden kunnen zien Nederlandse luchthavens vaker te mijden.</li> <li>• Aangezien het waarschijnlijk is dat slechts een deel van de EU-lidstaten bereid is tot bilaterale afspraken, zal de opbrengst (veel) kleiner uitvallen.</li> </ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een accijnsheffing op kerosine kan een invloed hebben op de vlootvernieuwing, maar pas na 2025, omdat de nieuwe toestellen die voor die tijd worden geleverd voor het grootste deel reeds besteld zijn<sup>33</sup> en er lange leveringstijden op nieuwe vliegtuigen zijn. Hoe groot deze prikkel tot vlootvernieuwing is, is niet bekend.</li> </ul>
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De vervuiler betaalt: door kerosine te belasten, betalen alle vervuilers mee, mits de prijs wordt doorbelast: zowel passagiers, transferpassagiers als vracht. Echter, zoals eerder beschreven, is het de vraag in hoeverre en of luchtvaartmaatschappijen de belasting zullen doorberekenen in de (ticket)prijzen.</li> <li>• Het feit dat de vervuiler betaalt betekent geen automatische vermindering van vervuiling wanneer er capaciteitsrestricties gelden, zo blijkt uit recent onderzoek CE Delft<sup>34</sup>.</li> <li>• Nederland pleit in het kader van de EU Green Deal voor een Europese bijmengverplichting voor duurzame luchtvaartbrandstoffen. Deze brandstoffen zijn duurder dan fossiele brandstoffen. Een bijmengverplichting heeft daarmee ook een kostenverhogend effect voor luchtvaartmaatschappijen. Indirect verlaagt dit mogelijk de vraag naar luchtvervoer. Een bijmengverplichting heeft als additioneel effect dat de inzet van duurzame luchtvaartbrandstoffen direct leidt tot een CO<sub>2</sub>-reductie</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuurwijziging + toezicht (klein)</p> <p>Is een uitbreiding van de bestaande accijnsheffing. Belangrijk dat wordt aangesloten bij bestaande methodiek van AGP-houders. Het onderscheid tussen intra-EU en internationale vluchten is mogelijk lastig te controleren.</p>

<sup>32</sup> CE Delft, 'Taxing aviation fuels in the EU', november 2018, p. 4.

<sup>33</sup> CE Delft, 'Economische- en Duurzaamheidseffecten Vliegbelasting', juni 2018, p. 9.

<sup>34</sup> CE Delft, 'Economische- en Duurzaamheidseffecten Vliegbelasting', april 2019, p. 7.



47. Btw op vliegtickets	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Btw heffing op het deel van de ticketprijs dat ziet op het deel van de vlucht dat binnen Nederland plaatsvindt.</li> <li>• Belastingplichtige: vliegmaatschappijen;</li> <li>• Grondslag: personenvervoer door de lucht (dienst);</li> <li>• Plaats van dienst: daar waar de vervoersdienst plaatsvindt (naar rato van afstand), d.w.z. alleen het deel van de vlucht dat boven Nederlands grondgebied plaatsvindt, wordt in de heffing betrokken;</li> <li>• Maatstaf van heffing: prijs vliegticket (de vergoeding);</li> <li>• Tarief: algemeen tarief (21%) of verlaagd tarief (9%);</li> <li>• Recht op aftrek van voorbelasting: zakelijke reizigers.</li> </ul>	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verbetering beprijzing externe kosten veroorzaakt door commerciële internationale luchtvaart</li> <li>• Ontmoedigen van vliegreizen van particulieren</li> </ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De wet OB 1968 bevat op dit moment een nultarief (met recht op aftrek van voorbelasting) op vliegtickets. Dit nultarief is gebaseerd op een overgangsbepaling in de Btw-richtlijn. Als Nederland afziet van deze bepaling, moeten vliegtickets volgens de Btw-richtlijn worden belast, naar keuze met het algemene of het verlaagde btw-tarief.</li> <li>• Daarmee wordt het personenvervoer door de lucht op fiscaal gebied gelijkgetrokken met personenvervoer via rails. Treintickets vallen momenteel onder het verlaagde btw-tarief.</li> <li>• Zakelijke reizigers kunnen doorgaans de in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. Particuliere reizigers kunnen dat als eindconsument niet en bij hen blijft de btw drukken.</li> <li>• Op grond van de bepalingen in de Btw-richtlijn mag Nederland slechts over dat gedeelte van de vlucht btw heffen, dat binnen Nederland plaatsvindt. Voor lange afstandsvluchten zal dit gedeelte relatief klein zijn.</li> </ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor vliegmaatschappijen betekent de btw verhoging op vliegtickets een toename in administratieve lasten (door de opsplitsing van het traject naar heffing in verschillende landen). Dat betekent een toename in kosten en daarmee een concurrentienadeel ten opzichte van vliegmaatschappijen die niet via Nederland vliegen. Vliegmaatschappijen zullen mogelijk overwegen om Nederlands luchtruim te mijden.</li> <li>• De maatregel bevoordeelt zakelijke reizigers t.o.v. particuliere reizigers i.v.m. recht van vooraftrek voor zakelijke reizigers.</li> </ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bij een tarief van 9% kan een belasting op intra-EU vluchten exclusief gedragseffecten circa € 0,1 miljard opleveren.</li> <li>• De gedragseffecten bij deze maatregel kunnen echter een deel van de opbrengst tenietdoen, aangezien vliegmaatschappijen naar verwachting ervoor zouden kiezen om zo min mogelijk via NL te vliegen, om met name de administratieve lasten te ontlopen.</li> <li>• Dat particuliere reizigers gedeeltelijk via luchthavens in buurlanden op reis zullen gaan is niet uit te sluiten. Dit gedragseffect lijkt echter niet erg waarschijnlijk, aangezien het om kleine bedragen gaat (en bij lange afstand vluchten verhoudingsgewijs om nog minder).</li> </ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De vervuiler betaalt gedeeltelijk: particuliere reizigers betalen voor hun vluchtgedeelte binnen Nederland.</li> </ul>
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor vliegmaatschappijen betekent de invoering van een btw op vliegtickets een toename in administratieve lasten. Zijn moeten aan de hand van de vluchtgegevens berekenen over welk gedeelte van de vlucht btw verschuldigd is. Aangezien de precieze vliegroute vaak pas kort voor vertrek bekend is, is de btw op moment van verkoop van het ticket waarschijnlijk niet correct te berekenen.</li> <li>• Zakelijke reizigers moeten de betaalde btw via hun aangifte terugvragen. Dat betekent extra administratieve handelingen en daarmee kosten.</li> </ul>

Uitvoeringsaspecten

Toezicht

Zonder nadere afspraken in EU verband zéér complex in de handhaving, omdat moeilijk/niet is vast te stellen wat de verschuldigde belasting is.

#### 48. Invoeren CO<sub>2</sub>-component in de grondslag van de MRB

Thema: Fiscale vergroening

##### *Omschrijving van de maatregel*

- Invoeren van een CO<sub>2</sub>-component in de grondslag van de MRB in plaats van een deel van de gewichtgrondslag. De nieuwe grondslag voor de MRB wordt dan zowel CO<sub>2</sub> als gewicht. Er zijn verschillende opties voor de maatvoering van deze maatregel: welk deel van de gewichtgrondslag wordt vervangen door de CO<sub>2</sub>-component en hoe progressief wordt de CO<sub>2</sub>-component. Overgang kan alleen voor nieuwverkochte auto's, of met terugwerkende kracht vanaf een bepaald bouwjaar, zoals Duitsland in 2012 heeft gedaan (auto's vanaf 2009 betaalden toen MRB naar rato van CO<sub>2</sub> in plaats van cilinderinhoud).

##### *Doel*

- Belastingdruk op het bezit van niet-nulemissie-auto's vergroten en belastingdruk op nulemissie-auto's verlagen.
- Versnelling van de vervanging van auto's met grotere uitstoot (CO<sub>2</sub>) voor nieuwe meer milieuvriendelijke auto's zoals nulemissie-auto's

##### *Achtergrond/rationale*

- Een hogere MRB voor auto's met een hogere CO<sub>2</sub>-uitstoot in combinatie met de (huidige) vrijstelling voor nulemissie-auto's leidt tot een sterkere prikkel voor de vervanging van oudere/zwaardere meer milieuvriendelijke auto's door meer milieuvriendelijke modellen.
- De grondslag van de MRB is het gewicht van een voertuig. Deze grondslag is historisch bepaald en kan niet vanuit externe effecten van extra gewicht gerechtvaardigd worden. Een CO<sub>2</sub>-component kan dat wel.
- Het nihil tarief in de MRB voor een emissievrije auto's geldt tot en met 2024. In 2025 betaalt men voor deze personenauto's 25% van het dan geldende reguliere MRB-tarief. Vanaf 2026 betaalt men voor deze personenauto's 100% van het reguliere MRB-tarief. Een CO<sub>2</sub>-component in de MRB zou betekenen dat emissievrije auto's minder MRB gaan betalen dan (even zware) auto's met een verbrandingsmotor.

##### *Effecten*

Economie	<ul style="list-style-type: none"><li>• Zwaardere auto's betalen nu meer MRB.</li><li>• Elektrische auto's zijn door de accu's zwaarder dan gemiddeld. Vanaf 2026 zullen deze auto's ook het reguliere MRB-tarief moeten betalen. Een CO<sub>2</sub>-component in de MRB zou betekenen dat emissievrije auto's minder MRB gaan betalen dan (even zware) auto's met een verbrandingsmotor.</li></ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Deze maatregel kan budgetneutraal worden ingevoerd. Door de CO<sub>2</sub>-component en de toename van nulemissieauto's in de komende jaren zal de opbrengst wel afnemen (grondslagerosie).</li></ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergt nader onderzoek en is afhankelijk van de vormgeving.</li></ul>
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• De herverdeling van de belastingdruk kan denivellerend uitwerken omdat oude auto's veelal een hogere CO<sub>2</sub>-uitstoot hebben en dus meer belast worden.</li></ul>
Uitvoeringsaspecten	Structuurwijziging (groot) Niet mogelijk voor de ratioanalisatie MRB en wegzetten technische schuld (voorzichtige schatting: in de loop van 2022)

#### 49. Verlaagd accijnstarief op hernieuwbare brandstoffen

Thema: Fiscale vergroening

##### Omschrijving van de maatregel

- Het accijnstarief wordt voor hernieuwbare brandstoffen gedifferentieerd. Het tarief wordt naar rato van de CO<sub>2</sub>-uitstoot vastgesteld. De verlaging geldt alleen voor de hernieuwbare brandstoffen die aanvullend op de bijmengverplichting aan de brandstof worden toegevoegd.
- Het gaat hier om de volgende brandstoffen:
  - HVO
  - Biodiesel
  - Groen Gas (CNG)
  - Groen Gas (LNG)

Zie tabel hieronder voor voorgestelde tarieven:

<i>Brandstof</i>	<i>regulier tarief</i>	<i>CO<sub>2</sub> uitstoot hernieuwbaar</i>	<i>voorgesteld tarief</i>
<b>HVO (100% vervanging)</b>	€0,50 (diesel)	80% reductie	€ 0,10
<b>Biodiesel</b>	€0,50 (diesel)	Reductie afhankelijk van bijmengpercentage. Gemiddeld 30%, dus dat is nu aanname	€ 0,38
<b>groen gas (CNG) (100% vervanging)</b>	€0,34 (LPG)	80% reductie	€ 0,068
<b>Groen gas (LNG) (100% vervanging)</b>	€0,34 (LPG)	80% reductie	€ 0,068

N.B. Deze getallen zijn indicatief. Op basis van de jaarlijkse rapportage voor vervoer van de NEA 2018 is de gemiddelde CO<sub>2</sub>-reductie in de keten van de hernieuwbare varianten ten opzichte van de fossiele varianten 80%. Daar gaan we voor nu dus vanuit. In Europees verband worden nieuwe meetstandaarden afgesproken, waardoor meer precieze gegevens beschikbaar komen als deze er eenmaal zijn.

##### Doel

- Het gebruik van hernieuwbare brandstoffen kan, in aanvulling op de verplichte bijmenging, gestimuleerd worden door een verlaagd accijnstarief.
- Hernieuwbare brandstoffen verminderen de CO<sub>2</sub> uitstoot ten opzichte van traditionele fossiele varianten.

##### Achtergrond/rationale

- Beprijzing is een instrument waarmee het gebruik van bepaalde brandstoffen kan worden bevorderd;
- De kringloop van hernieuwbare brandstoffen leidt tot lagere emissies dan fossiele brandstoffen (well-to-wheel).
- Door een verlaagd tarief toe te passen op deze brandstof in de periode tot alle voertuigen zero emissie zijn kan het gebruik van hernieuwbare brandstoffen worden gestimuleerd.
- Een bepaalde mate van gebruik van hernieuwbare brandstoffen is al verplicht gesteld (bijmengpercentages). Hiervoor geldt het lagere accijnstarief niet. De maatregel ziet op het stimuleren van het gebruik van hernieuwbare brandstoffen waar dit verder gaat dan de verplichting.
- Onderzocht kan worden of de fiscaliteit het juiste instrument is om het gebruik van hernieuwbare brandstoffen te stimuleren.

<i>Effecten</i>	
Economie	Leveranciers van hernieuwbare brandstoffen krijgen zo een iets betere positie dan leveranciers van fossiele brandstoffen. Burgers en transporteurs die vrijwillig een extra positieve stap zetten door het gebruik van hernieuwbare brandstoffen worden hiermee beloond.
Budgettaire aspecten	Er zijn geen gegevens beschikbaar over de ontwikkeling van het gebruik van hernieuwbare brandstoffen in de komende jaren.
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het milieueffect van de maatregel vergt nader onderzoek</li> <li>• Er is een positief well to wheel effect op de CO<sub>2</sub> uitstoot.</li> <li>• Dat blijkt uit de jaarlijkse rapportage voor vervoer van de NEA. In de rapportage over 2018 is becijferd dat de gemiddelde CO<sub>2</sub> reductie in de keten (well-to-wheel) 80% bedraagt (<a href="https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/rapporten/2019/07/04/rapportage-energie-voor-vervoer-in-nederland-2018/rapportage-energie-voor-vervoer-in-nederland-2018.pdf">https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/rapporten/2019/07/04/rapportage-energie-voor-vervoer-in-nederland-2018/rapportage-energie-voor-vervoer-in-nederland-2018.pdf</a>)</li> <li>• Ook uit de factsheets brandstoffen van 2014 blijkt een positief effect op de CO<sub>2</sub> uitstoot (<a href="https://www.ce.nl/publicaties/1495/factsheets-brandstoffen-voor-het-wegverkeer-juni-2014">https://www.ce.nl/publicaties/1495/factsheets-brandstoffen-voor-het-wegverkeer-juni-2014</a>).</li> <li>• Deze factsheets worden op dit moment geüpdatet, de resultaten worden in februari 2020 verwacht.</li> <li>• Zie tabel hoe de accijns conform het CO<sub>2</sub> besparingspercentage verlaagd kan worden.</li> </ul>
Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	Structuurwijziging + toezicht (klein) Leidt tot een zeer complexe controle, dit leidt tot veel extra werk. Voor de automatisering houden dit een aantal parameterwijziging en een structuuraanpassing in. Doorlooptijd: waarschijnlijk één jaar.

## 50. In internationaal verband pleiten voor afschaffen accijnsvrijstelling binnenvaart

Thema: Fiscale vergroening

### *In internationaal verband pleiten voor afschaffen van de accijnsvrijstelling voor de binnenvaart*

- De verkoop van brandstof aan de binnenvaart is in Nederland, net als in de meeste andere EU-landen, van accijnzen vrijgesteld.
- Internationale afschaffing van de accijnsvrijstelling voor de binnenvaart vergt aanpassing van de Herzene Rijnvaartakte 1868 (Akte van Mannheim). Op grond van deze Akte is de binnenscheepvaart namelijk vrijgesteld van accijns.
- Onderhavige maatregel betreft het in internationaal verband pleiten voor afschaffen van deze accijnsvrijstelling voor de binnenvaart.

### *Doel*

- Het beprijzen van de binnenvaart.

### *Achtergrond/rationale*

- Door het multilateraal afschaffen van de accijnsvrijstelling wordt de binnenvaart beprijsd, waardoor een prikkel ontstaat om de energie-efficiëntie te verhogen. In vrijwel alle andere sectoren wordt de brandstof wel belast.
- Op grond van de Herzene Rijnvaartakte 1868 (Akte van Mannheim) is de binnenscheepvaart vrijgesteld van accijns.
- Afschaffen van de accijnsvrijstelling voor binnenvaart in multilateraal verband vergt daarom aanpassing van de Akte. Voor aanpassing van de Akte is unanieme instemming van de verdragslanden (Nederland, Duitsland, Frankrijk, België en Zwitserland) vereist. Dit zal een lastige opgave zijn en is niet mogelijk op korte termijn.
- De EU-richtlijn Energiebelastingen bevat een facultatieve accijnsvrijstelling voor de binnenvaart. Deze facultatieve vrijstelling zou idealiter komen te vervallen om ontwijking via het bunkeren van gasolie in buurlanden te mitigeren.
- Ook dient onderzocht te worden wat de internationaalrechtelijke gevolgen zijn van aanpassing van de Akte van Mannheim, bijvoorbeeld in relatie tot EU-verdragen.

### *Effecten*

Economie	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bij afschaffing van de accijnsvrijstelling wordt de verkoop van halfzware olie en gasolie belast. Hierdoor wordt de brandstof duurder voor de binnenvaart. Dit vergt nader onderzoek naar de gevolgen voor de Nederlandse binnenvaartsector.</li><li>• Het accijnstarief voor halfzware olie en gasolie bedraagt vanaf 01-01-2020 € 503,62 per 1.000 liter.</li><li>• Gedragseffecten zullen optreden als gevolg van het duurder worden van de brandstof (bijvoorbeeld andere wijze van vervoer).</li></ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bij afschaffing van de accijnsvrijstelling wordt de verkoop en gasolie belast. Het huidige accijnstarief voor halfzware olie en gasolie bedraagt vanaf 01-01-2020 € 503,62 per 1.000 liter.</li><li>• Er zijn geen gegevens beschikbaar over omvang van de hoeveelheid brandstof die zou worden belast.</li></ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Het afschaffen van de accijnsvrijstelling voor de binnenvaart heeft verschillende effecten op de CO<sub>2</sub>-emissies, zoals een dalende vraag naar transport, verhoging energie-efficiëntie, en verschuiving naar andere wijze van vervoer. Nader onderzoek is nodig om uit te zoeken hoe deze effecten op elkaar inwerken en wat dit betekent voor de uiteindelijke CO<sub>2</sub>-reductie.</li></ul>
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Weerstand vanuit het bedrijfsleven is te verwachten, wat mogelijk zal leiden tot juridische procedures. Bij het draagvlak dient ook de opinie van de verdragslanden bij de Akte van Mannheim meegenomen te worden in de beoordeling: zij zullen met aanpassing van de Akte moeten instemmen.</li></ul>
Uitvoeringsaspecten	Structuurwijziging (klein) Deze wijziging zou een vereenvoudiging betekenen, die daarnaast bijdraagt aan het voorkomen van fraude. Doorlooptijd: waarschijnlijk één jaar.

## 51. In internationaal verband pleiten voor afschaffen accijnsvrijstelling zeescheepvaart

Thema: Fiscale vergroening

### *In Internationaal verband pleiten voor afschaffen van de accijnsvrijstelling voor de zeescheepvaart*

- De verkoop van brandstof door de zeescheepvaart is in Nederland, net als in de andere EU-landen, van accijnzen vrijgesteld.
- De afschaffing vergt aanpassing van de Richtlijn energiebelastingen aangezien de vrijstelling voor de zeescheepvaart nu verplicht is op grond van deze richtlijn.
- Onderhavige maatregel betreft het in internationaal verband pleiten voor afschaffen van deze (verplichte) accijnsvrijstelling in de hele EU.

### *Doel*

- Het beprijzen van de zeescheepvaart.

### *Achtergrond/rationale*

- Door het afschaffen van de accijnsvrijstelling wordt de zeescheepvaart beprijsd, waardoor een prikkel ontstaat om de energie-efficiëntie te verhogen. In vrijwel alle andere sectoren wordt de brandstof wel belast.
- De vrijstelling voor de zeescheepvaart is verplicht op grond van de Richtlijn energiebelastingen. Aanpassingen aan de Richtlijn energiebelastingen moeten met unanieme instemming van alle lidstaten gebeuren.
- In aanmerking moet worden genomen dat de kans aanwezig is dat bij een accijns in alleen de EU zeeschepen (vlak) buiten de EU brandstof bunkeren. Een mondiale heffing heeft daardoor de voorkeur. In de Internationale Maritieme Organisatie wordt een voorstel besproken voor een mondiale heffing op brandstof, waarbij de opbrengsten worden gebruikt voor onderzoek naar verdere verduurzaming van de sector.

### *Effecten*

Economie	<p>Bij afschaffing van de accijnsvrijstelling wordt de verkoop van halfzware olie en gasolie belast. Hierdoor wordt de brandstof duurder voor de zeescheepvaart.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Het accijnstarief voor halfzware olie en gasolie bedraagt vanaf 01-01-2020 € 503,62 per 1.000 liter.</li><li>• Het accijnstarief voor zware stookolie bedraagt vanaf 01-01-2020 € 37,76 per 1.000 kg</li><li>• Afschaffen van de accijnsvrijstelling voor de zeevaart kan nadelige gevolgen hebben voor de internationale concurrentiepositie van de Nederlandse havens vanwege bunkerlocaties buiten de EU, de koopvaardij, waterbouw en visserij. In de zeevisserij schakelen veel vissers als gevolg van het pulsverbod terug naar de boomkor met een aanzienlijk groter brandstofverbruik en daarmee samenhangend een minder goede businesscase. Het afschaffen van accijnsvrijstelling zal die businesscase verder verslechteren.</li><li>• In geval van stijgende kosten kunnen deze kosten, vanwege de internationale concurrerende markt waarop wordt geopereerd door de zeevaart, meestal niet worden doorberekend aan de verlader of burger en in de visserij bijvoorbeeld wordt de visvangst aangeboden op de afslag waar een prijs tot stand komt die los staat van de gemaakte kosten.</li></ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bij afschaffing van de accijnsvrijstelling wordt de verkoop van zware stookolie, halfzware olie en gasolie belast. Het huidige accijnstarief voor stookolie is € 37,76 per 1.000 kg en het tarief voor halfzware olie en gasolie bedraagt vanaf 01-01-2020 € 503,62 per 1.000 liter.</li><li>• Er zijn geen gegevens beschikbaar over omvang van de hoeveelheid brandstof die zou worden belast.</li></ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Het afschaffen van de accijnsvrijstelling voor de zeescheepvaart heeft verschillende effecten op de CO<sub>2</sub>-emissies, en hangt in belangrijke mate af van het gelijke speelveld.</li><li>• Indien dat gelijke speelveld onvoldoende is, zal er een 'carbon leakage zijn' waardoor het uiteindelijke effect beperkt is. Nader onderzoek is nodig om uit te zoeken hoe de effecten op elkaar inwerken en wat dit betekent voor de uiteindelijke CO<sub>2</sub>-reductie.</li></ul>

Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Weerstand vanuit het bedrijfsleven is te verwachten, wat mogelijk zal leiden tot juridische procedures. Bij het draagvlak dient ook de opinie van de andere EU-landen meegenomen te worden in de beoordeling: zij zullen met aanpassing van de Richtlijn Energiebelastingen moeten instemmen.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuurwijziging (klein)</p> <p>Indien internationaal overeenstemming hierover wordt bereikt, betekent deze wijziging een vereenvoudiging. Deze wijziging draagt bij aan het voorkomen van fraude. Doorlooptijd: waarschijnlijk één jaar.</p>



## 52. Houderschapsbelasting (MRB) op bromfietsen

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

- Periodieke heffing op het houden van bromfietsen met een kenteken, dus **bromfietsen, snorfietsen en brommobielen, met uitzondering van elektrische bromfietsen**
- Houderschapsbelasting bedraagt ongeveer:
  1. Optie: 33% (€ 40) van de motorrijtuigbelasting (MRB) incl. opcenten motorfiets
  2. Optie: 75% (€ 90) van de MRB incl. opcenten motorfiets

### Doel

- Budgettaire opbrengst genereren
- Luchtkwaliteits- en klimaatdoelen op mobiliteit ondersteunen (fiscale prikkel).

### Achtergrond/rationale

- Elektrische bromfietsen (en elektrische fietsen/speed pedelecs) vormen een steeds beter en betaalbaarder alternatief voor de verschillende type bromfietsen met verbrandingsmotor. Waar brom- en snorfietsen met verbrandingsmotor ongeveer €1500 kosten, ligt de prijs voor elektrische brom- en snorfietsen tussen de €2000-5000 (brandstofkosten liggen hier wel lager). Voor de elektrische fiets (tot 25 km/u) is dit €1000 (KiM, 2018). Daarmee ontstaat handelingsperspectief om over te stappen op elektrische voertuigen. Deze elektrische voertuigen hebben aanzienlijk minder negatieve klimaat- en luchtkwaliteitseffecten. Het invoeren van een brommerbelasting voor de verschillende typen bromfietsen met verbrandingsmotor versnelt de transitie naar nulmissierijden.
- In totaal zijn er ca. 1.200.000 bromfietsen in NL, waarvan ongeveer 3,5% elektrische voertuigen (CBS 2019).
- In het Klimaatakkoord is met sectorpartijen de afspraak gemaakt om vanaf 2025 de nieuwverkoop van snorfietsen alleen nog uit elektrische snorfietsen te laten bestaan. Voor de bromfietsen geldt een streven voor 2030 over te gaan op nieuwverkoop van elektrische bromfietsen. Waar deze afspraken tussen sector en overheid dit jaar (2019) tot stand zijn gekomen, is het invoeren van nieuwe belasting een extra maatregel die de sector zal raken.

### Effecten

#### Economie

- Leidt mogelijk tot een koopkrachtdaling bij bromfietsbezitters. De bromfiets is het meest toegankelijke gemotoriseerde vervoersmiddel qua aanschafprijs. Naar verwachting hebben bromfietsbezitters een inkomen dat lager ligt dan gemiddeld
- De belasting brengt administratieve lasten met zich mee voor bromfietsbezitters

#### Budgettaire aspecten

- De opbrengsten bedragen jaarlijks bij:
  1. Optie: ca. € 48 miljoen per jaar (€ 40\*1,2 miljoen)
  2. Optie: ca. € 108 miljoen per jaar (€ 90\*1,2 miljoen)Hierin zijn eventuele gedragseffecten nog niet meegenomen.
- Naar verwachting zal het aandeel elektrische (lastenvrije) voertuigen toenemen naarmate de data voor de afspraken uit het klimaatakkoord naderen.

#### Milieueffecten

- Voor bromfietsen met verbrandingsmotor geldt:
- Bromfietsen zijn vervuילend op verschillende terreinen. Voor wat betreft de externe effecten zijn bromfietsen vooral relevant voor luchtvervuiling, geluid, en veiligheid
  - Luchtvervuiling: Bromfietsen stoten per kilometer vooral veel koolmonoxide (CO), koolwaterstoffen (VOS) en fijnstof (PM10) uit in vergelijking met personenauto's. De uitstoot van stikstofoxiden (NOx) en CO<sub>2</sub> is kleiner dan die van personenauto's. Qua totale emissies blijft de auto dominant
  - Geluidsoverlast: Uit een TNO-studie blijkt dat een gemiddelde bromfiets vijf keer meer geluidbelasting veroorzaakt dan een gemiddelde personenauto (TNO, 2002)
  - Veiligheid: de bromfiets heeft de hoogste ongevalskosten per kilometer binnen de transportsector.

Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuurwijziging (middelgroot/groot)</p> <p>Deze wijziging maakt de uitvoering complexer en draagt niet bij aan vereenvoudiging, zowel IV technisch als voor het toezicht. De RDW zal de uitvoerbaarheid van deze maatregel moeten beoordelen, aangezien de primaire gegevenslevering van de RDW afkomstig is. Opgemerkt wordt dat de kosten voor de uitvoering waarschijnlijk relatief hoog zijn ten opzichte van de opbrengsten.</p>

### 53. Aanpassen onbelaste vergoeding voor woon-werkverkeer

Thema: Fiscale vergroening

#### *Omschrijving van de maatregel*

De onbelaste vergoeding voor het woon-werkverkeer bedraagt thans maximaal 19 cent per kilometer of de werkelijke kosten voor het openbaar vervoer indien deze hoger zijn. In dit fiche wordt een aantal mogelijke wijzigingen van de onbelaste vergoeding voor woon-werkverkeer beschreven:

1. Verlagen maximale tarief van 19 cent naar bijvoorbeeld 12 cent.
2. Invoeren beperking van de maximale reisafstand woon-werkverkeer (enkele reis) op bijvoorbeeld 20 kilometer.
3. Volledig afschaffen van de onbelaste kilometervergoeding woon-werkverkeer.

De genoemde maatregelen gaan ervan uit dat deze ook gelden voor het OV en dat ook voor die vervoersmodaliteit de onbelaste vergoeding voor het woon-werkverkeer wordt beperkt dan wel wordt afgeschaft. Voor de verschillende varianten is het echter denkbaar dat het OV daarvan wordt uitgezonderd. Alsdan kunnen de werkelijke kosten van het OV worden vergoed, ook als deze hoger zijn.

#### *Doel*

- Doel van deze aanpassingen is het verminderen van de in het kader van het woon-werkverkeer gereisde kilometers. Hierdoor vermindert de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Daarnaast neemt de congestie op de weg af bij een afname van het aantal (tijdens de spits) gereden kilometers.

#### *Achtergrond/rationale*

- De huidige regeling voor onbelaste reiskostenvergoeding kent geen beperking als het gaat om de afstand van het woon-werkverkeer. Daarom bevat de regeling ook geen prikkels om die afstand te beperken, er is geen (fiscale) stimulans om hetzij dichterbij het werk te gaan wonen, hetzij een baan dichterbij de woonplaats te zoeken en de regeling draagt daarom ook niet bij aan de noodzakelijke terugdringing van de CO<sub>2</sub>-uitstoot.
- Zowel de verlaging/beperking als de afschaffing van de onbelaste vergoeding voor het woon-werkverkeer bevatten een dergelijke prikkel wel. De werkgever kan er altijd voor kiezen een vergoeding te geven die bijvoorbeeld hoger is dan de genoemde 12 cent of betrekking heeft op een woon-werkafstand die groter is dan 20 km, alleen is over die vergoeding dan wel (loon)belasting verschuldigd.
- Het effect verschilt per gekozen variant.
- Het uitzonderen van het openbaar vervoer voor deze maatregelen zou werknemers een prikkel kunnen geven om over te stappen van de auto naar het OV. Zodoende mag een aanvullende CO<sub>2</sub>-besparing door deze uitzondering voor het OV verwacht worden. Bovendien biedt het uitzonderen van het OV een handelingsperspectief voor werknemers.
- Overigens is de huidige onbelaste kilometervergoeding een maximumbedrag dat de werkgever onbelast *mag* vergoeden. De werkgever kan er nu ook al zelf voor kiezen om beperkingen op te leggen aan het tarief, de afstand en/of de gekozen modaliteit waarmee gereisd wordt. Vaak wordt een dergelijke vergoeding echter gezien als een secundaire arbeidsvoorwaarde. Dit kan voor werkgevers een reden zijn om een dergelijke beperken niet te hanteren.
- Een vierde maatregel zou kunnen zijn om het mogelijk maken dat parkeren als onderdeel van het voor- en/of natransport bij een OV-reis onbelast kan worden vergoed. Dat is op dit moment niet mogelijk wat tot gevolg heeft dat de kosten voor parkeren op een P+R terrein dicht bij de woonplaats volledig voor rekening van de werknemer komen. Dit wordt nu geacht te worden gedekt uit de onbelaste vergoeding van 19 cent per kilometer. Doel van deze maatregel zou zijn om te stimuleren dat werknemers een deel van de reis met het openbaar vervoer maken in plaats van volledig met de auto. Dit zou uit kunnen maken van het onderzoek dat is toegezegd in het kader van de motie Lodders c.s. waarin wordt verzocht (kort gezegd) een onderzoek te doen naar een modernisering van de reiskostenvergoeding (Kamerstukken II 35302, nr. 44).

#### *Effecten*

Economie

Een nadelig effect van deze versoering is dat dit mogelijk leidt tot een minder goede werking van de arbeidsmarkt (dit argument geldt voor het

	<p>versoberen van de onbelaste reiskostenvergoeding, niet voor de uitzondering voor het OV of de ketenreis). Deze raakt meer gesegmenteerd.</p> <p>Tevens draagt de huidige overspannen woningmarkt niet bij aan het eenvoudig dichterbij het werk kunnen gaan wonen voor werknemers.</p> <p>Tot slot is in de huidige maatschappij, waarbij tweeverdieners de standaard zijn, het niet altijd mogelijk om beiden een baan in dezelfde woonomgeving te vinden. Daarmee lijkt het met dit theoretische voorstel eenvoudiger om dichterbij het werk te gaan wonen, maar is dat in de huidige praktijk waarschijnlijk weerbarstiger.</p>
Budgettaire aspecten	<p>De financiële consequenties van deze aanpassingen zijn niet onderzocht. Ter illustratie: een verlaging van het bedrag van 19 cent met één cent zou in 2012 hebben geleid tot een budgettaire opbrengst van € 100 miljoen.</p>
Milieueffecten	<p>De effecten qua CO<sub>2</sub>-reductie van een dergelijke beperking zijn niet eerder onderzocht. Wel is in 2012 door MuConsult een onderzoek gedaan naar de effecten van een volledige afschaffing van de onbelaste reiskostenvergoeding voor het woon-werkverkeer. Op basis van dat onderzoek is geconcludeerd dat bij een volledige afschaffing, dus inclusief de afschaffing van de onbelaste reiskostenvergoeding voor het OV, een CO<sub>2</sub>-reductie van 0,5 tot 0,6 Mton zou worden bereikt.</p>
Overige effecten	<p>De beperking of de afschaffing van de onbelaste vergoeding voor het woon-werkverkeer werkt door naar de inkomensafhankelijke regelingen. Doordat het verzamelinkomen stijgt, neemt het recht op bijvoorbeeld toeslagen af. Dat is een bijkomend inkomenseffect waarvan eerder in 2012 ten tijde van de behandeling van het toentertijd voorliggende wetsvoorstel afschaffing reiskostenvergoeding woon-werkverkeer is gebleken dat dit niet gericht kan worden gecompenseerd.</p>
Uitvoeringsaspecten	<p>De maatregel is niet getoetst door de Belastingdienst. De maatregel is naar verwachting complexiteit verhogend en daarom ook slecht te controleren met als gevolg moeilijker handhaafbaar en fraudegevoeliger.</p>

54. Vrijstelling elektrisch varen	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
Vrijstelling van belasting op elektriciteit en waterstof dat wordt gebruikt voor de voortstuwing van binnenvaart- en zeevaartschepen.	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wegenemen fiscale ongelijkheid van (waterstof)elektrisch varen t.o.v. varen op het vuilere diesel en stookolie, dat is vrijgesteld van accijns. Dit levert een stimulans aan de gewenste transitie naar elektrisch varen.</li> </ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<p><b>Beleidsmatig:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• In de Green Deal Zeevaart, Binnenvaart en Havens (ondertekend juni 2019) is als ambitie opgenomen om in 2050 een nagenoeg emissievrije en klimaatneutrale binnenvaart gerealiseerd te hebben. Voor 2030 is de ambitie geformuleerd om tenminste 150 binnenvaartschepen voorzien te hebben van een zero-emissie aandrijflijn.</li> <li>• Er zijn meerdere maatregelen nodig om de gewenst overgang naar elektrisch varen te stimuleren. Zo dient er laadinfrastructuur te komen en overweegt IenW een bijdrage te leveren aan het project Modular Energy Concept (MEC), door medefinanciering van de eerste batterijcontainers.</li> <li>• In 2020 worden de eerste drie schepen opgeleverd die batterij-elektrisch gaan varen.</li> <li>• Business cases worden kansrijker met de vrijstelling van energiebelasting. Er ontstaat een gelijk speelveld voor business cases gebaseerd op innovatieve duurzame voortstuwing ten opzichte van conventionele voortstuwing.</li> </ul> <p><b>Juridisch:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Op grond van de Herziane Rijnvaartakte 1868 (Akte van Mannheim) is de binnenscheepvaart vrijgesteld van heffingen over Rijnvaartactiviteiten die met de scheepvaart samenhangen. Naast deze bepaling is ter nadere uitwerking van de Akte van Mannheim een overeenkomst gesloten over het douane- en belastingregime voor de gasolie die in de Rijnvaart als brandstof wordt verbruikt. Deze overeenkomst bepaalt dat de lidstaten op gasolie die in de Rijnvaart gebunkerd wordt, geen douanerechten of accijnzen zullen heffen. Deze vrijstelling wordt toegepast door een accijnsvrijstelling van conventionele brandstoffen. Overwogen kan worden deze uit te breiden tot nieuwe brandstoffen en elektriciteit ten behoeve van de voortstuwing.</li> <li>• Voor de zeevaart geldt dat op grond van artikel 14, lid1, onder c) van Richtlijn 2003/96/EG lidstaten worden verplicht vrijstelling te verlenen voor energieproducten (niet zijnde elektriciteit) die worden gebruikt als brandstof voor de vaart op EU-wateren. Achtergrond van de vrijstelling is het voorkomen van verstoring van internationale concurrentieverhoudingen. In de Richtlijn is dit als volgt verwoord in overweging 23: "Gezien de bestaande internationale verplichtingen en het behoud van de concurrentiepositie van het communautaire bedrijfsleven is het raadzaam de vrijstellingen van energieproducten die worden geleverd voor de zeescheepvaart en de niet-recreatieve luchtvaart en zeescheepvaart te handhaven (...)". Vanuit die zelfde overweging valt een vrijstelling van de belasting op elektriciteit voor de zeevaart te verdedigen.</li> </ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Met het faciliteren van elektrisch varen wordt een bijdrage geleverd aan een duurzaam en toekomstbestendig maken de scheepvaart. Daarmee wordt de logistieke positie van Nederland verder versterkt.</li> </ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Momenteel gering. Op dit moment staat batterij-elektrisch varen nog in de kinderschoenen en weinig ondernemers maken er gebruik van. Daarom zou het budgettaire effect in eerste instantie klein zijn.</li> </ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elektrisch varen leidt tot 100% daling van de CO<sub>2</sub>-emissies door de scheepvaart. De mogelijke toename van de uitstoot van de elektriciteitscentrales hangt af van de veronderstellingen over de inzet van hernieuwbare energie en het emissiehandelssysteem (plafond zal niet wijzigen door de extra vraag vanuit de scheepvaart). Daarnaast leidt elektrisch varen tot een 100% daling van luchtverontreinigende emissies langs vaarwegen, kustgebieden en havens en een afname van de stikstofdepositie in natuurgebieden.</li> </ul>
Overige effecten	

**Uitvoeringsaspecten**

**Toezicht**

Een dergelijke vrijstelling voorkomt dat er in de (nabije)toekomst veel belastingplichtigen bijkomen. In die zin maakt de maatregel het stelsel eenvoudiger. Bij een vrijstelling is geen sprake van gevolgen voor de automatisering. Dit is anders als er een teruggaafregeling wordt gekoppeld aan de vrijstelling. De wetgever wordt meegegeven daarom scherp de vormgeving van de maatregel in de gaten te houden.

### Mobiliteit categorie 3 negatief oordeel

55. Verhoging leeftijdstoepassing youngtimerregeling	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
De maatregel strekt ertoe dat de leeftijd van waar af de youngtimerregeling kan worden toegepast wordt verhoogd van 15 jaar naar 20 jaar. Sommige ondernemers zien auto's van minimaal vijftien jaar oud als fiscaal aantrekkelijk. Vanaf het moment dat een auto van de zaak 15 jaar oud is wordt bij privégebruik de bijtelling (35 procent) berekend op basis van de waarde in het economische verkeer (dagwaarde) en niet meer op basis van de nieuwwaarde (catalogusprijs).	
<i>Doel</i>	
Een deel van de youngtimer-rijders zal bij het verhogen van de leeftijdsgrens van 15 naar 20 jaar overstappen op een jongere, zuinigere of goedkopere auto met minder CO <sub>2</sub> - en stikstofuitstoot.	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
Beleidsmatig:	
<ul style="list-style-type: none"><li>• De achtergrond van de youngtimerregeling is tweeledig. Ten eerste is een auto van 15 jaar of ouder in het algemeen zodanig in waarde verminderd dat het niet langer reëel is uit te gaan van de oorspronkelijke cataloguswaarde. Ten twee kunnen de nog oudere auto's (de echte oldtimer) inmiddels een (verzamelaars)waarde hebben die vele malen hoger is dan de oorspronkelijke catalogusprijs. Ook dan is het niet reëel om nog uit te gaan van de oorspronkelijke catalogusprijs.</li><li>• Het verhogen van de leeftijd te verhogen naar 20 jaar houdt in dat de youngtimerregeling pas kan worden toegepast op auto's ouder dan 20 jaar. Tot 20 jaar blijft de auto dan vallen onder het "normale" bijtellingsregime, inhoudende een bijtelling van 22% over de catalogusprijs, met eventueel de korting voor volledig elektrische auto's (zodra er elektrische auto's ouder dan 15 jaar beschikbaar komen). Afschaffing van de regeling ligt niet voor de hand omdat in dat geval de echte oldtimer met een waarde die vele malen hoger is of kan zijn dan de oorspronkelijke cataloguswaarde te laag wordt belast.</li><li>• De verwachting is dat de parallelimport van youngtimers door de maatregel zal afnemen. Een ander deel zal dezelfde auto blijven rijden maar deze naar privé overbrengen en de daarmee gemaakte zakelijke kilometers bij de onderneming zal declareren onbelast tegen 19 ct per kilometer. Het is daarom onzeker in hoeverre als gevolg van deze maatregel het aantal auto's van 15 jaar of ouder daadwerkelijk vermindert.</li></ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	-
Budgettaire aspecten	Deze maatregel leidt tot een budgettaire opbrengst van € 3 miljoen.
Milieueffecten	Deze maatregel zorgt naar verwachting voor slechts een zeer beperkte afname van de CO <sub>2</sub> -uitstoot. In 2018 bestond het Nederlandse wagenpark uit ruim 8,3 miljoen personenauto's. Hiervan waren er bijna 1,9 miljoen vijftien jaar of ouder. Het aantal auto's van IB-ondernemers dat onder de youngtimer-regeling viel was in 2016 circa 14.000 (0,7%). Het aantal ter beschikking gestelde auto's ouder dan 15 jaar bij anderen dan IB-ondernemers is niet bekend maar waarschijnlijk zeer beperkt. Het aanscherpen van de youngtimerregeling zal er niet toe leiden dat het aantal auto's ouder dan 15 jaar substantieel zal afnemen.
Overige effecten	-
Uitvoeringsaspecten	Structuurwijziging (klein) Deze aanpassing vormt eenmalig een complexiteitstoename. Voor de inkomensheffingen is een structuuraanpassing benodigd voor de definitieve aangifte. Deze kunnen tijdig worden gerealiseerd. Let op, harde knip bij de verhoging van 15 naar 20 levert weerstand op bij de doelgroep (bezwaar/beroep vergt extra inzet).

## Industrie

### Industrie categorie 1 beleidsopties fiscale vergroening

56. CO <sub>2</sub> -belasting industrie (lage tarifiering)	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Constante, beperkte CO<sub>2</sub>-belasting voor het bedrijfsleven, boven op bestaande belastingen en ETS.</li><li>• Het gaat om een extra heffing van 2 euro/ton CO<sub>2</sub>.</li><li>• Vormgeving zou op twee manieren kunnen:<ol style="list-style-type: none"><li>1. Direct via een heffing op alle broeikasgasemissies van de 450 ETS-bedrijven;</li><li>2. Indirect via een extra heffing bovenop de bestaande belastingen op energieproducten, te weten de energiebelasting ( verhoging van de 3<sup>e</sup> en 4<sup>e</sup> schijf en aanpassen vrijstellingen voor energie-intensieve bedrijven en WKK-installaties) de kolenbelasting (tariefswijziging en het aanpassen van de vrijstelling voor duaal gebruik en de accijns op minerale oliën ( vrijstellingen in de wet op de accijns en kolenbelasting. Hiermee tref je het energieverbruik en daarmee indirect het energieverbruik van alle bedrijven. maar hou je geen rekening met CC(U)S.</li></ol></li><li>• Dit fiche gaat uit van de eerste optie, omdat het een directe heffing op broeikasgasemissies van de 450 ETS-bedrijven betreft en omdat deze optie op korte termijn makkelijker vorm te geven is dan optie 2.</li></ul>	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• De maatregel beoogt CO<sub>2</sub>-uitstoot in de betreffende sectoren in Nederland te beprijsen conform het credo "de vervuiler betaalt".</li><li>• Een platte CO<sub>2</sub>-heffing heeft als effect dat het de schade van de uitstoot beter beprijsd waardoor productie van producten met een grote CO<sub>2</sub>-voetafdruk relatief duurder wordt dan productie van producten met een relatief lage CO<sub>2</sub>-voetafdruk.</li></ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Deze maatregel is een nationale plak boven op het EU ETS.</li><li>• Gezien de lage maatvoering zal het leiden tot een beperktere lastenverzwaring van het bedrijfsleven.</li><li>• Elke ton CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt belast, er wordt geen rekening gehouden met het handelingsperspectief, of risico's op verplaatsing van de industrie of wegdek naar het buitenland.</li><li>• De heffing zal naar verwachting een beperkt effect hebben op het nemen van (technische) emissie-reducerende maatregelen bij bedrijven aangezien de maatvoering niet afdoende zal zijn om de kosten van CO<sub>2</sub>-reductie terug te verdienen voor grotere investeringen en systeemveranderingen. Wel zal het bijdragen aan maatregelen gericht op een efficiënter productieproces met de bestaande technieken. Omdat de heffing veelal ziet op het beprijsen van de productie van basisproducten zal Nederlands instrumentarium nauwelijks van invloed zijn op de wereldvraag en -prijs. De kans is daardoor aanwezig dat dit, door een verslechtering van de concurrentiepositie, enkel leidt tot verplaatsing van activiteiten. Dan zal het weliswaar leiden tot een emissiereductie in Nederland, maar tegelijkertijd tot een (mogelijk grotere) emissiestijging elders. Vanuit klimaatperspectief is zo'n verplaatsing daarom weinig effectief.</li><li>• Het is moeilijk zo niet onmogelijk om bedrijven gericht te compenseren op een wijze die Europees houdbaar is.</li><li>• Indien de heffing op EU-niveau zou plaatsvinden, inclusief het instellen van importheffingen aan de buitengrenzen, dan zou verplaatsing van productie uit Nederland naar elders vermoedelijk sterk beperkt worden en zullen volumeveranderingen vooral bepaald worden door verschuiving in het economisch evenwicht tussen emissie-intensieve en emissie-extensieve bedrijvigheid. In dit geval zal het niet alleen een prikkel voor producenten vormen om CO<sub>2</sub> te reduceren. Ook het gedrag van consumenten zal worden beïnvloed doordat CO<sub>2</sub>-intensieve producten relatief duurder zullen worden.</li></ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	Een brede CO <sub>2</sub> -heffing kan doorwerken in vele facetten van de economie. De gevolgen van de voorgestelde heffing kunnen op korte termijn en op het niveau van afzonderlijke bedrijven groot zijn, terwijl de gevolgen op langere termijn en voor de Nederlandse economie als geheel beperkt zijn. Er is bovendien een groot verschil in abstractie van de effecten – de macro-economische effecten zijn minder gemakkelijk concreet aanwijsbaar en in de



	<p>tijd diffuus, wat in scherp contrast kan staan met de soms directe, concrete effecten op bedrijfsniveau, ook doorwerkend in bredere industrieclusters door grote verwevenheid van de energie-intensieve industrie (PwC, 2019). Dat geldt zowel ten aanzien van effecten op CO<sub>2</sub>-reductie en de arbeidsmarkt in Nederland, als ten aanzien van verplaatsing van productie en weglek van CO<sub>2</sub>-reductie naar het buitenland. Bovendien zou Nederland door het unilateraal invoeren van een vlakke CO<sub>2</sub>-heffing bovenop het ETS een unieke positie gaan innemen binnen Europa – dit kan, zelfs met een geringe heffingshoogte, impact hebben op het gepercipieerde Nederlandse investeringsklimaat voor de energie-intensieve industrie.</p>
Budgettaire aspecten	<p>De belastingopbrengst ligt -zonder rekening te houden met gedragseffecten- in de ordegrrootte van circa € 100 miljoen.</p>
Milieueffecten	<p>De te verwachten milieueffecten zijn bij unilaterale invoering beperkt.</p>
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De lastenverzwaring voor het bedrijfsleven is naar verwachting eveneens beperkt. Wat dit zal betekenen voor mogelijke verplaatsing is moeilijk te duiden. Voor zoverre verplaatsingseffecten optreden zullen deze naar verwachting ongelijk neerslaan zijn over het land.</li> <li>• Invoeren van een vlakke CO<sub>2</sub>-heffing is contrair aan wat in het Klimaatakkoord is afgesproken over de CO<sub>2</sub>-heffing in de industrie: een heffing over de uitstoot die in 2030 vermeden moet zijn. Daarmee zijn er serieuze risico's op draagvlakverlies voor het akkoord.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<p>Zolang 1:1 wordt aangesloten bij de emissies die vallen onder het ETS lijkt het vaststellen van de grondslag uitvoerbaar voor de NEa.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De uitvoeringskosten zijn onder meer afhankelijk van de afbakening van de doelgroep (alleen bedrijven die ook onder EU ETS vallen of meer), de afstemming van de grondslag op verplichtingen onder EU ETS (hoe beter afgestemd, hoe lager de kosten)</li> <li>• Deze belasting is eenvoudiger uit te voeren dan de industrieheffing van het Klimaatakkoord.</li> </ul> <p>De variant waarin een indirecte extra heffing bovenop bestaande belastingen wordt geïntroduceerd (variant 2) sluit niet aan bij de bestaande minimum-CO<sub>2</sub>-prijs voor elektriciteitsopwekking en de CO<sub>2</sub>-heffing in de industrie. Bij lage tariefstelling en een zo groot mogelijke aansluiting van de belastinggrondslag en –systematiek bij de verplichtingen van bedrijven onder EU ETS zijn het frauderisico en de handhaafbaarheid beheersbaar.</p> <p>Het eerst mogelijke moment van invoering zou mede afhankelijk zijn van de precieze vormgeving van de maatregel in wet- en regelgeving.</p>

## 57. CO<sub>2</sub>-belasting industrie (hoge tarifiering)

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

- Oplopende CO<sub>2</sub>-belasting voor alle industriële bedrijven en in de glastuinbouw,
- Het gaat om een extra heffing die begint met 25 euro/ton in 2023 en stijgt daarna lineair tot 100 euro/ton in 2030, en na 2030 stijgt de heffing met 5 euro/ton per jaar tot 200 euro/ton in 2050.<sup>35</sup>
- Vormgeving zou op twee manieren kunnen:
  1. Direct via een heffing op alle broeikasgasemissies van de 450 ETS-bedrijven, exclusief de emissies die kunnen worden toegerekend aan elektriciteitsproductie;
  2. Indirect via een extra heffing bovenop de bestaande belastingen op energieproducten, te weten de energiebelasting (verhoging van de 3<sup>e</sup> en 4<sup>e</sup> schijf en aanpassen vrijstellingen voor energie-intensieve bedrijven en WKK-installaties) de kolenbelasting (tariefswijziging en het aanpassen van de vrijstelling voor duaal gebruik en de accijns op minerale oliën) vrijstellingen in de wet op de accijns en kolenbelasting. Hiermee tref je het energieverbruik en daarmee indirect het energieverbruik van alle bedrijven. maar hou je geen rekening met CC(U)S.
- Dit fiche gaat uit van de eerste optie, omdat het een direct heffing op broeikasgasemissies van de 450 ETS-bedrijven betreft en omdat deze optie op korte termijn makkelijker vorm te geven is dan optie 2.

### Doel

- De maatregel beoogt CO<sub>2</sub>-uitstoot in de betreffende sectoren in Nederland in aanvulling op het ETS te beprijsen.

### Achtergrond/rationale

- Deze maatregel is een nationale plak boven op het EU ETS.
- Dit leidt tot een directe lastenverzwaring van het bedrijfsleven.
- Elke ton CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt belast, er wordt geen rekening gehouden met het handelingsperspectief, of risico's op verplaatsing van de industrie of wegk naar het buitenland.
- De heffing zal het nemen van (technische) emissie-reducerende maatregelen bij bedrijven uitlokken, maar er zal ook sprake zijn van verplaatsing van activiteiten. Omdat de heffing veelal ziet op het beprijsen van de productie van basisproducten zal Nederlands instrumentarium nauwelijks van invloed zijn op de wereldvraag en prijs. Verminderde productie in Nederland zal daarom veelal leiden tot een (mogelijk grotere) emissietoename elders. Vanuit klimaatperspectief is zo'n verplaatsing daarom weinig effectief.
- Het is moeilijk zo niet onmogelijk om bedrijven gericht te compenseren op een wijze die Europees houdbaar is.
- De heffing zal leiden tot sterkere elektrificatie van de warmtevoorziening in de industrie, wat zal leiden tot aanvullende vraag naar elektriciteit. Tegenover de reducties in de industrie staan daardoor mogelijk extra emissies in de elektriciteitsproductie.
- Indien de heffing op EU-niveau zou plaatsvinden, inclusief het instellen van importheffingen aan de buitengrenzen, dan zou verplaatsing van productie uit Nederland naar elders vermoedelijk sterk beperkt worden en zullen volumeveranderingen vooral bepaald worden door verschuiving in het economisch evenwicht tussen emissie-intensieve en emissie-extensieve bedrijvigheid.

### Effecten

#### Economie<sup>36</sup>

Een brede CO<sub>2</sub>-heffing doorwerken in vele facetten van de economie. De gevolgen van de voorgestelde heffing kunnen op korte termijn en op het niveau van afzonderlijke bedrijven groot zijn, terwijl de gevolgen op langere termijn en voor de Nederlandse economie als geheel beperkt zijn. Er is bovendien een groot verschil in abstractie van de effecten – de macro-economische effecten zijn minder gemakkelijk concreet aanwijsbaar en in de tijd diffuus, wat in scherp contrast kan staan met de soms directe, concrete effecten op bedrijfsniveau, ook doorwerkend in bredere industrieclusters door

<sup>35</sup> Hierbij is aangesloten bij de tariefstelling van het voorstel van GroenLinks, van variant 2.. Het voorstel is beschreven in het initiatiefwetsvoorstel van GroenLinks inzake de 'Wet CO<sub>2</sub>-belasting' van 21 januari 2019.

<sup>36</sup> De effecten zijn gebaseerd op de doorrekening van bovenstaand wetsvoorstel door PBL, [https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/pbl-2019-concept-notitie-effect-voorstel-CO<sub>2</sub>-heffing-groenlinks\\_3715\\_0.pdf](https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/pbl-2019-concept-notitie-effect-voorstel-CO2-heffing-groenlinks_3715_0.pdf)

	<p>grote verwevenheid van de energie-intensieve industrie (PwC, 2019). Dat geldt zowel ten aanzien van effecten op CO<sub>2</sub>-reductie en de arbeidsmarkt in Nederland, als ten aanzien van verplaatsing van productie en weglek van CO<sub>2</sub>-reductie naar het buitenland. Bovendien zou Nederland door het unilateraal invoeren van een vlakke CO<sub>2</sub>-heffing bovenop het ETS een unieke positie gaan innemen binnen Europa – alleen dat feit kan al impact hebben op het gepercipieerde Nederlandse investeringsklimaat voor de energie-intensieve industrie.</p>
Budgettaire aspecten	Afhankelijk van de vormgeving en de exacte maatvoering. Er zullen naar verwachting sterke gedragseffecten optreden.
Milieueffecten	Vergt nader onderzoek
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Veranderingen in productievolumes zullen direct leiden tot dalende werkgelegenheid in sommige sectoren en regio's en in de toekomst mogelijk leiden tot groei in andere sectoren en regio's. Tussen de korte termijn en de lange termijn zal in elk geval per saldo een verlies aan werkgelegenheid te verwachten zijn. Omvangrijke en aanwijsbaar aan klimaatbeleid gerelateerde negatieve effecten op de werkgelegenheid, bijvoorbeeld sluiting van een groot bedrijf, kunnen bovendien het draagvlak voor klimaatmaatregelen in binnen- en buitenland aantasten.</li> <li>• Invoeren van een vlakke CO<sub>2</sub>-heffing is contrair aan wat in het Klimaatakkoord is afgesproken over de CO<sub>2</sub>-heffing in de industrie: een heffing over de uitstoot die in 2030 vermeden moet zijn. Daarmee zijn er risico's op draagvlakverlies voor het akkoord.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<p>Zolang 1:1 wordt aangesloten bij de emissies die vallen onder het ETS is het systeem uitvoerbaar voor de NEa.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De uitvoeringskosten zijn onder meer afhankelijk van de afbakening van de doelgroep (alleen bedrijven die ook onder EU ETS vallen of meer), de afstemming van de grondslag op verplichtingen onder EU ETS (hoe beter afgestemd, hoe lager de kosten)</li> <li>• Deze belasting is eenvoudiger uit te voeren dan de CO<sub>2</sub>-heffing in de industrie zoals voorzien in het Klimaatakkoord.</li> <li>• Bij deze tariefstelling is de investering in capaciteit voor heffing en inning van de belasting groter, terwijl de NEa op dit moment (2020) hiertoe nog geen ervaring of capaciteit heeft.</li> </ul> <p>Fraudepreventie en handhaving zijn in principe gelijk aan de variant met lage tarifiering, maar het frauderisico neemt toe bij een oplopende prijs per ton CO<sub>2</sub>. Ook zal de handhaving waarschijnlijk vragen om extra juridische capaciteit (rechtzaken).</p> <p>Het eerst mogelijke moment van invoering zou mede afhankelijk zijn van de precieze vormgeving van de maatregel in wet- en regelgeving.</p>

## 58. Energiebelasting minder degressief

Thema: Fiscale vergroening

*Omschrijving van de maatregel*

De tarieven van de energiebelasting (EB) minder degressief maken

*Doel*

- Internaliseren van externe kosten

*Achtergrond/rationale*

- De EB kent een degressieve tariefstructuur. Dit kan leiden tot een situatie waarin kleinverbruikers dure besparingsmaatregelen nemen en bij grootverbruikers goedkopere maatregelen niet worden genomen. Dit is inefficiënt vanuit het oogpunt van CO<sub>2</sub>-reductie.
- Door de degressiviteit van de EB te verminderen komen externe milieukosten van energieverbruik beter in de prijs tot uitdrukking en wordt energiebesparing lonender.
- Het is mogelijk dit te bereiken door het verhogen van de tarieven van (een deel van) de hogere verbruiksschijven van de EB of door het samenvoegen van verbruiksschijven bij zowel de EB als ODE.
- Het verdient daarbij aanbeveling om een balans te zoeken in de belasting per ton CO<sub>2</sub> op zowel elektriciteit als aardgas. Daarmee verstoort de EB zo min mogelijk in de keuze tussen verschillende energiebesparingsopties.
- De verbruiksschijven voor elektriciteit en aardgas zijn overigens niet goed één op één met elkaar te vergelijken. Zo is de 1<sup>e</sup> schijf aardgas qua energie-inhoud veel langer dan de 1<sup>e</sup> schijf voor elektriciteit. Hierdoor bevat de 1<sup>e</sup> schijf aardgas bijvoorbeeld ook een groter deel bedrijfsmatig verbruik. Ook de andere schijven komen qua lengte en type verbruikers niet goed overeen.

Aardgas	Energie-inhoud	Tarieven 2020 (EB+ODE) in ct/m <sup>3</sup>	Tarieven 2020 In €/ton CO <sub>2</sub> <sup>37</sup>
0- 170.000 m <sup>3</sup>	0 - 6.000 GJ	41,1	229
170.000- 1.000.000 m <sup>3</sup>	6.000 - 35.170 GJ	8,6	48
1.000.000- 10.000.000 m <sup>3</sup>	35.170 - 351.700 GJ	4,5	25
> 10.000.000 m <sup>3</sup>	> 351.700 GJ	3,4	19

Elektriciteit	Energie-inhoud	Tarieven 2020 (EB+ODE) in ct/kWh	Tarieven 2020 (EB+ODE) in €/ton <sup>38</sup>
0- 10.000 kWh	0 - 36 GJ	12,5	278
10.000- 50.000 kWh	36 - 180 GJ	8,8	196
50.000- 10.000.000 kWh	180 - 36.000 GJ	3,40	76
>= 10.000.000 kWh	> 36.000 GJ	0,095	2

*Effecten*

**Economie** De maatregel zorgt voor hogere lasten voor verbruikers in de hogere schijven. Dit kan een nadelig effect hebben op de concurrentiepositie van het Nederlandse bedrijfsleven. Aandachtspunt is de samenloop met ander (fiscaal) beleid gericht op verduurzaming, zoals de CO<sub>2</sub>-heffing voor de industrie.

**Budgettaire aspecten** Afhankelijk van de maatvoering. Ter indicatie zijn de sleutels uit de fiscale sleuteltabel voor 2020 weergegeven. Hierbij is nog geen rekening gehouden met eventuele gedragseffecten die kunnen optreden.

Aardgas	Mutatie	Opbrengst in mln €
1 <sup>e</sup> schijf	+1 cent	128

<sup>37</sup> 56,6 kg/GJ, Kennisgeving standaard CO<sub>2</sub>-emissiefactor aardgas voor emissiehandel 2019

<sup>38</sup> Bij 0,45 kg/kWh, <https://www.cbs.nl/nl-nl/maatwerk/2018/04/rendementen-en-co2-emissie-elektriciteitsproductie-2017>

	<b>2<sup>e</sup> schijf</b>	+1 cent	14
	<b>3<sup>e</sup> schijf</b>	+1 cent	18
	<b>4<sup>e</sup> schijf</b>	+1 cent	26
	<b>Elektriciteit</b>	<b>Mutatie</b>	<b>Opbrengst in mln €</b>
	<b>1<sup>e</sup> schijf</b>	+1 cent	243
	<b>2<sup>e</sup> schijf</b>	+1 cent	87
	<b>3<sup>e</sup> schijf</b>	+1 cent	363
	<b>4<sup>e</sup> schijf</b>	+1 cent	99
Milieueffecten	Door een verhoging van de EB in de hogere schijven, komen externe kosten van het energieverbruik beter tot uitdrukking in de prijs. Energiebesparende maatregelen worden hierdoor lonender. Het effect op de CO <sub>2</sub> -uitstoot is afhankelijk van de maatvoering. CE Delft heeft in 2017 onderzoek gedaan naar een verhoging van de 3 <sup>e</sup> schijf op elektriciteit van 0,5 cent per kWh en de 3 <sup>e</sup> schijf op aardgas van 2 cent per m <sup>3</sup> . <sup>39</sup> Bij deze maatvoering is een CO <sub>2</sub> -reductie in 2030 van 0,12 Mton berekend.		
Overige effecten			
Uitvoeringsaspecten	Parameterwijziging (jaaraanpassing)		

<sup>39</sup> Kosteneffectiviteit van maatregelen voor CO<sub>2</sub>-reductie in Nederland, CE Delft 2017

## 59. Afbouwen vrijstelling van heffing op elektriciteit (EB en ODE) voor metallurgische procédés

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

- De huidige vrijstelling in de energiebelasting en ODE van de heffing op elektriciteit voor metallurgische procédés wordt stapsgewijs afgebouwd. Concreet betekent dit omvorming van de huidige regeling in een teruggaafregeling die in enkele jaren afbouwt naar nihil of (alternatief) een vrijstelling voor een in de tijd dalend deel van het totale elektriciteitsverbruik.

### Doel

- De maatregel leidt tot een betere beprijzing van externe kosten.
- De maatregel zorgt ervoor dat alle grootverbruikers van elektriciteit op gelijkwaardige wijze worden belast voor hun elektriciteitsverbruik.

### Achtergrond/rationale

- De huidige vrijstelling voor metallurgische processen in de energiebelasting en ODE leidt ertoe dat bedrijven binnen de ijzer- en staalindustrie en de staalbewerking bij een lastenverzwaring geen energiebelasting betalen over energieverbruik in deze processen terwijl andere grootverbruikers met een relatief fors elektriciteitsverbruik (industrie/sector diensten/grote ziekenhuizen/universiteiten) wel worden belast. Daardoor deelt de ijzer- en staalindustrie sector ook niet mee in de recente lastenverhoging voor het bedrijfsleven in de ODE (aanpassing van de lastenverdeling tussen burgers en bedrijven van 50:50 naar 33:67 vanaf 2020).
- Dit voorstel sluit aan bij de resultaten van de evaluatie van de richtlijn energiebelastingen waarin de Europese Commissie concludeert dat bepaalde vrijstellingen niet bijdragen aan de klimaatdoelen van het Europese Klimaatbeleid en het Parijse Klimaatakkoord.
- Mogelijk zal de Europese Commissie komen met voorstellen om deze vrijstellingen uit de Richtlijn energiebelastingen te halen. Het is overigens de vraag of een dergelijk voorstel politiek haalbaar is. Aanpassing van de Richtlijn dient bij unanimititeit te gebeuren.

### Effecten

Economie	Het op termijn laten vervallen van deze vrijstelling heeft een specifieke lastenverzwaring tot gevolg voor bedrijven die deel uitmaken van de basismetalaalindustrie: de ijzer- en staalindustrie, de aluminiumindustrie, en bedrijven die staal bewerken (walsen, persen, oppervlaktebehandeling). Als in andere landen de vrijstellingen van kracht blijven, dan wordt het gelijke speelveld aangetast en bestaat het risico dat bedrijvigheid en uitstoot over de grens verdwijnen. Om die effecten te mitigeren is in deze variant gekozen voor een geleidelijke afbouw in plaats van een meer eenvoudige afschaffing ineens.
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Volledige afschaffing van de vrijstelling zou per 2021 leiden tot een EB opbrengst van circa € 20 miljoen.</li><li>• Dit is exclusief mogelijke grondslagversmalling door uitwerking van het Klimaatakkoord. Op termijn zal deze opbrengst daardoor naar verwachting lager uitvallen.</li></ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Indien deze maatregel extra energiebesparing uitlokt, kan een positief effect op verdere CO<sub>2</sub>-reductie plaatsvinden.</li></ul>
Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	Structuurwijziging + toezicht (klein) Dit afbouwtraject maakt het stelsel tijdelijk complexer en na afbouw eenvoudiger. Het afschaffen van de vrijstelling zonder afbouw leidt wel direct tot vereenvoudiging van de uitvoeringspraktijk. Er worden tijdelijk (gedurende de afbouwperiode) knelpunten op het vlak van fraude / handhaving verwacht. Teruggaafregelingen moeten nog minstens 5 jaar ondersteund blijven door IV, zolang kan er nog om teruggaaf worden verzocht. De maatregelen kunnen worden geïmplementeerd en vergt – zoals vermeld in de Parameterbrief Belastingdienst 2019 - een implementatieperiode van 6 tot 18 maanden.

## 60. Afbouwen vrijstelling van heffing op aardgas (EB en ODE) voor metallurgische procédés

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

- De huidige vrijstelling in de energiebelasting en ODE van de heffing op aardgas voor metallurgische procédés wordt stapsgewijs afgebouwd. Concreet betekent dit omvorming van de huidige regeling in een teruggaafregeling die in enkele jaren afbouwt naar nihil of (alternatief) een vrijstelling voor een in de tijd dalend deel van het totale aardgasverbruik.

### Doel

- De maatregel leidt tot een betere beprijzing van externe kosten.
- De maatregel zorgt ervoor dat grootverbruikers van aardgas op meer gelijkwaardige wijze worden belast voor hun aardgasverbruik.

### Achtergrond/rationale

- De huidige vrijstelling voor metallurgische processen in de energiebelasting en ODE leidt ertoe dat bedrijven binnen de ijzer- en staalindustrie en de staalbewerking bij een lastenverzwaring geen energiebelasting betalen over energieverbruik in deze processen terwijl andere grootverbruikers met een relatief fors aardgasverbruik (met name de chemische industrie) wel worden belast. Daardoor deelt de ijzer- en staalindustrie ook niet mee in de recente lastenverhoging voor het bedrijfsleven in de ODE (aanpassing van de lastenverdeling tussen burgers en bedrijven van 50:50 naar 33:67 vanaf 2020).
- Dit voorstel sluit aan bij de resultaten van de evaluatie van de richtlijn energiebelastingen waarin de Europese Commissie concludeert dat bepaalde vrijstellingen niet bijdragen aan de klimaatdoelen van het Europese Klimaatbeleid en het Parijse Klimaatakkoord.
- Mogelijk zal de Europese Commissie komen met voorstellen om deze vrijstellingen uit de Richtlijn energiebelastingen te halen. Het is overigens de vraag of een dergelijk voorstel politiek haalbaar is. Aanpassing van de Richtlijn dient bij unanimititeit te gebeuren.

### Effecten

Economie	Het op termijn laten vervallen van deze vrijstelling heeft een specifieke lastenverzwaring tot gevolg voor bedrijven die deel uitmaken van de basismetalaalindustrie: de ijzer- en staalindustrie, de aluminiumindustrie, en bedrijven die staal bewerken (walsen, persen, oppervlaktebehandeling). Als in andere landen de vrijstellingen van kracht blijven, dan wordt het gelijke speelveld aangetast en bestaat het risico dat bedrijvigheid en uitstoot over de grens verdwijnen. Om die effecten te mitigeren is in deze variant gekozen voor een geleidelijke afbouw in plaats van een meer eenvoudige afschaffing ineens.
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Volledige afschaffing van de vrijstelling zou per 2021 leiden tot een EB opbrengst van circa € 25 miljoen</li><li>• Dit is exclusief mogelijke grondslagversmalling door uitwerking van het Klimaatakkoord. Op termijn zal deze opbrengst daardoor naar verwachting lager uitvallen.</li></ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Indien deze maatregel extra energiebesparing uitlokt, kan een positief effect op verdere CO<sub>2</sub>-reductie plaatsvinden.</li></ul>
Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	Structuurwijziging + toezicht (klein) Dit afbouwtraject maakt het stelsel tijdelijk complexer en na afbouw eenvoudiger. Het afschaffen van de vrijstelling zonder afbouw leidt wel direct tot vereenvoudiging van de uitvoeringspraktijk. Er worden tijdelijk (gedurende de afbouwperiode) knelpunten op het vlak van fraude / handhaving verwacht. Teruggaafregelingen moeten nog minstens 5 jaar ondersteund blijven door IV, zolang kan er nog om teruggaaf worden verzocht. De maatregelen kunnen worden geïmplementeerd en vergt – zoals vermeld in de Parameterbrief Belastingdienst 2019 - een implementatieperiode van 6 tot 18 maanden.

## 61. Afbouwen vrijstelling van heffing op aardgas (EB en ODE) voor mineralogische procédés

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

- De huidige vrijstelling in de energiebelasting en ODE van de heffing op aardgas voor mineralogische procédés wordt stapsgewijs afgebouwd. Concreet betekent dit omvorming van de huidige regeling in een teruggaafregeling die in enkele jaren afbouwt naar nihil of (alternatief) een vrijstelling voor een in de tijd dalend deel van het totale aardgasverbruik.

### Doel

- De maatregel leidt tot een betere beprijzing van externe kosten.
- De maatregel zorgt ervoor dat grootverbruikers van aardgas op meer gelijkwaardige wijze worden belast voor hun aardgasverbruik.

### Achtergrond/rationale

- De huidige vrijstelling voor mineralogische processen in de energiebelasting en ODE leidt ertoe dat bedrijven binnen de bouwmaterialenindustrie bij een lastenverzwaring geen energiebelasting betalen over energieverbruik in deze processen terwijl andere grootverbruikers met een relatief fors aardgasverbruik (met name de chemische industrie) wel worden belast. Daardoor deelt de bouwmaterialenindustrie ook niet mee in de recente lastenverhoging voor het bedrijfsleven in de ODE (aanpassing van de lastenverdeling tussen burgers en bedrijven van 50:50 naar 33:67 vanaf 2020).
- Dit voorstel sluit aan bij de resultaten van de evaluatie van de richtlijn energiebelastingen waarin de Europese Commissie concludeert dat bepaalde vrijstellingen niet bijdragen aan de klimaatdoelen van het Europese Klimaatbeleid en het Parijse Klimaatakkoord.
- Mogelijk zal de Europese Commissie komen met voorstellen om deze vrijstellingen uit de Richtlijn energiebelastingen te halen. Het is overigens de vraag of een dergelijk voorstel politiek haalbaar is. Aanpassing van de Richtlijn dient bij unanimititeit te gebeuren.

### Effecten

Economie	<p>Het op termijn laten vervallen van deze vrijstelling heeft een specifieke lastenverzwaring tot gevolg voor bedrijven die deel uitmaken van de bouwmaterialenindustrie, zoals glas-, aardewerk-, keramiek-, en bakstenenindustrie.</p> <p>Als in andere landen de vrijstellingen van kracht blijven, dan wordt het gelijke speelveld aangetast en bestaat het risico dat bedrijvigheid en uitstoot over de grens verdwijnen. Om die effecten te mitigeren is in deze variant gekozen voor een geleidelijke afbouw in plaats van een meer eenvoudige afschaffing ineens.</p>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Volledige afschaffing van de vrijstelling zou per 2021 leiden tot een EB opbrengst van circa € 15 miljoen.</li><li>• Dit is exclusief mogelijke grondslagversmalling door uitwerking van het Klimaatakkoord. Op termijn zal deze opbrengst daardoor naar verwachting lager uitvallen.</li></ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Indien deze maatregel extra energiebesparing uitlokt, kan een positief effect op verdere CO<sub>2</sub>-reductie plaatsvinden.</li></ul>
Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuurwijziging + toezicht (klein)</p> <p>Dit afbouwtraject maakt het stelsel tijdelijk complexer en na afbouw eenvoudiger. Het afschaffen van de vrijstelling zonder afbouw leidt wel direct tot vereenvoudiging van de uitvoeringspraktijk. Er worden tijdelijk (gedurende de afbouwperiode) knelpunten op het vlak van fraude / handhaving verwacht. Teruggaafregelingen moeten nog minstens 5 jaar ondersteund blijven door IV, zolang kan er nog om teruggaaf worden verzocht. De maatregelen kunnen worden geïmplementeerd en vergt – zoals vermeld in de Parameterbrief Belastingdienst 2019 - een implementatieperiode van 6 tot 18 maanden.</p>



## 62. Verruiming MIA en Vamil

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

Voorgestelde maatregelen in de Milieu-investeringsaftrek (MIA) / Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil):

- het structureel verhogen van het budget van beide regelingen met totaal € 30 mln.
- Het verhogen van het maximale steunpercentage van 36% naar 45%, met behoud van de huidige steunpercentages (36%, 27% en 13,5%). Hierdoor zou de MIA van drie naar vier categorieën gaan.
- Het verwijderen van de budgettaire schotten tussen de MIA en de Vamil.

### Doel

- Door het verhogen van het budget en het maximale steunpercentage kan het aantal milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen dat in aanmerking komt, worden uitgebreid en/of het steunpercentage specifieke bedrijfsmiddelen worden verhoogd.
- Het introduceren van een hoger steunpercentage kan nu nog onrendabele investeringen in bedrijfsmiddelen, rendabel maken.

### Achtergrond/rationale

- In het kader van de uitvoering van het Urgenda-vonnis heeft dit Kabinet via de MIA/Vamil *eenmalig* € 10 mln. beschikbaar gesteld voor financiële ondersteuning voor circulaire innovatie die uiterlijk 2020 CO<sub>2</sub>-reductie opleveren. Daarbij werd voorgesteld een nieuw steunpercentage van 45% voor één jaar toe te voegen voor investeringen in CO<sub>2</sub>-reducerende circulaire bedrijfsmiddelen. Hiertoe is in 2019 afgezien, omdat een dergelijke eenjarige maatregel buitensporig veel inspanning van de Belastingdienst vergt om de IV-systemen tweemaal aan te passen (voor een regeling van € 10 mln). Er waren geen overige bezwaren.
- De voorgestelde maatregel zorgt dat deze middelen en het hogere steunpercentage structureel worden ingezet en breidt dit uit naar alle bedrijfsmiddelen waarvoor dit beleidsmatig gewenst en vanuit stimulerend effect voor de ondernemer, nodig is. Deze maatregel past binnen de staatssteunkaders. Vanuit staatssteunoptiek wordt meer marge gehanteerd voor de Vamil. De introductie van een hoger steunpercentage MIA wordt dan ook gekoppeld aan de voorwaarde dat voor deze bedrijfsmiddelen geen Vamil mogelijk is.
- Het budgettaire beslag van de MIA is voor 2020 gebudgetteerd op € 124 mln euro en dat van de Vamil op 25 mln euro. Door het verwijderen van de schotten tussen MIA en Vamil en deze regelingen gezamenlijk te budgetteren wordt de flexibiliteit vergroot en kan de milieulijst beter worden gericht op investeringen die het grootste positieve milieueffect hebben. Op dit moment wordt het precieze voordeel van de Vamil nader onderzocht. Dat kan nog effect hebben op de budgetbeheersing van de regelingen en dus op dit voorstel om het budgettaire schot weg te halen.
- De MIA en Vamil zijn fiscale regelingen die erop gericht zijn om de keuze van voorgenomen investeringen te beïnvloeden richting milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen door het bieden van een investeringsaftrek en/of een versnelde afschrijving van het bedrijfsmiddel (liquiditeit- en rentevoordeel) in de IB en de Vpb.
- De bedrijfsmiddelen die in aanmerking kunnen komen voor de MIA en/of Vamil staan vermeld op de 'Milieulijst'. De hoofdthema's van deze lijst zijn: circulaire economie, voedselvoorziening en landbouwproductie, mobiliteit, klimaat en lucht, ruimtegebruik, bebouwde omgeving. De gecombineerde Milieulijst voor de MIA en Vamil wordt jaarlijks opnieuw vastgesteld en bevat verschillende codes die bepalen of investeringen in bedrijfsmiddelen voor één of beide regelingen in aanmerking komen en welke steunpercentages (bij de MIA) worden toegekend.

### Effecten

#### Economie

- De MIA is een lastenverlichting voor het bedrijfsleven en kan daarmee positief zijn voor de economie. De maximale steun die via de MIA wordt gegeven wordt getoetst op staatssteun, waardoor de MIA vanuit staatssteunoptiek geen nadelige gevolgen heeft voor de concurrentie.

#### Budgettaire aspecten

- Het verhogen van het budget van de MIA met 30 mln kost ook 30 mln euro. Het verhogen van het maximale steunpercentage loopt daarin mee en heeft geen aanvullende budgettaire gevolgen. Het verwijderen van de budgettaire schotten tussen de MIA en Vamil heeft geen budgettaire effecten.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• RVO en de Belastingdienst zijn betrokken bij de uitvoering van de MIA/Vamil-regeling. De uitvoeringskosten bedragen 2,2% van het budget. Een verhoging van het budget van de MIA/Vamil (inkomstenkant van de begroting) moet daarom gepaard gaan met een verhoging van het uitvoeringsbudget (uitgavenkant van de begroting).</li> <li>• De Mia is gebudgetteerd waardoor deze fiscale regeling een budgettair zeer stabiele regeling is.</li> </ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De MIA is in 2018 geëvalueerd (Beleidsevaluatie MIA/Vamil, CE Delft, 2018. Kamerstukken II 2017-2018, 34 785, nr. 89). Deze evaluatie concludeerde dat de regeling er goed in is geslaagd om investeringen in bedrijfsmiddelen om te buigen richting het milieuvriendelijke alternatief. Daarnaast werd geconcludeerd dat de kosteneffectiviteit van de MIA\Vamil hoog is. Dat geldt zowel vanuit het perspectief van de overheid als het bedrijfsleven.</li> <li>• De evaluatie concludeerde ook dat het niet mogelijk is om de totale milieuwinst van de regeling in één indicator weer te geven, omdat de milieuwinst op veel verschillende terreinen (bijvoorbeeld luchtmissies, geluidsemissies, bodememissies, energie, behoud biodiversiteit) optreedt.</li> </ul>
Overige effecten	-
Uitvoeringsaspecten	Structuurwijziging (klein) Eenvoudige structuurwijziging

### 63. Intensivering energie-investeringsaftrek (EIA)

Thema: Fiscale vergroening

#### Omschrijving van de maatregel

Het budget van de energie investeringsaftrek (EIA) wordt verhoogd. Verondersteld is een taakstellende intensivering van € 50 mln euro. Verhoging van het budget kan worden ingezet door:

1. De Energielijst te verbreden met meer (of meer budgettair beslag leggende) bedrijfsmiddelen door bijvoorbeeld:
  - a. De EIA uit te breiden naar warmteprojecten en projecten gericht op de sector industrie;
  - b. Een toename van elektrificatie-opties;
  - c. Een toename van Zon-PV opties.
2. Het percentage van de EIA te verhogen.

#### Doel

De EIA is een fiscale faciliteit die energiebesparing bij bedrijven beoogt te realiseren door de marktintroductie te versnellen van innovatieve bedrijfsmiddelen die energie-efficiënter zijn dan de gangbare bedrijfsmiddelen. De bedrijfsmiddelen die hiervoor in aanmerking komen, zijn opgenomen op de Energielijst. De regeling bevordert energiebesparing, vermindert emissies van broeikasgassen en draagt bij aan de bredere stimulering van verduurzaming.

#### Achtergrond/rationale

De EIA is een gebudgetteerde maatregel die (grotendeels) wordt uitgevoerd door RVO. Er vindt thans een verbredingsslag plaats, die beoogt om ook investeringen die de CO<sub>2</sub>-uitstoot reduceren voor aftrek in aanmerking te laten komen.

#### Effecten

**Economie** De regeling staat open voor ondernemers die in Nederland inkomsten- of vennootschapsbelasting betalen en levert dus een voordeel op voor zowel MKB als grootbedrijf.

#### Budgettaire aspecten

Omschrijving	2021	2022	Struc.
Intensivering energie investeringsaftrek	-50	-50	-50
Uitvoeringskosten BD	ntb	ntb	ntb

- Het budget van de EIA bedroeg in 2019 € 147 miljoen. De EIA heeft vanaf 2021 een structureel budget van € 149 miljoen.
- Het budget is over het algemeen ruim voldoende. In 2018 is er wel een lichte overschrijding geweest van het budget. De budgetreserve van ruim € 300 miljoen die is ontstaan als gevolg van onderuitputting van de EIA uit eerdere jaren wordt vanaf 2020 ten dele (4\*€ 50 miljoen) ingezet voor een tijdelijke subsidieregeling voor het aardgasvrij maken van huurwoningen.

#### Milieueffecten

- De verwachting is dat een intensivering van de EIA leidt tot meer investeringen in energiebesparende bedrijfsmiddelen, zodat het meer energiebesparing of CO<sub>2</sub>-reductie oplevert.

#### Overige effecten

- In 2017 is de EIA geëvalueerd met het oog op de horizonbepaling. Een horizonbepaling betekent dat expliciet moet worden besloten of de regeling wordt gehandhaafd. Uit de evaluatie van de EIA is gebleken dat deze regeling effectief en redelijk doelmatig is. Wel blijft het hoge percentage freeriders (circa 50%) een aandachtspunt. Besloten is om de regeling tot in ieder geval 1 januari 2024 te handhaven en het percentage te verlagen.
- Om die reden ligt een verbreding van de lijst meer voor de hand dan verhoging van de percentages. Bij de evaluatie van de EIA bleek de hoogte van het percentage namelijk minder bepalend dan de attentiewaarde dat een investering op de lijst staat. Het percentage is om die reden per 1 januari 2019 verlaagd naar 45% (2018: 54,5%).

#### Uitvoeringsaspecten

Parameterwijziging (jaaraanpassing)

## Industrie categorie 2 Beleidsoptie fiscale vergroening onderzoek

64. Beperken inputvrijstelling EB voor aardgas gebruikt in WKK's	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Het beperken van de inputvrijstelling in de energiebelasting (EB) voor aardgas gebruikt in installaties voor warmtekrachtkoppeling (WKK's).</li></ul>	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Beprijzen externe kosten.</li></ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Momenteel geldt de inputvrijstelling voor aardgas en elektriciteit die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit (in een installatie met een elektrisch rendement van minimaal 30 percent en een elektrisch vermogen van 60 kW). Achtergrond van deze bepaling is het voorkomen van dubbele belasting: de opgewekte elektriciteit wordt in de hoofdregel belast in de EB. De inputvrijstelling geldt bij WKK's echter ook voor het aardgasgebruik voor de opwekking van warmte (onbelast) en voor de opwekking van elektriciteit voor eigen verbruik. Dit eigen verbruik wordt bij WKK's niet in de heffing van EB betrokken.</li><li>De inputvrijstelling zou kunnen worden beperkt tot het aardgasgebruik dat samenhangt met het elektriciteitsdeel dat op het net wordt geplaatst. Over het aardgas dat gebruikt wordt voor het opwekken van elektriciteit voor eigen gebruik en van warmte zou dan wel energiebelasting moeten worden betaald.</li><li>Hiermee wordt de opwekking van warmte met aardgas duurder.</li><li>Daarnaast wordt inzet van aardgas-WKK's voor de opwekking van elektriciteit voor eigen verbruik minder aantrekkelijk.</li></ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	<ul style="list-style-type: none"><li>De maatregel zorgt voor hogere kosten voor warmte opgewekt met aardgas.</li></ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>De maatregel zorgt voor een budgettaire opbrengst. Nader onderzoek is nodig om de hoogte hiervan te bepalen.</li></ul>
Milieueffecten	<p>De maatregel heeft verschillende effecten op de CO<sub>2</sub>-reductie die zowel positief als negatief kunnen zijn. De interactie en resulterende CO<sub>2</sub>-reductie zou nader onderzocht moeten worden.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>De maatregel zorgt voor hogere kosten voor de opwekking met aardgas van warmte gezamenlijk met elektriciteit (in een WKK). Hierdoor wordt warmtebesparing en inzet van warmte uit hernieuwbare bronnen aantrekkelijker.</li><li>De gezamenlijke opwekking is in de regel echter efficiënter en leidt tot een besparing op de energie-inzet ten opzichte van gescheiden opwekking. Als de maatregel leidt tot meer gescheiden opwekking met fossiele brandstoffen, dan leidt dit tot een hogere CO<sub>2</sub>-uitstoot.</li><li>De maatregel zorgt voor een verminderde prikkel om aardgas-WKK in te zetten voor opwek van elektriciteit voor eigen verbruik. Afname van elektriciteit uit het net wordt aantrekkelijker.</li><li>Warmte opgewekt met aardgas-WKK wordt vaak ingezet voor stadsverwarming. De kosten voor stadsverwarming zullen daardoor toenemen.</li></ul>
Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	Deze maatregel leidt tot een zodanige complexiteitstoename, dat de kans reëel is dat deze maatregel onuitvoerbaar is. Duidelijkheid hierover zal middels een uitvoeringstoets verkregen moeten worden.

65. Afschaffen vrijstelling in de energiebelasting, kolenbelasting en accijns voor feedstocks (niet-energetisch verbruik)

Thema: Fiscale vergroening

Omschrijving van de maatregel

- Afschaffen van de vrijstelling in de energiebelasting voor niet-energetisch gebruik van aardgas (als 'feedstock').
- Afschaffen vrijstelling voor duaal verbruik kolen in de kolenbelasting
- Heffen van accijns op minerale oliën die niet-energetisch verbruikt worden, als grondstof voor de productie van niet-accijnsgoederen. Bijvoorbeeld het gebruik van aardolie voor de productie van plastic.
- Ook kan worden overwogen de vrijstellingen geleidelijk af te bouwen. De energiebelasting/accijns wordt dan voor een bepaald percentage vrijgesteld.
- Op deze wijze kan de procentuele vermindering van de vrijstelling geleidelijk over een bepaalde periode leiden tot een volledige afschaffing van de vrijstelling.

Doel

- Het beprijzen van externe kosten.

Achtergrond/rationale

- In de energiebelasting bestaat een vrijstelling voor het niet-energetisch verbruik van aardgas. Het gaat dan om aardgas dat niet wordt gebruikt voor de opwekking van elektriciteit en/of warmte maar dat als grondstof worden ingezet. Bijvoorbeeld het gebruik van aardgas bij de productie van kunstmest.
- Ook wordt er geen accijns geheven op minerale oliën die niet-energetisch verbruikt worden, als grondstof voor de productie van niet-accijnsgoederen. Bijvoorbeeld het gebruik van aardolie voor de productie van plastic. Overwogen kan worden ook dit niet-energetische verbruik te belasten. De ratio daarachter is dat (een deel van) de koolstof die in producten wordt verwerkt, op een later moment in de keten alsnog van CO<sub>2</sub> in de atmosfeer terecht komt.
- Het niet-energetische verbruik leidt daarmee tot significante milieuschade, terwijl dit verbruik in tegenstelling tot energetisch verbruik momenteel niet wordt belast (zie figuren).
- Het niet-energetische verbruik van energieproducten valt niet onder de reikwijdte van de Richtlijn energiebelastingen: het staat lidstaten daarom vrij om al dan niet belasting op dit verbruik te heffen.

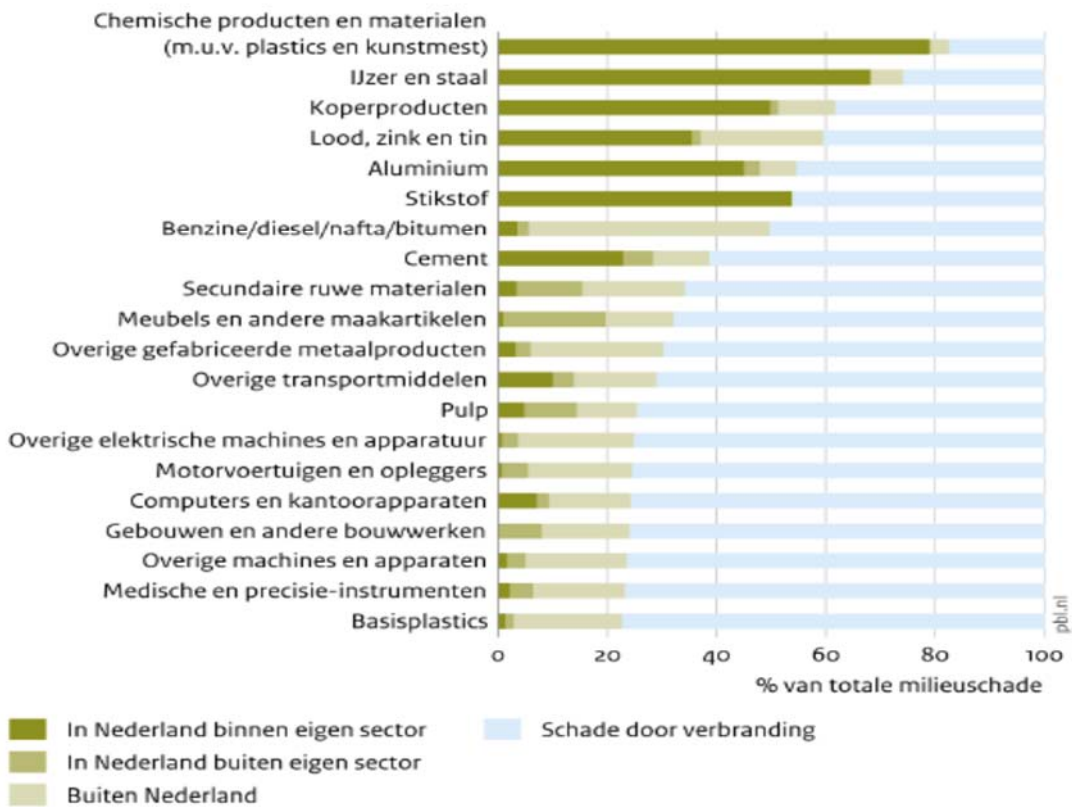
**Grondslag belastingen op energie in relatie tot energieverbruikssaldo in Nederland in 2015**

Fossiele energiedrager	Energetisch gebruik			Niet-energetisch gebruik (inclusief duaal verbruik) <sup>1</sup>			Totaal	
	PJ	% Totaal	%	PJ	% Totaal	%	PJ	Belast
	Finaal gebruik	Finaal gebruik	Grondslag belast	Finaal gebruik	Finaal gebruik	Grondslag belast		deel
Aardolie	715	61%	64%	459	39%	0%	1.174	459
Aardgas	1.094	92%	66%	92	8%	0%	1.186	725
Kolen	394	85%	24%	67	15%	0%	461	96
Hernieuwbaar	144	99%	18%	1	1%	0%	145	26
Kernenergie	39	99%	23%	0	1%	0%	39	9
Overig	70	99%	40%	1	1%	0%	71	28
<b>Totaal</b>	<b>2.456</b>	<b>80%</b>	<b>53%</b>	<b>619</b>	<b>20%</b>	<b>0%</b>	<b>3.076</b>	<b>1.344</b>

Bron: CBS (gebruik) en eigen inschatting PBL (dual verbruik en percentage grondslag belasting).

<sup>1</sup> Dit is volgens de definitie van niet-energetisch gebruik zoals het CBS en ook Eurostat die momenteel hanteren, maar in dit geval is het duaal verbruik op basis van een inschatting juist bij het niet-energetisch gebruik opgeteld.

**Materialen en eindproducten met groot aandeel milieuschade anders dan door emissies van verbranding, 2007**



Bron: PBL

*Effecten*

Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>De maatregel leidt tot een hogere beprijzing van de milieukosten van bedrijven die aardgas niet-energetisch gebruiken.</li> <li>Dit zal nadelig zijn voor de internationale concurrentiepositie van deze gebruikers. Voor zover wij weten wordt in alle landen het niet energetisch gebruik vrijgesteld.</li> </ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>De vrijstelling voor niet-energetisch verbruik kan opgesplitst worden in een drietal onderdelen, te weten: 1) aardgas (met name kunstmest), 2) duaal verbruik van kolen (cokesfabrieken, ijzer- en staalindustrie) en 3) olieproducten (omzetting olieproducten in chemische producten).</li> <li>Alleen voor de vrijstelling van duaal verbruik (2) van kolen is het budgettaire belang in beeld. Afschaffen van de vrijstelling voor duaal verbruik van kolen levert structureel circa € 30 mln euro per jaar op. Voor het in beeld brengen van de budgettaire opbrengst van het afschaffen van de vrijstellingen 1 en 3 is aanvullend onderzoek nodig.</li> </ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deze variant kan er toe leiden dat de betrokken bedrijven de inzet van de onderscheiden energiedragers zullen proberen te beperken door efficiëntere productiemethoden of deze door bio-based materialen te vervangen. Het feit dat er minder fossiele energiedragers in de Nederlandse industrie worden ingezet, betekent echter niet dat dit ook leidt tot evenredig minder emissies in Nederland. Koolstofhoudende producten veroorzaken doorgaans CO<sub>2</sub>-emissies wanneer zij bij einde levensduur verbrand worden of op een stortplaats liggen. Dit zal in veel gevallen geruime tijd na productie zijn en daarnaast ook deels in het buitenland omdat een deel van de Nederlandse productie geëxporteerd wordt.</li> </ul>
Overige effecten	



<b>66. Heffing luchtvervuiling industrie</b>	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Belasting op industriële emissies van NOx, fijnstof en SO2</li> </ul>	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stimulans reductie luchtvervuilende emissie.</li> <li>• Internalisering externe kosten luchtvervuiling van de industrie</li> </ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De luchtvervuiling vermindert tot 2050 als bijvangst van CO<sub>2</sub>-reductiemaatregelen. Een belasting in de Nederlandse industrie op de uitstoot van luchtvervuilende stoffen kan de vervuilende emissies sneller en sterker laten dalen.</li> <li>• Door een belasting op deze emissies wordt het voor bedrijven aantrekkelijker om emissie reducerende maatregelen te treffen zoals aanschaf van filters waardoor de emissie van deze luchtvervuilende stoffen daalt.</li> <li>• De maatregel zorgt voor een betere internalisering van de externe kosten van luchtvervuiling die deze bedrijven veroorzaken. Fijnstof (PM2.5), stikstofoxiden (NOx) en zwaveldioxide (SO2) zijn binnen de Nederlandse industrie de meest schadelijke emissies naar lucht, in geld gemeten: ze vertegenwoordigen een schade van bijna 1,4 mld euro per jaar (Hendrich en Van der Wal, 2019).</li> <li>• Daling van deze emissies draagt bij aan gezondheidswinst (gezonde levensjaren).</li> </ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naar verwachting is de maatregel (brede) welvaartsverhogend vanwege met name de gezondheidswinst.</li> <li>• De maatregel leidt tot een stijging van de productiekosten in de Nederlandse industrie, met mogelijk een daling van de productie tot gevolg. De kostprijs van producten neemt toe door de kosten van schone technologie.</li> <li>• Als alleen Nederland een belasting invoert, worden Nederlandse producten relatief duurder vergeleken met buitenlandse. De vraag naar Nederlandse producten zal daardoor afnemen.</li> <li>• De door het CPB berekende productiedaling ligt in 2050 op minder dan 1% voor ethyleen en rond de 4% voor kunstmest en ijzer &amp; staal, maar deze berekende daling is onzeker. Volgens gevoeligheidsanalyses is deze daling in 2050 in geen van de sectoren groter dan 12%.</li> <li>• Sectorale productiedalingen leiden op lange termijn niet tot een lagere werkgelegenheid in Nederland als geheel, maar brengen wel transitiekosten met zich mee in de periode van aanpassing van de economie.</li> </ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Volgens recente analyse CPB kan de maatregel zo effectief zijn dat de opbrengst snel erodeert waardoor de opbrengst niet heel robuust zal zijn.</li> </ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maatregel leidt tot snelle daling van emissies van luchtvervuilende stoffen in de industrie m.n. SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub> en fijnstof (CPB onderzoek).</li> </ul>
Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	Niet beoordeeld door de belastingdienst omdat de uitvoering ook bij een andere partij kan worden gelegd (net als bij de CO <sub>2</sub> -heffing)



## 67. Belastingdifferentiatie in de energiebelasting voor blauwe en groene waterstof

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

- Introductie van verlaagde tarieven energiebelasting voor waterstof. Voor groene waterstof zou in eerste aanleg een nihil tarief kunnen gelden. Voor blauwe waterstof een verlaagd tarief.

### Doel

- Lagere tarieven beogen de vraag naar en het gebruik van blauwe en groene waterstof te stimuleren. De vervanging van aardgas door waterstof heeft positieve milieueffecten.

### Achtergrond/rationale

- Waterstof wordt cf. de Wet Belastingen op Milieugrondslag tegen dezelfde tarieven belast als aardgas.
- Verlaagde tarieven voor deze nieuwe vormen van waterstof zal de vraag naar deze nieuwe energiedragers en de marktintroductie versnellen, waardoor de markt zich sneller kan ontwikkelen. Inzet van NL zou moeten zijn om dit met andere EU-landen te regelen, vooruitlopend op een aanpassing van de toekomstige herziening van de Richtlijn energiebelastingen.
- Op termijn – als de blauwe / groene waterstofmarkt in de volwassen fase belandt – kan ook aan normering worden gedacht.
- Belangrijke voorwaarde voor de differentiatie is een waterdicht certificeringssysteem voor zowel blauwe als groene waterstof, zodat fraude / oneigenlijk gebruik kan worden vermeden en de uitvoeringspraktijk niet wordt belemmerd. Een dergelijk certificeringssysteem bestaat nu nog niet.

### Effecten

#### Economie

Stimulering van blauwe en groene waterstof heeft positieve effecten voor de waterstofsector alsmede de energie-intensieve bedrijven. De internationale concurrentiepositie verbetert: Nederland zou een belangrijke Europese hub kunnen worden bij het inkopen en doorvoeren van deze vormen van waterstof. Nederland heeft als aardgasland een comparatief voordeel op dit vlak.  
Op termijn kan ook de gebouwde omgeving in de omschakeling van aardgas naar deze duurzame vormen van waterstof profiteren. Dat geldt ook – en zelfs waarschijnlijk eerder – voor de transportsector (beroepsgoederenvervoer, later ook personenautoverkeer).

#### Budgettaire aspecten

- Vergt nader onderzoek. Afhankelijk van vaststellen verlaagde tarieven en volume-ontwikkeling.

#### Milieueffecten

- Stimulering van deze vormen van waterstof reduceert naar verwachting CO<sub>2</sub>-uitstoot en luchtvervuilende uitstoot.
- De invloed van een verlaagd tarief op het gebruik van waterstof vergt nader onderzoek. Daarbij zou ook de kostenefficiëntie van de maatregel in beeld moeten worden gebracht.

#### Overige effecten

- Indien het mogelijk wordt om waterstof ook in de gebouwde omgeving te benutten, zijn de investeringskosten per woning waarschijnlijk lager dan bij andere duurzame vormen van verwarming waaronder de warmtepomp.

#### Uitvoeringsaspecten

Structuurwijziging + toezicht

Het voorstel is om de tarieven te differentiëren. Hiervoor zou een sluitend certificeringssysteem moeten worden ingevoerd. Het is de vraag of dit laatste kan worden gerealiseerd. De risico's voor de uitvoering zijn daarom groot: het stelsel wordt complexer en het risico bestaat dat dit niet fraudebestendig is. Indien een certificeringssysteem is opgezet kan de uitvoerbaarheid (beter) worden beoordeeld.

## Industrie categorie 3 negatief oordeel

68. Heffing op lozing van restwarmte	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
De maatregel ziet op het invoeren van een heffing op de lozing van restwarmte in oppervlaktewater of aan de lucht.	
<i>Doel</i>	
Het verminderen van de lozing van restwarmte en de stimulering van nuttige inzet van restwarmte.	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• De maatregel stond in de vorige verkiezingsprogramma's van de PvdA en de SGP zonder verdere toelichting.</li><li>• Als het doel van de maatregel is dat restwarmte niet meer geloosd wordt, kan dit mogelijk beter bewerkstelligt worden door een verbod op de lozing van restwarmte. Die optie zit al in de Warmtewet maar is op dit moment niet nader ingevuld (inactief). Los daarvan geldt voor de heffing het volgende.</li><li>• De richtlijn energiebelastingen is niet van toepassing op belastingen die zien op de output van warmte. Dit houdt in dat de lidstaten zelf mogen beslissen of zij een dergelijke belasting heffen.</li><li>• Op dit moment wordt de lozing van restwarmte niet gemonitord door bedrijven omdat er geen wettelijke verplichting daartoe bestaat. Voor de lozingen op oppervlaktewater is alleen geregeld wat de maximum temperatuur mag zijn. Mocht een heffing geïntroduceerd worden, dan dient onderzocht te worden of de warmtelozing gemeten kan worden door de bedrijven. Zo ja, dan is de vraag hoe de aangifte gecontroleerd kan worden door de Belastingdienst.</li><li>• In de vormgeving van de maatregel zouden keuzes moeten worden gemaakt over de hoogte en reikwijdte van de heffing. Is een dergelijke heffing van toepassing op alle bedrijven die restwarmte lozen, of kan er drempel worden ingesteld? Hoe hoog dient een dergelijke heffing te worden, welke elementen dienen in de beprijzing te worden opgenomen?</li><li>• De Waterwet kent een verontreinigingsheffing ter zake van lozen op een oppervlaktelichaam in beheer bij het Rijk. Het gaat daarbij om het brengen van afvalstoffen, verontreinigende of schadelijke stoffen in een oppervlaktelichaam. Wellicht zijn er mogelijkheden om die heffing uit te breiden tot het lozen van restwarmte op een oppervlaktelichaam in beheer bij het Rijk.</li></ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	De heffing leidt tot een lastenverzwaring voor de industrie en energieleveranciers. Het handelingsperspectief is dat deze partijen hun restwarmtelozing verminderen maar onduidelijk is in hoeverre dit handelingsperspectief bij hen allen in gelijke mate aanwezig is.
Budgettaire aspecten	Onbekend zolang grondslag en maatvoering niet bekend zijn. Wanneer de heffing een regulerend effect zou hebben leidt dat tot uitholling van de belastingopbrengst.
Milieueffecten	Als de lozing van restwarmte door een heffing een prijs krijgt kan dit er mogelijk aan bijdragen dat er minder restwarmte wordt geloosd in het oppervlaktewater of in de lucht. Door het benutten van restwarmte zijn minder grondstoffen nodig voor het opwekken van warmte. Een inschatting van de mate waarin een heffing de lozing van restwarmte zou kunnen beïnvloeden vergt nader onderzoek.
Overige effecten	Onbekend zolang grondslag en maatvoering niet bekend zijn.
Uitvoeringsaspecten	Stelselwijziging (nieuwe belasting) Voor alle nieuwe belastingen geldt dat deze moeten worden aangesloten op het inningssysteem. Aansluiting van nieuwe belastingen op de inningssystemen is in verband met de uitfasering van het ETM-systeem in ieder geval niet eerder mogelijk dan in 2023. Verder is het van groot belang dat een handhaafbare definitie wordt opgesteld, anders is een dergelijke belasting niet handhaafbaar. Een handhaafbare definitie lijkt te ontbreken, waardoor dit voorstel niet handhaafbaar is voor de Belastingdienst. Wellicht kan een alternatieve uitvoerder worden overwogen.

# Elektriciteitsopwekking

## Elektriciteitsopwekking categorie 3 negatief oordeel

69. Afschaffen vrijstelling kolenbelasting voor kolencentrales						
Thema: Fiscale vergroening						
<i>Omschrijving van de maatregel</i>						
Het opnieuw afschaffen van de vrijstelling voor kolen in de kolenbelasting die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit. Het huidige tarief in de kolenbelasting van € 14,81 per 1000kg zou dan van toepassing zijn op deze kolen.						
<i>Doel</i>						
Het beter internaliseren van de externe milieukosten van het verbranden van kolen voor elektriciteitsopwekking.						
<i>Achtergrond/rationale</i>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>De milieudruk als gevolg van elektriciteitsopwekking uit kolen is vele malen zwaarder dan bij elektriciteitsopwekking uit bijvoorbeeld aardgas. Dit betreft allereerst de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Ten tweede is ook de luchtvervuilende uitstoot van zwavel- en stikstofoxiden en fijnstof bij kolencentrales groter dan bij andere vormen van elektriciteitsopwekking.</li> <li>De richtlijn energiebelastingen biedt lidstaten de mogelijkheid om kolen uit milieubeleidsoverwegingen aan een inputbelasting te onderwerpen bij de opwekking van elektriciteit. NL heeft een dergelijke inputbelasting gekend in de periode 2013-2015.</li> <li>Er is reeds een uitfasering van het gebruik van kolen voor elektriciteitsopwekking door middel van het wettelijk verbod op kolen voor elektriciteitsopwekking. Een kolenbelasting zou van invloed kunnen zijn op het tempo van uitfaseren.</li> <li>Een heffing vermindert het verdienvermogen van de kolencentrales en vergroot daarmee de kans op het moeten uitkeren van eventuele schadeclaims bij het kolenverbod omdat de huidige geboden overgangperiode als niet toereikend kan worden gezien.</li> </ul>						
<i>Effecten</i>						
Economie	De Nederlandse elektriciteitsmarkt is sterk verbonden met die van de ons omringende landen. Indien kolenstroom in Nederland zwaarder wordt belast zal die opwekking naar verwachting deels worden vervangen door buitenlandse elektriciteitsopwekking.					
Budgettaire aspecten	Een kolenbelasting op kolen gebruikt voor elektriciteitsopwekking heeft door de uitfasering tijdelijk een opbrengst. Onderstaande bedragen zijn in mln. euro.					
	<b>Omschrijving</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>Struc.</b>	<b>Struc in</b>
	<b>Afschaffen vrijstelling van de kolenbelasting voor kolencentrales</b>	92	91	90	0	2030
	De opbrengst is berekend excl. het effect van Urgenda maatregelen					
Milieueffecten	<p>Het beter beprijzen van de milieukosten van gebruik van kolen voor elektriciteitsproductie. Dit betreft CO<sub>2</sub>-uitstoot en andere schadelijke emissies (SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub> en fijn stof)). CO<sub>2</sub> wordt ook al ingeprijsd via het ETS en vanaf 2020 in Nederland in combinatie met een minimum CO<sub>2</sub>-prijs die als bodemprijs fungeert in het ETS. De ETS-prijs is het afgelopen jaar toegenomen en bedraagt inmiddels ca. €26 per ton CO<sub>2</sub>.</p> <p>Het milieueffect zou nader onderzoek vergen. Als door de maatregel kolencentrales in Nederland eerder dan voorgeschreven via het voorgenomen verbod op het gebruik van kolen voor elektriciteitsproductie zullen stoppen met het stoken van kolen zal dat betekenen dat er minder luchtvervuilende uitstoot plaatsvindt. De eerdere kolenbelasting op kolen die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit had geen effect op de meritorder en daarmee naar verwachting een (zeer) beperkt CO<sub>2</sub>-effect. Het effect op de CO<sub>2</sub>-uitstoot van minder opwekking van elektriciteit met behulp van kolen is ook afhankelijk van de bron van de elektriciteit die de opwek vervangt.</p>					

	<p>Gascentrales kennen een lagere CO<sub>2</sub>-uitstoot dan kolencentrales. Indien de opwekking leidt tot vervanging door bruin- of steenkolencentrales in het buitenland kan de CO<sub>2</sub>-uitstoot internationaal gezien mogelijk toenemen.</p>
Overige effecten	<p>De effecten op koopkracht zijn waarschijnlijk beperkt doordat de prijs van elektriciteit maar beperkt stijgt.</p>
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuurwijziging (klein)</p> <p>De maatregel is voor de Belastingdienst voor wat betreft het afschaffen van de teruggaafregeling een structuuraanpassing voor de milieubelastingen. Teruggaafregelingen moeten nog minstens 5 jaar ondersteund blijven door IV, zolang kan er nog om teruggaaf worden verzocht. Afschaffen van de vrijstelling heeft een geringe impact op de uitvoering, door een zeer lichte toename van het aantal belastingplichtigen.</p> <p>De vorige afschaffing heeft geresulteerd in gerechtelijke procedures tot en met de Hoge Raad. Desondanks lopen er nog enkele procedures. Het doel daarvan lijkt te zijn dat er alsnog prejudiciële vragen worden gesteld aan het Europese hof van justitie. De kans is aanzienlijk dat opnieuw afschaffen wederom tot gerechtelijke procedures leidt. De maatregel kan worden geïmplementeerd en vergt – zoals vermeld in de Parameterbrief Belastingdienst 2019 - een implementatieperiode van 6 tot 18 maanden.</p>

## 70. Verhogen minimum CO<sub>2</sub>-prijs elektriciteitsopwekking

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

Het verhogen van de minimum CO<sub>2</sub>-prijs voor elektriciteitsopwekking zodanig dat een nationale heffing ontstaat

### Doel

Het beter internaliseren van de externe klimaatkosten van elektriciteitsopwekking.

### Achtergrond/rationale

- Het belasten van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van elektriciteitsopwekking zorgt voor een betere internalisering van externe kosten van die uitstoot.
- Bij de uitwerking van de minimum CO<sub>2</sub>-prijs voor elektriciteitsopwekking is gebleken dat een unilaterale minimumprijs die naar verwachting boven de EU-ETS prijs ligt zou leiden tot een zodanige weglek van elektriciteitsproductie (sluiting Nederlandse gascentrales en vervanging door import) dat risico's ontstaan voor de leveringszekerheid op piekmomenten in de elektriciteitsvraag.
- Een hoge minimum CO<sub>2</sub>-prijs kan ertoe leiden dat gascentrales in de mottenballen gaan, waarna zij langdurig niet beschikbaar zijn om de vraag op piekmomenten op te vangen. Hierdoor ontstaat het risico dat burgers en bedrijven niet meer altijd in hun elektriciteitsvraag kunnen worden voorzien.

### Effecten

Economie	De Nederlandse elektriciteitsmarkt is sterk verbonden met die van de ons omringende landen. Indien kolenstroom in Nederland zwaarder wordt belast zal die opwekking naar verwachting deels worden vervangen door buitenlandse elektriciteitsopwekking.
Budgettaire aspecten	Afhankelijk van de maatvoering. Er zullen naar verwachting sterke gedragseffecten optreden.
Milieueffecten	<p>De effecten van een hogere minimum CO<sub>2</sub>-prijs in 2020 zijn erg onzeker, vanwege zowel de vraag of een minimum CO<sub>2</sub>-prijs die leidt tot een nationale heffing al direct effect heeft op het gedrag van bedrijven en daarmee op de CO<sub>2</sub>-uitstoot in 2020 als vanwege de onzekerheden in de ontwikkelingen op de elektriciteitsmarkt.</p> <p>Een grove inschatting op basis van eerdere berekeningen van Frontier economics zou zijn dat een minimum CO<sub>2</sub>-prijs van €2-3 boven de gehanteerde ETS prijs ongeveer 3-5 Mton aan nationale CO<sub>2</sub>-reductie kan opleveren. De Europese CO<sub>2</sub>-uitstoot zal naar verwachting toenemen door het weglekeffect.</p> <p>Verder zal de maatregel bij sluiting van centrales leiden tot minder luchtvervuilende uitstoot in Nederland.</p>
Overige effecten	De effecten op koopkracht zijn waarschijnlijk beperkt doordat de prijs van elektriciteit maar beperkt stijgt.
Uitvoeringsaspecten	<p>De maatregel betekent dat een nationaal zal worden geheven waar dit met de huidige beoogde minimumprijs niet het geval is. De uitvoeringskosten voor de NEa zullen derhalve toenemen. Afhankelijk van de maatvoering gaat het om meer of minder extra kosten van heffing en inning. De NEa heeft op dit moment (2020) nog geen ervaring met of capaciteit voor heffing en inning.</p> <p>De maatregel betekent dat een nationaal zal worden geheven waar dit met de huidige beoogde minimumprijs niet het geval is. De handhavingkosten voor de NEa zullen derhalve toenemen. De maatregel is handhaafbaar.</p> <p>De tariefsaanpassing moet uiterlijk 2 maanden voorafgaand aan het jaar waarover de heffing verschuldigd is doorgevoerd zijn. Er moet daarom rekening gehouden worden met minimaal een aanloopjaar van implementatie.</p>

## Gebouwde omgeving

### Gebouwde omgeving categorie 1 beleidsoptie fiscale vergroening

#### 71. Schuif in de energiebelasting; balans aardgas en elektriciteit

Thema: Fiscale vergroening

##### Omschrijving van de maatregel

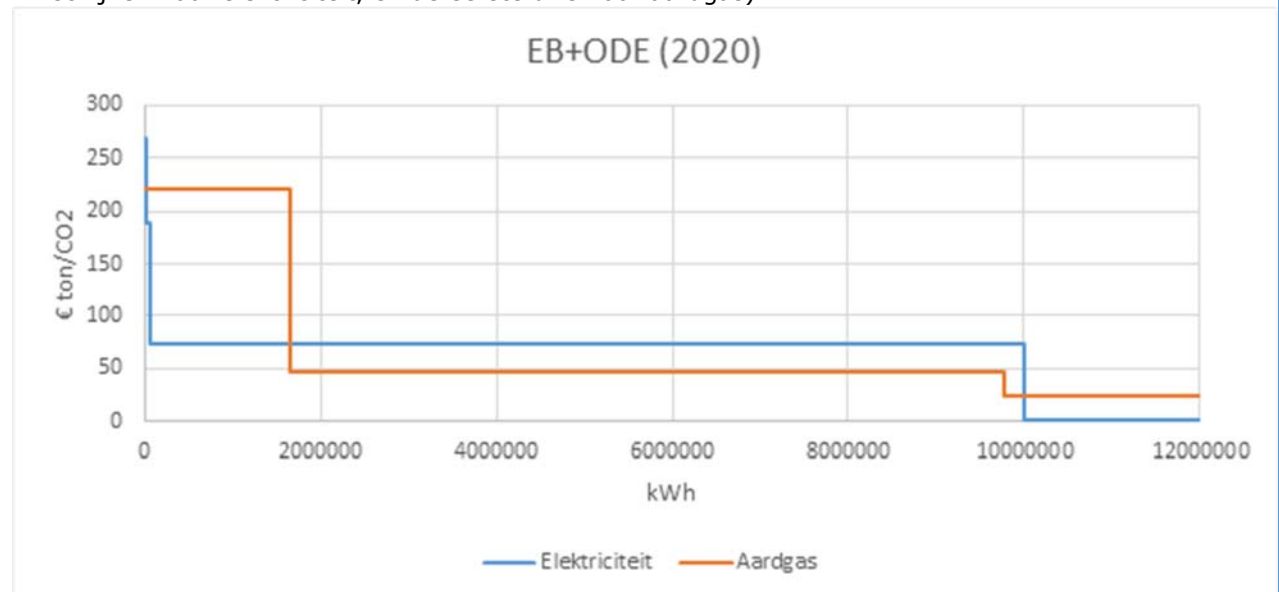
- Aanpassing van de tarieven voor aardgas en elektriciteit in de energiebelasting, zodat deze beter in balans zijn in verhouding tot de CO<sub>2</sub>-uitstoot.
- De tarieven van de energiebelasting (en ODE) zijn historisch gegroeid en zijn niet direct gebaseerd op de CO<sub>2</sub>-uitstoot die vrijkomt bij de verbranding van aardgas of opwekking van elektriciteit.
- De verbetering van deze balans maakt de energiebelasting economisch minder verstorend in de keuze tussen bijvoorbeeld een warmtepomp en een cv-ketel.

##### Doel

- Energiebelasting minder economisch verstorend maken, verbeteren beprijzing externe kosten.

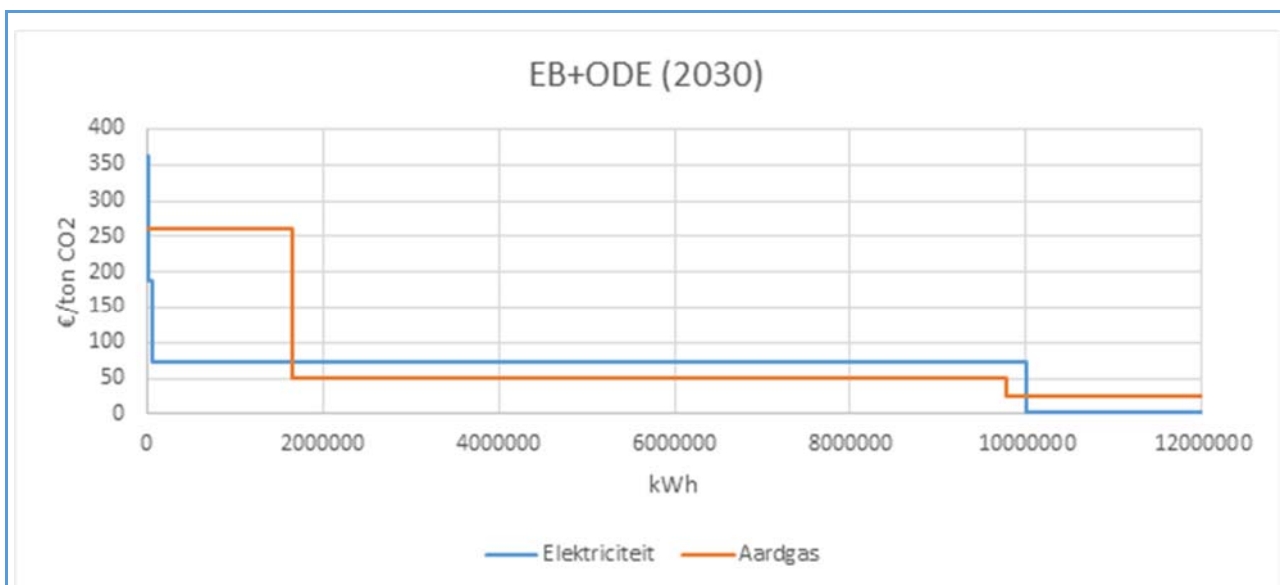
##### Achtergrond/rationale

- De tarieven van de energiebelasting (en ODE) zijn historisch gegroeid en zijn niet direct gebaseerd op de CO<sub>2</sub>-uitstoot die vrijkomt bij de verbranding van aardgas of opwekking van elektriciteit.
- Door de tarieven beter in balans te brengen wordt de energiebelasting economisch minder verstorend in de keuze tussen bijvoorbeeld een warmtepomp en een cv-ketel.
- De lengte van de schijven voor aardgas komt niet overeen: zo loopt de eerste schijf elektriciteit tot en met 10.000 kWh, terwijl de eerste schijf aardgas loopt tot en met 170.000 m<sup>3</sup>. Daarbij komt dat 1 m<sup>3</sup> dezelfde energie-inhoud heeft als ongeveer 10 kWh. Hierdoor kent de eerste schijf elektriciteit een ander verbruiksprofiel dan de eerste schijf aardgas; in de eerste schijf elektriciteit is het aandeel huishoudelijk gebruik bijvoorbeeld groter, terwijl in de eerste schijf aardgas ook relatief veel gebruik zit van grotere bedrijven.
- Onderstaand zijn de tarieven voor aardgas en elektriciteit in €/ton CO<sub>2</sub> vergeleken (voor alle vier de schijven voor elektriciteit, en de eerste drie voor aardgas).



- De elektriciteitsmix zal de komende jaren vergroenen, waardoor de belasting per ton CO<sub>2</sub> bij een gelijkblijvend tarief voor elektriciteit zal stijgen.
- Onderstaand zijn de tarieven voor aardgas en elektriciteit in €/ton CO<sub>2</sub> vergeleken voor 2030, rekening houdend met de veranderende elektriciteitsmix, de verwachte stijging van de ODE en de schuif in de energiebelasting uit het Klimaatakkoord.<sup>40</sup>

<sup>40</sup> Bij 0,28 kWh, tabel 13b tabellenbijlage Klimaat- en Energieverkenning 2019

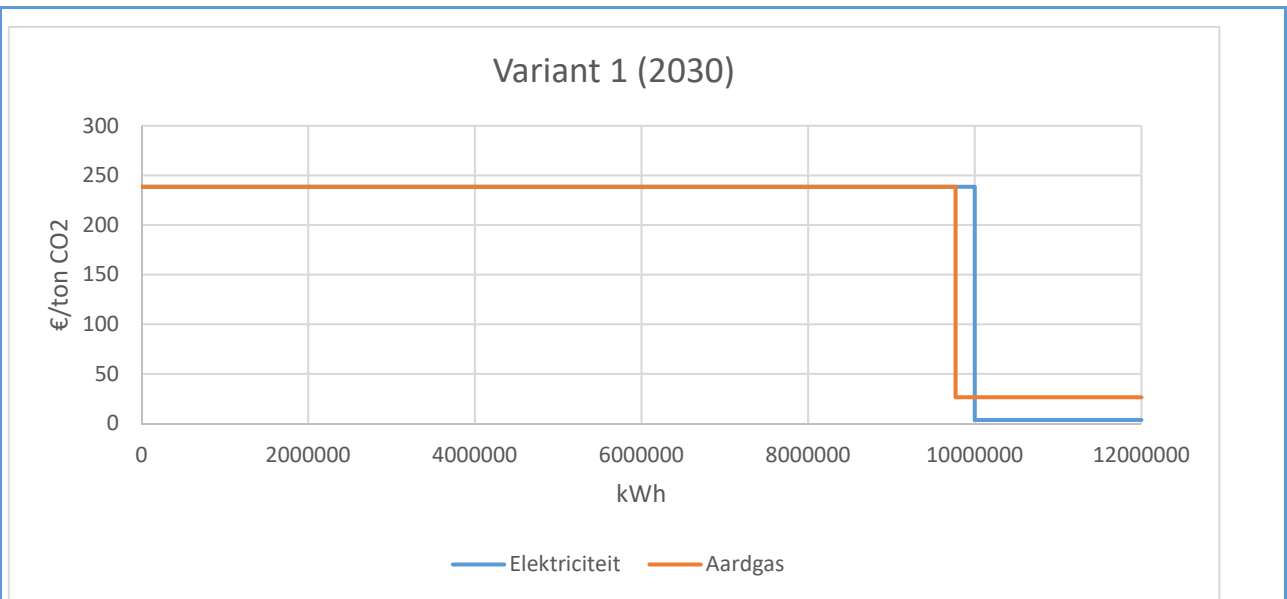


Onderstaand staan indicatief twee beleidsvarianten opgenomen waarmee een betere balans wordt gecreëerd. Voor beide varianten geldt dat de budgettaire gevolgen slechts zeer indicatief worden weergegeven, omdat het ramen van de budgettaire effecten van een schuif tot en met 2030 met veel onzekerheid gepaard gaat. Dit heeft te maken met het feit dat er geen officiële prognoses beschikbaar zijn voor het toekomstige aardgas- en elektriciteitsverbruik van huishoudens en bedrijven, waarbij tevens rekening is gehouden met de impact van het klimaatakkoordbeleid als geheel.

#### Variant 1

De eerste 3 schijven voor elektriciteit komen qua energie-inhoud ongeveer overeen met de eerste 2 schijven voor aardgas. In deze variant worden deze schijven gelijk getrokken in termen van €/ton CO<sub>2</sub>, waarbij de verwachting is dat deze variant niet gepaard gaat met een grote budgettaire derving.

Aardgas	Mutatie	EB + ODE (2030) in ct/m <sup>3</sup>	EB + ODE (2030) in €/ton
1 <sup>e</sup> schijf	- 4 cent	42,75	239
2 <sup>e</sup> schijf	+ 34 cent	42,75	239
Elektriciteit	Mutatie		
1 <sup>e</sup> schijf	-3,47 cent	6,68	239
2 <sup>e</sup> schijf	-2,62 cent	6,68	239
3 <sup>e</sup> schijf	+ 2,97	6,68	239



**Variant 2**

Oorspronkelijk kende de energiebelasting voor aardgas een aparte tariefsschijf voor verbruik onder de 5.000 m3. Deze schijf is per 1 januari 2013 samengevoegd met de schijf voor verbruik tussen 5.000 en 170.000 m3.

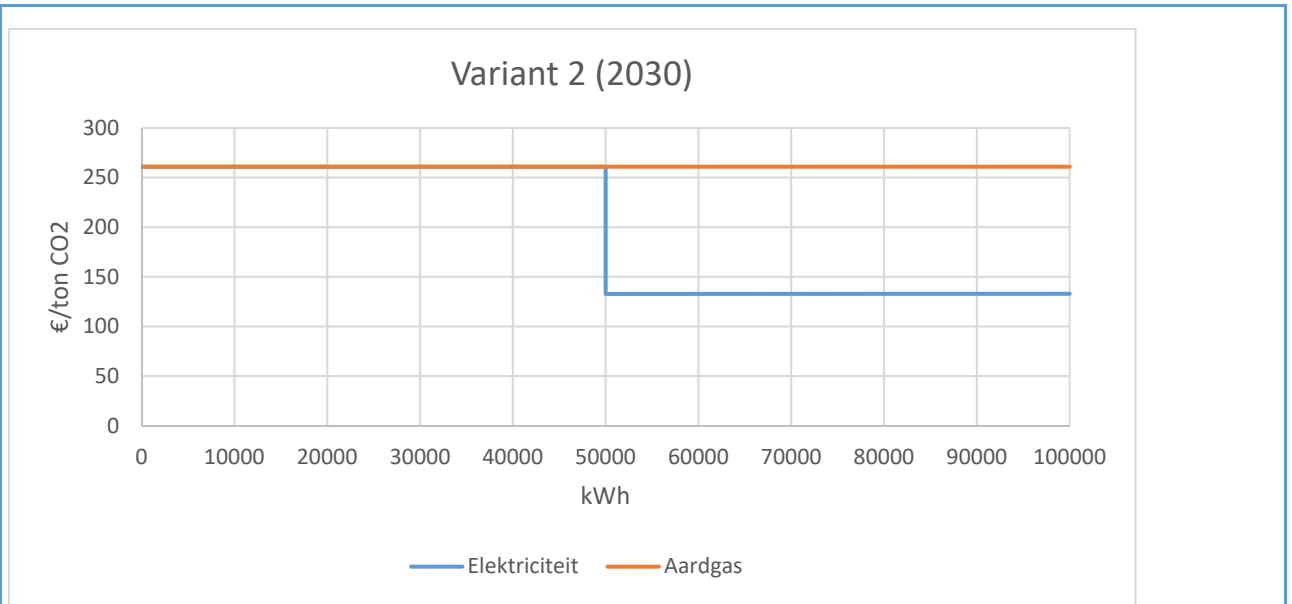
Overwogen kan worden om opnieuw een tariefsschijf voor aardgasverbruik onder de 5.000 m3 te introduceren. Daarmee komt de 1<sup>e</sup> schijf voor aardgas qua energie-inhoud beter overeen met de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> schijf voor elektriciteit. Vervolgens kan in deze schijven een balans worden gezocht in tarieven per ton CO<sub>2</sub>-uitstoot. Deze schijven zijn met name relevant voor huishoudens en kleiner mkb en maatschappelijk vastgoed.

Aardgas	Lengte in m3	Lengte in kWh
<b>1<sup>e</sup> schijf (nieuw)</b>	0 – 5.000	0 – 48.500
<b>Elektriciteit</b>		
<b>1<sup>e</sup> schijf</b>		0 – 10.000
<b>2<sup>e</sup> schijf</b>		10.000 – 50.000

Met onderstaande mutaties komen de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> schijf elektriciteit en 1<sup>e</sup> schijf voor aardgas in termen van €/ton CO<sub>2</sub>-uitstoot in 2030 overeen. Deze variant zorgt voor een forse budgettaire derving, omdat enkel de tarieven voor elektriciteit worden verlaagd.

Aardgas	Mutatie	EB + ODE (2030) in ct/m3	EB + ODE (2030) in €/ton
<b>1<sup>e</sup> schijf (nieuw)</b>	0	46,76	261
<b>Elektriciteit</b>			
<b>1<sup>e</sup> schijf</b>	-2,8 cent	7,30	261
<b>2<sup>e</sup> schijf</b>	-2 cent	7,30	261





\*NB: de x-as is korter dan in de andere grafieken

Effecten	
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kan zorgen voor een economisch minder versturende energiebelasting: de keuze tussen verschillende besparingsopties wordt zo efficiënter en minder afhankelijk van de tariefstelling van de energiebelasting.</li> <li>• Afhankelijk van de gekozen maatvoering kan de maatregel kostprijsverhogend werken voor Nederlandse bedrijven. In variant 1 zal de maatregel sterk lastenverzwarend werken voor MKB. Dit kan nadelig zijn voor de internationale concurrentiepositie van deze bedrijven.</li> </ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Afhankelijk van de gekozen maatvoering. Kan zowel budgettair neutraal als met een opbrengst of derving. Variant 1 is een voorbeeld van een (indicatief)budgettair neutrale optie voor 2030. Variant 2 laat een budgettaire derving zien.</li> </ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maakt de energiebelasting minder versturend, wat tot een betere prikkel voor CO<sub>2</sub>-reductie kan leiden.</li> </ul>
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kan, afhankelijk van de gekozen maatvoering, zorgen voor (aanzienlijke) lastenverschuivingen tussen groepen verbruikers.</li> <li>• Bij een verhoging van de tarieven voor aardgas, kan een verschuiving optreden naar het gebruik van (vrijgestelde) installaties voor warmtekrachtkoppeling voor warmteopwekking.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuuraanpassing (middelgroot).</p> <p>In het fiche worden twee varianten geschetst. Het wijzigen van de grenzen van de tariefschijven (variant 2) is een complexe structuuraanpassing. Voor de structuuraanpassing geldt een doorlooptijd 6-18 maanden.</p>

## 72. Afschaffen teruggaaf energiebelasting religieuze- en non-profitinstellingen

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

- De energiebelasting kent teruggaafregelingen voor aardgas en elektriciteit verbruikt door religieuze- en non-profitinstellingen.
- Onder voorwaarden kan deze groep 50% van de verschuldigde energiebelasting terugkrijgen.
- Met deze maatregel zou deze teruggaafregeling worden afgeschaft wat zowel leidt tot een betere beprijzing van externe kosten als tot een vereenvoudiging bij de Belastingdienst.

### Doel

- Internaliseren van externe kosten

### Achtergrond/rationale

- Bij de invoering van de EB (1996) is de opbrengst van de tariefsverhogingen in de EB doorgaans teruggesluisd via een verlaging van de belastingen op arbeid en winst. Instellingen op het gebied van non-profit hadden weinig of geen baat bij een dergelijke terugsluis. De terugsluis heeft in die gevallen plaatsgevonden via een teruggaafregeling in de EB.
- Door de teruggaafregelingen komen de externe kosten van energieverbruik minder goed in de prijzen tot uitdrukken.
- Door het afschaffen van de teruggaafregelingen worden externe kosten beter geprijsd en worden energiebesparende maatregelen lonender.
- Indien de wens zou zijn om de opbrengst terug te sluisen kan worden gedacht aan een gerichte subsidie in de sfeer van duurzame investeringen (vergelijkbaar met die voor de sportinstellingen).
- Als terugsluis in de belastingsfeer moet plaatsvinden en zo goed mogelijk moet aansluiten bij de groep die nadeel zal ondervinden van afschaffing van de teruggaaf energiebelasting ligt een terugsluis via de giftenaftrek het meest voor de hand. Daarbij moet worden bedacht dat:
  1. Een deel van de terugsluis achterblijft bij de gevers en niet terecht komt bij de instellingen;
  2. Dat het aantal instellingen dat voordeel kan hebben van de giftenaftrek groter is dan het aantal instellingen dat in aanmerking komt voor de teruggaaf, doordat de doelgroepen niet 1:1 overeenkomen;
  3. Instellingen met hoge energiekosten niet volledig zullen worden gecompenseerd.

### Effecten

Economie	Leidt tot een lastenverzwaring bij de betrokken instellingen.
Budgettaire aspecten	Circa 30 miljoen in 2020 conform de Miljoenennota 2020 (inclusief ODE).
Milieueffecten	Externe kosten van het energieverbruik komen beter tot uitdrukking in de prijs. Energiebesparende maatregelen worden hierdoor lonender.
Overige effecten	-
Uitvoeringsaspecten	<p>De Belastingdienst ontvangt per jaar inmiddels zo'n 30.000 verzoeken om teruggaaf van EB voor non-profitinstellingen, deze worden door 12 fte afgehandeld (ongeveer een derde van het totaal aantal fte dat zich met de uitvoering van de EB bezighoudt). Inclusief de ondersteunende faciliteiten bedragen de uitvoeringskosten € 1 mln. Deze kosten verdwijnen bij afschaffing van de genoemde teruggaaf.</p> <p>Er treedt een verlichting van de administratieve lasten op doordat non-profit instellingen niet langer een verzoek om teruggaaf hoeven in te dienen bij de Belastingdienst.</p>

## Gebouwde omgeving categorie 3 negatief oordeel

### 73. Belasting op niet-duurzaam hout

Thema: Fiscale vergroening

#### Omschrijving van de maatregel

- Een verbruiksbelasting op primair hout met een vrijstelling voor duurzaam hout.
  - Er wordt geheven over hout dat voor de eerste maal in Nederland aan een ander ter beschikking wordt gesteld (geen heffing bij invoer). Bedrijven zijn alleen belast als ze meer dan 1.000 ton hout per jaar op de markt brengen. Met deze grens zijn de volgende belastingplichtigen in beeld:
    - Maximaal 100 houtproducenten
    - 210 houtimporteurs
    - 21 papierproducenten
- Er geldt een heffingsteruggave bij export van hout waarover in Nederland is geheven.

#### Doel

De houtmarkt in Nederland is al relatief duurzaam, zeker in vergelijking met andere EU-lidstaten. Het aandeel duurzaam hout gebruikt in Nederland kan met deze maatregel naar 100% worden gebracht en zo zorgen dat het mondiale aandeel van duurzaam hout op de markt toeneemt. De toename van het mondiale aandeel duurzaam geproduceerd hout vermindert de milieuschade van houtkap en draagt bij aan de biodiversiteit.

#### Achtergrond/rationale

- Een belasting op niet-duurzaam hout zou het prijsverschil tussen duurzaam hout en niet duurzaam hout verkleinen/wegnemen.
- Hierdoor zal het aandeel duurzaam hout (91% in 2018) dat in Nederland op de markt wordt gebracht verder toenemen.
- Zorg is wel dat ook een verschuiving kan optreden naar minder milieuvriendelijke materialen als beton of kunststof.
- Deze heffing op alleen onbewerkt hout zou leiden tot een sterke verstoring van de concurrentiepositie van Nederlandse bedrijven die producten maken waarin hout is verwerkt. Ook deze groep in de heffing betrekken zou tot een forse toename van uitvoeringskosten en administratieve lasten leiden. Dit terwijl de belastingopbrengst in verhouding tot de verwachte uitvoeringskosten gering zal zijn.
- Een heffing op primair hout dat in NL op de markt gebracht leidt mogelijk tot verschuiving van productie en de import van houten producten.
- Verder speelt een definitiekwestie. Waar ligt bijvoorbeeld de grens tussen primair hout en een houtproduct/halffabrikaat? Hoe wordt een partij geschaafde planken gekwalificeerd?
- De Nederlandse houtmarkt beïnvloedt het mondiale aanbod van hout zeer beperkt. De maatregel heeft als effect dat er meer duurzaam hout naar Nederland komt dat anders in andere landen op de markt was gekomen.
- Om te stimuleren dat hout meer duurzaam wordt geproduceerd zou een belasting op Europees niveau meer effect kunnen hebben.
- Die is echter lastig van de grond te krijgen als gevolg van de benodigde unanimiteit voor een Europees geharmoniseerde belasting.
- Alternatief is nog een private heffing vergelijkbaar aan het Afvalfonds, waarbij aangesloten zou kunnen worden bij de private keurmerken van FSC en PEFC.

#### Effecten

Economie	Doordat bij export de houtbelasting wordt terugbetaald zijn de gevolgen voor de concurrentiepositie van het Nederlandse bedrijfsleven op het eerste gezicht beperkt.
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• De belastingopbrengst is gering en niet robuust door mogelijke marktverschuiving naar duurzaam hout en andere minder milieuvriendelijke materialen (beton, kunststof).</li><li>• In het verleden is berekend dat de opbrengst van een verbruiksbelasting op primair hout inclusief het gedragseffect (verschuiving naar duurzaam hout en andere materialen) in de orde grootte ligt van € 20 miljoen bij een tarief van 5% á 10%. Bij hogere tarieven zal het gedragseffect groter zijn.</li></ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Uit onderzoek van CE Delft blijkt dat de maatregel kan zorgen voor een toename van het aandeel duurzaam hout gebruikt in Nederland.</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zorg is dat ook een verschuiving kan optreden naar minder milieuvriendelijke materialen als beton of kunststof.</li> <li>• De invloed op het mondiale aanbod van duurzaam hout is zeer beperkt.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<p>Stelselwijziging (nieuwe belasting)</p> <p>Voor alle nieuwe belastingen geldt dat deze moeten worden aangesloten op het inningssysteem. Aansluiting van nieuwe belastingen op de inningssystemen is in verband met de uitfasering van het ETM-systeem in ieder geval niet eerder mogelijk dan in 2023. Verder is het van groot belang dat een handhaafbare definitie wordt opgesteld, anders is een dergelijke belasting niet handhaafbaar. Een handhaafbare definitie lijkt te ontbreken, waardoor dit voorstel niet handhaafbaar is voor de Belastingdienst. Wellicht kan een alternatieve uitvoerder worden overwogen.</p>

## 74. Differentiatie eigenwoningforfait naar energielabel

Thema: Fiscale vergroening

*Omschrijving van de maatregel*

- Differentiatie van het eigenwoningforfait (EWF) met factor 2 tussen het beste en slechtste label

*Doel*

- Het geven van een extra financiële prikkel om het energielabel van een woning te verbeteren. Een beter energielabel betekent minder CO<sub>2</sub>-uitstoot in de gebouwde omgeving

*Achtergrond/rationale*

### **Beschouwing**

- Een dergelijke maatregel maakt de eigenwoningregeling complexer. Het streven is juist de complexiteit te verminderen; zie ook de recent uitgevoerde evaluatie naar onder meer de complexiteit van de eigenwoningregeling die concludeerde dat de huidige complexe eigenwoningregeling op termijn niet houdbaar is.
- Het EWF is een benadering van het woongenot rekening houdend met kosten voor onderhoud en dergelijke. Dat sluit een aan het energielabel gekoppelde verhoging van het EWF dus eigenlijk uit.
- Een dergelijke verhoging van de heffing over de eigen woning stuit mogelijk ook op bezwaren uit hoofde van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (wederrechtelijke ontneming van eigendom). Op grond van het EVRM komt aan de verdragspartners een ruime beoordelingsmarge toe. Desalniettemin kan een dergelijke heffing kwetsbaar zijn, als de maatregelen niet als billijk en proportioneel worden beschouwd. Een verhoging van het EWF waarbij de bestaande systematiek (koppeling aan ontwikkelingen huren en woningwaarde) wordt losgelaten vereist dat de wetgever in ieder geval zorgt voor een nieuwe rechtsgrondslag die genoemde risico's mogelijk kan wegnemen. Het zonder nieuwe rechtsgrondslag verhogen van het EWF is juridisch kwetsbaar.
- Voorts is een differentiatie van het EWF weinig/niet effectief indien de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld (regeling Hillen) van toepassing is die het EWF verlaagt dan wel nagenoeg reduceert (uitfasering Hillen, percentage 2020: 93 1/3%) naarmate het bedrag van de aftrekbare kosten lager is dan het EWF. Er ontstaat bovendien een ongelijkheid tussen mensen met en zonder hypotheekrenteaftrek maar wel hetzelfde label.
- Gevolg van de differentiatie is dat iemand die in een groot huis met een A-label woont beter wordt behandeld dan iemand in een klein huis met een G-label, ook al is zijn energieverbruik in absolute termen veel lager. Ook wordt geen onderscheid gemaakt in het aantal mensen dat in het huis woont. Het gedrag kan meer bepalend zijn voor het energieverbruik dan het label.
- Voor het merendeel van de woningen is nog slechts een voorlopig energielabel afgegeven, in geval van een recente verkoop is er mogelijk een vereenvoudigd definitief label beschikbaar. Beide zijn niet geschikt als basis voor een dergelijke differentiatie omdat de uitvoeringsrisico's relatief groot zijn. Ook het meer uitgebreide energielabel (de Energie-index) waarvan de afgifte ongeveer € 100 tot € 200 kost geeft veel administratieve, controle en handhavinglasten.
- Het label dient zodanig centraal te worden geadmistreerd waardoor het mogelijk wordt dat de Belastingdienst daarover kan beschikken en de gegevens kan gebruiken voor de vooraf in te vullen aangifte. Op dit moment is daarvan geen sprake.

*Effecten*

Economie	<ul style="list-style-type: none"><li>• Een differentiatie naar labels zal indien budgettair neutraal vormgegeven leiden tot een toename van lasten van mensen met een woning met een slecht label.</li></ul>
Budgettaire aspecten	Afhankelijk van de maatvoering
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Minder energieverbruik dus minder externe milieukosten die gepaard gaan met energieopwekking (CO<sub>2</sub>/luchtvervuiling). Effecten zijn afhankelijk van de vormgeving en maatvoering.</li></ul>
Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	Het energielabel is geen betrouwbaar uitgangspunt om een belasting op te baseren. Om die reden is deze wijziging onwenselijk voor Belastingdienst.

## Landbouw

### Landbouw categorie 1 beleidsoptie fiscale vergroening

75. Afschaffing lagere EB-tarief glastuinbouw	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>De maatregel ziet op afschaffing van het lagere tarief in de eerste en tweede schijf van de energiebelasting voor aardgas ten behoeve van de glastuinbouw.</li></ul>	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Met afschaffing van het lagere EB-tarief wordt het verbruik van aardgas in de glastuinbouw, en daarmee de CO<sub>2</sub>-uitstoot door de tuinbouw, sterker beprijsd. Het gaat om het verbruik van aardgas in de eerste en tweede tariefschijf, oftewel het verbruik tot 1 miljoen kubieke meter aardgas/jaar.</li></ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Bij de invoering van de energiebelasting heeft destijds een schuif plaatsgevonden van directe naar indirecte belastingen. Voor energie-intensieve sectoren bood die schuif onvoldoende compensatie. Om een onbedoelde lastenverzwaring voor deze sectoren te voorkomen werd voor de hogere verbruiksklassen aanvankelijk een nultarief ingevoerd, dat later is omgezet in het degressieve gestaffelde tarief zoals we dat nu kennen.</li><li>De degressieve tariefstructuur bood nog steeds onvoldoende compensatie voor de glastuinbouw, door de kleinschalige bedrijfscultuur vergeleken met de overige energie-intensieve sectoren. Om ook voor de glastuinbouw een onbedoelde lastenverzwaring te voorkomen is een apart lager tarief ingesteld voor aardgas voor de glastuinbouw. Het lagere tarief geldt alleen voor de eerste en tweede tariefschijf en bedraagt respectievelijk 16% en 38% van het reguliere EB-tarief in die tariefschijven. Voor de derde en vierde tariefschijf op aardgas geldt in beginsel het reguliere degressieve tarief voor grootverbruikers. Voor elektriciteit betaalt de glastuinbouw in alle schijven het reguliere tarief.</li><li>Bij evaluatie in 2016 (Kamerstukken II 2015/16, 32 627, nr. 24) is vastgesteld dat de regeling nog steeds voldoet aan het gestelde doel om voor de glastuinbouw een vergelijkbare energiebelastingdruk te realiseren als voor de overige, meer grootschalige energie-intensieve sectoren.</li><li>Afschaffing van het lagere tarief voor de glastuinbouw past binnen een verdere internalisering van de externe kosten van energiegebruik.</li><li>Wel heeft de sector in 2012 in een convenant met de overheid afspraken gemaakt over CO<sub>2</sub>-reductie via een kostenvereveningssysteem, als tegenprestatie voor het lagere tarief. Dit CO<sub>2</sub>-sectorsysteem zorgt voor een prikkel om de CO<sub>2</sub>-uitstoot te beperken door energiebesparende maatregelen en/of gebruik van hernieuwbare energie.</li><li>De Europese Commissie heeft mede gezien deze tegenprestatie van de sector goedkeuring gegeven aan voortzetting van het lage tarief tot en met 2023.</li><li>In het in 2012 gesloten convenant is een inspanningsverplichting voor de overheid opgenomen om ervoor te zorgen dat in de periode 2013-2020 de verhouding tussen de kosten van de energiebelasting en de totale bedrijfslasten voor de glastuinbouwsector van vergelijkbare grootte is als voor andere sectoren van energie-intensieve bedrijven.</li></ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	<ul style="list-style-type: none"><li>Afschaffing van het lagere tarief voor de glastuinbouw impliceert dat de glastuinbouw wordt geconfronteerd met een lastenverzwaring die bij invoering van de energiebelasting niet is beoogd.</li><li>Het reguliere EB-tarief in de eerste en tweede schijf is Europees gezien hoog. Afschaffing van het lagere tarief kan nadelig zijn voor de concurrentiepositie van Nederlandse glastuinbouw.</li><li>De gevolgen zijn naar verwachting het sterkst voor kleinere tuinbouwbedrijven met een verbruik in uitsluitend de eerste en tweede tariefschijf (verbruik tot 1 miljoen m<sup>3</sup> aardgas per jaar), omdat de energiekosten voor deze tuinbouwbedrijven (per product) het sterkst stijgen. Dit zijn overigens bedrijven die gemiddeld weinig energie per m<sup>2</sup> gebruiken doordat zij vaak relatief energie-extensieve teelten hebben.</li><li>Afschaffing van het lagere EB-tarief voor de glastuinbouw gaat dan ook naar verwachting gepaard met substantiële kosten- en inkomenseffecten voor met name de kleine glastuinbouwbedrijven zonder warmtekraftkoppeling (WKK) met een verbruik tot 170.000 m<sup>3</sup> per jaar (de eerste tariefschijf, waar de</li></ul>

	<p>stijging per m3 het grootst is). Dit blijkt uit eerdergenoemde evaluatie in 2016 van het lagere energiebelastingtarief voor de glastuinbouw. Het afschaffen van het lagere tarief beperkt de toekomstmogelijkheden van deze kleinere bedrijven en verstrekt de trend van schaalvergroting. De maatregel zou dan ook in samenhang moeten worden gezien met het beperken van de WKK-vrijstelling (zie het betreffende fiche)</p>																		
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>Door de hiervoor beschreven effecten leidt het afschaffen van het lagere EB-tarief glastuinbouw naar verwachting slechts tot een beperkte budgettaire opbrengst in de eerste jaren, die maar een fractie bedraagt van het huidige budgettaire belang van de regeling. Structureel is de opbrengst naar verwachting beperkt, aangezien met name het aantal bedrijven met verbruik in de eerste schijf hoogstwaarschijnlijk fors afneemt, en gezien ook de trend naar schaalvergroting en elektrificatie in deze bedrijfstak.</li> </ul> <p><b>Opbrengst in mln. euro</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Omschrijving</th> <th>2021</th> <th>2022</th> <th>2023</th> <th>Struc.</th> <th>Struc.</th> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>2</td> <td>3</td> <td></td> <td>in</td> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Afschaffen lager EB-tarief glastuinbouw</td> <td>38</td> <td>36</td> <td>34</td> <td>20</td> <td>2030</td> </tr> </tbody> </table>	Omschrijving	2021	2022	2023	Struc.	Struc.			2	3		in	Afschaffen lager EB-tarief glastuinbouw	38	36	34	20	2030
Omschrijving	2021	2022	2023	Struc.	Struc.														
		2	3		in														
Afschaffen lager EB-tarief glastuinbouw	38	36	34	20	2030														
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>Met afschaffing van het lagere tarief voor de glastuinbouw wordt ook voor deze sector het verbruik van aardgas in de eerste twee schijven sterker beprijsd.</li> <li>Afschaffing treft met name kleinere tuinbouwbedrijven, die gemiddeld weinig energie per m2 gebruiken. Voor deze kleinere bedrijven zijn investeringen in verdere CO<sub>2</sub>-reducerende maatregelen vaak niet rendabel.</li> <li>De kostenstijging kan voor met name de kleinere energie-extensieve glastuinbouwbedrijven aanleiding zijn (gedwongen) te stoppen. Dit kan mogelijk leiden tot een toename van de CO<sub>2</sub>-uitstoot doordat areaal overgenomen wordt door andere bedrijven met energie-intensievere teelten.</li> <li>Er gaat van afschaffing geen energiebesparingsprikkel uit voor de grotere bedrijven die ongeacht eventuele energiebesparende maatregelen met hun verbruik in de derde of vierde tariefschijf blijven vallen.</li> <li>Met afschaffing ontvalt de grond aan een ander instrument gericht op energiebesparing, het CO<sub>2</sub>-kostenvereveningssysteem (CO<sub>2</sub>-plafonneringssysteem van de glastuinbouwsector zelf).</li> <li>Glastuinbouwbedrijven kunnen vanwege de tariefstijging besluiten meer in te gaan zetten op warmteopwekking via een eigen WKK-installatie met een elektrisch rendement van tenminste 30%. Zij komen dan in aanmerking voor vrijstelling van energiebelasting voor het gebruikte aardgas, ook voor het deel waarmee warmte is opgewekt die zij zelf gebruiken. Meer inzet van WKK-installaties leidt tot een hogere CO<sub>2</sub>-uitstoot.</li> <li>Afschaffing heeft gezien het voorgaande geen of heel weinig direct effect op de CO<sub>2</sub>-reductie, of kan per saldo zelfs leiden tot toename van de CO<sub>2</sub>-emissie door het vervallen van het CO<sub>2</sub>-sectorsysteem, substitutie areaal energie-extensievere teelten door energie-intensievere teelten en extra inzet WKK.</li> </ul>																		
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vanuit de sector is zware weerstand te verwachten. Dit kan leiden tot vermindering van het draagvlak voor het klimaatakkoord en daarmee tot vertraging van de energietransitie in deze sector.</li> <li>De maatregel betekent in feite een koude sanering van de kleinere, gemiddeld energie-extensievere glastuinbouwbedrijven (betekent ingrijpen in bedrijfsstructuur). Deze bedrijven telen vaak een specifiek productenpakket, waardoor de diversiteit van het productenpakket glastuinbouw kan afnemen. De positie van Nederland als draaischijf voor groenten en bloemisterijproducten binnen en buiten Europa kan daardoor verzwakken.</li> </ul>																		

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt ook voor grotere glastuinbouwbedrijven tot een lastenverzwaring en daarmee tot verslechtering van de internationale concurrentiepositie van deze exportsector.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<p>Structuurwijziging (klein/middelgroot).</p> <p>De maatregel is voor de Belastingdienst een structuuraanpassing voor de milieubelastingen en leidt tot een vereenvoudiging. De maatregel kan worden geïmplementeerd en vergt – zoals vermeld in de Parameterbrief Belastingdienst 2019 - een implementatieperiode van 6 tot 18 maanden.</p>



## Landbouw categorie 2 fiscale vergroening onderzoek

### 76. Heffing op kunstmest

Thema: Fiscale vergroening

#### Omschrijving van de maatregel

- Belastingplichtige: Handelaar van kunstmest
- Grondslag: Verkoop van kunstmest door een geregistreeerde handelaar
- Maatstaf van heffing: Hoeveelheid (kilogrammen) kunstmest bij transactie (eventueel per nutriënt)
- Tarief: ca. € 10/ 1.000 kg

#### Doel

- Verbetering beprijzing externe kosten, stimuleren van gebruik van meststoffen uit reststromen, milieuschade als gevolg van het gebruik en productie van kunstmest verminderen, broeikasgasreductie.

#### Achtergrond/rationale

- Landbouwers gebruiken meststoffen om planten te voeden. Het gebruik van kunstmest is een normale manier om deze voeding toe te dienen. Er is in Nederland echter voldoende restmateriaal beschikbaar om als alternatieve plantenvoeding te dienen.
- Er zijn teelten waar de nutriënten niet volledig worden opgenomen en ze uitspoelen naar grond en oppervlaktewater.
- De productie van kunstmest gaat gepaard met veel gebruik van aardgas. In het geval van productie van kunstmest wordt 40% van het aardgas gebruikt als brandstof en 60% als grondstof. In het klimaatakkoord is weliswaar afgesproken dat industrieën een CO<sub>2</sub>-heffing krijgen voor productie processen met een grote klimaat-impact. Aardgas gebruikt als grondstof wordt echter niet beprijsd, niet in de energiebelasting noch in het ETS, en daarmee ook niet in de nieuwe CO<sub>2</sub>-heffing omdat deze aansluit bij het ETS.
- Het beprijsen van specifiek de externe kosten van het gebruik van aardgas voor kunstmest zou het meest efficiënt kunnen door dat aardgas te belasten in de energiebelasting. Die optie is onderdeel van het fiche "Afschaffen vrijstelling in de energiebelasting, kolenbelasting en accijns voor feedstocks (niet-energetisch verbruik)". Daarbij geldt echter dat geen onderscheid kan worden gemaakt tussen kunstmest voor export en kunstmest voor nationaal gebruik. Die maatregel zal meer invloed hebben op de concurrentiepositie van de kunstmestproducenten. Bij een heffing op kunstmest zijn de gevolgen voor de kunstmestproducenten kleiner en ligt de nadruk meer op de externe milieukosten van het gebruik van kunstmest in Nederland.
- De meest voor de hand liggende afdracht en grondslag voor een heffing op kunstmest is op de hoeveelheid (kilogrammen) bij transacties (evt per nutriënt).
- In Nederland vallen de verplichtingen omtrent het gebruik en verhandelen van kunstmest, met een daarbij horende registratieverplichting, onder de Meststoffenwet (LNV). Door de verkoper van kunstmest als belastingplichtige te definiëren, kan de groep belastingplichtigen – mede dankzij de registratieplicht – eenvoudig bijgehouden worden. Op dit moment zijn 344 handelaren geregistreerd.
- Bestaande beleidsinstrumenten: Landbouwers zijn gehouden aan de eisen voor het gebruik van meststoffen, die benoemd staan in de Meststoffenwet. Als de landbouwer zich niet houdt aan deze eisen, krijgt hij een boete. Krijgt hij ook subsidie vanuit het Gemeenschappelijk Landbouwbeleid, dan kan hij daarnaast ook gekort worden op de subsidie. Daarmee bestaat al een regulerend beleidsinstrument (de randvoorwaarden) en een bijbehorende sanctie bij overtreding (boete en inkorting op de subsidie).
- Er kan ook gekozen worden voor een subsidie op de introductie van mestverwerkingsinstallaties. Hierdoor ontstaat ook een prijsverschil met het kunstmest substituuut. Een dergelijk instrument is wellicht eenvoudiger en leidt tot minder marktverstoring ten opzichte van Europese buurlanden.

#### Effecten

Economie

- Een dergelijke heffing zal door de producenten en handelaren van kunstmestproducten worden doorberekend aan de afnemers van kunstmest. De kostprijs voor boeren zal hiermee stijgen. Het is de vraag of de meerkosten voor de boer kunnen worden doorberekend in het voedingsproduct.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>De maatregel werkt mogelijk concurrentieverstorend. In dit geval zou een belasting op kunstmest mogelijk kunnen leiden tot verplaatsing van landbouwers of landbouwproductie naar het buitenland.</li> </ul>																		
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>De opbrengst van een heffing op kunstmest is afhankelijk van de invulling. Taakstellend zou een opbrengst van € 100 mln. mogelijk kunnen zijn.</li> <li>Bij een heffing van 10 euro per ton bij verkoop vanaf de producent stijgt de prijs van kunstmest met ca. 4%. Dit geeft weinig aanleiding voor een vertrek van kunstmestfabrikanten naar het buitenland, waardoor de belastingopbrengsten als relatief robuust gezien kunnen worden.</li> </ul> <p><b>Opbrengst in mln. euro</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Omschrijving</th> <th>2020</th> <th>2021</th> <th>2022</th> <th>Struc.</th> <th>Struc in</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Een heffing op kunstmest invoeren</td> <td></td> <td>Ntb</td> <td>Ntb</td> <td>100</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Uitvoeringskosten BD</td> <td></td> <td>Ntb</td> <td>Ntb</td> <td>Ntb</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Omschrijving	2020	2021	2022	Struc.	Struc in	Een heffing op kunstmest invoeren		Ntb	Ntb	100		Uitvoeringskosten BD		Ntb	Ntb	Ntb	
Omschrijving	2020	2021	2022	Struc.	Struc in														
Een heffing op kunstmest invoeren		Ntb	Ntb	100															
Uitvoeringskosten BD		Ntb	Ntb	Ntb															
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>De maatregel kan het gebruik van kunstmest verminderen. Productie van kunstmest leidt tot een hoger gebruik van aardgas en uitstoot van broeikasgassen. Vermindering van gebruik vermindert de daarmee gepaard gaande belasting van het milieu.</li> <li>Als het doel van de belasting is om de milieuschade als gevolg van het gebruik van mest te verminderen, is slechts het belasten van hoeveelheden gebruikte kunstmest niet geheel zuiver, omdat het product vervangen kan worden door organische substituten.</li> <li>Ook organische mest zoals dierlijke mest en compost leidt tot emissies van stikstof en fosfaten naar grond- en oppervlaktewater zijn afhankelijk van de input van meststoffen.</li> <li>Daarnaast is de emissie afhankelijk van de agrarische praktijk, zoals bodembewerking, teelt en opbrengsten. Afhankelijk van de wijze van agrarische productie kan bij een hogere input van meststoffen soms tot juist een lagere emissie per eenheid geproduceerd product of hectare leiden.</li> <li>Wel kan een heffing het hergebruik van reststromen stimuleren, zoals bijvoorbeeld mestverwerkingsproducten, iets wat vanuit de Kringloopvisie wenselijk is. Hier is echter wel Europese beleidsruimte voor nodig. De verwerkingscapaciteit van dergelijke producten begint sinds kort te ontstaan, maar is nog niet volledig gerealiseerd. Als het streven is om meer gebruik te maken van deze stromen ipv kunstmest, moet er verwerkingscapaciteit bij komen. De vergunningverlening van deze initiatieven is lastig en duurt lang.</li> </ul>																		
Overige effecten																			
Uitvoeringsaspecten	<p>Stelselwijziging (nieuwe belasting).</p> <p>Voor alle nieuwe belastingen geldt dat deze moeten worden aangesloten op het inningssysteem. Aansluiting van nieuwe belastingen op de inningssystemen is in verband met de uitfasering van het ETM-systeem in ieder geval niet eerder mogelijk dan in 2023. Verder is het van groot belang dat een handhaafbare definitie wordt opgesteld, anders is een dergelijke belasting niet handhaafbaar. Een handhaafbare definitie lijkt te ontbreken, waardoor dit voorstel niet handhaafbaar is voor de Belastingdienst. Wellicht kan een alternatieve uitvoerder worden overwogen.</p>																		

## 77. Gedifferentieerde belasting op gewasbeschermingsmiddelen

Thema: Fiscale vergroening

### Omschrijving van de maatregel

- Belastingplichtige: producenten, overbrengers (vanuit EU), importeurs (vanuit buiten EU) en gecertificeerde bedrijven die gewasbeschermingsmiddelen mogen verkopen (aan andere gecertificeerde bedrijven en/of eindgebruikers/telers)
- Grondslag: Transactie van gewasbeschermingsmiddelen
- Maatstaf van heffing: Hoeveelheid gewasbeschermingsmiddelen en/of transactieprijs
- Tariefopties: Differentiatie naar mate van risico denkbaar: de EU indeling in laag risico-stoffen, gewone middelen en candidates for substitution biedt hiervoor een handvat.
  - Introduceer een heffing voor de gewasbeschermingsmiddelen in het hoge risicoprofiel, stoffen die kandidaat zijn om te worden vervangen (Candidates for substitution) in combinatie met het stimuleren van het versneld op de markt te brengen en het gebruik van laag risico middelen (of niet-chemische maatregelen).
  - Voorbeelden uit landen met een gedifferentieerde belasting/heffing op gewasbeschermingsmiddelen:
    - Noorwegen*: 3,5 euro per ha vermeerderd met een factor afhankelijk van de klasse waarin het gewasbeschermingsmiddel is ingediend.
    - Zweden*: 2 euro per kilo actieve stof.
    - DK*: 54% en 33% van de prijs afhankelijk van het soort (risicoprofiel) gewasbeschermingsmiddel.
  - SEO stelt in haar onderzoek 'effecten en vormgeving van een heffing op gewasbeschermingsmiddelen' (2013) dat een heffing van 30% van de prijs het gebruik met 3 tot 15 % zou kunnen doen afnemen. In de kabinetsreactie van destijds op dit onderzoek (Kamerstuk 27858, nr. 214) is gesteld dat een dergelijke heffing niet wenselijk is mede vanwege de prijsinelasticiteit en de forse lastenverzwaring. Sinds 2013 is er veel veranderd in het beschikbare middelenpakket en is het aantal knelpunten in de gewasbescherming toegenomen. Een nieuw onderzoek naar noodzaak, effecten en vormgeving is nodig.
- Vrijstellingen: Subjectief en objectief niet wenselijk voor het behalen van de milieudoelen

### Doel

- Verbetering beprijzing externe kosten op gewasbeschermingsmiddelen met een hoog risico profiel en daarmee stimuleren gebruik van laag risico gewasbeschermingsmiddelen.

### Achtergrond/rationale

- In het kader van de Toekomstvisie Gewasbescherming 2030 wordt nu gewerkt aan een uitvoeringsprogramma. Daar ligt de nadruk op de ontwikkeling van alternatieven voor gewasbeschermingsmiddelen en het terugdringen van emissies naar het milieu. Voor dit laatste wordt uitvoering gegeven aan een 'Pakket van maatregelen emissiereductie gewasbescherming open teelten' en een eerder 'Hoofdlijnenakkoord Waterzuivering Glastuinbouw' (verbreding van de teeltvrije zones, de verhoging van verplichte driftreductiepercentages, de verplichting van het gebruik van zuiveringstechnieken in de glastuinbouw). Waar gesproken wordt over het terugdringen van gewasbeschermingsmiddelen met een hoger risico profiel, passend in systeem van geïntegreerde gewasbescherming, gaan de gedachten nu vooral uit naar maatwerkvoorschriften en gecontroleerde distributie.
- Mogelijk dat in een later stadium, na de eerste ervaringen en evaluaties van de maatregelen en acties van het op te stellen Uitvoeringsprogramma (begin 2020) een heffing op werkzame stoffen met een hoog risicoprofiel wel naar voren kan komen om het gebruik ervan terug te dringen en het gebruik van laag risico stoffen te stimuleren.
- Naar voorbeeld van Zweden, Noorwegen, Denemarken, Frankrijk en België zou dan een heffing voor de middelen met het hoogste risico-profiel kunnen worden ingevoerd. De meest voor de hand liggende afdracht en grondslag voor een eventuele heffing op gewasbeschermingsmiddelen is op de prijs of hoeveelheid bij transacties:
  - tussen producenten en importeurs van gewasbeschermingsmiddelen en in Nederland gecertificeerde bedrijven die gewasbeschermingsmiddelen mogen verkopen aan eindverbruikers, of
  - tussen gecertificeerde bedrijven die gewasbeschermingsmiddelen mogen verkopen aan eindverbruikers en Nederlandse eindgebruikers (telers).

- De belangrijkste bedrijven die in Nederland gewasbeschermingsmiddelen produceren en/of op de markt brengen zijn verenigd in de brancheorganisatie Nefyto. Nefyto kent 12 deelnemers, die samen 95 procent van de Nederlandse omzet in gewasbeschermingsmiddelen vertegenwoordigen. 136 bedrijven (tezamen 204 vestigingen) zijn gecertificeerd om gewasbeschermingsmiddelen te verhandelen (<https://www.stichtingcdg.nl/CDG-Register#>).
- Een heffing naar de mate van risico voor het milieu geeft een prikkel tot verminderd gebruik. Zonder differentiatie wordt ieder gebruik evenveel geraakt en wordt een overgang naar schonere methoden minder gestimuleerd. Differentiatie van heffing vereist kennis en kan leiden tot hogere uitvoeringskosten en administratieve lasten. De indeling in drie risicoprofielen van werkzame stoffen, die plaatsvindt bij de goedkeuring van werkzame stoffen kan een neutrale en objectieve grondslag zijn.

#### Effecten

##### Economie

- De maatregel verslechtert de concurrentiepositie van eindgebruikers (telers) ten opzichte van eindgebruikers in landen die geen heffing kennen op gewasbeschermingsmiddelen met een hoog risico profiel, zolang er nog onvoldoende alternatieve laag risico middelen op de markt zijn.
- De maatregel veroorzaakt op de korte termijn een lastenverhoging voor de telers. Zij kunnen niet zomaar overstappen op productiemethoden zonder (of met veel minder) gebruik van gewasbeschermingsmiddelen en kunnen daardoor de heffing niet vermijden. Daarnaast hebben telers vanwege een internationale markt en vanwege inkoopmacht van supermarkten beperkte mogelijkheden om de kosten van een heffing door te berekenen.

##### Budgettaire aspecten

De grondslag inclusief btw bedraagt in 2013 circa € 200 miljoen (SEO rapport 2013). Een heffing op alle middelen die de prijzen met gemiddeld 30% zou verhogen zou bij die grondslag leiden tot een opbrengst van circa € 60 miljoen. Uitgaande van een heffing op alleen middelen met een hoger risicoprofiel, zal de opbrengst lager worden.

##### Opbrengst in mln. euro

Omschrijving	2021	2022	Struc.	Struc in
Invoeren belasting gewasbeschermingsmiddelen	Ntb	Ntb	60	
Uitvoeringskosten BD	Ntb	Ntb	Ntb	

- Gezien de verwachte inelasticiteit in het gebruik van gewasbeschermingsmiddelen (zie milieueffecten) zullen de opbrengsten bij een heffing van 30% van de prijs relatief stabiel blijven. Hogere tarieven leiden tot meer gedragseffecten en gelijktijdig tot minder robuuste belastingopbrengsten.

##### Milieueffecten

- De omvang van de externe kosten van gewasbeschermingsmiddelen is onbekend. (Het SEO rapport uit 2013 verwijst naar onderzoek uit 2005 en noemt dat in VK en Duitsland de externe kosten in de orde grootte liggen van resp 31% en 36 % van de marktwaarde van gewasbeschermingsmiddelen). Sinds de inwerkingtreding van verordening (EU) 1107/2009 en richtlijn (EU) 128/2009 is er veel veranderd in het middelenpakket en het gebruik ervan.
- Het gebruik van gewasbeschermingsmiddelen is naar schatting redelijk prijsinelastisch. SEO heeft destijds becijferd (op basis van onderzoek uit de jaren '90) dat bij een heffing van 30% van de prijs van gewasbeschermingsmiddelen het gebruik zou kunnen afnemen in de orde van grootte van 3-15%. Voor een gebruiksvermindering van 25% moet de heffing minimaal 50% tot 250% bedragen. Er is echter nieuw onderzoek nodig om te bezien of het aandeel kosten voor gewasbeschermingsmiddelen ten opzichte van andere teeltkosten en de economische risico's die zijn gemoeid met verminderde plaag- en ziekte bestrijding nog steeds actueel zijn. Bovendien heeft het SEO onderzoek

	alleen betrekking op een algemene heffing en niet op een heffing van alleen middelen met een hoger risicoprofiel.
Overige effecten	
Uitvoeringsaspecten	<p>Stelselwijziging (nieuwe belasting).</p> <p>Voor alle nieuwe belastingen geldt dat deze moeten worden aangesloten op het inningssysteem. Aansluiting van nieuwe belastingen op de inningssystemen is in verband met de uitfasering van het ETM-systeem in ieder geval niet eerder mogelijk dan in 2023. Verder is het van groot belang dat een handhaafbare definitie wordt opgesteld, anders is een dergelijke belasting niet handhaafbaar. Een handhaafbare definitie lijkt te ontbreken, waardoor dit voorstel niet handhaafbaar is voor de Belastingdienst. Wellicht kan een alternatieve uitvoerder worden overwogen.</p>

## Overig

### Overig categorie 1 beleidsoptie fiscale vergroening

78. Verhogen afvalstoffenbelasting	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Het tarief van de afvalstoffenbelasting voor storten en verbranden wordt verhoogd.</li></ul>	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Sterkere beprijzing externe kosten.</li></ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Door verbranden en storten zwaarder te belasten, wordt het in beginsel aantrekkelijker om producten te hergebruiken en afvalstromen beter te sorteren en/of te recyclen.</li></ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	<ul style="list-style-type: none"><li>De belastingplichtigen voor de afvalstoffenbelasting (stortplaatsen, afvalverbranders en overbrengers naar het buitenland) zullen de hogere kosten in de regel doorbelasten aan de aanbieders van afvalstoffen (bedrijven en gemeenten).</li></ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>Afhankelijk van de maatvoering. Een verhoging van het huidige tarief ad. € 32,63 per ton met 10% leidt structureel naar verwachting tot een budgettaire opbrengst van € 16 mln.</li><li>Bij grotere maatvoeringen kunnen ook grotere gedragseffecten optreden die effect hebben op de budgettaire opbrengst.</li></ul>
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"><li>Als afvalstoffen niet worden verbrand of gestort maar hergebruikt of gerecycled, heeft dat in principe positieve milieueffecten. Je kunt denken aan minder afvalstoffen in de bodem, minder emissies, sterkere inzet op circulaire grondstoffenketens en minder eenmalig gebruik van primaire grondstoffen.</li></ul>
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"><li>Er kan ook sprake zijn van onbedoelde effecten, doordat recycling duurder wordt terwijl de productie van primaire grondstoffen vaak nu al goedkoper is. Bij recyclingprocessen blijven namelijk in de regel residuen over die belast verbrand of gestort worden. Hoewel een hogere afvalstoffenbelasting het ook aantrekkelijker maakt om die residuen verder te beperken, zijn er voor bepaalde residuen weinig of geen rendabele alternatieve verwerkingsmethoden beschikbaar. Een hogere afvalstoffenbelasting kan zo ook voor recycling kostprijsverhogend werken. Het stimuleren van investeringen in hoogwaardigere recycling technieken, zoals via de MIA/Vamil, kan dit mogelijke negatieve effect verkleinen.</li></ul>
Uitvoeringsaspecten	Parameterwijziging (jaaraanpassing)

## Overig categorie 2 beleidsoptie fiscale vergroening nader onderzoek

79. Grondwater sterker belasten in de leidingwaterbelasting	
Thema: Fiscale vergroening	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Invoering van een opslag in de belasting op leidingwater (BOL) van circa € 0,20 per m<sup>3</sup> leidingwater, als dat leidingwater afkomstig is van grondwater.</li></ul>	
<i>Doel</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Doel is internaliseren van milieukosten in de prijs van grondwater dat wordt gebruikt als leidingwater.</li></ul>	
<i>Achtergrond/rationale</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Met een opslag in de BOL voor grondwater wordt het verbruik van de eindige voorraad schoon grondwater sterker beprijsd.</li><li>De belasting kan worden vormgegeven als opslag in de leidingwaterbelasting. Met een tarief van circa € 0,20 per m<sup>3</sup> leidingwater is de opslag vergelijkbaar met het tarief van de in 2012 afgeschafte grondwaterbelasting, maar dan over maximaal dezelfde hoeveelheid per aansluiting als in de leidingwaterbelasting (300 m<sup>3</sup> per jaar). In 2014 is overigens het voordeel voor huishoudens van de afschaffing van de grondwaterbelasting feitelijk al ongedaan gemaakt door een verdubbeling van het BOL-tarief.</li><li>De maatregel houdt in dat als het geleverde leidingwater afkomstig is van grondwater, tegelijk met de BOL van € 0,348 (2020) een grondwateropslag wordt geheven van € 0,20 per m<sup>3</sup>. Bij enkele waterbedrijven wordt zowel grondwater als oppervlaktewater gebruikt. Voor die situatie kan worden gedacht aan een grens van tenminste 70% inzet grondwater voordat de opslag verschuldigd is. In de praktijk is bij dit percentage, waarbij ca. 5,5 miljoen aansluitingen in de heffing vallen, geen sprake van grensgevallen.</li><li>Voor huishoudens is de waterprijs in 2019 gemiddeld € 1,87 per m<sup>3</sup> (inclusief BOL en btw, en ook inclusief vastrecht en evt. precarioheffing omgerekend naar een gemiddeld gezinsverbruik van zo'n 93 m<sup>3</sup> per jaar). Exclusief BOL, btw en evt. precarioheffing is dat gemiddeld ca. € 1,32/ m<sup>3</sup>. De waterprijs verschilt regionaal overigens sterk. Inclusief belastingen en heffingen betalen huishoudens, omgerekend naar een gezinsverbruik van ca. 93 m<sup>3</sup>, prijzen die variëren van ca. € 1,48 tot ca. € 2,26 per m<sup>3</sup>.</li><li>Drinkwater uit grondwater is wel vaak, maar niet altijd, goedkoper dan oppervlaktewater dat sterker gezuiverd moet worden. Het tarief is van meer factoren afhankelijk. In de hogere prijs categorieën zitten ook waterbedrijven die grondwater gebruiken.</li><li>Er zou een vraagteken kunnen worden gezet bij het via belastingheffing verder verhogen van de prijs van drinkwater, afgezet tegen het maatschappelijke uitgangspunt dat drinkwater een primaire basisbehoefte is die voor iedereen beschikbaar moet zijn. Voor water geldt weliswaar het verlaagde btw-tarief maar dat is recent verhoogd naar 9%, en daarnaast wordt al de in 2014 verdubbelde leidingwaterbelasting geheven (tarief 2020 is €0,348/ m<sup>3</sup>).</li><li>De vraag is ook hoe aan kleinverbruikers kan worden uitgelegd dat zij bovenop de verdubbeling van de BOL in 2014 en de verhoging van het btw-tarief naar 9% in 2019 een grondwateropslag moeten gaan betalen, terwijl grootverbruikers feitelijk buiten schot blijven. Dit wringt temeer omdat bedrijven in industrie en landbouw jaarlijks vrijwel gratis grote hoeveelheden grondwater onttrekken waarvoor de opslag niet zou gelden.</li></ul>	
<i>Effecten</i>	
Economie	<ul style="list-style-type: none"><li>De verwachting is dat de maatregel geen of zeer beperkt economische effecten heeft. De opslag zou nauwelijks gevolgen hebben voor het bedrijfsleven, omdat per aansluiting maar 300 m<sup>3</sup> leidingwater in de heffing wordt betrokken. Bij € 0,20 per m<sup>3</sup> is de opslag maximaal € 60 per jaar.</li></ul>
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>Uit recente cijfers van de Vereniging van Waterbedrijven in Nederland (VEWIN) blijkt dat circa 2/3 van de totale drinkwaterproductie uit grondwater (incl. oevergrondwater) bestaat. Daarnaast blijkt dat er in 2018 ruim 8 miljoen leidingwateraansluitingen waren. Het totaal aantal aansluitingen waarvoor de heffing zal gelden wordt derhalve ingeschat op 5,5 miljoen.</li><li>Uitgaande van 5,5 miljoen aansluitingen, een tarief van € 0,20 per m<sup>3</sup> en een gemiddeld aangenomen jaarlijks verbruik van huishoudens van 93 m<sup>3</sup> en bedrijven van minimaal 300 m<sup>3</sup> drinkwater bedraagt de totaalopbrengst van de heffing ongeveer 120 miljoen euro per jaar.</li></ul>

	Opbrengst in mln euro					
	Omschrijving	2021	2022	2023	Struc in	
					2030	
	<b>Grondwatertarief in leidingwaterbelasting</b>	120	120	120	120	2030
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>Een opslag van 20 cent per m<sup>3</sup> met een plafond van 300 m<sup>3</sup> heeft naar verwachting nauwelijks of geen directe milieueffecten. Door de inelastische vraag is er geen sprake van een vergroenend effect in de vorm van minder gebruik van grondwater. Wel komt de schaarste van grondwater beter in de prijs tot uiting.</li> <li>Schoon grondwater is een steeds schaarser wordende bron. Enerzijds leidt de onttrekking van schoon grondwater ertoe dat met chemicaliën en bestrijdingsmiddelen vervuild oppervlaktewater sneller doordringt in de ondergrond. De zuiveringskosten voor leidingwater uit schoon grondwater zijn relatief laag vergeleken met leidingwater uit gezuiverd oppervlaktewater, omdat grondwater nauwelijks hoeft te worden bewerkt. De schaarste en maatschappelijke waarde van de voorraden schoon grondwater komt daarbij onvoldoende tot uitdrukking in de prijs van drinkwater.</li> <li>Anderzijds is kwantitatief over het algemeen sprake van een redelijke balans tussen onttrekking en natuurlijke aanvulling van grondwater. Provincie en waterschap wegen mogelijke lokale negatieve effecten af in het kader van de vergunningverlening voor onttrekking. Wel is daarbij kwalitatief vaak sprake van een disbalans door de hoge gehalten bestrijdingsmiddelen, mest, bodemverontreiniging, geneesmiddelen e.d. die met de natuurlijke aanvulling van het grondwater doordringen in de diepere lagen.</li> <li>Bedrijven die zelf grondwater onttrekken (zo'n 20% van de onttrokken hoeveelheden) worden niet in de heffing betrokken. Binnen de landbouw wordt via een andere systematiek geregeld dat de milieubelasting vermindert en wordt gecompenseerd. Bijvoorbeeld door middel van productie-, nitraat- en fosfaatrechten.</li> <li>Met deze maatregel wordt één bepaalde groep verbruikers extra belast, namelijk kleinverbruikers waarvan het drinkwater wordt gewonnen uit grondwater. Doordat voor kleinverbruikers de basisvraag naar drinkwater inelastisch is, zal het verbruik van grondwater nauwelijks of niet dalen. Ook anderszins gaat een grondwaterheffing de verontreiniging van het grondwater niet tegen.</li> </ul>					
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>De opslag leidt tot een beperkte koopkrachtdaling van gemiddeld een kleine € 20 per gezin per jaar in gebieden met leidingwater uit grondwater, uitgaande van een gemiddeld verbruik van zo'n 93 m<sup>3</sup> per aansluiting per jaar.</li> </ul>					
Uitvoeringsaspecten	<p>Stelselwijziging.</p> <p>Eerder was er een nationale grondwaterbelasting, maar die is afgeschaft. Indien het gewenst is grondwater zwaarder te belasten, ligt het mogelijk meer voor de hand aan te sluiten bij de provinciale grondwaterheffing, de introductie van een grondwaterbelasting betekent voor de Belastingdienst de invoering van een nieuw middel. In ieder geval moet er daarbij rekening worden gehouden dat de aansluiting van nieuwe middelen op de inningssystemen zeker niet eerder mogelijk is dan vanaf 2023. Het precieze eerstvolgende moment van aansluiting kan alleen worden vastgesteld met een uitvoeringstoets.</p>					



## Overig categorie 3 Negatief oordeel

80. Belasting op (consumenten)vuurwerk																			
Thema: Fiscale vergroening																			
<i>Omschrijving van de maatregel</i>																			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Belastingplichtige: Verkoper vuurwerk (consumentenkoop)</li> <li>• Grondslag: Transactie van vuurwerk</li> <li>• Maatstaf van heffing: gewicht vuurwerk of hoeveelheid werkzame stof (of verkoopprijs)</li> <li>• Tarief: 30% op de inkoopprijs inclusief btw</li> </ul>																			
<i>Doel</i>																			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een nieuwe belasting op (consumenten)vuurwerk kan de negatieve effecten van vuurwerk beprijsen, namelijk met het gebruik gepaard gaande milieuschade en gezondheidsrisico's (inclusief medische - en verzuimkosten)</li> </ul>																			
<i>Achtergrond/rationale</i>																			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vuurwerk wordt zoals alle andere consumptieve uitgaven in Nederland belast met 21% btw. Een aanvullende belasting gebaseerd op de verkoopprijs is op grond van Europese regelgeving slechts onder bepaalde voorwaarden mogelijk.</li> <li>• De meest voor de hand liggende methodiek is een heffing op basis van een percentage van de verkoopprijs van het vuurwerk. De belasting wordt slechts geheven in de laatste fase, wetende het verkoop van vuurwerk door een verkoper aan de consument.</li> <li>• Vuurwerk kent een aantal negatieve effecten: zwerfafval, fijnstof, schade aan publiek/privaat eigendom en risico voor de volksgezondheid. Dat betekent dat als maatstaf van de heffing gekozen kan worden voor het gewicht van het vuurwerk of voor de hoeveelheid werkzame stof.</li> <li>• Een belasting op vuurwerk met als gevolg een hogere prijs zal enerzijds leiden tot een minder vuurwerkverkoop maar anderzijds tot een stijging van het gebruik van illegaal vuurwerk. Illegaal vuurwerk kent doorgaans hogere geluidsemissies en uitstoot van schadelijke stoffen. Bovendien betekent illegaal vuurwerk een groter risico voor de veiligheid en volksgezondheid.</li> <li>• De import van vuurwerk uit Duitsland en België en andere landen zal naar verwachting sterk stijgen wat zal leiden tot een verdere daling van de vuurwerkverkoop. Omdat vuurwerk met name op één moment in het jaar wordt gebruikt, is dit grenseffect naar verwachting zeer groot. Europese regelgeving verbiedt het invoeren van een belasting die tot extra grensformaliteiten leidt.</li> </ul>																			
<i>Effecten</i>																			
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een belasting op vuurwerk zal leiden tot gedragseffecten. Voor verkopers heeft dit tot gevolg dat minder inkomsten verkregen worden uit de verkoop van vuurwerk.</li> <li>• Een belasting op vuurwerk zal leiden tot een toename van administratieve lasten voor vuurwerkverkopers.</li> </ul>																		
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Door de naar verwachting relatief grote gedragseffecten, kan de grondslag en daarmee de belastingopbrengst afnemen. Vanaf een tarief van 30% op de inkoopprijs inclusief btw, kan worden gerekend met een gedragseffect van 20% of meer (uitgaande van een prijselasticiteit in absolute zin groter dan - 0,6). De opbrengst van de belasting bedraagt bij een tarief van 30% en een gedragseffect van 20% circa € 20 miljoen.</li> </ul> <p><b>Kosten (in mln. '+' is saldoerslechterend)</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Omschrijving</th> <th>2020</th> <th>2021</th> <th>2022</th> <th>Struc.</th> <th>Struc in</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><b>Belasting op vuurwerk</b></td> <td></td> <td>ntb</td> <td>ntb</td> <td>-20</td> <td>ntb</td> </tr> <tr> <td><b>Uitvoeringskosten BD</b></td> <td></td> <td>ntb</td> <td>ntb</td> <td>ntb</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Omschrijving	2020	2021	2022	Struc.	Struc in	<b>Belasting op vuurwerk</b>		ntb	ntb	-20	ntb	<b>Uitvoeringskosten BD</b>		ntb	ntb	ntb	
Omschrijving	2020	2021	2022	Struc.	Struc in														
<b>Belasting op vuurwerk</b>		ntb	ntb	-20	ntb														
<b>Uitvoeringskosten BD</b>		ntb	ntb	ntb															
Milieueffecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dalende consumptie kan leiden tot minder luchtvervuiling en zwerfafval</li> </ul>																		
Overige effecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indien de belasting op vuurwerk gepaard gaat met een verminderd gebruik van vuurwerk, dan zullen ook andere externaliteiten afnemen, zoals medische kosten als gevolg van het verminderde gebruik van vuurwerk.</li> </ul>																		
Uitvoeringsaspecten	<p>Stelselwijziging (nieuwe belasting).</p> <p>Voor alle nieuwe belastingen geldt dat deze moeten worden aangesloten op het inningssysteem. Aansluiting van nieuwe belastingen op de inningssystemen is in verband met de uitfasering van het ETM-systeem in</p>																		

ieder geval niet eerder mogelijk dan in 2023. Verder is het van groot belang dat een handhaafbare definitie wordt opgesteld, anders is een dergelijke belasting niet handhaafbaar. Een handhaafbare definitie lijkt te ontbreken, waardoor dit voorstel niet handhaafbaar is voor de Belastingdienst. Wellicht kan een alternatieve uitvoerder worden overwogen.

## Belasten van vermogen

### 81. Eigen woning naar box 3 met generieke vrijstelling gelijk aan de gemiddelde WOZ-waarde

<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Neutrale behandeling van het vermogen in de eigen woning

#### Omschrijving van de maatregel

- Volledige afbouw van HRA-EWF en daarna overhevelen naar box 3. Daarbij wordt een generieke vrijstelling gegeven voor zowel kopers als huurders van de gemiddelde woningprijs per huishouden van circa € 300.000 (of ongeveer € 14.500 heffingvrij vermogen in het nieuwe stelsel).
- Hierdoor ontstaat er vanuit nationaal beleid een vrijwel volledig eigendomsneutrale fiscale behandeling tussen koop en huur. Aanvullend is belangrijk dat een generieke aflossingseis van ten minste 50% geborgd blijft.

#### Transitiepad

- Om de overgang zo soepel mogelijk te laten verlopen, stellen we voor om eerst de eigen woning versneld te 'defiscaliseren'. Uit de evaluatie van Panteia (2019) blijkt dat onder meer de dertigjaarstermijn (die aangrijpt vanaf 2031) voor de Belastingdienst complex zal worden in de uitvoering.
- Dit probleem wordt voorkomen als de hypotheekrenteaftrek daarvoor is uitgefaseerd. Vandaar het voorstel om dit in 2030 te bereiken, zie onderstaand pad. Daarbij merken we wel op dat een optioneel pad – geleidelijk het EWF-tarief te verhogen boven bijvoorbeeld € 300.000 economisch gezien beter is (zie VK3).
- Tegelijkertijd heeft een dergelijk pad wel als nadeel dat het transitiepad complexer is (er moet een structuurwijziging worden gedaan in het EWF).

Jaar	HRA	t.o.v basispad	EWF voorstel (nieuw)	t.o.v. basispad
2020	46%	=	0,60%	=
2021	43%	=	0,50%	=
2022	38%	-2,00%	0,50%	0,00%
2023	33%	-4,10%	0,40%	-0,05%
2024	28%	-9,10%	0,40%	-0,05%
2025	23%	-14,10%	0,30%	-0,10%
2026	18%	-19,10%	0,25%	-0,05%
2027	13%	-24,10%	0,20%	-0,20%
2028	8%	-29,10%	0,10%	-0,30%
2029	3%	-34,10%	0,00%	-0,40%
2030	0%	-37,10%	0,00%	-0,40%
Struc	0%	-37,10%	0,00%	-0,40%

- Daarna wordt de eerste eigen woning overgeheveld naar box 3. Ten aanzien van box 3 wordt er momenteel wetgeving voorbereid om het nieuwe stelsel te implementeren.<sup>41</sup> Dit fiche gaat verder uit van het huidige stelsel, maar is ook inpasbaar in het nieuwe stelsel.

Bij de overheveling is het van belang om dit te laten verlopen met zo min mogelijk schokken op de woningmarkt. Daarom stellen we een stapsgewijze transitiefase voor van tien jaar voor de periode van 2031 tot en met 2040:

- In 2031 wordt het rendement op de eigen woning (geschat op circa 4,1% door het CPB) voor 1/10 belast in box 3 (0,41%). In jaar 2 voor 2/10, zodat het structureel is in 2040.

<sup>41</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2019/09/06/kamerbrief-aanpassing-box-3-brief>

- Het heffingvrij vermogen wordt per huishouden stapsgewijs verhoogd met eenzelfde gewicht van jaarlijks 1/10 tot 10/10 (volledig) in 2040. In 2031 bedraagt de verhoging van het heffingvrij vermogen circa € 30.000 per huishouden en € 300.000 in 2040.

#### **Transitiepad en vormgeving aflossingseis (na afschaffen HRA)**

- De afbouw van de renteaftrek eigen woning gaat, al voor volledig afbouw naar 0% is gerealiseerd, de fiscale prikkel beëindigen om een volledig aflossende hypotheek te nemen. Hierdoor zullen naar verwachting meer consumenten kiezen voor een (deels) aflossingsvrije hypotheek.
- De hoogte van het heffingvrij vermogen in box 3 (gelijk aan de gemiddelde woningprijs) heeft als voordeel dat er een beperkte prikkel is om de hypotheekschuld niet volledig af te lossen. Immers, indien ze extra aflossen tot dit bedrag hoeven ze nog geen belasting te betalen in box 3. Zie rekenvoorbeelden verderop in dit fiche voor concrete situaties.
- Bezien dient te worden of en op welk moment na afbouw van de HRA een niet-fiscale aflossingseis in regelgeving zal worden opgenomen. Nu is in de Gedragscode Hypothecaire Financieringen van de Nederlandse Vereniging van Banken opgenomen dat een aflossingsvrije hypotheek maximaal voor een bedrag van 50% van de marktwaarde van de woning mag worden afgesloten.
- Een aflossingseis lager dan 100% (bijvoorbeeld 50%) brengt als voordeel met zich mee dat consumenten meer ruimte hebben om over hun levensloop zelf een keuze te maken tussen consumptie of besparingen. Bij volledige aflossing zullen sommige groepen, in combinatie met hun pensioenopbouw, teveel sparen. Tevens worden de maandlasten voor huishoudens – met name starters - over de eerste dertig jaar van hun hypotheeklening lager, wat bijdraagt aan een betere betaalbaarheid van koopwoningen.
- Er kleven ook nadelen aan een aflossingseis die lager ligt dan 100%. Bij een gedeeltelijk aflossingsvrije hypotheek betalen consumenten lagere maandlasten, maar wordt over de gehele looptijd meer voor de hypotheek betaald. Ook zal de consument bij het huidige aflosschema over 30 jaar in een langzamer tempo dan nu de LTV-ratio afbouwen, waardoor het restschuldrisico toeneemt.
- Bij een lagere aflossingseis ontstaan daarnaast drie verschillende groepen hypotheekhouders met verschillende rechten en plichten jegens de aanbieder 1) de groep vóór 2013 met een hypotheek tot 100% aflossingsvrij 2) de groep na 2013 met een hypotheek waarvan 100% wordt afgelost, en 3) de nieuwe groep (in dit voorstel na 2030) met een lagere aflossingsverplichting.

#### **Achtergrond/rationale**

- De fiscale behandeling van de eigenwoning is niet ondoelmatig, complex en mist een eenduidig eindbeeld. Deze variant bevat een eindbeeld.

#### **Effecten**

##### **Economie**

##### *Toegankelijkheid/betaalbaarheid van de woningmarkt:*

Toegankelijkheid van starters wordt verbeterd door structureel minder hoge woningprijzen en de generieke terugsluis door de opbrengst bij zeer vermogende huishoudens in box 3. Het effect is wel afhankelijk van de terugsluis. Door de lagere hypotheekrenteaftrek zal de maximale leencapaciteit per inkomen iets teruggaan, omdat in de bepaling van de leencapaciteit de renteaftrek wordt meegenomen. Betaalbaarheid voor starters en huurders (met name in de vrije sector) zal verbeteren, betaalbaarheid voor vermogende eigenwoningbezitters neemt af.

De huizenprijzen groeien als gevolg van de maatregel volgens doorrekeningen van het CPB minder sterk ten opzichte van het basispad tot 2025 (per saldo +5%, -10% ten opzichte van het basispad van +15%). Daarnaast wordt een doelmatigheidswinst behaald voor de hele Nederlandse economie van jaarlijks structureel € 3,2 miljard.

*Kwaliteit van de woningvoorraad en leefomgeving:* de fiscale stimulering van eigenwoningbezit neemt per saldo af. Daardoor zal de

	<p>samenstelling van de woningvoorraad veranderen, met een lichte verschuiving van koop- naar vrije-huurwoningen. Ook verbetert de doorstroming op de woningmarkt, doordat fiscale verstoringen die huishoudens stimuleren relatief groot te (blijven) wonen, worden weggenomen.</p> <p><i>Stabiliteit van de huizenmarkt en economie:</i> de fiscale stimulans om de eigen woning met schuld te financieren wordt per saldo kleiner. Een geringer aandeel schuldfinanciering draagt bij aan een stabielere huizenmarkt en economie. Anderzijds ontstaat er wel een prikkel voor het aangaan van aflossingsvrije schulden.</p>																																
<p><b>Begroting</b></p>	<p>Budgetneutraal. Een intensivering of ombuiging is ook een mogelijkheid.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>In de eerste plaats is er de opbrengst van het uitfaseren van de HRA en het EWF in box 1. Dit levert in 2025 € 2,7 miljard op en structureel circa € 3,1 miljard (zie onderstaande tabel).</li> </ul> <table border="1" data-bbox="541 723 1401 1081"> <thead> <tr> <th>Jaar</th> <th>HRA (idem)</th> <th>EWF</th> <th>Saldo (terugsluis)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2020</td> <td>0</td> <td>0</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2021</td> <td>0</td> <td>0</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2022</td> <td>148</td> <td>0</td> <td>148</td> </tr> <tr> <td>2023</td> <td>888</td> <td>-271</td> <td>617</td> </tr> <tr> <td>2024</td> <td>2046</td> <td>-285</td> <td>1761</td> </tr> <tr> <td>2025</td> <td>3259</td> <td>-606</td> <td>2653</td> </tr> <tr> <td>(2042/2048)</td> <td>5820*</td> <td>-2951**</td> <td>3090</td> </tr> </tbody> </table> <p>* Uitgaande van een gemiddelde uitstaande hypotheekrente van structureel 3%</p> <p>** De zogenoemde 'villabelasting' blijft in stand</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Een aanvullende per saldo budgettaire opbrengst van ca jaarlijks <b>structureel € 1,7 mrd</b> in box 3.</li> <li>De totale budgettaire opbrengst structureel is daarmee 4,8 miljard.</li> </ul>	Jaar	HRA (idem)	EWF	Saldo (terugsluis)	2020	0	0		2021	0	0		2022	148	0	148	2023	888	-271	617	2024	2046	-285	1761	2025	3259	-606	2653	(2042/2048)	5820*	-2951**	3090
Jaar	HRA (idem)	EWF	Saldo (terugsluis)																														
2020	0	0																															
2021	0	0																															
2022	148	0	148																														
2023	888	-271	617																														
2024	2046	-285	1761																														
2025	3259	-606	2653																														
(2042/2048)	5820*	-2951**	3090																														
<p><b>Overig</b></p>	<p><u>Rekenvoorbeelden:</u></p> <p><u>Rekenvoorbeeld 1:</u> Een huishouden met een eigen woning van € <b>300.000</b> zonder hypotheekschuld betaalt volgens de huidige ingezette regelgeving op termijn (zodra de regeling Hillen volledig is uitgefaseerd) € <b>45 per maand</b> aan eigenwoningforfait (EWF).<sup>42</sup> In de nieuwe situatie wordt aanvullend de eerste € 300.000 vrijgesteld. Zijn nieuwe maandlasten gaan dan naar € <b>0</b>.</p> <p><u>Voorbeeld 2:</u> Een huishouden in dezelfde situatie als voorbeeld 1, maar dan voor een volledig afgeloste woning van € <b>500.000</b> zal op termijn € <b>75 per maand</b><sup>43</sup> betalen aan EWF. In de nieuwe situatie wordt de eerste € 300.000 vrijgesteld. Over de resterende € 200.000 is dan belasting in box 3 verschuldigd van circa € <b>250 per maand</b> als gevolg van de box 3-heffing. Daar staat tegenover dat de lasten in box 1 afnemen door de terugsluis van de extra belastingopbrengsten. Of dit huishouden per saldo meer of minder belasting gaat betalen, hangt af van de exacte vormgeving van de terugsluis.</p>																																

<sup>42</sup> € 300.000 \* EWF-tarief (0,45%) \* marginaal tarief (circa 40%)/12.

<sup>43</sup> € 500.000 \* EWF-tarief (0,45%) \* marginaal tarief (circa 40%)/12.

	<p><u>Voorbeeld 3:</u>  Een huishouden met een volledig afgeloste woning van € 1.500.000 betaalt op termijn circa € 550 per maand<sup>44</sup> aan EWF. In de nieuwe situatie wordt de eerste € 300.000 vrijgesteld. Over de resterende € 1.200.000 is dan een bedrag verschuldigd van circa 1,35%. Zijn maandlasten gaan dan naar circa € 1350. Daar staat tegenover dat de lasten in box 1 afnemen door de terugsluis van de extra belastingopbrengsten. De groep met een zeer hoog opgebouwd vermogen zal vermoedelijk wel zwaarder worden belast dan in de huidige situatie.</p> <p>Er dient te worden bekeken hoe om te gaan met oude kapitaalverzekeringen eigen woning. Eventueel kan deze groep worden vrijgesteld.</p>
<p><b>Uitvoeringsaspecten</b></p>	<p><u>Inwerkingtreding transitiepad</u>  Het transitiepad naar defiscalisering in 2030 betreft een structuurwijziging in box 1 en kan daarom pas worden ingevoerd per 2022 indien bekend in september 2020. Daarna kan vanaf 2031 box 3 worden aangepast conform voorstel.</p> <p>Positief voor de uitvoering is dat er geen administratie hoeft te worden opgebouwd ten aanzien van de dertigjaarstermijn die inwerking treedt op 2031.</p> <p><u>Structureel</u>  Behoorlijke verlichting uitvoeringslasten, vooral vanwege vervallen tariefmaatregel (bijtelling) fiscale aflossingseis, dertigjaarstermijn en bijleenregeling.</p>

<sup>44</sup> (€ 1.000.000 \* 0,45%\*circa 40% marginaal tarief + 500.000 \*2,35% \*40%/12)

## 82. Versneld afbouwen HRA en EWF (naar een vorm van 'defiscaliseren'), borgen aflossingseis

**Thema** Belasten van vermogen

**Doel** Neutrale behandeling van het vermogen in de eigen woning

### Omschrijving van de maatregel

- Verlaging van de maximale renteaftrek eigen woning gaat in versneld tempo met 5%-punt per jaar vanwege de zeer lage rente in het volgende afbouwpad. Tevens is er directe terugsluis in vorm van een lager EWF en terugsluis in IB, zodat in 2030 de renteaftrek eigen woning is afgeschaft. Hoe vervolgens om te gaan met de resterende EW-schuld en de villabelasting kan nader worden bepaald, hierin is er een aantal keuzes te maken (zie bullets onder de tabel). Aanvullend is belangrijk dat een generieke aflossingseis van ten minste (70%) geborgd blijft.
- Uit de evaluatie van Panteia (2019) blijkt dat onder meer de dertigjaarstermijn (die aangrijpt vanaf 2031) voor de Belastingdienst complex zal worden in de uitvoering. Dit probleem wordt voorkomen als de hypotheekrenteaftrek voor die tijd is uitgefaseerd. Vandaar het voorstel om dit in 2030 te bereiken, zie onderstaand pad:

Jaar	HRA	t.o.v basispad	EWF	t.o.v. basispad
2020	46%	=	0,60%	=
2021	43%	=	0,50%	=
2022	38%	-2,00%	0,50%	0,00%
2023	33%	-4,10%	0,40%	-0,05%
2024	28%	-9,10%	0,40%	-0,05%
2025	23%	-14,10%	0,30%	-0,10%
2026	18%	-19,10%	0,25%	-0,05%
2027	13%	-24,10%	0,20%	-0,20%
2028	8%	-29,10%	0,10%	-0,30%
2029	3%	-34,10%	0,00%	-0,40%
2030	0%	-37,10%	0,00%	-0,40%
Struc	0%	-37,10%	0,00%	-0,40%

Aandachtspunt bij uitwerking richting een 'eindbeeld' (exacte vormgeving kan hierbij later worden bepaald):

- Het wel of niet instandhouden van de zogenoemde 'villabelasting'. Voor woningen boven de circa 1 miljoen euro geldt een hoger EWF-tarief (2,35%). In de doorrekening van het CPB bij de BMH is ervoor gekozen om deze belasting nog te laten bestaan. Hierbij is er een afruil tussen enerzijds een vereenvoudiging van het stelsel (volledig de eigen woning halen uit box 1) versus een eventuele wens tot herverdeling.
- Een alternatieve keuze zou kunnen zijn om de woningen die vallen onder de 'villabelasting' over te hevelen naar box 3, met een vergelijkbare belastingdruk.
- De keuze om de eigenwoningsschuld volledig buiten de fiscaliteit houden ('zuivere defiscalisering'), of - vooral vanwege uitvoeringsaspecten - de schuld over te hevelen naar box 3 (waar deze net als andere schulden kan worden opgevoerd als een aftrek).

### Transitiepad en vormgeving aflossingseis (na afschaffen HRA)

- Van belang is dat de fiscale behandeling in zichzelf geen prikkel bevat om de hypotheekschuld grotendeels niet af te lossen. Dat wordt geborgd in dit fiche. Vervolgens zal tijdens het afbouwtraject richting volledige uitfasering van de HRA, de fiscale prikkel verdwijnen om een volledig aflossende hypotheek te nemen.
- Bezien dient te worden of en op welk moment een aflossingseis in regelgeving dient te worden opgenomen. Nu is in de Gedragscode Hypothecaire Financieringen van de Nederlandse Vereniging van Banken opgenomen dat een aflossingsvrije hypotheek maximaal voor een bedrag van 50% van de marktwaarde van de woning mag worden afgesloten.

- Een aflossingsseis lager dan 100% (bijvoorbeeld 70%<sup>45</sup>) brengt als voordeel met zich mee dat consumenten meer ruimte hebben om over hun levensloop zelf een keuze te maken tussen consumptie of besparingen. Bij volledige aflossing zullen sommige groepen, in combinatie met hun pensioenopbouw, teveel sparen. Tevens worden de maandlasten voor huishoudens – met name starters - over de eerste dertig jaar van hun hypotheeklening lager, wat bijdraagt aan een betere betaalbaarheid van koopwoningen. De leencapaciteit blijft wel gelijk.
- Er kleven ook nadelen aan een aflossingsseis die lager ligt dan 100%. Bij een gedeeltelijk aflossingsvrije hypotheek betalen consumenten lagere maandlasten maar wordt over de gehele looptijd meer voor de hypotheek betaald. Ook zal de consument bij het huidige aflossingschema over 30 jaar in een langzamer tempo dan nu de LTV-ratio afbouwen, waardoor het restschuldrisico toeneemt.
- Bij een lagere aflossingsseis ontstaan daarnaast drie verschillende groepen hypotheekhouders met verschillende rechten en plichten jegens de aanbieder 1) de groep vóór 2013 met een hypotheek tot 100% aflossingsvrij 2) de groep na 2013 met een hypotheek waarvan 100% wordt afgelost en 3) de nieuwe groep (in dit voorstel na 2030) met een lagere aflossingsverplichting.

#### Achtergrond/rationale

- De fiscale behandeling van de eigenwoning is niet ondoelmatig, complex en mist een eenduidig eindbeeld. Deze variant bevat een eindbeeld.

#### Effecten

##### Economie

*Toegankelijkheid/betaalbaarheid van de woningmarkt:* Toegankelijkheid voor starters wordt verbeterd door structureel minder hoge woningprijzen, maar anderzijds is er minder hypotheekrenteaftrek. Door de lagere hypotheekrenteaftrek zal de maximale leencapaciteit per inkomen iets teruggaan, omdat in de bepaling van de leencapaciteit de renteaftrek wordt meegenomen. De exacte vormgeving van deze terugsluis is een politieke keuze. Wanneer beoogd wordt met name koopstarters te ondersteunen, ligt een terugsluis in de richting van lage en/of middeninkomens voor de hand.

De huizenprijzen groeien als gevolg van de maatregel volgens doorrekeningen CPB minder sterk ten opzichte van het basispad tot 2025 (per saldo +8%, -7% ten opzichte van het basispad van +15%). Daarnaast wordt een doelmatigheidswinst behaald voor de hele Nederlandse economie van jaarlijks structureel € 2 miljard.

*Kwaliteit van de woningvoorraad en leefomgeving:* de fiscale stimulering van eigenwoningbezit neemt per saldo af. Daardoor zal de samenstelling van de woningvoorraad veranderen, met een lichte verschuiving van koop- naar vrije-huurwoningen.

*Stabiliteit van de huizenmarkt en economie:* de fiscale stimulans om de eigen woning met schuld te financieren wordt per saldo kleiner. Een geringer aandeel schuldfinanciering draagt bij aan een stabielere huizenmarkt en economie.

##### Begroting

Budgetneutraal. **De totale opbrengst van deze maatregelen wordt vervolgens teruggesluisd in de IB, conform onderstaande tabel.** De exacte vormgeving van deze terugsluis is een politieke keuze. Wanneer beoogd wordt met name koopstarters te ondersteunen, ligt een terugsluis in de richting van lage en/of middeninkomens voor de hand.

Jaar	HRA (idem)	EFW	Saldo (terugsluis)
2020	0	0	
2021	0	0	

<sup>45</sup> Wel hoger dan de 50% bij de eigendomsneutrale behandeling in box 3, in dit fiche blijft er immers nog een impliciete fiscale stimulans op eigenwoningsschulden.



	2022	148	0	148
	2023	888	-271	617
	2024	2046	-285	1761
	2025	3259	-606	2653
	(2042/2048)	5820*	-2951**	3090***
	<p>* Uitgaande van een gemiddelde uitstaande hypotheekrente van structureel 3%</p> <p>** De zogenoemde 'villabelasting' blijft in stand</p> <p>*** Bij deze vormgeving is gerekend met een aftrek van de eigenwoningschuld in box 3. Indien de schuld volledig buiten de fiscale behandeling blijft, is de opbrengst € 4,4 miljard.</p>			
<b>Overig</b>				
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p><u>Op korte termijn</u> De maatregel is een structuurwijziging en kan vandaar pas worden ingevoerd per 2022 indien bekend in september 2020. Positief voor de uitvoering is dat er geen administratie hoeft te worden opgebouwd ten aanzien van de dertigjaarstermijn die inwerking treedt op 2031.</p> <p><u>Structureel</u> Aanzienlijke verlichting uitvoeringslasten, vooral vanwege vervallen tariefmaatregel (bijtelling) fiscale aflossingseis, dertigjaarstermijn en bijleenregeling.</p>			

**83. Afbouw HRA en EWF in huidig pad (in 2036 uitgefaseerd), borgen aflossingseis (70%)****Thema** Belasten van vermogen**Doel** Neutrale behandeling van het vermogen in de eigen woning**Omschrijving van de maatregel**

- Verlaging van de maximale renteaftrek eigen woning gaat in huidig tempo met 3%-punt per jaar en eerste opbrengst volgt in vorm van directe terugsluis EWF en daarna terugsluis in IB.
- Nadeel van deze optie ten opzichte van VK2A is dat de dertigjaarstermijn vanaf 2031 nog moet worden gehandhaafd. Anderzijds kunnen de inkomenseffecten per jaar iets kleiner uitvallen.

Jaar	HRA	t.o.v basispad	EWF	t.o.v. basispad
2020	46%	=	0,60%	=
2021	43%	=	0,50%	=
2022	40%	=	0,50%	=
2023	37%	=	0,45%	=
2024	34%	-3%	0,45%	=
2025	31%	-6%	0,40%	0,00%
2026	28%	-9%	0,35%	0,05%
2027	25%	-12%	0,30%	0,10%
2028	22%	-15%	0,25%	0,15%
2029	19%	-18%	0,20%	0,20%
2030	16%	-21%	0,20%	0,20%
2031	13%	-24%	0,15%	0,25%
2032	10%	-27%	0,10%	0,30%
2033	7%	-30%	0,10%	0,30%
2034	4%	-33%	0,05%	0,35%
2035	1%	-36%	0,00%	0,40%
2036	0%	-37%	0,00%	0,40%
Struc	0%	-37%	0%	0,40%

**Achtergrond/rationale**

- De fiscale behandeling van de eigenwoning is niet ondoelmatig, complex en mist een eenduidig eindbeeld. Deze variant bevat een eindbeeld.

**Effecten****Economie**

*Toegankelijkheid/betaalbaarheid van de woningmarkt:* Toegankelijkheid voor starters wordt verbeterd door structureel minder hoge woningprijzen, maar anderzijds is er minder hypotheekrenteaftrek. Door de lagere hypotheekrenteaftrek zal de maximale leencapaciteit per inkomen iets teruggaan, omdat in de bepaling van de leencapaciteit de renteaftrek wordt meegenomen. De exacte vormgeving van deze terugsluis is een politieke keuze. Wanneer beoogd wordt met name koopstarters te ondersteunen, ligt een terugsluis in de richting van lage en/of middeninkomens voor de hand.

De huizenprijzen groeien als gevolg van de maatregel volgens doorrekeningen CPB minder sterk ten opzichte van het basispad tot 2025 (per saldo +8%, -7% ten opzichte van het basispad van +15%). Daarnaast wordt een doelmatigheidswinst behaald voor de hele Nederlandse economie van jaarlijks structureel € 2 miljard.

*Kwaliteit van de woningvoorraad en leefomgeving:* de fiscale stimulering van eigenwoningbezit neemt per saldo af. Daardoor zal de samenstelling van de woningvoorraad veranderen, met een lichte verschuiving van koop- naar vrije-huurwoningen.

*Stabiliteit van de huizenmarkt en economie:* de fiscale stimulans om de eigen woning met schuld te financieren wordt per saldo kleiner. Een geringer

	aandeel schuldfinanciering draagt bij aan een stabielere huizenmarkt en economie.																																
<b>Begroting</b>	<p>Budgetneutraal.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Jaar</th> <th>HRA</th> <th>EWF</th> <th>Saldo (terugsluis)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2020</td> <td>=</td> <td>=</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>2021</td> <td>=</td> <td>=</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>2022</td> <td>=</td> <td>=</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>2023</td> <td>=</td> <td>=</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>2024</td> <td>693</td> <td>=</td> <td>693</td> </tr> <tr> <td>2025</td> <td>1386</td> <td>=</td> <td>1386</td> </tr> <tr> <td>Structureel (2042/2048)</td> <td>5820*</td> <td>-2951**</td> <td>3090***</td> </tr> </tbody> </table> <p>* Uitgaande van een gemiddelde uitstaande hypotheekrente van structureel 3%  ** De zogenoemde 'villabelasting' blijft in stand  *** Bij deze vormgeving is gerekend met een aftrek van de eigenwoningschuld in box 3. Indien de schuld volledig buiten de fiscale behandeling blijft, is de opbrengst € 4,4 miljard.</p>	Jaar	HRA	EWF	Saldo (terugsluis)	2020	=	=	0	2021	=	=	0	2022	=	=	0	2023	=	=	0	2024	693	=	693	2025	1386	=	1386	Structureel (2042/2048)	5820*	-2951**	3090***
Jaar	HRA	EWF	Saldo (terugsluis)																														
2020	=	=	0																														
2021	=	=	0																														
2022	=	=	0																														
2023	=	=	0																														
2024	693	=	693																														
2025	1386	=	1386																														
Structureel (2042/2048)	5820*	-2951**	3090***																														
<b>Overig</b>																																	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p><u>Op korte termijn</u>  De maatregel is een structuurwijziging en kan vandaar pas worden ingevoerd per 2022 indien bekend in september 2020.  Nadeel ten opzichte van pakket 2A is dat er nog wel een administratie moet worden opgebouwd ten aanzien van de dertigjaarstermijn die inwerking treedt op 2031.</p> <p><u>Structureel</u>  Zeer aanzienlijke verlichting uitvoeringslasten, vooral vanwege vervallen tariefmaatregel (bijtelling) fiscale aflossingseis en bijleenregeling.</p>																																

#### 84. Bevriezing EWF op 0,6% en verhoging EWF voor woningen boven € 300.000

**Thema**

Belasten van vermogen

**Doel**

Neutrale behandeling van het vermogen in de eigen woning

**Omschrijving van de maatregel**

- Volgens het woningmarktmodel van het CPB is de voornaamste subsidie dat de vermogenscomponent van de woning via het EWF veel minder zwaar wordt belast dan vermogen in box 3. Grosso modo is de vermogensbelasting in box 3 ruim 1,2%, terwijl het EWF-tarief met circa 0,40% maal 40% marginaal tarief met gemiddeld circa 0,16% aan belastingdruk relatief laag is.
- Om dit verschil te verkleinen, wordt het EWF-tarief bevroren op het niveau van 2020 en daarnaast worden de woningen tot € 300.000 en boven 1 miljoen wat meer in lijn gebracht met het (huidige en toekomstige) tarief in box 3. Het niveau van de hypotheekrenteaftrek blijft ongewijzigd. Bij een lagere renteaftrek kan, gegeven de huidige lage actuele rente, de prikkel ontstaan om vaker een aflossingsvrije hypotheeklening aan te gaan zonder renteaftrek, die wel kwalificeert in box 3 (en daar mogelijk voor een vermogende groep fungeert als aftrek).
- Voorts baant dit fische ook een weg om na een volgende kabinetsperiode eventueel de eigen woning op termijn over te brengen naar box 3. De opbrengst wordt vervolgens budgetneutraal teruggesluisd in de inkomstenbelasting.

De uitfasering van de regeling in Hillen in 30 jaar blijft overigens ongewijzigd.

Jaar	EWF-basispad	Woningen tot € 300.000	T.o.v. basispad	EWF-tarief voor woningen boven € 300.000*	T.o.v. basispad
2020	0,60%	0,60%	=	0,60%	=
2021	0,50%	0,60%	+0,1%	0,60%	+0,10%
2022	0,50%	0,60%	+0,10%	0,70%	+0,20%
2023	0,45%	0,60%	+0,15%	0,80%	+0,35%
2024	0,45%	0,60%	+0,15%	0,90%	+0,45%
2025	0,40%	0,60%	+0,20%	1%	+0,60%

\* Optioneel kan ook de zogenoemde 'villabelasting worden verhoogd. Met 2,35% maal toptarief (49,5%) is deze echter al grosso modo vergelijkbaar met de belastingdruk in box 3.

**Achtergrond/rationale**

- De fiscale behandeling van de eigenwoning is niet ondoelmatig, complex en mist een eenduidig eindbeeld. Deze variant bevat een eindbeeld.

**Effecten****Economie**

*Toegankelijkheid/betaalbaarheid van de woningmarkt:* De fiscale stimulans op het eigenwoningbezit neemt af. Dit leidt tot een lagere stijging van de huizenprijzen. De exacte vormgeving van deze terugsluis is een politieke keuze. Wanneer beoogd wordt met name koopstarters te ondersteunen, ligt een terugsluis in de richting van lage en/of middeninkomens voor de hand.

De huizenprijzen groeien als gevolg van de maatregel volgens doorrekeningen CPB minder sterk ten opzichte van het basispad tot 2025 (per saldo +14,2%, -0,8% ten opzichte van het basispad van +15%). Daarnaast wordt een doelmatigheidswinst behaald voor de hele Nederlandse economie van jaarlijks structureel € 0,3 miljard.

*Kwaliteit van de woningvoorraad en leefomgeving:* geen effect verwacht.

*Stabiliteit van de huizenmarkt en economie:* Beperking huizenprijseffecten bevordert de stabiliteit gegeven de huidige krappe markt

<b>Begroting</b>	<p>Budgetneutraal.</p> <p>In 2025 is de budgettaire opbrengst € 2,7 miljard en structureel € 3,6 miljard. De opbrengst wordt teruggesluisd in box 1.</p> <p>De huizenprijzen groeien als gevolg van de maatregel volgens doorrekeningen CPB minder sterk ten opzichte van het basispad (per saldo +14,2%, -0,8% ten opzichte van het basispad van +15%). Daarnaast wordt een doelmatigheidswinst behaald voor de hele Nederlandse economie van jaarlijks structureel € 0,3 miljard.</p>
<b>Overig</b>	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p><u>Op korte termijn</u></p> <p>De maatregel is een structuurwijziging en complexiteitsverhogend voor de Belastingdienst. Kan worden ingevoerd per 2022 indien bekend in september 2020.</p>

## 85. Beperken HRA tot € 300.000, vervallen bijleenregeling, vervallen dertig-jaarstermijn en vervallen fiscale toets aflossingsverplichting

<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Neutrale behandeling van het vermogen in de eigen woning

### Omschrijving van de maatregel

In het kader van enerzijds de noodzaak van complexiteitsreductie van de fiscale eigenwoningregeling en anderzijds de noodzaak tot schuldreductie:

- wordt de hypotheekrenteaf trek stapsgewijs beperkt tot een maximale eigenwoningschuld van € 300.000\*;
- wordt de zogenoemde bijleenregeling afgeschaft;
- vervalt voor overgangsrecht schulden (schulden van voor 2013) de maximale termijn van 30 jaar waarbinnen de hypotheekrente kan worden afgetrokken, en
- wordt de fiscale eis enkel dat een hypotheecaire lening binnen 30 jaar tenminste annuïtair moet worden afgelost aangepast in die zin dat hypotheekrenteaf trek alleen mogelijk is voor hypotheeken waarvoor contractueel is vastgelegd dat deze binnen 30 jaar tenminste annuïtair moet worden afgelost (deel bestaande eis); de hypotheekrenteaf trek wordt dan niet langer afhankelijk gesteld van de vraag of ook inderdaad elke maand exact volgens schema wordt afgelost (vervallen bestaande fiscale toets). Het is voldoende dat banken hun klanten aan de contractuele verplichtingen houden.

\* Het ligt voor de hand om een vergelijkbare beperking van de af trek ook te introduceren voor de af trek van erfpachtcanons.

In de huidige wetgeving is reeds voorzien in een stapsgewijze afbouw van het tarief waartegen de hypotheekrente kan worden afgetrokken. Tevens is voorzien in stapsgewijze afbouw van de zogenoemde Hillen-regeling. Voorts is voorzien in een stapsgewijze verlaging van het EWF. De verschillende afbouwtrajecten zijn weergegeven in de onderstaande tabel. In deze maatregelen worden geen wijzigingen aangebracht.

Jaar	2019	2020	2021	2022	2023	Struc
Maximaal aftrektarief aftrekbare kosten eigen woning	49,0%	46,0%	43,0%	40,0%	37,05%	37,05%
Verloop afbouw Hillen-regeling	96,67%	93,33%	90,00%	86,67%	83,34%	0%
Verloop ewf*	0,65%	0,60%	0,50%	0,50%	0,45%	

\* Voor woningen met een WOZ-waarde van € 75.000 tot en met € 1.090.000 (stand 2020)

### Achtergrond/rationale

- De fiscale behandeling van de eigenwoning is niet ondoelmatig, complex en mist een eenduidig eindbeeld. Deze variant bevat een eindbeeld.

### Effecten

<b>Economie</b>	De recent uitgevoerde evaluaties hebben uitgewezen dat de huidige fiscale eigenwoningregeling met zijn verschillende deelregelingen te complex is geworden, vooral in situaties dat zich life-events zoals verhuizen, trouwen, scheiden en dergelijke voordoen of zich hebben voorgedaan. Met name de bijleenregeling en de fiscale aflossingseis - die weliswaar effectief hebben bijgedragen aan schuldreductie- hebben de fiscale eigenwoningregeling fors complexer gemaakt. Daarnaast is in de evaluatie (terecht) gewezen op het feit dat er geen of onvoldoende gegevens beschikbaar zijn om de maximale termijn van 30 jaar waarbinnen de hypotheekrente kan worden afgetrokken, te kunnen handhaven. Het vervallen van deze deelregelingen dan wel het anders vormgeven daarvan - zoals het geval is voor de aflossingseis - leidt tot een forse complexiteitsreductie voor zowel de burger, de adviseur als de Belastingdienst. De afschaffing van de bijleenregeling en de maximale periode van 30 jaar waarbinnen hypotheekrenteaf trek mogelijk is kan in beperkte mate afbreuk doen aan schuldreductie. Het anders vormgeven van de aflossingseis blijft onverminderd bijdragen aan schuldreductie. Om schuldreductie te waarborgen en te versterken wordt een maximale eigenwoningschuld waarvoor hypotheekrenteaf trek mogelijk is geïntroduceerd en gesteld op € 300.000, zijnde de
-----------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

gemiddelde WOZ-waarde van de Nederlandse koopwoning. De invoering van dat maximum zou stapsgewijs in een aantal jaren moeten plaatsvinden om de effecten te mitigeren. In de nadere uitwerking moet worden gezien hoe de eigenwoningschuld boven de € 300.000 fiscaal wordt behandeld.

In onderstaande tabel is op basis van gegevens van het WoON2018 een overzicht gegeven van het aantal huishoudens met een eigenwoningschuld van respectievelijk meer dan € 100.000, € 200.000, € 300.000, € 400.000 en € 500.000. Dit betreft de resterende openstaande eigenwoningschuld na aflossingen (voor zover van toepassing) en is dus niet de schuld die bij het sluiten van de hypotheek is aangegaan.

Eigenwoningschuld* (van - tot)	Aantal huishoudens met renteaftrek	Gemiddelde schuld
€ 0 – € 100.000	823.950 (23%)	€ 59.545
€ 100.000 – € 200.000	1.441.161 (40%)	€ 151.436
€ 200.000 – € 300.000	832.926 (23%)	€ 242.380
€ 300.000 – € 400.000	268.466 (7,6%)	€ 342.274
€ 400.000 – € 500.000	103.446 (2,9%)	€ 444.208
< € 500.000	114.096 (3%)	€ 731.776
<b>Totaal</b>	<b>3.584.081</b>	<b>€ 192.667</b>

\* Voor hypotheekrenteaftrek waaraan een KEW/SEW/BEW is gekoppeld gaat het om het openstaande deel van de schuld zonder rekening te houden met het in de KEW/SEW/BEW opgebouwde bedrag.

De beperking van de hypotheekrenteaftrek tot een schuld van maximaal € 300.000 raakt derhalve ongeveer 13,5% van de huishoudens met een eigenwoningschuld. De groep huishoudens die het hardst wordt geraakt is vanzelfsprekend de groep met een eigenwoningschuld van meer dan € 500.000. Met een gemiddelde schuld van € 731.776 verliest deze groep gemiddeld genomen het recht op hypotheekrenteaftrek voor een schuld van ruim € 431.000. De groep met een hypotheek van meer dan € 400.000 verliest gemiddeld genomen het recht op aftrek voor een schuld van ruim € 144.000. Voor de groep met een hypotheek van meer dan € 300.000 gaat het gemiddeld om een schuld van ruim € 42.000. In dat verband past het dan ook om de beperking van de hypotheekrenteaftrek in stappen in te voeren. Bijvoorbeeld in jaar 1 een beperking van de eigenwoningschuld tot € 700.000, in jaar 2 tot € 600.000 enzovoorts totdat in jaar 5 de hypotheekrenteaftrek is gemaximeerd op € 300.000.

Voor hypotheekrenteaftrek waaraan een KEW/SEW/BEW is gekoppeld (denk aan de zogenoemde spaarhypotheek) blijft de eigenwoningschuld normaliter – behoudens tussentijdse aflossing – gedurende de gehele looptijd van de hypotheek gelijk aan de aangegane schuld.

Voor de afschaffing van de bijleenregeling is geen stapsgewijze invoering noodzakelijk, deze kan in het eerste jaar waarin ook de eerste stap van de beperking van de maximale schuld waarover hypotheekrenteaftrek wordt verkregen plaatsvindt worden ingevoerd. Dat geldt eveneens voor het vervallen van de eis dat gedurende een periode van 30 jaar renteaftrek mogelijk is. Het vervallen van deze regelingen is immers in het voordeel van belastingplichtige. De andere vormgeving van de (fiscale) aflossingseis kan naar zijn aard al niet stapsgewijs worden ingevoerd.

*Toegankelijkheid/betaalbaarheid van de woningmarkt:*

	<p>De maatregel draagt bij aan de beperking van de stijging van woningprijzen. Dit draagt daarmee bij aan het betaalbaar maken van een koopwoning voor starters. Aangezien de gemiddelde koopwoning van een starter een prijs heeft van ongeveer € 250.000 wordt de gemiddelde starter niet geraakt door de beperking van de maximale schuld.</p> <p>De huizenprijzen groeien als gevolg van de maatregel volgens doorrekeningen CPB minder sterk ten opzichte van het basispad 2025 (per saldo +13,6%, -1,4% ten opzichte van het basispad van +15%). Daarnaast wordt een doelmatigheidswinst behaald voor de hele Nederlandse economie van jaarlijks structureel € 0,3 miljard.</p>												
<b>Begroting</b>	<p>Budgetneutraal, de opbrengst kan worden teruggesluisd binnen box 1.</p> <table border="1" data-bbox="507 680 1378 860"> <thead> <tr> <th data-bbox="507 680 1086 712">Maatregel</th> <th data-bbox="1086 680 1378 712">Budgettair effect</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="507 712 1086 743">Aftoppen hypotheekrenteaftrek</td> <td data-bbox="1086 712 1378 743">+ (ca 1 miljard)</td> </tr> <tr> <td data-bbox="507 743 1086 775">Afschaffen bijleenregeling</td> <td data-bbox="1086 743 1378 775">- ca 0,2 miljard</td> </tr> <tr> <td data-bbox="507 775 1086 806">Afschaffen 30-jaarstermijn</td> <td data-bbox="1086 775 1378 806">Nihil</td> </tr> <tr> <td data-bbox="507 806 1086 837">Andere vormgeving aflossingseis</td> <td data-bbox="1086 806 1378 837">Nihil</td> </tr> <tr> <td data-bbox="507 837 1086 860"><b>Totaal</b></td> <td data-bbox="1086 837 1378 860">Ca 0,8 miljard</td> </tr> </tbody> </table>	Maatregel	Budgettair effect	Aftoppen hypotheekrenteaftrek	+ (ca 1 miljard)	Afschaffen bijleenregeling	- ca 0,2 miljard	Afschaffen 30-jaarstermijn	Nihil	Andere vormgeving aflossingseis	Nihil	<b>Totaal</b>	Ca 0,8 miljard
Maatregel	Budgettair effect												
Aftoppen hypotheekrenteaftrek	+ (ca 1 miljard)												
Afschaffen bijleenregeling	- ca 0,2 miljard												
Afschaffen 30-jaarstermijn	Nihil												
Andere vormgeving aflossingseis	Nihil												
<b>Totaal</b>	Ca 0,8 miljard												
Overig													
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p><u>Op korte termijn</u></p> <p>De maatregel leidt tot een aanzienlijke complexiteitsreductie voor de Belastingdienst. Het gaat echter om een structuuraanpassing die ook doorwerkt in de voorlopige aangifte/aanslag. De benodigde lead time voor de inwerkingtreding van deze maatregel bedraagt tenminste 15,5 maanden nadat de maatregel is aanvaard in de Tweede Kamer, een langere lead time kan echter niet worden uitgesloten.</p>												



<b>86. Afschaffen overdrachtsbelasting woningen</b>	
<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Neutrale behandeling van het vermogen in de eigen woning
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De overdrachtsbelasting voor woningen (2%) wordt afgeschaft.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De fiscale behandeling van de eigenwoning is niet ondoelmatig, complex en mist een eenduidig eindbeeld. Deze variant bevat een eindbeeld.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	<p><i>Toegankelijkheid/betaalbaarheid van de woningmarkt:</i> Deze maatregel bevordert doorstroming op de woningmarkt. De overdrachtsbelasting heeft het karakter van een verhuisbelasting en belemmert daarmee de mogelijkheid om te verhuizen vanwege bijvoorbeeld andere woonwensen of een andere baan. Studies van het CPB laten zien dat een afname van de overdrachtsbelasting met 1%-punt leidt tot een verhoging van het aantal baanwisselingen met circa 1,5% en tot 3 à 10% extra verhuizingen (<a href="#">CPB, 2012</a>).</p> <p>Het afschaffen van de overdrachtsbelasting leidt tot een verlaging van de netto woonlasten van de gemiddelde eigenaar-bewoner. Dat stimuleert de vraag naar koopwoningen. Op korte termijn stijgt de prijs van een gemiddelde koopwoning met naar schatting 2,4% en structureel met 1,3%.</p> <p><i>Kwaliteit van de woningvoorraad en leefomgeving:</i> Het aandeel van koopwoningen neemt beperkt toe, bijna volledig ten koste van de commerciële huursector.</p> <p><i>Stabiliteit van de huizenmarkt en economie:</i> Op korte termijn nemen vermogensrisico's af door stijgende huizenprijzen. Op lange termijn nemen deze mogelijk toe doordat eigenwoningbezit toeneemt.</p>
<b>Begroting</b>	De budgettaire kosten van de maatregel bedragen jaarlijks structureel € 1,4 miljard.
<b>Overig</b>	De maatregel bevordert doorstroming op de woningmarkt. Daar staat tegenover dat de (ondoelmatige) netto-stimulering van eigenwoningbezit toeneemt. Het ligt daarom voor de hand deze maatregel op te nemen als onderdeel van een pakket dat de netto-stimulering per saldo afbouwt. Een afschaffing van de overdrachtsbelasting kan mogelijk een aanzuigende werking hebben voor beleggers op de koopmarkt.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p><u>Op korte termijn</u></p> <p>De maatregel zorgt voor een reductie in de complexiteit aangezien er nu nog slechts één tarief zal zijn in de overdrachtsbelasting, namelijk de overdrachtsbelasting van niet-woningen (7% in 2021).</p>

## 87. Schenkingsvrijstelling eigen woning afschaffen

<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Neutrale behandeling van het vermogen in de eigen woning
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>Iedereen tussen 18 en 40 jaar die een schenking ontvangt, heeft een vrijstelling schenkbelasting van maximaal € 102.010 (bedrag 2019) bij een schenking ten behoeve van een eigen woning. Deze vrijstelling is per schenker eenmalig. Onder schenking voor een eigen woning valt schenking voor verwerving van een eigen woning, de verbetering of het onderhoud van een eigen woning, de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot een eigen woning dan wel de aflossing van een eigenwoningschuld.</li><li>Zonder deze vrijstelling zou over de schenking voor zover boven de reguliere vrijstelling<sup>46</sup> 10% schenkbelasting door een kind, 18% door een kleinkind respectievelijk 30% door overige verkrijgers zijn verschuldigd.</li><li>De per 2017 ingevoerde structurele vrijstelling beoogt een bijdrage te leveren aan de reductie van de eigenwoningschuld. Gezien de fiscale aflossingseis en de lage restschuldproblematiek neemt de relevantie van de maatregel echter af.</li><li>Er is gekozen voor een leeftijdsgrens van 40 jaar omdat jongere huishoudens over kleine financiële buffers beschikken en moeilijk eigen geld kunnen inzetten voor de aflossing van hun schuld en omdat deze leeftijdsgrens goed aansluit bij de werkzame jaren waarin de belastingdruk en kosten voor huishoudens het hoogst zijn. Zonder leeftijdsgrens zou het budgettaire beslag veel groter zijn en ook meer estate planning voorkomen.</li></ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>De fiscale behandeling van de eigenwoning is niet ondoelmatig, complex en mist een eenduidig eindbeeld. Deze variant bevat een eindbeeld.</li></ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	<i>Toegankelijkheid/betaalbaarheid van de woningmarkt:</i> naar verwachting niet of nauwelijks significant. <i>Kwaliteit van de woningvoorraad en leefomgeving:</i> mogelijk minder segregatie in stedelijk gebied. <i>Stabiliteit van de huizenmarkt en economie:</i> naar verwachting niet of nauwelijks significant.
<b>Begroting</b>	€ 0,2 miljard opbrengst. Als gevolg van afschaffing van de vrijstelling zal er minder worden geschonken waardoor er op korte termijn beperkt een uitverdieneffect op de hypotheekrenteaftrek is.
<b>Overig</b>	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<u>Op korte termijn</u> De maatregel betreft een beperkte structuuraanpassing voor de Belastingdienst. Voor het toezicht leidt dit tot een vereenvoudiging.

<sup>46</sup> Circa € 5.000 voor een kind en ruim € 2.000 voor anderen.

## 88. Invoering progressief tarief in box 3

<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Zwaarder belasten van vermogens groter dan € 1.000.000
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Belastingplichtigen met een vermogen van groter dan € 1.000.000 zullen worden belast met een hoger box 3-tarief.</li></ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Uit onderzoek van de OESO blijkt dat Nederland een hoge vermogensongelijkheid heeft.</li><li>• In dit onderzoek zijn de eigen woning en pensioenvermogens niet meegenomen, waardoor de vermogensongelijkheid feitelijk lager is dan in het onderzoek is weergegeven.</li><li>• Vanuit de politiek en de maatschappij klinkt niettemin een roep om de allerrijksten meer belasting te laten betalen. Daarnaast wordt in de economische wetenschap ook gepleit voor een zwaardere heffing over hogere vermogens.</li><li>• Op dit moment wordt inkomen uit het vermogen in de heffing betrokken (vermogensrendementsheffing). Voor (netto) vermogens vanaf ca. € 1.000.000 geldt een forfaitair rendement van 5,33% (2020), dit rendement wordt belast tegen een tarief van 30%. Door gebruikmaking van een forfait is het voor de belastingheffing niet relevant of het rendement daadwerkelijk wordt gehaald.</li><li>• De voorgestelde maatregel introduceert een hoger belastingtarief dan 30% over het saldo van de bezittingen minus de schulden groter dan € 1.000.000 miljoen.</li><li>• Door een verhoging van het belastingtarief voor (netto) vermogens groter dan € 1.000.000 wordt de effectieve belastingdruk verhoogd. Hiermee komt er additionele druk op vermogende om meer rendement te halen (het effectieve belastingtarief over het vermogen stijgt immers), hetgeen mogelijk leidt tot een fiscaal geïnitieerde trek naar risicovolle vermogensbestanddelen.</li><li>• Om heffing te ontlopen zouden belastingplichtigen met grote vermogens het vermogen kunnen onderbrengen in een vennootschap en zodoende onder de (additionele) box 3-heffing uitkomen.</li></ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	De maatregel leidt tot een economische verstoring voor huishoudens die onder het hoge tarief vallen, doordat mensen een kleinere prikkel ervaren om vermogen op te bouwen in box 3.
<b>Begroting</b>	Een tarief van 40% (ipv 30%) boven € 1mln levert circa € 0,3 mld op.
<b>Overig</b>	De maatschappelijke acceptatie van het box 3-stelsel ligt reeds enige tijd onder vuur. Door een verhoging van het tarief voor een bepaalde groep vermogenden zal deze acceptatie naar waarschijnlijkheid niet toenemen.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Het box 3-systeem blijft grotendeels hetzelfde. De forfaitaire rendementen maken het systeem eenvoudig en goed uitvoerbaar.

<b>89. Invoering vermogensbelasting</b>	
<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Zwaardere belasting van vermogens groter dan € 1.000.000
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het invoeren van een vermogensbelasting voor vermogens groter dan € 1.000.000.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uit onderzoek van de OESO blijkt dat Nederland een hoge vermogensongelijkheid heeft.</li> <li>• In dit onderzoek zijn de eigen woning en pensioenvermogens niet meegenomen, waardoor de vermogensongelijkheid feitelijk lager is dan in het onderzoek is weergegeven.</li> <li>• Vanuit de politiek en de maatschappij klinkt niettemin een roep om de allerrijksten meer belasting te laten betalen. Daarnaast wordt in de economische wetenschap ook gepleit voor een zwaardere heffing over hogere vermogens (bijv. Piketty).</li> <li>• Deze maatregel voert een nieuwe heffingswet in. Aangezien in de inkomensbelasting alleen inkomsten kunnen worden belast, zal een afzonderlijke vermogensbelasting worden geïntroduceerd.</li> <li>• De vermogensbelasting geldt voor de belastingplichtigen met een vermogen van groter dan € 1.000.000. De grondslag zal in ieder geval dienen te bestaan uit het vermogen in box 2 en box 3, omdat het anders gemakkelijk te ontwijken is. Omdat de eigen woning en het pensioenvermogen ook te zien is als het vermogen van een belastingplichtige kan overwogen worden deze vermogensbestanddelen eveneens mee te nemen in de heffing.</li> <li>• De vaststelling van de waarde in het economische verkeer van verschillende vermogensbestanddelen is lastig, omdat geen natuurlijk moment van waardering voorhanden is. Zo is het onduidelijk wat de waarde in het economisch verkeer is van aandelen die aangehouden worden in box 2, is de waarde van veel roerende goederen ingewikkeld om te bepalen.</li> <li>• Daarnaast is een vermogensbelasting in internationaal verband lastig te heffen omdat de belastingverdragen veelal niet voorzien in een toedeling van de heffingsbevoegdheid aan Nederland over het vermogen (in tegenstelling tot het inkomen).</li> <li>• Een vermogensbelasting naast een inkomstenbelasting zal dubbelop voelen. Alhoewel de bron een andere is (vermogens vs inkomen uit vermogen) is een vermogensbelasting naast een inkomstenbelasting dubbelop (economisch dubbele heffing).</li> <li>• Het belastingtarief over de waarde van het vermogen groter dan € 1.000.000 bedraagt bijvoorbeeld 1%.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	De maatregel leidt tot een economische verstoring voor huishoudens die onder het hoge tarief vallen, doordat mensen een kleinere prikkel ervaren om vermogen op te bouwen.
<b>Begroting</b>	€ 0,7 mld (gebaseerd op het vermogen in box 3).
<b>Overig</b>	<p>In combinatie met box 3 leidt een vermogensbelasting tot economisch dubbele heffing.</p> <p>De waardebepaling is lastig te bepalen voor een groot aantal vermogensbestanddelen. Dit komt enerzijds omdat er geen handel in deze goederen plaatsvindt of omdat dit vermogen wordt aangehouden voor privédoeleinden.</p> <p>De verhouding tot voorstel voor het nieuwe stelsel box 3 is daarnaast complex. Daar wordt een voorstel gedaan voor een stelsel dat spaarders tegemoetkomt (groot en klein). Door een vermogensbelasting te heffen worden spaarders met een vermogen groter dan € 1.000.000 wederom in de heffing betrokken.</p>

**Uitvoeringsaspecten**

Een vermogensbelasting is qua heffingssystematiek relatief eenvoudig. Aan de andere kant is de grondslag voor de vermogensbelasting breder. Die vermogensbestanddelen moeten door de belastingplichtige worden gewaardeerd en door de belastingdienst worden gecontroleerd. De neiging om constructies op te zetten of vermogensbestanddelen naar landen te verplaatsen waarmee gunstige verdragen zijn gesloten, zal groter zijn.

90. Aanpassen regeling tijdelijke verhuur eigen woning	
<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Deels vereenvoudiging en deels opheffen overcompensatie
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aftrek van kosten die direct samenhangen met de tijdelijke verhuur van (een deel van) de eigen woning forfaitair maken door deze kosten te versleutelen in het percentage van de huurinkomsten dat niet wordt belast.</li> <li>• Dit betekent dat voornoemd percentage voortaan zal worden toegepast op de brutohuurinkomsten (i.p.v. op de nettohuurinkomsten).</li> <li>• Daarnaast het percentage van de in aanmerking te nemen huurinkomsten verhoogd van 70% naar 80%.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<p><i>Omzetten aftrek werkelijke directe kosten verhuur in forfait</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aftrek van de werkelijke direct met de tijdelijke verhuur van (een deel van) de eigen woning samenhangende kosten blijkt lastig in de praktijk. Men kan de in aftrek gebrachte kosten niet verantwoorden of men trekt kosten af die niet aftrekbaar zijn zoals de kosten voor het tijdens de verhuur elders verblijven van de verhuurders.</li> <li>• Om de aangifte voor burgers te vergemakkelijken en de uitvoering voor de Belastingdienst te vereenvoudigen wordt voorgesteld in plaats van de werkelijk gemaakte kosten een forfait in aanmerking te nemen voor de directe kosten van verhuur. Een percentage van 15% van de brutohuuropbrengst wordt hiervoor toereikend geacht.</li> </ul> <p><i>Wijziging huidige vaste percentage voor kosten woning</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Naast het in mindering brengen van de werkelijke direct met de tijdelijke verhuur samenhangende kosten op de opbrengsten uit tijdelijke verhuur, wordt op dit moment een vast percentage van de betreffende inkomsten niet belast.</li> <li>• Dit huidige percentage van het in aanmerking nemen van 70% van de nettohuurinkomsten i.p.v. 100% is voortgekomen uit twee onderdelen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- tot 2010 een afbouwpercentage van 25% als compensatie voor het tijdens de verhuur <i>niet</i> in aanmerking kunnen nemen van kosten, lasten en afschrijvingen.</li> <li>- vanaf 2010 aanvullend een afbouwpercentage van 5% als compensatie voor het tijdens de verhuur <i>wel</i> in aanmerking nemen van het eigenwoningforfait (ewf).</li> </ul> </li> <li>• Het vanaf 2010 wel in aanmerking nemen van het ewf waar dat voorheen niet het geval was, is ingevoerd als vereenvoudiging. Op deze manier kan het ewf worden vooringevuld in de aangifte, omdat het al dan niet tijdelijk verhuren van de woning niet meer bepalend is voor het al dan niet het hele jaar van toepassing zijn van het ewf.</li> <li>• Aangezien het ewf een nettoforfait betreft waarin de kosten, lasten en afschrijvingen voor de woning al zijn meegenomen – en dit forfait voor het hele jaar inclusief de periode van verhuur in aanmerking wordt genomen – is er sinds 2010 sprake van dubbele compensatie voor de genoemde kosten, lasten en afschrijvingen tijdens de periode van verhuur.</li> <li>• Dit is aanleiding om het percentage van 25% te laten vervallen. Hiermee wordt de overcompensatie opgeheven. Daarmee resteert een percentage van 5% vanwege het in aanmerking nemen van het ewf tijdens de periode van verhuur.</li> </ul> <p><i>Nieuw forfaitair aftrekpercentage</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• In samenhang met de forfaitering van de aftrek van de directe kosten van de tijdelijke verhuur en het opnemen van deze forfaitaire aftrek in het percentage van de inkomsten uit de verhuur dat niet wordt belast, wordt het nieuwe forfaitaire aftrekpercentage op 20% gesteld.</li> <li>• Omdat de aftrek van de directe kosten van de tijdelijke verhuur al is opgenomen in dit percentage, wordt dit percentage voortaan toegepast op de brutohuurinkomsten.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	
<b>Begroting</b>	De maatregel levert naar schatting € 2 mln per jaar op.
<b>Overig</b>	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Het vervangen van het afzonderlijk in aftrek kunnen brengen van de werkelijke directe kosten van verhuur door een forfait vereenvoudigt de aangifte voor de burger en de controle door de Belastingdienst.

Deze wijziging betekent een vereenvoudiging voor het toezicht, er hoeft één post minder gecontroleerd te worden. Over het algemeen maken burgers veel fouten bij deze post, een forfait draagt bij aan het verminderen daarvan.

<b>91. Afschrijvingsbeperking gebouwen in Vpb doortrekken naar IB-onderneming</b>	
<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Komen tot een (meer) gelijke fiscale behandeling van de afschrijving op gebouwen tussen de Vpb- en de IB-sfeer.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Net zoals sinds 1 januari 2019 geldt voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting, beperkt deze maatregel ook voor de winstsfeer in de inkomstenbelasting de afschrijving op gebouwen in eigen gebruik tot de WOZ-waarde als bodemwaarde (en dus niet meer 50% van de WOZ-waarde).</li> <li>• Overgangsrecht voor belastingplichtigen die met betrekking tot een gebouw in eigen gebruik nog geen drie jaar hebben afgeschreven. Zij kunnen gedurende het restant van de driejaarsperiode nog volgens de oude regels (tot 50% van de WOZ-waarde) afschrijven.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Afschrijving op een gebouw is alleen mogelijk indien de boekwaarde hoger is dan de bodemwaarde van het gebouw. Voor ondernemers (en resultaatgenieters) in de inkomstenbelasting is de bodemwaarde voor gebouwen die ter beschikking worden gesteld aan derden gelijk aan de WOZ-waarde en voor gebouwen in eigen gebruik thans nog 50% van de WOZ-waarde. Sinds 1 januari 2019 is voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting ook de afschrijving op gebouwen in eigen gebruik beperkt tot de WOZ-waarde. Door de afschrijvingsbeperking zijn eventuele stille reserves in de onroerende zaak kleiner en dus ook het bedrag dat bij verkoop eventueel gedoteerd kan worden aan de herinvesteringsreserve (HIR).</li> <li>• Nu de aanscherping van de afschrijvingsbeperking op gebouwen in eigen gebruik in de vennootschapsbelasting is ingevoerd, is het logisch om een vergelijkbare afschrijvingsbeperking ook in de winstsfeer van de inkomstenbelasting in te voeren. Daarmee zou voor alle gebouwen die als bedrijfsmiddel worden gebruikt een afschrijving gelden 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 (c.q. in de resultaat sfeer) of een Vpb-plichtig lichaam wordt gebruikt. Deze maatregel zorgt er in het algemeen ook 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.</li> <li>• Ook worden door deze maatregel constructies tegengegaan waarbij men ruimere afschrijvingsmogelijkheden in de IB-sfeer (in vergelijking tot de Vpb-sfeer) beoogt te benutten.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	<p>Het investeren in een gebouw in eigen gebruik in de winstsfeer in de inkomstenbelasting wordt minder aantrekkelijk doordat minder belastinguitstel mogelijk is. In principe blijft de totale belastingheffing gelijk, maar vindt er wel een verschuiving in de tijd plaats (liquiditeitsnadeel).</p> <p>De mogelijkheid om af te schrijven op gebouwen in eigen gebruik kan een rol spelen bij uitbreidings- of investeringsbeslissingen, aangezien het op jaarbasis impact heeft op fiscale afschrijvingslasten die in aanmerking kunnen worden genomen.</p>
<b>Begroting</b>	De maatregel betreft met name het naar voren halen van belastinginkomsten. In kastermen bedraagt de opbrengst € 104 miljoen in het jaar van invoering oplopend tot € 130 miljoen na afloop van het overgangsrecht. Op langere termijn wordt de opbrengst van de maatregel beperkt door een lagere opbrengst bij afwikkeling of vervreemding. De lastenrelevante opbrengst is daarom lager en bedraagt € 82 miljoen per jaar. De maatregel raakt circa 73 duizend belastingplichtigen.
<b>Overig</b>	



**Uitvoeringsaspecten**

De maatregel mindert de complexiteit voor de Belastingdienst. Met deze maatregel worden constructies tegengegaan waarbij men ruimere afschrijvingsmogelijkheden in de IB-sfeer (in vergelijking tot de Vpb-sfeer) beoogt te benutten.

Deze wijziging is al bekend in de Vpb en kan worden doorgetrokken naar de IB. Bezien zal moeten worden per wanneer de maatregel in werking kan treden (vanaf boekjaren die aanvangen op of na 1 januari van een bepaald jaar).

<b>92. Fbi mag niet meer direct in vastgoed beleggen</b>	
<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Waarborgen heffingsrecht ter zake van vastgoed in situaties met buitenlandse beleggers
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Een fiscale beleggingsinstelling (fbi) mag niet meer direct beleggen in Nederlands vastgoed. Een fbi mag nog wel indirect in Nederlands vastgoed beleggen, dwz zij mag nog wel aandelen houden in een regulier belaste dochtervennootschap die belegt in Nederlands vastgoed. Daarnaast blijft direct beleggen in buitenlands vastgoed toegestaan.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ten eerste kan in bepaalde situaties met buitenlandse beleggers het heffingsrecht over Nederlands vastgoed van fbi's niet of niet volledig worden geeffectueerd. Dit kan zich voordoen als een buitenlandse belegger een belang van 10% of meer heeft in de fbi en de dividendbelasting onder het van toepassing zijnde belastingverdrag wordt teruggebracht, in voorkomende gevallen tot nihil.</li> <li>Ten tweede kan NL geen vennootschapsbelasting (noch dividendbelasting) heffen over de winst uit Nederlands vastgoed indien een buitenlands beleggingsfonds direct vastgoed in NL houdt en voldoet aan de voorwaarden voor fbi-status.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	De totale omvang van het directe NL vastgoed van zowel beursgenoteerde als niet-beursgenoteerde fbi's bedraagt naar schatting € 20 miljard. Naar schatting is hiervan 75% in handen van niet-beursgenoteerde fbi's (veelal in handen van institutionele beleggers zoals pensioenfondsen). Deze beleggers kunnen veelal vpb-heffing op niveau van het beleggingsfonds voorkomen door herstructurering naar transparante fondsen. Beursgenoteerde vastgoed-fbi's kunnen niet herstructureren en zullen in beginsel belastingplichtig worden voor de vpb.
<b>Begroting</b>	De opbrengst is 54 mln.
<b>Overig</b>	Bezien moet worden of flankerende maatregelen noodzakelijk zijn. Daarnaast is van belang dat de fbi als gevolg van recente ontwikkelingen in de jurisprudentie mogelijk ten principale moet worden gezien. Het gaat o.a. om de beantwoording van prejudiciële vragen van de HR door het HvJ EU van 30-1-2020 in de zaak Koln-Aktiefonds Deka (C-156/17). Om die reden lijkt het nu niet het meest geschikte moment om de maatregel te nemen, tevens in het licht van de komende evaluatie van de fbi/vbi in 2021.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Deze maatregel leidt op termijn tot een vereenvoudiging. Er zal tijdelijk meer toezichtcapaciteit nodig zijn om deze wijziging te kunnen controleren. Waarschijnlijk zal alleen de toelichting van de aangifte moeten worden aangepast.

### 93. Schenk- en erfbelasting; hoger tarief grote vermogens

**Thema**

Belasten van vermogen

**Doel**

Schenk- en erfbelasting doelmatiger maken

**Omschrijving van de maatregel**

- Vrijstelling erfbelasting van € 30.000 voor alle verkrijgers.
- Vrijstelling van partners wordt verhoogd naar € 900.000.
- Invoering extra tariefgroep voor zowel schenk- als erfbelasting met 10%-punt hoger tarief bij belaste verkrijgingen boven € 300.000 (dus tarief van 30% voor kinderen, 46% voor kleinkinderen en 50% voor overige erfgenamen.)

**Achtergrond/rationale**

- Een erfenis kan gezien worden als een 'windfall gain': een financieel gewin waar geen tegenprestatie (arbeid, ondernemerschap of het anderszins nemen van risico) tegenover staat. Dit extra vermogen leidt immers tot een hogere *draagkracht*.
- Heffen van schenk- en erfbelasting is in economische zin minder verstorend dan bijvoorbeeld inkomstenbelasting.
- De schenk- en erfbelasting is daarnaast een van de meest directe manieren om aan te grijpen bij de overdracht van vermogen.
- Dit raakt aan de vermogensongelijkheid in Nederland die in internationaal perspectief relatief hoog is.
- De maatregel houdt een combinatie in van een extra tariefschijf voor schenkingen en erfenissen boven de € 300.000 (belaste verkrijging dus na vrijstellingen) en een voor alle verkrijgers geldende vrijstelling van erfbelasting van €30.000 (waarbij de partnervrijstelling intact blijft). Deze combinatie lijkt doelmatig. Immers, de ongelijkheidseffecten van erfenissen wordt met name bepaald door (zeer) hoge erfenissen, niet door relatief bescheiden erfenissen.
- Tegelijkertijd zorgt deze variant ervoor dat het belasten van lagere verkrijgingen meer leefvormneutraal wordt. Elke verkrijgers krijgt immers de vrijstelling van €30.000, ongeacht de relatie met de overledene.
- Een vrijstelling van € 30.000 kan er ook aan bijdragen om de erfbelasting minder impopulair te maken, omdat aanzienlijk meer mensen onder het heffingsvrije bedrag zouden blijven. Een vrijstelling van € 30.000 leidt ertoe dat circa 42% van alle personen die erfbelasting zullen betalen volledig vrijgesteld worden van erfbelasting.<sup>47</sup> De hoge partnervrijstelling kan tegelijkertijd worden verhoogd naar € 900.000.
- Bovenstaand pakket (vrijstelling voor alle verkrijgers van € 30.000, extra schijf vanaf € 300.000 en een vrijstelling partners van € 900.000) is budgetneutraal.
- Zeer vermogenden hebben meer mogelijkheden om het betalen van schenk- en erfbelasting te voorkomen door taxplanning.
- Een extra tariefgroep zal het relatieve belastingvoordeel van de vrijstelling van de BOR groter maken. Dit kan de aanzuigende werking op de BOR vergroten en zal ook de ongelijkheid tussen mensen die wel en geen gebruik kunnen maken van de BOR vergroten. De effectiviteit van deze maatregel zal dan ook zeer beperkt zijn zonder versobering van de BOR.

**Effecten****Economie****Begroting**

Deze variant is naar verwachting budgettair neutraal.

**Overig****Uitvoeringsaspecten**

Invoering van een nieuwe extra tariefschijf bevordert de eenvoud niet. Een vrijstelling erfbelasting van € 30.000 voor alle verkrijgers (met behoud van hoge partnervrijstelling) leidt tot 42% minder belastingplichtigen voor de erfbelasting.

De wijziging is een eenvoudige structuurwijziging in combinatie met een parameterwijziging. Doorlooptijd vermoedelijk conform parameterbrief.

<sup>47</sup> Hier is uitgegaan van een vrijstelling voor alle verkrijgers van een erfenis. Desgewenst kan gevarieerd worden in hoogte van de vrijstelling per type verkrijgen (kinderen, kleinkinderen, etc.)

94. Schenk- en erfbelasting; gelijktrekken tarieven kinderen en kleinkinderen	
<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Schenk- en erfbelasting doelmatiger maken
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stimuleren van een betere spreiding van bestedingsruimte over de levensloop door gelijktrekken tarief kinderen en kleinkinderen en lagere schenk- en erfbelasting.</li> <li>• Optie a. Bij een tarief van 14% over de eerste € 126.723 en 28% daarboven zou dat leiden tot een budgettaire opbrengst van circa € 0,4 miljard.</li> <li>• Optie b. Uitsluitend het hoge tarief van de schenk- en erfbelasting voor kinderen wordt gelijkgetrokken met het huidige hoge tarief voor kleinkinderen (van 20% naar 36%). Dit levert circa € 0,45 miljard structureel op.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een erfenis kan gezien worden als een 'windfall gain': een financieel gewin waar geen tegenprestatie (arbeid, ondernemerschap of het anderszins nemen van risico) tegenover staat. Dit extra vermogen leidt immers tot een hogere <i>draagkracht</i>.</li> <li>• Heffen van schenk- en erfbelasting is in economische zin minder verstorend dan bijvoorbeeld inkomstenbelasting.</li> <li>• De schenk- en erfbelasting is daarnaast een van de meest directe manieren om aan te grijpen bij de overdracht van vermogen.</li> <li>• Dit pleit voor het hoger belasten van (grotere) schenkingen en erfenissen.</li> <li>• Vanuit levensloopsperspectief lijkt het suboptimaal dat kinderen pas op hogere leeftijd (met het ouder worden van ouders) erven, het ontvangen van een geldbedrag op jongere leeftijd levert naar verwachting meer nut op. Aangezien de levensverwachting toeneemt en erfenissen daarom op latere leeftijd worden ontvangen, wordt dit argument relevanter.</li> <li>• De maatregel haakt daarop aan door de tarieven van de schenk- en erfbelasting voor kinderen en kleinkinderen meer gelijk te trekken. Het is dan niet langer minder aantrekkelijk voor een erflater om een erfenis aan kleinkinderen na te laten dan aan kinderen.</li> <li>• Er bestaan verschillende mogelijkheden op de tarieven tussen kinderen en kleinkinderen gelijk te trekken.</li> <li>• Optie a houdt in dat de tarieven voor kinderen en kleinkinderen worden gelijkgetrokken door het gemiddelde van de huidige tarieven te nemen. Dit leidt tot een tarief van 14% over de eerste € 126.723 en 28% daarboven.</li> <li>• Optie b: Beleids optie 96a kan worden aangepast om de progressiviteit van de schenk- en erfbelasting verder te verhogen. Alleen het hoge tarief van de schenk- en erfbelasting voor kinderen wordt dan verhoogd, tot het huidige niveau van kleinkinderen (van 20% naar 36%).</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Een hogere schenk- en erfbelasting heeft volgens de economische literatuur weinig negatieve effecten voor de economie. Het gelijktrekkend van tarieven voor kinderen en kleinkinderen kan leiden tot een gelijkmatigere spreiding van vermogen over de levensloop, wat welvaart verhogend kan werken.
<b>Begroting</b>	Optie a houdt in dat de tarieven van de schenk- en erfbelasting voor kinderen en kleinkinderen worden gelijkgetrokken tot 14% over de eerste € 126.723 en 28% daarboven. Dit leidt tot een budgettaire opbrengst van circa € 0,4 miljard. Optie b: Het tarief van 20% van de schenk- en erfbelasting voor kinderen wordt 36%, net als voor kleinkinderen. Dit levert circa € 0,45 miljard structureel op.
<b>Overig</b>	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De wijziging is primair een parameterwijziging. Doorlooptijd vermoedelijk conform parameterbrief. Leidt mogelijk wel tot meer taxplanning.

## 95. Schenk- en erfbelasting; beperking estateplanning in huwelijk

<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Duidelijkheid en zekerheid en het beperken van estateplanning
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Voor de schenk- en erfbelasting duidelijkheid bieden in welke gevallen bij het aangaan of wijzigen van een huwelijksgemeenschap sprake is van een schenking en in welke gevallen niet. Hiermee kan de praktijk de nodige zekerheid worden geboden en paal en perk worden gesteld aan te vergaande planningsmogelijkheden.</li><li>• De maatregel was reeds voorgesteld in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 maar is vervallen als gevolg van een amendement. De praktijk vraagt echter wel om deze duidelijkheid.</li></ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Indien (aanstaande) echtgenoten voor of tijdens het huwelijk een ander huwelijksgoederenregime dan het standaardregime wensen, kunnen zij dat regelen door het aangaan van huwelijkse voorwaarden bij een notaris. Zo staat het hun vrij om bij huwelijkse voorwaarden toch bijvoorbeeld te kiezen voor een algehele goederengemeenschap of juist uitsluiting van elke gemeenschap van goederen of om enkele voorhuwelijkse privégoederen tot die beperkte gemeenschap te rekenen (zogenaamde insluiting).</li><li>• De gevolgen voor de schenk- en erfbelasting van de keuze voor een bepaald huwelijksgoederenregime zijn niet altijd geheel duidelijk. Daarnaast constateert de Belastingdienst in toenemende mate dat er sprake is van taxplanning/estateplanning in relatie tot het huwelijksvermogensrecht. Dit heeft als gevolg dat er geen schenkbelasting verschuldigd is en tevens een zeer forse besparing van erfbelasting plaatsvindt. Een voorbeeld kan deze vorm van taxplanning illustreren:</li><li>• Een echtpaar A en B is getrouwd in beperkte gemeenschap. A heeft een privévermogen van € 10 miljoen, het privévermogen van B is praktisch nihil en het gemeenschapsvermogen bedraagt nihil. Stel dat het echtpaar huwelijkse voorwaarden aangaat waarin wordt overgegaan op een algehele huwelijksgemeenschap met daarin een aandeel van 10% voor A en 90% voor B. Er treedt een grote (potentiële) vermogensverschuiving op, A heeft een gerechtigdheid van € 1 miljoen en B van € 9 miljoen. Daarover is B geen schenkbelasting verschuldigd. Na het overlijden van A is zijn nalatenschap beperkt tot 10% van de gemeenschap (€ 1 miljoen) in plaats van € 10 miljoen. De besparing op de erfbelasting is op dat moment € 1,8 miljoen (20% x € 9 miljoen).</li><li>• Met de in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 voorgestelde wijzigingen in de schenk- en erfbelasting in relatie tot het huwelijksvermogensrecht was beoogd om in de wetgeving eenduidig aan te geven in welke gevallen bij het aangaan van een beperkte en een algehele gemeenschap sprake is van een schenking en in welke gevallen niet alsmede hierdoor paal en perk te stellen aan te vergaande planningsmogelijkheden. Als gevolg van het aangenomen amendement van Omtzigt zijn deze voorgestelde wijzigingen uit het wetsvoorstel gehaald.<sup>48</sup></li><li>• Weliswaar is voor veelvoorkomende situaties in het Beleidsbesluit van 29 maart 2018 met betrekking tot huwelijk en schenkbelasting<sup>49</sup> duidelijkheid gegeven, echter er zijn nog veel situaties waarbij onzekerheid blijft bestaan omdat de regelgeving en jurisprudentie die duidelijkheid niet bieden.</li></ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Naar verwachting zijn er geen/nauwelijks effecten op de economie.
<b>Begroting</b>	Het budgettaire effect van de maatregel is afhankelijk van de nadere vormgeving. Voor het voorstel in het OFM2018 was uitgegaan van een budgettair effect van nihil.
<b>Overig</b>	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Draagt bij aan duidelijkheid. Maatregel voorkomt vergaande estateplanning. Impact op uitvoering is beperkt.

<sup>48</sup> Kamerstukken II 2017/2018, 34 786, nr. 18.

<sup>49</sup> Staatscourant, nr. 18050, 30 maart 2018, Wijziging van het besluit van 5 juli 2010, nr. DGB2010/872M, Stcrt. 2010, nr, 10783.

## 96. Schenk- en erfbelasting; rekening houden met verschillen in leefvormen

<b>Thema</b>	Belasten van vermogen
<b>Doel</b>	Rekening houden met verschil in leefvormen
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Meer rekening houden bij de tariefstelling en vrijstellingen met het verschil in leefvormen	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• De schenk- en erfbelasting worden geheven bij de verkrijger over de waarde van zijn verkrijging.</li><li>• De tariefopbouw heeft een eerste en tweede progressie. Er zijn twee tariefgroepen en twee tariefschijven. De eerste progressie heeft als achtergrond de <u>verwachtingswaarde</u> ('het is al van ons'), op grond waarvan partner en kinderen in tariefgroep 1 vallen (10-20% met een opslag voor kleinkinderen 18-36%) en overige verkrijgers in tariefgroep 2 (30%-40%). De tweede progressie is uitgewerkt in het tweeschijventarief per tariefgroep. De <u>verzorgingsgedachte</u> is uitgewerkt in een hoge vrijstelling erfbelasting voor de partner (€ 661.328) en relatief grote vrijstellingen voor (klein)kinderen (€ 20.946).</li><li>• De Nederlandse samenleving wordt steeds diverser maar veel wetgeving (bijvoorbeeld burgerlijk wetboek en het erfrecht) gaat nog steeds uit van traditionele gezinnen.</li><li>• Mensen worden ouder, er zijn meer alleenstaanden, meer samenwonenden, meer LAT-relaties.</li><li>• Mensen willen meer als individu worden behandeld (denk aan wijziging huwelijksvermogensrecht per 1 januari 2019)</li><li>• In de notariële praktijk komt het vaker dan vroeger voor dat niet-familieleden en niet-officiële partners als erfgenamen in een testament worden aangewezen.</li><li>• De vraag komt op om de schenk- en erfbelasting leefvormneutraal te maken. Dat impliceert dat alle verkrijgers – onafhankelijk van de familierelatie – gelijk worden behandeld. Het verband met het civiele erfrecht wordt alsdan losgelaten. Dat is mogelijk maar sluit minder dan de huidige schenk- en erfbelasting aan bij het idee van de verwachtingswaarde en de verzorgingsgedachte. Daarbij is ook wel geopperd dat alleenstaanden, dat wil zeggen mensen zonder partner en kind(eren), één of twee personen kunnen aanwijzen die voor de schenk- en erfbelasting worden behandeld als een eerstegraadverwant. Toegezegd is op deze gedachte in te gaan.<sup>50</sup> Belangrijke vragen zijn of een alleenstaande één persoon of bijvoorbeeld twee personen kan aanwijzen, wanneer en op welke wijze de aanwijzing van deze twee personen plaatsvindt (via een register van welke organisatie), is de aanwijzing voor het leven, vervalt de aanwijzing automatisch indien de alleenstaande een partner of kind krijgt enz. De kans op misbruik neemt aanzienlijk toe bij zo'n systeem. Ook is een belangrijke vraag of dit uitvoerbaar voor de Belastingdienst is. Alles overziende, lijkt uitwerking van deze optie geen wenselijk pad.</li><li>• In een andere fiche wordt een budgetneutrale manier voorgesteld om verkrijgingen ongeacht de relatie tussen de erfgenaam en de overledene tot € 30.000 vrij te stellen, om zo een grotere leefvormneutraliteit bij lagere verkrijgingen te bewerkstelligen. Het is daarnaast ook mogelijk om de tariefstelling aan te passen waardoor verkrijgers minder verschillend worden behandeld. Bij verdergaande gelijke behandeling van alle verkrijgers (uniform tarief en gelijke vrijstelling) is wel een sterke vereenvoudiging mogelijk.</li></ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Naar verwachting zijn er geen/nauwelijks effecten op de economie.
<b>Begroting</b>	Het budgettaire effect van de maatregel is afhankelijk van de nadere vormgeving.
<b>Overig</b>	
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Dit is afhankelijk van de vormgeving van de maatregel. Als het gaat om eenzelfde vrijstelling voor de erfbelasting voor alle verkrijgers ongeacht familierelatie is dat eenvoudiger. Indien een alleenstaande een andere persoon kan aanwijzen als partner voor de erfbelasting maakt dat het veel ingewikkelder. Laatstgenoemde maatregel is een complexe wijziging waarvan de uiteindelijke gevolgen sterk afhankelijk zijn van de uitwerking in de wet.

<sup>50</sup> AO fiscale beleidsagenda 27-06-2019

## Gezondheidsgerelateerde belastingen

97. Het verhogen van de tarieven van de accijns op tabak	
<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Gezien de serieuze en verreikende gevolgen van roken, is het doel om zo veel mogelijk rokers ermee te laten stoppen en te voorkomen dat niet-rokers ermee beginnen.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het betreft een aanpassing van de Wet op de accijns (WA).</li> <li>• Jaarlijks wordt de accijns met een stap van 5-10 % verhoogd totdat de doelen zoals genoemd in het Nationaal Preventieakkoord m.b.t. roken (bijvoorbeeld een rookvrije generatie) gehaald zijn.</li> <li>• Om substitutie tussen de verschillende soorten tabak te voorkomen worden alle tarieven in absolute zin gelijk verhoogd.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Roken van tabak is een ernstige verslaving die veel persoonlijk en maatschappelijk leed veroorzaakt.</li> <li>• De literatuur geeft aan dat een jaarlijkse stapsgewijze verhoging (schoksgewijze stappen van jaarlijks 5-10%) van de prijs van sigaretten beschouwd wordt als de meest effectieve beleidsmaatregel om het aantal rokers en het aantal gerookte sigaretten te verlagen.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
<b>Product</b>	Op basis van de huidige structuur van de WA gaat het over de volgende categorieën: <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Sigaretten;</li> <li>b. Rooktabak (waaronder heatsticks);</li> <li>c. Sigaren (waaronder cigarillo's).</li> </ol>
<b>Belastingplichtige</b>	De partijen die volgens de WA belastingplichtige zijn, bijvoorbeeld, maar niet limitatief: <ul style="list-style-type: none"> <li>• degene die een vergunning heeft voor een accijnsgoederenplaats (bijvoorbeeld de ondernemer die sigaretten produceert);</li> <li>• degene die de tabak invoert in Nederland;</li> <li>• degene die de tabak heeft ontvangen, maar die geen accijnsgoederenplaatsvergunning heeft.</li> </ul>
<b>Belastbaar feit</b>	De belastbare feiten op grond van de WA, bijvoorbeeld uitslag vanuit een accijnsgoederenplaats (de plaats waar bijvoorbeeld de sigaretten worden vervaardigd of in opslag liggen) of bij invoer van de tabak.
<b>Maatstaf van heffing</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>a. Sigaretten: een ad-valoremaccijns op de kleinhandelsprijs alsmede een specifieke accijns per 1.000 stuks, en een minimumbedrag aan accijns;</li> <li>b. Rooktabak: een specifieke accijns per kilogram;</li> <li>c. Sigaren: een ad-valoremaccijns op de kleinhandelsprijs.</li> </ol>
<b>Tarief</b>	De precieze hoogte van het tarief dient nader uitgezocht te worden. Om substitutie tussen de verschillende soorten tabak te voorkomen worden alle tarieven op in absolute zin gelijk verhoogd.
<b>Drempel/vrijstellingen</b>	De volgende vrijstellingen in de WA zijn verplicht op basis van richtlijnen of anderszins gemaakte overeenkomsten: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sigaretten en rooktabak die geheel uit andere stoffen dan tabak bestaan en die uitsluitend zijn bestemd om te worden gebruikt voor medicinale doeleinden.</li> <li>• In het kader van diplomatieke, consulaire, enz., betrekkingen.</li> </ul> Andere vrijstellingen in de WA: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tabaksproducten die worden gebruikt als proviand aan boord van schepen in het verkeer van Nederland naar andere lidstaten (anders dan over binnenwateren)</li> <li>• Tabaksproducten die worden gebruikt als proviand aan boord van luchtvaartuigen.</li> </ul>
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	

Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voldoet aan de randvoorwaarden voor verbruiksbelastingen (op accijnsgoederen).</li> <li>• Duur wetgevingsproces: afhankelijk van keuze van wetstraject, minimaal één jaar, mogelijk langer.</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De doelgroep bestaat uit consumenten die tabaksproducten kopen (rokers) en dan met name lage SES en jongeren.</li> <li>• Naar verwachting wordt deze groep bereikt omdat aangenomen wordt dat de producenten/verkooppunten de accijns zullen doorberekenen in de prijs van de producten.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Afhankelijk van de mate van de verhoging van de belastingheffing zal de consument ontmoedigd worden om tabaksproducten te kopen.</li> <li>• Smokkel en legale verkoop van tabaksproducten in buurlanden zal toenemen.</li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wetenschappelijk onderzoek wijst uit dat succesvol beleid voor tabaksontmoediging gebaseerd is op meerdere samenhangende pijlers: maatregelen waarmee de prijs van tabaksproducten substantieel wordt verhoogd, een rook- en tabaksvrije omgeving (inclusief alomvattende reclameverboden), effectieve en toegankelijke stopondersteuning, intensieve campagnes (die de andere maatregelen ondersteunen, maar ook een significant eigen effect kunnen hebben) en product- en verpakkingseisen.</li> <li>• In 2020 worden veel van dergelijke maatregelen ingevoerd conform het Nationaal Preventieakkoord, bijvoorbeeld uitbreiding van het rookverbod, een displayban, plain packaging, een uitbreiding reclameverbod, het sluiten van rookruimtes en de eerste stap van een accijnsverhoging per 1 april 2020. Mogelijke verdere accijnsverhogingen passen bij dit beleid.</li> </ul>
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van roken onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• In het Nationaal Preventieakkoord is afgesproken dat de accijns op een pakje sigaretten per 1 april 2020 met 1 euro verhoogd wordt. Alvorens de prijs van tabaksproducten verder verhoogd kan worden tot 10 euro in 2023 zal het kabinet een evaluatie uitvoeren omdat grenseffecten het draagvlak en de effectiviteit van de maatregel kunnen ondermijnen. Op dit moment wordt dit onderzoek gedaan naar de gedragseffecten bij verhoging van de tarieven van accijns op tabak. De resultaten hiervan worden in het voorjaar van 2021 verwacht.<sup>51</sup> Pas dan kan een budgettaire raming worden gemaakt van een substantiële verhoging van de accijnstarieven.</li> <li>• Voor kleine verhogingen gelden de volgende sleutels: verhoging van de accijns op een pakje sigaretten met € 0,05 levert € 12 miljoen op, verhoging van de accijns op een pakje shag met € 0,05 levert € 5 miljoen op.</li> </ul>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naar verwachting zullen de administratieve lasten van belastingplichten niet toenemen.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het aanpassen van tarieven betreft een parameteraanpassing en kan jaarlijks worden doorgevoerd.</li> </ul>

<sup>51</sup> De Wereldbank concludeerde eind vorige eeuw dat de gemiddelde prijselasticiteit van de vraag naar tabaksproducten in ontwikkelde landen -0,4 is.



**98. Invoeren van een verbruiksbelasting op nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen voor gebruik in e-sigaretten (belastingheffing op e-sigaretten)**

<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Ontmoediging van het gebruik van nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen in een e-sigaret.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Invoeren van een nationale verbruiksbelasting op nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen die gebruikt kunnen worden voor e-sigaretten.</li> <li>Het betreft een uitbreiding van de Wet verbruiksbelasting alcoholvrije dranken (Wvad). De wet zal dan - naast alcoholvrije dranken - ook gaan zien op nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Op dit moment worden e-sigaretten - in tegenstelling tot gewone sigaretten - niet belast met een accijns of verbruiksbelasting terwijl deze producten wel schadelijk voor de gezondheid en verslavend zijn wanneer deze nicotine bevatten. Uitgaande van het voorzorgsprincipe concludeert Trimbos in hun factsheet dat de Nederlandse volksgezondheid het meest gebaat is bij ontmoediging van de e-sigaret met en zonder nicotine. Dit komt doordat er steeds meer aanwijzingen zijn dat de e-sigaret een opstap kan zijn voor jongeren naar normaal roken. Ook blijkt dat in veel gevallen de e-sigaret geen effectief stoppen-met-roken middel is. Dit komt doordat veel mensen naast de e-sigaret ook nog normaal blijven roken. Het zogenaamde <i>dual use</i>, het tegelijkertijd gebruiken van sigaretten en e-sigaretten, is schadelijker dan het gebruik van alleen sigaretten of e-sigaretten.<sup>52</sup></li> <li>Het is van belang dat de belasting zowel voor nicotinehoudende als niet-nicotinehoudende vloeistoffen gaat gelden. Het betreft daarmee alle vloeistoffen die in e-sigaretten worden gebruikt. In de Tabaks- en rookwarenwet worden e-sigaretten met en zonder nicotine en nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen vrijwel op dezelfde wijze gereguleerd. Los van de giftigheid en verslavende werking van nicotine heeft een e-sigaret zonder nicotine een vergelijkbaar gezondheidsrisicoprofiel. Het is daarom ook onwenselijk dat een jongere begint met een e-sigaret zonder nicotine, omdat zo rookgedrag wordt aangeleerd, en omdat het bijdraagt aan het normaliseren van rookgedrag in de maatschappij, terwijl de trend nu juist is dat roken als steeds minder normaal wordt gezien. Daarnaast zijn er kits op de markt om zelf nicotine toe te voegen aan niet-nicotinehoudende vloeistoffen. Dat maakt dat die kits en niet-nicotinehoudende vloeistoffen populairder kunnen worden. Nicotine is erg giftig en je wilt gebruik van dat soort kits niet aanmoedigen.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen in een navulverpakking voor een e-sigaret, in een wegwerp e-sigaret en patronen voor e-sigaretten. E-sigaretten bestaan grofweg uit drie onderdelen: een verstuiver, een batterij en een reservoir of een patroon (of ampul/cartridge) met vloeistof. E-sigaretten met navulbare reservoirs kunnen worden bijgevuld met navulverpakkingen met vloeistof (ook wel e-liquids genoemd) met of zonder nicotine. Daarnaast bestaan ook wegwerp e-sigaretten met reservoirs die gevuld zijn met e-liquids met of zonder nicotine die niet bijgevuld kunnen worden. Er zijn ook e-sigaretten die herlaadbaar zijn met patronen met e-liquids met of zonder nicotine die niet bijgevuld kunnen worden. Tot slot bestaan er kits om zelf (extra) nicotine toe te voegen aan e-liquids.
Belastingplichtige	De partijen die volgens de Wvad belastingplichtige zijn, bijvoorbeeld (niet limitatief): <ul style="list-style-type: none"> <li>Degene die een vergunning inrichting heeft volgens de Wvad (bijvoorbeeld de ondernemer die de nicotinehoudende of niet-nicotinehoudende vloeistoffen produceert binnen de inrichting);</li> <li>Degene die de nicotinehoudende of niet-nicotinehoudende vloeistoffen voorhanden heeft, maar die geen vergunning van een inrichting heeft.</li> </ul>

<sup>52</sup> Trimbos-insituut, Factsheet elektronische sigaretten, 2020.

Belastbaar feit	Uitslag van nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen vanuit een inrichting (de plaats waar de nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen bijvoorbeeld worden vervaardigd of in opslag liggen) alsmede het voorhanden hebben van nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen waarvan de belasting niet is geheven in bepaalde gevallen (artikel 4 Wvad).
Maatstaf van heffing	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hoeveelheid/gewichtseenheid vloeistof eindproduct.</li> <li>• E-liquids bestaan in zeer veel verschillende samenstellingen. Zo bestaan er verschillen in smaak, nicotinegehalte en andere toevoegingen. Het nicotinegehalte verschilt per e-liquid, bijvoorbeeld in 0, 6, 12, 18 mg/ml. Het wettelijk toegestane maximum is 20 mg/ml (Europese wetgeving). Daarnaast geldt er een maximumvolume van een navulverpakking (10ml), en mag het navulreservoir van de e-sigaret zelf maximaal 2 ml zijn.</li> </ul>
Tarief	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het precieze tarief dient nader te worden onderzocht.</li> <li>• Differentiatie op basis van sterktes van e-liquids is waarschijnlijk niet wenselijk. Het zou bijvoorbeeld tot een situatie kunnen leiden waarbij minder 'sterke' e-liquids goedkoper zouden kunnen worden. Dit is vanuit een preventie-perspectief niet per sé positief, omdat de gebruiksfrequentie van gebruikers juist kan toenemen wanneer zij overstappen op 'lichtere' e-liquids, omdat ze deze vaker moeten gebruiken om aan hun nicotinebehoefte te voldoen.</li> </ul>
Drempel/vrijstellingen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Er is geen aanleiding om een drempel voor kleine producenten voor nicotinehoudende en niet-nicotinehoudende vloeistoffen te laten gelden.</li> <li>• Voor e-sigaretten en navulverpakkingen die zijn geregistreerd als geneesmiddel (zie artikel 1, tweede lid van de Tabaks- en rookwarenwet) zal een vrijstelling worden opgenomen.</li> </ul>
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voldoet aan de randvoorwaarden voor verbruiksbelastingen (op niet-accijnsgoederen), door opname in de Wvad zal de verbruiksbelasting op (niet-)nicotinehoudende vloeistoffen geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van de grens. Het betreft een eenmalige heffing op het binnenlandse verbruik.</li> <li>• Een nieuwe verbruiksbelasting maakt het fiscale stelsel complexer.</li> <li>• Duur van het wetgevingsproces: afhankelijk van keuze van wetstraject, minimaal één jaar, mogelijk langer.</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gebruikers van (niet-)nicotinehoudende vloeistoffen vormen de doelgroep.</li> <li>• Naar verwachting wordt deze groep bereikt omdat aangenomen wordt dat de producent/ handelaar de verbruiksbelasting zal doorberekenen in de prijs.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Afhankelijk van de mate van belastingheffing zal het gebruik van e-sigaretten als gevolg van deze maatregel ontmoedigd worden door de hogere prijs.</li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Er zijn reeds andere maatregelen genomen die het gebruik van (niet-)nicotinehoudende vloeistoffen ontmoedigen. De e-sigaretten vallen onder de Tabaks- en rookwarenwet. Er is o.a. geregeld: een leeftijdsgrens van 18 jaar voor gebruik van een e-sigaret, eisen aan de etikettering met onder meer een verplichte bijsluiting met informatie over mogelijk schadelijke effecten, eisen aan reclame etc.</li> <li>• De komende tijd zullen verschillende nieuwe maatregelen voor de e-sigaret genomen worden. Zo wordt het rookverbod uitgebreid met de e-sigaret, zal het uitstalverbod voor e-sigaretten gaan</li> </ul>

	<p>gelden en worden op termijn neutrale verpakkingen voor e-sigaretten ingevoerd.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Daarnaast is het belangrijk dat verschillen in accijnsheffing tussen 'traditionele' tabaksproducten en e-sigaretten niet te groot worden. Dit kan leiden tot een onbedoelde of ongewenste prikkel voor specifieke groepen om te beginnen met het gebruik van e-sigaretten, bijvoorbeeld door jongeren die (nog) geen tabaksproducten of e-sigaretten gebruiken.</li> </ul>
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van roken onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel is nog onvoldoende ingevuld. Er zijn onvoldoende gegevens beschikbaar over (de ontwikkeling van) de omvang van nicotinehoudende vloeistoffen.</li> </ul>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naar verwachting zullen de administratieve lasten van belastingplichten toenemen aangezien nu ter zake van de (niet-) nicotinehoudende vloeistoffen geen verbruiksbelasting verschuldigd is.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een uitvoeringstoets geeft vanuit het perspectief van de Belastingdienst of vanuit een andere uitvoeringsorganisatie inzicht in de gevolgen van voorstellen van nieuwe wetgeving.</li> <li>• Omdat het hier een nieuwe belasting betreft waarvoor nog geen wetgeving is geschreven, zullen de uitvoeringsaspecten nader in kaart dienen te worden gebracht op het moment dat een conceptwetsvoorstel is geschreven.</li> <li>• Onder voorbehoud van de uitvoeringstoets, kan een nieuwe belasting niet eerder uitgevoerd worden dan 2 jaar nadat het voorstel is ingediend bij de Tweede Kamer.</li> <li>• Aandachtspunt bij deze nieuwe belasting is dat het complex is om de juiste grondslag vast te stellen. Er zullen maatregelen nodig zijn buiten de belasting zelf om de uitvoerbaarheid te verbeteren. Bijvoorbeeld een restrictie van het aantal verkooppunten.</li> </ul>

## 99. Het verhogen van de tarieven van de accijns op alcoholhoudende dranken

<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	De alcoholconsumptie van alle categorieën drinkers te verminderen.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Met deze maatregel wordt voorgesteld de accijns op alcoholhoudende dranken te verhogen. Het gaat hierbij om alle accijns verschuldigde dranken: bier, wijn, tussenproducten (zoals sherry en port), sterke/gedistilleerde dranken en mixdranken. Om daadwerkelijk gedragseffecten te bewerkstelligen moet een verhoging substantieel (50-100%) zijn.</li><li>• Het betreft een aanpassing van de Wet op de accijns (WA).</li></ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Alcohol drinken is slecht voor de gezondheid. Voor jongeren is alcohol extra schadelijk. Er zijn aanwijzingen dat alcoholconsumptie een negatieve invloed kan hebben op de hersenontwikkeling van jongeren. Daarnaast zijn er aanwijzingen dat jongeren die drinken een hoger risico lopen op het ontwikkelen van problematisch alcoholgebruik op latere leeftijd, zoals een alcoholverslaving. Alcohol is ook gevaarlijk voor ongeboren kinderen.</li><li>• Problematisch alcoholgebruik leidt tot maatschappelijke kosten; het veroorzaakt o.a. productiviteitsverlies, vroegtijdig overlijden, verkeersongevallen, ziekte en verslaving (en dus ook zorgkosten), kosten voor politie en justitie en problemen in de persoonlijke levenssfeer.</li><li>• De Gezondheidsraad raadt aan om zo min mogelijk te drinken, aangezien zelfs kleine hoeveelheden alcohol schadelijk zijn en de kans op kanker kunnen verhogen.</li><li>• Het advies van de Gezondheidsraad is geen alcohol of in elk geval niet meer dan één glas per dag te drinken. Jongeren en vrouwen die zwanger willen worden, zwanger zijn of borstvoeding geven, wordt geadviseerd om geen alcohol te gebruiken.</li></ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Op basis van de huidige structuur van de WA gaat het over de volgende categorieën: <ul style="list-style-type: none"><li>a. Bier;</li><li>b. Wijn;</li><li>c. Tussenproducten; en</li><li>d. Overige alcoholhoudende producten.</li></ul>
Belastingplichtige	De partijen die volgens de WA belastingplichtige zijn, bijvoorbeeld, maar niet limitatief: <ul style="list-style-type: none"><li>• Degene die een vergunning heeft voor een accijnsgoederenplaats (zoals de ondernemer die bier produceert);</li><li>• Degene die de alcoholhoudende dranken invoert in Nederland;</li><li>• Degene die de alcohol heeft ontvangen, maar die geen vergunning heeft.</li></ul>
Belastbaar feit	De belastbare feiten op grond van de WA, bijvoorbeeld uitslag vanuit een accijnsgoederenplaats (de plaats waar bijvoorbeeld het bier wordt vervaardigd of in opslag ligt) of bij invoer van de alcoholhoudende drank.
Maatstaf van heffing	<ul style="list-style-type: none"><li>a. Voor bier op basis van hectoliter en graden plato.<ul style="list-style-type: none"><li>• minder dan 7;</li><li>• 7 tot 11;</li><li>• 11 tot 15; en</li><li>• 15 en meer.</li></ul></li><li>b. Voor wijn op basis van hectoliter en alcoholpercentage:<ul style="list-style-type: none"><li>• niet meer dan 8,5% vol; en</li><li>• meer dan 8,5% vol.</li></ul></li><li>c. Voor tussenproducten op basis van hectoliter en alcoholpercentage:<ul style="list-style-type: none"><li>• niet meer dan 15% vol; en</li><li>• meer dan 15% vol.</li></ul></li><li>d. Voor overige alcoholhoudende producten op basis per hectoliter en per volume-percent alcohol een tarief.</li></ul>

Tarief	Het tarief dient nader onderzocht te worden, rekening houdende met allerlei gedragseffecten.
Drempel/vrijstellingen	<p>Handhaven van de bestaande vrijstellingen in de WA, die verplicht zijn op basis van richtlijnen of anderszins gemaakte overeenkomsten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten die rechtstreeks of als bestanddeel van een halffabrikaat worden aangewend voor de vervaardiging van levensmiddelen;</li> <li>• Overige alcoholhoudende producten die kennelijk niet zijn bestemd voor inwendig gebruik door de mens;</li> <li>• Overige alcoholhoudende producten die worden gebruikt voor de vervaardiging van geneesmiddelen en geneesmiddelen voor diergeneeskundig gebruik; en</li> <li>• In het kader van diplomatieke, consulaire, enz., betrekkingen.</li> </ul> <p>Handhaven van andere vrijstellingen in de WA:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alcoholhoudende dranken die worden gebruikt als proviand aan boord van schepen in het verkeer van Nederland naar andere lidstaten (anders dan over binnenwateren); en</li> <li>• Alcoholhoudende dranken die worden gebruikt als proviand aan boord van luchtvaartuigen.</li> </ul>
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voldoet aan de randvoorwaarden voor verbruiksbelastingen (op accijnsgoederen) .</li> <li>• Duur wetgevingsproces: afhankelijk van keuze van wetstraject, minimaal één jaar, mogelijk langer.</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De doelgroep zijn consumenten van alcoholhoudende dranken.</li> <li>• Naar verwachting wordt deze groep bereikt omdat aangenomen wordt dat de producenten/ supermarkten de hogere accijns zullen doorberekenen in de prijs van de producten.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Afhankelijk van de mate van belastingheffing zal de consument ontmoedigd worden om alcoholhoudende dranken te kopen.</li> <li>• Daarbij geldt echter dat de prijzen niet onbeperkt kunnen stijgen, omdat mensen anders over de grens alcohol gaan kopen, waardoor het gewenste effect gedeeltelijk teniet kan gaan.</li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uit diverse nationale en internationale onderzoeken komt naar voren dat de meest effectieve strategie om alcoholgebruik te ontmoedigen een beleidsmix is van bewezen effectieve interventies, zoals het beperken van de beschikbaarheid van alcohol en het stoppen of beperken van alcoholreclame gecombineerd met prijsmaatregelen.</li> <li>• Een algemene accijnsverhoging zal de alcoholconsumptie van alle categorieën drinkers beïnvloeden. De doelgroepen waarbij het meeste effect van een substantiële prijsverhoging te verwachten is, zijn minderjarigen omdat zij prijsgevoeliger zijn, jongvolwassenen en zware drinkers, omdat zij de grootste hoeveelheid nuttigen. Een prijsverhoging is daarmee de meest bewezen effectieve maatregel om problematisch alcoholgebruik terug te dringen.</li> </ul>
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van overmatige alcoholconsumptie onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor bier, wijn en gedistilleerd geldt dat een verhoging van het accijnsstarief met 10% leidt tot een opbrengst van respectievelijk € 37 miljoen, € 29 miljoen en € 23 miljoen.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor een substantiële verhoging van 50-100% zijn deze sleutels ongeschikt, omdat zo'n verhoging leidt tot allerlei gedragseffecten.</li> </ul>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naar verwachting zullen de administratieve lasten van belastingplichten niet toenemen.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het aanpassen van tarieven betreft een parameteraanpassing en kan jaarlijks worden doorgevoerd.</li> </ul>

100. Extra verlaagd btw-tarief op groente en fruit	
<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Gezonde voedingsmiddelen (relatief) goedkoper maken om zo de consument te stimuleren gezondere keuzes te maken en de producent te stimuleren het aanbod gezonder te maken.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Het btw-tarief op groente en fruit wordt verlaagd van 9% naar 5%.</li> <li>Het betreft een aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Overgewicht (en obesitas) behoren tot de belangrijkste volksgezondheidsproblemen van dit moment.</li> <li>Om overgewicht en voeding gerelateerde ziekten zoals diabetes type II en hart- en vaatziekten tegen te gaan is het noodzakelijk dat Nederlanders meer eten volgens de Schijf van Vijf en bewegen volgens de beweegrichtlijn. In de Schijf van Vijf staan bijvoorbeeld groente en fruit, volkoren producten, magere en halfvolle zuivel, noten, plantaardige vetten en voldoende vocht.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Groente en fruit.
Belastingplichtige	Btw-ondernemer.
Belastbaar feit	Heffing vindt plaats ter zake van de levering of invoer van groente en fruit door een producent, de tussenhandel, de detaillist en andere aanbieders zoals restaurants.
Maatstaf van heffing	De vergoeding.
Tarief	5% over de vergoeding, het minimale verlaagde btw-tarief in de Europese Unie is 5%.
Drempel/vrijstellingen	-
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>Een verlaagd btw-tarief van 0% op groente en fruit is op grond van de Europese BTW-richtlijn 2006 niet mogelijk. De Nederlandse wetgever moet de BTW-richtlijn 2006 op grond van het EU-recht implementeren.</li> <li>Een algemeen btw-tarief moet minimaal 15% bedragen. Daarnaast mogen lidstaten één of twee verlaagde btw-tarieven toepassen van ten minste 5% op bepaalde goederen of diensten. Nederland kent op dit moment een verlaagd btw-tarief van 9% op alle voeding. Het is theoretisch denkbaar om voor gezond geachte voeding, zoals groente en fruit, een verlaagd btw-tarief van 5% te introduceren.</li> <li>Door differentiatie in btw-tarieven zullen afbakeningsproblemen ontstaan voor zowel de ondernemer als de Belastingdienst op verschillende leveringsmomenten binnen de productie- en handelsketen. De problematiek kan al aanvangen bij het definiëren van 'groenten' of 'fruit'. Zo zijn bijvoorbeeld 'groenten' en 'fruit' abstracte begrippen die zich lenen tot verschillende interpretaties. De vraag rijst of alle onverwerkte en verwerkte producten, zoals hele stukken groenten of fruit, gesneden varianten, vruchten, zaden, stengels, bladeren, plantaardige oliën etc., hieronder vallen.</li> <li>De complexiteit van een gedifferentieerd tarief zal toenemen wanneer groenten of fruit worden geleverd in combinatie met andere producten. Om enkele voorbeelden te noemen van de uitgebreide casuïstiek die zich zal voordoen: stoommaaltijden, magnetronmaaltijden, fruitsalades, pizza's, salades, belegde broodjes etc. De vraag is dan steeds welk verlaagd tarief op die producten van toepassing is. De afbakeningsproblemen zullen zich ook voordoen wanneer groente of fruit zijn verwerkt in maaltijden die worden verstrekt door restaurants en cateraars.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>Een complicerende factor bij tariefdifferentiatie is dat er ook rekening mee moet worden gehouden dat soortgelijke goederen of diensten die op dezelfde markt met elkaar concurreren voor de heffing van btw niet verschillend mogen worden behandeld (fiscale neutraliteitsbeginsel).</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>De beoogde doelgroep zijn particulieren die groenten en fruit consumeren.</li> <li>Momenteel is niet duidelijk wat de effecten kunnen zijn van de btw-verlaging. De effectiviteit van de btw-verlaging is afhankelijk van de mate waarin de ondernemers de btw-verlaging doorgeven aan de consument en ook in hoeverre de consument gevoelig is voor een prijsverandering van deze producten.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>Uit rapporten van o.a. het CPB, het PBL en het IMF volgt dat de btw niet een geëigend en efficiënt instrument is om prijzen te corrigeren voor positieve interne of externe effecten. De btw is primair bedoeld om opbrengsten voor de overheid te genereren, en draagt in beginsel niet aantoonbaar bij aan de beoogde nevendoelen.<sup>53</sup></li> <li>Momenteel is het effect van een btw-verlaging van 4 procentpunten op het voedingspatroon moeilijk te voorspellen. De uitkomst hangt mede af van de mate waarin de btw-verlaging wordt doorberekend aan de consument. Uit een door de lidstaten uitgevoerd prijsonderzoek blijkt bijvoorbeeld dat een btw-verlaging op arbeidsintensieve diensten, zoals kappers, (op korte termijn) slechts ten dele of helemaal niet in de eindprijzen wordt doorberekend.<sup>54</sup> Het is dan ook niet duidelijk of een btw-verlaging van maximaal 4% genoeg stimulans biedt om meer groente en fruit te consumeren.</li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>Verwacht wordt dat een forse personele inzet nodig is om de afbakeningsproblematiek en de benodigde mate van controle te kunnen ondervangen.</li> </ul>
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>De maatregel geeft een lastenverlichting en leidt tot een iets lagere inflatie.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>De budgettaire derving bedraagt € 0,5 miljard structureel vanaf invoering.</li> </ul>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>De afbakeningsvraagstukken brengen voor ondernemers veel onduidelijkheid met zich mee, de rechtsonzekerheid wordt vergroot en het gelijke speelveld (neutraliteit) wordt negatief beïnvloed.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>De introductie van een tweede verlaagd btw-tarief in het huidige aangiftesysteem van de Belastingdienst is niet mogelijk.</li> <li>Het gevolg van deze maatregel is dat de Belastingdienst veel capaciteit nodig zal hebben voor noodzakelijk toezicht, waarbij het vooraf helder is dat dit toezicht hoe dan ook onvoldoende zal zijn voor een correcte naleving.</li> <li>Deze maatregel is <b>niet uitvoerbaar</b> gegeven de daarmee samenhangende grote complexiteitstoename.</li> </ul>

<sup>53</sup> IMF, Tax Reform in the Netherlands: moving closer to best practices, Selected Issues paper on the Kingdom of the Netherlands, *IMF country report* No. 16/46 (2016); *CPB Policy brief* 2014/02, 'Bouwstenen voor een modern btw' (2014); OECD, *Tax Policy Study* No. 20 - Tax Policy Reform and Economic Growth, Annex B, 2010, p. 115; Europese Commissie (2003), Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services; Kosonen (2010), What was actually cut in the barber's VAT cut?, *VATT Working Paper* no. 18; Harju en Kosonen (2014), The inefficiency of reduced VAT rates: evidence from restaurant industry; Vollebergh e.a., *Belastingverschuiving: meer vergroening en minder complexiteit? Verkenning van trends en opties*, PBL 2016, p. 10, 28 t/m 32.

<sup>54</sup> Commissie van de Europese Gemeenschappen, 'Experiment met een verlaagd BTW-tarief voor bepaalde arbeidsintensieve diensten', COM(2003) 309, p. 23 t/m 26.



## 101. Staffels invoeren in de Verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken (frisdrankbelasting) op basis van suikergehalte

<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Frisdrankproducenten te stimuleren het aantal toegevoegde suikers in frisdrank te verminderen. Indien de verbruiksbelasting wordt doorberekend in de prijs, worden ook de consumenten gestimuleerd om bij aankoop voor het goedkopere product met (nagenoeg) geen suiker te kiezen.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>In de frisdrankbelasting worden staffels aangebracht op basis van de hoeveelheid suiker in de frisdrank. Nader onderzocht zal moeten worden voor welke staffels gekozen kan worden.</li> <li>Het betreft een aanpassing binnen de bestaande Wet verbruiksbelasting alcoholvrije dranken (Wvad).</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Overgewicht (en obesitas) behoren tot de belangrijkste volksgezondheidsproblemen van dit moment. Ongezonde voeding, bijvoorbeeld producten die toegevoegde suikers bevatten, en weinig beweging (twee belangrijke oorzaken van overgewicht en obesitas) zijn na roken de belangrijkste oorzaak van vermijdbare ziektelast.</li> <li>Gemiddeld eten we (1-79 jaar) in Nederland 110 gram suikers per dag. Dat betekent dat we 21% van de energie die we dagelijks consumeren via suikers innemen (energie%). Mannen/jongens eten gemiddeld meer suikers dan vrouwen/meisjes: 121 versus 100 gram/dag. Kinderen (1-18 jaar) eten gemiddeld 121 g/dag, dat is 27 energie%.</li> <li>Nationaal bestaat er geen richtlijn voor suikerinname. De WHO hanteert als richtlijn dat maximaal 10 energie% uit vrije suikers komt. Dit zijn toegevoegde suikers en suikers die van nature aanwezig zijn in sappen, siropen, honing en vruchtenconcentraat (niet de suikers in fruit als hele vrucht of van nature aanwezige melksuikers in zuivel).</li> <li>Frisdrank is een product waarin vaak toegevoegde suikers voorkomen, zonder dat andere nuttige voedingsstoffen onderdeel uitmaken van dit product. Daarmee is het product niet nodig om de geadviseerde voedingsstoffen binnen te krijgen, en worden er vooral 'lege calorieën' mee geconsumeerd.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Vruchten- en groentesap, mineraalwater en limonade
Belastingplichtige	De partijen die volgens de Wvad belastingplichtige zijn, onder andere: <ul style="list-style-type: none"> <li>Degene die een vergunning heeft volgens de Wvad (bijvoorbeeld de ondernemer die de frisdrank produceert);</li> <li>Degene die de frisdrank heeft ontvangen, maar die geen vergunning heeft.</li> </ul>
Belastbaar feit	Uitslag vanuit een inrichting (de plaats waar bijvoorbeeld de frisdrank wordt vervaardigd of in opslag ligt).
Maatstaf van heffing	Hectoliter met staffels op basis van suikergehalte. <ul style="list-style-type: none"> <li>De precieze vormgeving van de staffels dient onderzocht te worden.</li> <li>Onder suiker valt ook: sucrose, glucose, fructose, lactose en galactose.</li> </ul>
Tarief	Hoe het tarief opgebouwd zal worden, dient nader te worden onderzocht, maar zal in ieder geval oplopend zijn, aan de hand van de staffeling van de heffingsmaatstaf.
Drempel/vrijstellingen	Huidige vrijstellingen in de Wvad: <ul style="list-style-type: none"> <li>Frisdranken die worden gebruikt als grondstof voor het produceren van andere dranken;</li> <li>Frisdranken die worden gebruikt aan boord van schepen in het verkeer van Nederland naar andere lidstaten (anders dan over binnenwateren)</li> <li>Frisdranken die worden gebruikt aan boord van luchtvaartuigen.</li> </ul> De verbruiksbelasting op vruchten- en groentesap wordt op basis van de huidige wetgeving pas verschuldigd als er meer dan 12.000 liter per jaar worden geproduceerd.
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	

Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voldoet aan de randvoorwaarden voor verbruiksbelastingen (op niet-accijnsgoederen), door de tariefstaffeling wordt het fiscale stelsel complexer.</li> <li>• Duur van het wetgevingsproces: afhankelijk van keuze van wetstraject, minimaal één jaar, mogelijk langer.</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De doelgroep bestaat uit producenten en consumenten van suikerhoudende frisdrank.</li> <li>• Naar verwachting wordt deze groep bereikt omdat aangenomen wordt dat de producenten/supermarkten de verbruiksbelasting zullen doorberekenen in de prijs van de producten, met name in geval van de hoogste staffel. Om de (verhoogde) belasting te ontlopen kunnen producenten ook besluiten tot aanpassing van de productsamenstelling.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De getrapte versie van een belasting op suikerhoudende dranken lijkt een prikkel te zijn voor producenten om de productsamenstelling aan te passen. Dit betekent dat producenten meer dranken aanbieden met minder suiker, zodat meer producten onder het lagere tarief komen te vallen.<sup>55,56</sup></li> <li>• Afhankelijk van de mate waarin de producent/ supermarkt de belasting doorberekent, zal de consument ontmoedigd worden om te kiezen voor de frisdrank met een hoog gehalte van (toegevoegde) suiker. Wetenschappelijk onderzoek naar daadwerkelijk ingevoerde belastingen op suikerhoudende dranken laat zien dat een belasting van 10% gemiddeld leidt tot 10% minder consumptie.<sup>57</sup> Ook lijkt het erop dat geen noemenswaardige substitutie plaatsvindt naar andere ongezondere voeding.<sup>58</sup></li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een maatregel die leidt tot een hogere prijs op frisdranken met een hoog suikergehalte is een kosteneffectieve maatregel. Kosteneffectiviteitsstudies suggereren tevens dat een prijsverhoging zorgkosten bespaart.<sup>59,60,61</sup> Dergelijke bewijslast is afwezig voor een subsidie van frisdranken/waters met weinig of geen suiker. Dat is ook in lijn met gedragswetenschappelijke studies die doorgaans laten zien dat het goedkoper maken van een product een kleiner gedragseffect bewerkstelligt, dan het duurder maken van eenzelfde product met eenzelfde prijsverschil. Dit komt omdat mensen verliesavers zijn. Daarom adviseert de WHO ook om een belasting op suikerhoudende dranken in te voeren waarbij de prijsverhoging groot is, omdat dan het gedragseffect het grootst is.</li> <li>• Een wettelijke norm van de hoeveelheid suiker heeft niet de voorkeur omdat deze niet opgelegd kan worden aan importproducten binnen de interne markt. Met een norm kunnen ook geen tredes ingevoerd worden, zoals wel mogelijk is bij een verbruiksbelasting die afhangt van het suikergehalte.</li> </ul>

<sup>55</sup> In Portugal leidde herformulering op zichzelf tot 11% afname van de totale calorie inname door suikerhoudende dranken. [www.thelancet.com/pdfs/journals/lanpub/PIIS2468-2667\(18\)30240-8.pdf](http://www.thelancet.com/pdfs/journals/lanpub/PIIS2468-2667(18)30240-8.pdf)

<sup>56</sup> In het VK daalde het percentage dranken met meer dan 5 gram suiker per 100 ml van 49% naar 15% over de periode september 2015 tot februari 2019. De belasting aldaar werd aangekondigd in maart 2016 en ingevoerd in april 2018. <https://journals.plos.org/plosmedicine/article?id=10.1371/journal.pmed.1003025>

<sup>57</sup> Dit consumenteneffect is zowel zichtbaar in cases met één tarief (de belasting in Frankrijk die van 2012-2018 bestond, en de huidige belastingen in Mexico en Amerikaanse steden), als in cases met een getrapte tarief (Chili, Catalonië). Daarnaast geven verschillende experimentele studies en simulatiestudies aan dat een belasting op suikerhoudende dranken de consumptie ervan verlaagt.

<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/obr.12868>

<sup>58</sup> [www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/23202266](http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/23202266)

<sup>59</sup> <https://kosteneffectiviteitvanpreventie.nl/potentieel-van-preventie>

<sup>60</sup> [www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/31402290](http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/31402290)

<sup>61</sup> [www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/30884363](http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/30884363)

Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indien staffels worden geïntroduceerd met een per saldo lastenverzwaring geldt dat de maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de kosten van het drinken van suikerhoudende dranken onvoldoende in de prijs verwerkt zijn</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel is nog niet concreet ingevuld. Op dit moment zijn onvoldoende gegevens beschikbaar om de budgettaire gevolgen in kaart te brengen. Daarnaast moet er rekening gehouden worden met (aanzienlijke) gedragseffecten bij zowel producent als consument.</li> </ul>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De administratieve lasten van belastingplichten nemen naar verwachting toe.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een uitvoeringstoets geeft vanuit het perspectief van de Belastingdienst of vanuit een andere uitvoeringsorganisatie inzicht in de gevolgen van voorstellen van nieuwe wetgeving.</li> <li>• Het betreft hier een reeds bestaande belasting, waarbij het introduceren van staffels nieuw is. De uitvoeringsaspecten zullen nader in kaart dienen te worden gebracht op het moment dat de aanpassing in de wet is voorgesteld.</li> <li>• Onder voorbehoud van de uitvoeringstoets, zal het introduceren van staffels niet eerder uitgevoerd kunnen worden dan 1 jaar nadat het voorstel is ingediend bij de Tweede Kamer.</li> <li>• Door het toevoegen van tarieven wordt de complexiteit in de uitvoering aanzienlijk verhoogd. Ook voor de belastingplichtige geldt dat de aangifte complexer wordt.</li> </ul>

102. Algemeen btw-tarief op ongezonde producten	
<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Door ongezonde producten duurder en gezonde producten (relatief) goedkoper te maken, wordt de consument gestimuleerd gezondere keuzes te maken en de producent om het aanbod gezonder te maken.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het btw-tarief van ongezonde voedingsmiddelen gaat van 9% naar 21%.</li> <li>• Het betreft een aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Overgewicht (en obesitas) behoren tot de belangrijkste volksgezondheidsproblemen van dit moment. Ongezonde voeding, bijvoorbeeld producten die toegevoegde suikers bevatten, en weinig beweging (twee belangrijke oorzaken van overgewicht en obesitas) zijn na roken de belangrijkste oorzaak van vermijdbare ziektelast.</li> <li>• Om overgewicht en voeding gerelateerde ziekten zoals diabetes type II en hart- en vaatziekten tegen te gaan is het doel dat Nederlanders eten volgens de Schijf van Vijf en bewegen volgens de beweegrichtlijn.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	<p>Het gaat om het toepassen van het algemeen btw-tarief op de volgende producten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Suiker en snoepgoed;</li> <li>• koek en gebak;</li> <li>• sauzen en smaakmakers, kruiden zonder suiker en/of zout uitgezonderd;</li> <li>• hartige snacks en zoutjes;</li> <li>• soepen en bouillon; en</li> <li>• ijs.</li> </ul>
Belastingplichtige	Btw-ondernemer.
Belastbaar feit	Heffing vindt plaats ter zake van de levering of invoer van ongezonde producten door een producent, de tussenhandel, de detaillist en andere aanbieders zoals restaurants.
Maatstaf van heffing	De vergoeding.
Tarief	21%
Drempel/vrijstellingen	-
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Met het van toepassing verklaren van het algemene btw-tarief (21%) op ongezonde voedingsmiddelen zouden deze producten de enige voedingsmiddelen zijn (m.u.v. alcoholische dranken) waarvoor het algemene btw-tarief geldt.</li> <li>• Door differentiatie in btw-tarieven zullen afbakeningsproblemen ontstaan voor zowel de ondernemer als de Belastingdienst op verschillende leveringsmomenten binnen de productie- en handelsketen. De problematiek kan al aanvangen bij het definiëren van de ongezonde voedingsmiddelen, zoals 'koek' of 'smaakmakers'. Zo zijn bijvoorbeeld 'koek' of 'smaakmaker' abstracte begrippen die zich lenen tot verschillende interpretaties.</li> <li>• De complexiteit van een gedifferentieerd tarief zal toenemen wanneer ongezonde voedingsmiddelen uit de genoemde productgroepen worden geleverd in combinatie met andere producten. Om enkele voorbeelden te noemen een koekje bij de koffie in een restaurant, ijs als onderdeel van een dessert, gebruik van een zout bevattende kruidenmix in een kant-en-klaar maaltijd of pizza, etc. De vraag is dan steeds welk tarief op die producten van toepassing is. De afbakeningsproblemen zullen zich ook voordoen wanneer ongezonde voedingsmiddelen zijn verwerkt in maaltijden die worden verstrekt door restaurants en cateraars.</li> <li>• Een complicerende factor bij tariefdifferentiatie is dat er ook rekening mee moet worden gehouden dat soortgelijke goederen of diensten die op dezelfde markt met elkaar concurreren voor de</li> </ul>

	heffing van btw niet verschillend mogen worden behandeld (fiscale neutraliteitsbeginsel).
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De beoogde doelgroep zijn particulieren die 'ongezonde voedingsmiddelen' consumeren.</li> <li>• Momenteel is niet duidelijk wat de effecten kunnen zijn van de btw-verlaging. De effectiviteit van de btw-verlaging is afhankelijk van de mate waarin de ondernemers de btw-verlaging doorgeven aan de consument en ook in hoeverre de consument gevoelig is voor een prijsverandering van deze voedingsmiddelen.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uit rapporten van o.a. het CPB, het PBL en het IMF volgt dat de btw niet een geëigend en efficiënt instrument is om prijzen te corrigeren voor positieve interne of externe effecten. De btw is primair bedoeld om opbrengsten voor de overheid te genereren, en draagt in beginsel niet aantoonbaar bij aan de beoogde nevendoelen.<sup>62</sup></li> <li>• Als de ondernemer de btw-verhoging (volledig) afwentelt aan zijn afnemers, dan kan de Nederlandse vraag naar ongezonde voedingsmiddelen afnemen. Op dit moment is het exacte effect niet goed te voorspellen.</li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verwacht wordt dat een forse personele inzet van de Belastingdienst nodig is om de afbakeningsproblematiek en de benodigde mate van controle te kunnen ondervangen.</li> </ul>
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van ongezond eten onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De budgettaire opbrengst wordt geraamd op circa € 0,6 miljard. Hierbij wordt aangenomen dat ook de genoemde ongezonde producten die verwerkt zitten in andere producten tegen het algemene tarief zullen worden belast. Ook is uitgegaan van een beperkte daling van de consumptie van deze voedingsmiddelen.</li> </ul>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De ongezonde voedingsmiddelen die worden geconsumeerd in Nederland zouden vallen onder het algemene btw-tarief ongeacht of dit geproduceerd is in Nederland of wordt geïmporteerd uit het buitenland. Een dergelijke btw-verhoging zal invloed kunnen hebben op de consumentenprijs van ongezonde producten.</li> <li>• Het gevolg van een afwijkend tarief op 'ongezonde voedingsmiddelen' zal zijn dat ondernemers binnen hun administratie onderscheid moeten maken tussen gezonde en ongezonde voedingsmiddelen. Dat leidt naar verwachting voor sommige ondernemers (zoals horeca) tot een aanzienlijke stijging in de administratieve lasten.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het gevolg van deze maatregel is dat de Belastingdienst veel capaciteit nodig zal hebben voor noodzakelijk toezicht, waarbij het vooraf helder is dat dit toezicht hoe dan ook onvoldoende zal zijn voor een correcte naleving.</li> <li>• Deze maatregel is <b>niet uitvoerbaar</b> gegeven de daarmee samenhangende grote complexiteitstoename.</li> </ul>

<sup>62</sup> IMF, Tax Reform in the Netherlands: moving closer to best practices, Selected Issues paper on the Kingdom of the Netherlands, *IMF country report* No. 16/46, 2016; *CPB Policy brief* 2014/02, 'Bouwstenen voor een modern btw' (2014); OECD, *Tax Policy Study* No. 20 - Tax Policy Reform and Economic Growth, Annex B, 2010, p. 115; Europese Commissie (2003), Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services; Kosonen, 'What was actually cut in the barber's VAT cut?', *VATT Working Paper* no. 18, 2010; Harju & Kosonen, *The inefficiency of reduced VAT rates: evidence from restaurant industry*, 2014; Vollebergh e.a., *Belastingverschuiving: meer vergroening en minder complexiteit? Verkenning van trends en opties*, PBL 2016, p. 10, 28 t/m 32.

103. Het introduceren van een verbruiksbelasting op ongezonde producten (niet zijnde dranken)	
<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Een belastingmaatregel die ongezonde producten duurder en gezonde producten (relatief) goedkoper maakt, kan de consument stimuleren gezondere keuzes te maken en de producent stimuleren het aanbod gezonder te maken
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het invoeren van een bijzondere verbruiksbelasting op ongezonde voedingsmiddelen.</li> <li>• Het betreft een uitbreiding van de Wet verbruiksbelasting alcoholvrije dranken (Wvad). De wet zal dan - naast alcoholvrije dranken - ook gaan zien op deze voedingsmiddelen.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Overgewicht (en obesitas) behoren tot de belangrijkste volksgezondheidsproblemen van dit moment. Ongezonde voeding, bijvoorbeeld producten die toegevoegde suikers bevatten, en weinig beweging (twee belangrijke oorzaken van overgewicht en obesitas) zijn na roken de belangrijkste oorzaak van vermijdbare ziektebelasting.</li> <li>• Om overgewicht en voeding gerelateerde ziekten tegen te gaan, moeten Nederlanders zoveel mogelijk eten volgens de Schijf van Vijf en bewegen volgens de beweegrichtlijn. Consumptie van ongezonde producten kan beter ontmoedigd worden.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Het gaat om een verbruiksbelasting op de volgende producten: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Suiker en snoepgoed;</li> <li>• koek en gebak;</li> <li>• sauzen en smaakmakers, kruiden zonder suiker en/of zout uitgezonderd;</li> <li>• hartige snacks en zoutjes;</li> <li>• soepen en bouillon; en</li> <li>• ijs.</li> </ul>
Belastingplichtige	De partijen die volgens de Wvad belastingplichtige zijn, onder andere: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Degene die een vergunning heeft volgens de Wvad (bijvoorbeeld de ondernemer die de producten produceert); en</li> <li>• Degene die de producten heeft ontvangen, maar die geen vergunning heeft.</li> </ul>
Belastbaar feit	Uitslag vanuit een inrichting (de plaats waar bijvoorbeeld de producten worden vervaardigd of in opslag liggen).
Maatstaf van heffing	Het gewicht van het totale product.
Tarief	De hoogte van het tarief dient nader uitgezocht te worden.
Drempel/vrijstellingen	De huidige vrijstellingen voor frisdranken in de Wvad zullen mogelijk worden doorgetrokken naar de nieuwe producten: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Frisdranken die worden gebruikt als grondstof voor het produceren van andere dranken;</li> <li>• Frisdranken die worden gebruikt aan boord van schepen in het verkeer van Nederland naar andere lidstaten (anders dan over binnenwateren); en</li> <li>• Frisdranken die worden gebruikt aan boord van luchtvaartuigen.</li> </ul> Er is geen aanleiding om een drempel in te stellen, zoals die bestaat voor vruchten-en groentesap. Voor deze dranken wordt op basis van de huidige wetgeving pas belasting verschuldigd als er meer dan 12.000 liter per jaar wordt geproduceerd.
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voldoet aan de randvoorwaarden voor verbruiksbelastingen (op niet-accijnsgoederen).</li> <li>• Een nieuwe verbruiksbelasting maakt het fiscale stelsel complexer.</li> <li>• Duur wetgevingsproces: afhankelijk van keuze van wetstraject, minimaal één jaar, mogelijk langer.</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De doelgroep zijn producenten en consumenten van deze producten.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naar verwachting wordt deze groep bereikt omdat aangenomen wordt dat de producenten/supermarkten de verbruiksbelasting zullen doorberekenen in de prijs van de producten of proberen te ontlopen door een aanpassing van de productsamenstelling.</li> </ul>																								
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Producenten zullen in ieder geval een prikkel ervaren om meer producten te produceren die buiten de reikwijdte van de belasting vallen.</li> <li>• Afhankelijk van de mate van belastingheffing zal de consument gestimuleerd worden om een gezondere keuze te maken.</li> </ul>																								
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het IBO Gezonde Leefstijl<sup>63</sup> concludeerde dat er verschillende potentieel effectieve maatregelen ter preventie van overgewicht beschikbaar zijn (wettelijk herformuleren van de samenstelling van voedingsproducten, beperking van het aanbod aan ongezonde producten, veranderen van de omgeving, variëren van prijzen van gezonde en ongezonde producten en gerichte programma's of persoonlijke begeleiding met aandacht voor voeding en bewegen). Een prijsverschil tussen gezonde en ongezonde voedingsmiddelen via een belasting past in dit beleid.</li> <li>• Daarnaast kan de overheid ook wettelijke normen stellen voor de samenstelling van voedingsproducten, bijvoorbeeld een maximum suiker- of zoutgehalte. Gezien de internationale levensmiddelenmarkt en het principe van wederzijdse erkenning in de EU, is de kans echter groot dat dit tot een ongelijk speelveld leidt.</li> </ul>																								
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van ongezond eten onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>																								
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor de grondslag van deze heffing kan aangesloten worden bij data afkomstig uit de Voedselconsumptiepeiling 2012-2016 van het Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM). Het RIVM heeft voor mensen in de leeftijd van 1 tot 80 jaar in de betreffende periode inzichtelijk gemaakt hoeveel gram voedingsmiddelen zij per dag consumeren.</li> <li>• In totaal gaat het daarbij om circa 1,2 miljard kilogram consumptie van ongezonde producten. Zie onderstaand een overzicht van de consumptie van ongezonde producten naar productgroepen:</li> </ul> <table border="1" data-bbox="531 1476 1394 1899"> <thead> <tr> <th>Productgroep</th> <th>Consumptie per hoofd van de bevolking (in kg, p/j)</th> <th>Consumptie Nederland (in mln kg, p/j)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Suiker en snoepgoed</td> <td>11,0</td> <td>187</td> </tr> <tr> <td>Koek en gebak</td> <td>15,0</td> <td>256</td> </tr> <tr> <td>Sauzen en smaakmakers</td> <td>12,9</td> <td>219</td> </tr> <tr> <td>Hartige snacks</td> <td>7,5</td> <td>128</td> </tr> <tr> <td>Bouillons</td> <td>15,5</td> <td>264</td> </tr> <tr> <td>IJs</td> <td>8,0</td> <td>136</td> </tr> <tr> <td><b>Totaal</b></td> <td><b>70,0</b></td> <td><b>1.190</b></td> </tr> </tbody> </table>	Productgroep	Consumptie per hoofd van de bevolking (in kg, p/j)	Consumptie Nederland (in mln kg, p/j)	Suiker en snoepgoed	11,0	187	Koek en gebak	15,0	256	Sauzen en smaakmakers	12,9	219	Hartige snacks	7,5	128	Bouillons	15,5	264	IJs	8,0	136	<b>Totaal</b>	<b>70,0</b>	<b>1.190</b>
Productgroep	Consumptie per hoofd van de bevolking (in kg, p/j)	Consumptie Nederland (in mln kg, p/j)																							
Suiker en snoepgoed	11,0	187																							
Koek en gebak	15,0	256																							
Sauzen en smaakmakers	12,9	219																							
Hartige snacks	7,5	128																							
Bouillons	15,5	264																							
IJs	8,0	136																							
<b>Totaal</b>	<b>70,0</b>	<b>1.190</b>																							
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naar verwachting zullen de administratieve lasten van belastingplichten in behoorlijke mate toenemen.</li> </ul>																								

<sup>63</sup> [www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/04/01/ibo-gezonde-leefstijl](http://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/04/01/ibo-gezonde-leefstijl)

#### Uitvoeringsaspecten

- Een uitvoeringstoets geeft vanuit het perspectief van de Belastingdienst of vanuit een andere uitvoeringsorganisatie inzicht in de gevolgen van voorstellen van nieuwe wetgeving.
- Omdat het hier een nieuwe belasting betreft waarvoor nog geen wetgeving is geschreven, zullen de uitvoeringsaspecten nader in kaart dienen te worden gebracht op het moment dat een conceptwetsvoorstel is geschreven.
- Onder voorbehoud van de uitvoeringstoets, kan een nieuwe belasting niet eerder uitgevoerd worden dan 2 jaar nadat het voorstel is ingediend bij de Tweede Kamer.
- Aandachtspunt bij deze nieuwe belasting is dat een handhaafbare definitie voor genoemde 'ongezonde producten' zal moeten worden opgesteld, anders zal deze belasting niet handhaafbaar zijn.



104. Belasting op het houden van dieren (dierentaks)	
<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Verkleining van de veestapel door minder vleesproductie- en consumptie om zo de landvoetafdruk en broeikasgasemissies van voedselconsumptie te verlagen
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Een nieuwe belasting op het houden van productiedieren.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De Nederlandse veehouderij die vlees, melk en eieren produceert voor de Nederlandse en buitenlandse markt heeft negatieve effecten op het milieu en de leefomgeving, waaronder emissies (broeikasgassen, ammoniak, fijnstof en geur), negatieve gezondheidseffecten (fijnstof, ammoniak en zoönosen), verlies van biodiversiteit (door uitstoot van emissies zoals stikstof, maar ook door mest, het grondgebruik en de wijze waarop voedsel voor dieren verbouwd en geproduceerd, hoog watergebruik) en veroorzaakt problemen op het gebied van dierenwelzijn.</li> <li>De negatieve externe effecten reiken echter verder dan landsgrenzen, en brengen ook voedselconsumptie en eetpatronen (het dieet) in beeld. PBL (2019) heeft berekend dat de landvoetafdruk in binnen- en buitenland van de Nederlandse voedselconsumptie ongeveer 1800 m<sup>2</sup> per persoon bedraagt: een kwart voetbalveld. Het grootste deel komt voor rekening van de consumptie van dierlijke producten (vlees en zuivel).</li> <li>Om de landvoetafdruk en broeikasgasemissies van voedselconsumptie te verlagen is het nodig dat Nederlanders duurzamer (minder vlees) eten, minder voedsel verspillen en duurzamer (minder vlees) produceren.</li> <li>De nieuwe belasting moet met name als prikkel dienen voor de veehouderij om de veestapel te verkleinen. Indien de belasting wordt doorberekend in de prijs, worden mogelijk ook consumenten van dierlijke producten gestimuleerd om voor alternatieve producten te kiezen.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Dieren bestemd voor consumptie (rund, varken, kip,..)
Belastingplichtige	Veehouder
Belastbaar feit	Het houden van productiedieren bestemd voor consumptie
Maatstaf van heffing	Aantal productiedieren, per soort dier (rund, varken, kip,...)
Tarief	Afhankelijk van soort dier in een specifieke periode en bijbehorende mate van milieuvervuiling.
Drempel/vrijstellingen	<ul style="list-style-type: none"> <li>Met betrekking tot drempels en vrijstellingen zal een afweging gemaakt moeten worden tussen rechtsgelijkheid en uitvoerbaarheid. Het beginsel 'de vervuiler betaalt' laat in principe geen vrijstellingen toe.</li> <li>Toch kan uit nader onderzoek blijken dat het wenselijk is een belastingvrije drempel te handhaven, indien anders de groep belastingplichtigen buitenproportioneel groot wordt, doordat bijvoorbeeld elke hobby-boer en kinderboerderij onder de heffing valt.</li> </ul>
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>Voldoet aan de juridische randvoorwaarden.</li> <li>Een nieuwe belasting maakt het fiscale stelsel complexer.</li> <li>Duur wetgevingsproces: minimaal 2 jaar, afhankelijk van vormgeving nog langer.</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>De doelgroep bestaat uit de veehouderij.</li> <li>Aangezien de voorgestelde belasting alle dieren onder de heffing brengt die in Nederland worden gehouden voor consumptie, wordt naar verwachting (nagenoeg) de gehele doelgroep bereikt.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>Door te heffen bij de Nederlandse veehouders, wordt de belasting zo dicht mogelijk bij de 'vervuiler' geheven.</li> <li>De verwachting is dat een kostenverhoging door de belasting in eerste instantie tot schaalvergroting zal leiden (als middel om toename in kosten en lasten te drukken). Pas bij substantiële</li> </ul>

	<p>belastingtarieven zal de maatregel tot afname van het aantal dieren leiden.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De mate van doorberekening van de prijsverhoging aan de consument is vooral afhankelijk van de acceptatie door de consument, die er waarschijnlijk alleen is als er aantoonbare meerwaarde geleverd wordt (bijvoorbeeld het Beter Leven keurmerk) en van de vleesmarkt. Aangezien het grootste gedeelte van het Nederlandse vlees naar het buitenland gaat, zal zich duurder Nederlands vlees naar verwachting uit de markt prijzen.</li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het aantal dieren binnen de melkvee-, varkens- en pluimveehouderij wordt op dit moment genormeerd door het stelsel van productierechten. De sectoren moeten rechten kopen om dieren te kunnen houden. Daarnaast heeft de overheid, onder andere in het kader van de stikstofaanpak, aanvullende financiële maatregelen genomen om omvang en vormgeving van de veestapel te beïnvloeden.</li> <li>• Het is onduidelijk of een belasting bovenop deze bestaande financiële prikkel een extra effect kan sorteren. Ook is niet bekend of een belasting een minder ingrijpend middel zou zijn, dat een vergelijkbaar effect tegen minder kosten kan sorteren.</li> </ul>
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van vleesproductie onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het totale aantal dieren dat in de veehouderij wordt gehouden en specifiek bestemd is voor vleesproductie bedraagt op 1 april van 2019 in totaal circa 64 miljoen. Het gaat daarbij om circa 56 miljoen kippen, 6 miljoen varkens, 1 miljoen runderen en 1 miljoen overige dieren.</li> </ul>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De administratieve lasten van belastingplichtigen hangen af van de uiteindelijke vormgeving en de mate waarin gebruik kan worden gemaakt van al bestaande systemen zoals de regelgeving voor de identificatie en registratie van dieren en de gecombineerde opgave.<sup>64</sup></li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een uitvoeringstoets geeft vanuit het perspectief van de Belastingdienst of vanuit een andere uitvoeringsorganisatie inzicht in de gevolgen van voorstellen van nieuwe wetgeving.</li> <li>• Omdat het hier een nieuwe belasting betreft waarvoor nog geen wetgeving is geschreven, zullen de uitvoeringsaspecten nader in kaart dienen te worden gebracht op het moment dat een conceptwetsvoorstel is geschreven.</li> <li>• Onder voorbehoud van de uitvoeringstoets, kan een nieuwe belasting niet eerder uitgevoerd worden dan 2 jaar nadat het voorstel is ingediend bij de Tweede Kamer.</li> <li>• Aandachtspunt bij deze nieuwe belasting is dat handhaafbare definities zullen moeten worden opgesteld.</li> </ul>

<sup>64</sup> [www.rvo.nl/onderwerpen/agrarisch-ondernemen/gecombineerde-opgave-2020](http://www.rvo.nl/onderwerpen/agrarisch-ondernemen/gecombineerde-opgave-2020)

105. Slachttaks (op input, d.w.z. een dier)	
<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Verkleining van de veestapel door minder vleesproductie- en consumptie om zo de landvoetafdruk en broeikasgasemissies van voedselconsumptie te verlagen
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Een nieuwe belasting op het slachten van dieren. De belasting geldt per geslacht dier.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De Nederlandse veehouderij die vlees, melk en eieren produceert voor de Nederlandse en buitenlandse markt heeft negatieve effecten op het milieu en de leefomgeving, waaronder emissies (broeikasgassen, ammoniak, fijnstof en geur), negatieve gezondheidseffecten (fijnstof, ammoniak en zoönosen), verlies van biodiversiteit (door uitstoot van emissies zoals stikstof, maar ook door mest, het grondgebruik en de wijze waarop voedsel voor dieren verbouwd en geproduceerd, hoog watergebruik) en veroorzaakt problemen op het gebied van dierenwelzijn.</li> <li>De negatieve externe effecten reiken echter verder dan landsgrenzen, en brengen ook voedselconsumptie en eetpatronen (het dieet) in beeld. PBL (2019) heeft berekend dat de landvoetafdruk in binnen- en buitenland van de Nederlandse voedselconsumptie ongeveer 1800 m<sup>2</sup> per persoon bedraagt: een kwart voetbalveld. Het grootste deel komt voor rekening van de consumptie van dierlijke producten (vlees en zuivel).</li> <li>Om de landvoetafdruk en broeikasgasemissies van voedselconsumptie te verlagen is het nodig dat Nederlanders duurzamer (minder vlees) eten, minder voedsel verspillen en duurzamer (minder vlees) produceren.</li> <li>De nieuwe belasting moet met name als prikkel dienen voor de veehouderij om de veestapel te verkleinen. Indien de belasting wordt doorberekend in de prijs, worden mogelijk ook consumenten van dierlijke producten gestimuleerd om voor alternatieve producten te kiezen.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Productiedieren die geslacht worden voor consumptie (rund, varken, kip,...).
Belastingplichtige	Exploitant van een slachthuis & zelfslachtende slagers in Nederland.
Belastbaar feit	Het slachten van een voor consumptie bestemd productiedier.
Maatstaf van heffing	Soort productiedier (rund, varken, kip,...).
Tarief	Afhankelijk van soort productiedier en bijbehorende mate van milieuvervuiling.
Drempel/vrijstellingen	Drempels en vrijstellingen zullen nader onderzocht moeten worden, maar liggen bij deze vorm van belasting in beginsel niet voor de hand, aangezien normaliter alleen dieren bestemd voor consumptie geslacht worden.
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mogelijk dwingt EU-regelgeving tot een vrijstelling van productiedieren bestemd voor consumptie buiten Nederland.</li> <li>Een nieuwe verbruiksbelasting maakt het fiscale stelsel complexer.</li> <li>Duur wetgevingsproces: minimaal 2 jaar, afhankelijk van vormgeving nog langer.</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>De doelgroep bestaat uit degenen die voor consumptie bestemde (geïmporteerde) productiedieren in Nederland slachten (slachthuizen en zelfslachtende slagers).</li> <li>Slachthuizen en zelfslachtende slagers zijn geregistreerd bij de NVWA. Daardoor is de groep belastingplichtigen naar verwachting goed in beeld te brengen en bij te houden.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>Het aantal productiedieren dat naar de slacht gaat en voor consumptie bestemd is, zal naar verwachting bekend zijn.</li> <li>De belasting wordt niet direct geheven bij de veehouder, maar een stap later in de keten. Naar verwachting wordt (een groot deel van) de belasting aan de veehouder doorberekend. Door een lagere opbrengst per geslacht dier moet de veehouder, om dezelfde inkomsten te genereren, een grotere veestapel houden.</li> </ul>

	<p>Naast het effect op de grootte van de veestapel ontstaat bijvoorbeeld geen prikkel om op emissiearme stal- en houderijsystemen over te gaan.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De mate van doorberekening van de prijsverhoging aan de consument is vooral afhankelijk van de acceptatie door de consument, die er waarschijnlijk alleen is als er aantoonbare meerwaarde geleverd wordt (bijvoorbeeld het Beter Leven keurmerk) en van de vleesmarkt. Aangezien het grootste gedeelte van het Nederlandse vlees naar het buitenland gaat, zal duurder Nederlands vlees zich naar verwachting uit de markt prijzen. De maatregel is eventueel te ontlopen door in het buitenland te (laten) slachten. Het is niet duidelijk of dit opweegt tegen de bijbehorende nadelen, zoals extra transportkosten, certificering en negatieve effecten op het dierenwelzijn bij transport.</li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het is niet duidelijk of de baten van een slachttaks opwegen tegen de uitvoeringslasten bij de uitvoeringsinstantie.</li> <li>• Gezien de extra lasten die met de belasting gemoeid zullen gaan, is het niet erg waarschijnlijk dat een belasting minder ingrijpend is dan een ander overheidsinstrument om de beoogde milieudoelen te halen.</li> </ul>
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van vleesconsumptie onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor de grondslag van deze heffing kan aangesloten worden bij data van het CBS ten aanzien van de vleesproductie door agrarische bedrijven. Het CBS heeft daarbij voor 2019 in beeld gebracht hoeveel dieren voor de slacht zijn aangeboden door Nederlandse agrarische bedrijven. Het gaat daarbij in totaal om circa 642 mln dieren, waarvan circa 623 miljoen kippen, circa 17 miljoen varkens en circa 2 miljoen runderen.</li> <li>• Hierbij dient in ogenschouw te worden genomen dat de heffing eenvoudig vermeden kan worden door de dieren in het buitenland in plaats van in Nederland te laten slachten.</li> </ul>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De administratieve lasten van belastingplichtigen zullen toenemen door de introductie van een nieuwe belasting met bijbehorende aangiftesystematiek.</li> <li>• Vooral zelfslachtende slaggers zullen door de additionele lasten of kosten extra hard geraakt worden, aangezien zij ook met betrekking tot toezicht en regelgeving op eenzelfde manier worden behandeld als grote slachters. Deze groep levert op dit moment een bijdrage aan de verduurzaming van de veehouderij in Nederland (door het besparen van dierentransport) en aan de doorberekening van extra kosten rechtstreeks aan de consumenten.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een uitvoeringstoets geeft vanuit het perspectief van de Belastingdienst of vanuit een andere uitvoeringsorganisatie inzicht in de gevolgen van voorstellen van nieuwe wetgeving.</li> <li>• Omdat het hier een nieuwe belasting betreft waarvoor nog geen wetgeving is geschreven, zullen de uitvoeringsaspecten nader in kaart dienen te worden gebracht op het moment dat een conceptwetsvoorstel is geschreven.</li> <li>• Onder voorbehoud van de uitvoeringstoets, kan een nieuwe belasting niet eerder uitgevoerd worden dan 2 jaar nadat het voorstel is ingediend bij de Tweede Kamer.</li> </ul>

- Aandachtspunt bij deze nieuwe belasting is dat handhaafbare definities voor productiedieren zullen moeten worden opgesteld. De uitvoerbaarheid van deze nieuwe belasting is sterk afhankelijk van de gekozen definities.

<b>106. Slachttaks (op output, d.w.z. onbewerkt vlees)</b>	
<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Verkleining van de veestapel door minder vleesproductie- en consumptie om zo de landvoetafdruk en broeikasgasemissies van voedselconsumptie te verlagen.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Een nieuwe verbruiksbelasting op het door slacht ontstaan van onbewerkt vlees en op geïmporteerd onbewerkt vlees.	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De Nederlandse veehouderij die vlees, melk en eieren produceert voor de Nederlandse en buitenlandse markt heeft negatieve effecten op het milieu en de leefomgeving, waaronder emissies (broeikasgassen, ammoniak, fijnstof en geur), negatieve gezondheidseffecten (fijnstof, ammoniak en zoönosen), verlies van biodiversiteit (door uitstoot van emissies zoals stikstof, maar ook door mest, het grondgebruik en de wijze waarop voedsel voor dieren verbouwd en geproduceerd, hoog watergebruik) en veroorzaakt problemen op het gebied van dierenwelzijn.</li> <li>• De negatieve externe effecten reiken echter verder dan landsgrenzen, en brengen ook voedselconsumptie en eetpatronen (het dieet) in beeld. PBL (2019) heeft berekend dat de landvoetafdruk in binnen- en buitenland van de Nederlandse voedselconsumptie ongeveer 1800 m<sup>2</sup> per persoon bedraagt: een kwart voetbalveld. Het grootste deel komt voor rekening van de consumptie van dierlijke producten (vlees en zuivel).</li> <li>• Om de landvoetafdruk en broeikasgasemissies van voedselconsumptie te verlagen is het nodig dat Nederlanders duurzamer (minder vlees) eten, minder voedsel verspillen en duurzamer (minder vlees) produceren.</li> <li>• De nieuwe belasting moet met name als prikkel dienen voor de veehouderij om de veestapel te verkleinen. Indien de belasting wordt doorberekend in de prijs, worden mogelijk ook consumenten van dierlijke producten gestimuleerd om voor alternatieve producten te kiezen.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Onbewerkt vlees
Belastingplichtige	Exploitant van een slachthuis, zelfslachtende slagers & importeurs /degene die vlees uit EU-landen binnenbrengen
Belastbaar feit	Het door slacht ontstaan van onbewerkt vlees & importeren/ binnenbrengen van onbewerkt vlees
Maatstaf van heffing	Gewicht (kilogram) onbewerkt vlees per diersoort (rund, varken, kip,...)
Tarief	Per kilo, afhankelijk van soort dier (gebaseerd op bijbehorende mate van milieuvervuiling)
Drempel/vrijstellingen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Drempels en vrijstellingen zullen nader onderzocht moeten worden, maar liggen bij deze vorm van belasting in beginsel niet voor de hand.</li> </ul>
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aangezien de heffing niet tot grensformaliteiten mag leiden, is het de vraag in hoeverre het binnenbrengen van onbewerkt vlees uit het buitenland gecontroleerd kan worden.</li> <li>• Mogelijk dwingt EU-regelgeving tot een vrijstelling van vlees bestemd voor consumptie buiten Nederland.</li> <li>• Een nieuwe verbruiksbelasting maakt het fiscale stelsel complexer.</li> <li>• Duur wetgevingsproces: minimaal 2 jaar, afhankelijk van vormgeving nog langer</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De doelgroep bestaat uit degenen die ervoor zorgen dat onbewerkt vlees op de Nederlandse markt komt, d.w.z. slagers, importeurs en degenen die het vlees uit andere EU-lidstaten binnenbrengen.</li> <li>• Slachthuizen en zelfslachtende slagers in Nederland zijn geregistreerd bij de NVWA. Daardoor is de groep belastingplichtigen naar verwachting goed in beeld te brengen.</li> </ul>

	<p>Voor importeurs geldt een vergelijkbare verplichting in het kader van EU-wetgeving die van toepassing op het moment van invoer.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor vervoer van vlees binnen de EU geldt voor zover bekend geen vergelijkbare verplichting. De keuze om binnenkomend vlees ook onder de heffing te brengen leidt daarom tot een divers en deels lastig in beeld te brengen groep belastingplichtigen. Daarnaast rijst de vraag wanneer vlees vanuit het buitenland 'onbewerkt' is. Deze vraag is medebepalend voor de afbakening van de groep belastingplichtigen.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De belasting wordt niet direct geheven bij de veehouder, maar een stap later in de keten. Het effect op de veestapel is daarom onzeker, aangezien het afhankelijk is van de mate waarin de slachterij de belasting doorberekend en van de hoogte van de tarieven. Deze belasting zorgt bijvoorbeeld niet voor een prikkel om op emissiearme stal- en houderijsystemen over te gaan.</li> <li>• Indien de slachttaks wordt doorberekend in de prijs van het uiteindelijke vlees, worden (gedeeltelijk) ook consumenten van dierlijke producten gestimuleerd om voor alternatieve producten te kiezen. Gezien de samenstelling van de gehele vleesketen en het feit dat veel vlees naar het buitenland gaat, is dit effect op de vleesconsumptie erg onzeker.</li> <li>• De slachttaks kan een reden zijn voor slachters om hun bedrijf van Nederland te verplaatsen naar buurlanden waar geen vergelijkbare belasting bestaat. Om een eventueel concurrentienadeel te voorkomen voor Nederlandse slachters, is een optie om vlees dat naar het buitenland gaat buiten de belastingheffing te laten vallen.</li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het is niet duidelijk of de baten van een slachttaks op output opwegen tegen de uitvoeringslasten bij de uitvoeringsinstantie.</li> <li>• Daarnaast is onduidelijk of een slachttaks het beoogde doel van minder emissies door veehouderij en/of minder vleesconsumptie kosten efficiënter kan bereiken dan een niet-fiscale maatregel, zoals een normering van het aantal dieren.</li> </ul>
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van vleesconsumptie onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor de grondslag van deze heffing kan aangesloten worden bij data van het CBS ten aanzien van de vleesproductie door agrarische bedrijven. Het CBS heeft daarbij voor 2019 in beeld gebracht wat de hoeveelheid geslacht gewicht per diersoort is aangeboden door Nederlandse agrarische bedrijven.</li> <li>• Het gaat daarbij in totaal om een hoeveelheid van 3,1 miljard kilogram vlees, waarvan 1 miljard kilogram kip, 1,6 miljard kilogram varkens en circa 0,4 miljard runderen. Het is onduidelijk welk deel van het totale gewicht ziet op import en export van vlees. De kans is echter groot dat een aanzienlijk deel van deze grondslag bestemd is voor export van vlees.</li> </ul>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De administratieve lasten van belastingplichtigen zullen toenemen door de introductie van een nieuwe belasting met bijbehorende aangiftesystematiek.</li> <li>• Met name de lasten voor exploitanten van slachthuizen zullen naar verwachting fors zijn, aangezien deze per dier moeten bijhouden hoeveel vlees naar de slacht als output over blijft. Vooral zelfslachtende slaggers zullen door de additionele lasten of kosten extra hard geraakt worden, aangezien zij ook met betrekking tot toezicht en regelgeving op eenzelfde manier</li> </ul>

	<p>worden behandeld als grote slachters. Deze groep levert op dit moment een bijdrage aan de verduurzaming van de veehouderij in Nederland (door het besparen van dierentransport) en aan de doorberekening van extra kosten rechtstreeks aan de consumenten.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor degenen die onbewerkt vlees uit het buitenland naar Nederland brengen, zal de administratieve last mogelijk kleiner zijn omdat het gewicht vlees veelal bekend zal zijn.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een uitvoeringstoets geeft vanuit het perspectief van de Belastingdienst of vanuit een andere uitvoeringsorganisatie inzicht in de gevolgen van voorstellen van nieuwe wetgeving.</li> <li>• Omdat het hier een nieuwe belasting betreft waarvoor nog geen wetgeving is geschreven, zullen de uitvoeringsaspecten nader in kaart dienen te worden gebracht op het moment dat een conceptwetsvoorstel is geschreven.</li> <li>• Onder voorbehoud van de uitvoeringstoets, kan een nieuwe belasting niet eerder uitgevoerd worden dan 2 jaar nadat het voorstel is ingediend bij de Tweede Kamer.</li> <li>• Aandachtspunt bij deze nieuwe belasting is dat een handhaafbare definitie voor 'onbewerkt vlees' zal moeten worden opgesteld. De uitvoerbaarheid van deze nieuwe belasting is sterk afhankelijk van de gekozen definities.</li> </ul>



107. Algemeen btw-tarief op vlees	
<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Vlees duurder te maken om de consument te stimuleren gezondere keuzes te maken. Indien de vraag naar vlees daalt, kan dat mogelijk ook effect hebben op de grootte van de milieuschade die afkomstig is van de Nederlandse veeteelt.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vlees valt momenteel onder het verlaagde btw-tarief van 9% dat onder andere van toepassing is op voedsel. Het voorstel is dat vlees onder het algemene btw-tarief van 21% komt te vallen.</li> <li>Het betreft een aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968)</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<i>Gezondheid</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Het eten van te veel vlees brengt risico's voor de gezondheid met zich mee. Rood en met name bewerkt vlees zoals vleeswaren worden in verband gebracht met beroerte, diabetes type 2 en kanker. Onbewerkt mager vlees past in een gezond eetpatroon, vooral vanwege de eiwitten, vitamines en mineralen. Het advies is om niet meer dan 500 gram vlees per week te eten, waarvan maximaal 300 gram rood vlees, zoals rundvlees en varkensvlees. Bewerkt vlees, vleeswaren en vette vleessoorten staan niet in de Schijf van Vijf.</li> <li>Nederlanders eten gemiddeld 98 gram vlees per dag (686g/week), waarvan 76 gram rood vlees (532g/week). Bijna de helft van dit vlees is bewerkt vlees (47g/d). Mannen eten meer vlees en vleesproducten (115 g/dag) dan vrouwen (81 g/dag). Volwassenen eten meer vlees en vleesproducten (104 g/dag) dan kinderen (76 g/dag). In de leeftijd tot 18 jaar neemt de consumptie van vlees en vleesproducten toe, hierna blijft de consumptie vrijwel gelijk.</li> <li>Om overgewicht en voeding gerelateerde ziekten tegen te gaan is het doel dat Nederlanders eten volgens de Schijf van Vijf en bewegen volgens de beweegrichtlijn. Dat betekent dat Nederlanders minder rood en bewerkt vlees zouden moeten eten</li> </ul>	
<i>Milieu</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vleesproductie veroorzaakt milieuschade door de uitstoot van broeikasgassen en stikstof (ammoniak) door de veeteelt.</li> <li>Om de landvoetafdruk en broeikasgasemissies van voedselconsumptie te verlagen is het nodig dat Nederlanders duurzamer (minder vlees) eten, minder voedsel verspillen en duurzamer (minder vlees) produceren.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Vlees
Belastingplichtige	Btw-ondernemer
Belastbaar feit	Heffing vindt plaats ter zake van de levering of invoer van vlees door een producent, de tussenhandel, de detaillist en andere aanbieders zoals restaurants.
Maatstaf van heffing	De vergoeding
Tarief	21% over de vergoeding
Drempel/vrijstellingen	-
<b>Effecten / Geschiktheid maatregel</b>	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>Met het van toepassing verklaren van het algemene btw-tarief (21%) op vlees voor menselijke consumptie zou vlees het enige voedingsmiddel zijn (m.u.v. alcoholische dranken) waarvoor het algemene btw-tarief geldt.</li> </ul> <p><i>Juridisch afbakeningsprobleem</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Door differentiatie in btw-tarieven zullen afbakeningsproblemen ontstaan voor zowel de ondernemer als de Belastingdienst op verschillende leveringsmomenten binnen de productie- en handelsketen. De problematiek kan al aanvangen bij het definiëren van de 'vlees' of 'vleesproduct'. Zo is bijvoorbeeld 'vlees' een abstract begrip dat zich leent tot verschillende interpretaties. De vraag rijst of alle onverwerkte en verwerkte</li> </ul>

	<p>producten, zoals rood vlees, vet, mergpijpen, orgaanvlees, gelatine, glycerine etc., hieronder vallen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De complexiteit van een gedifferentieerd tarief zal toenemen wanneer vlees wordt geleverd in combinatie met andere producten. Om enkele voorbeelden te noemen van de uitgebreide casuïstiek die zich zal voordoen: snoepgoed, magnetronmaaltijden, pizza's, salades, belegde broodjes etc. De vraag is dan steeds welk tarief op die producten van toepassing is. De afbakeningsproblemen zullen zich ook voordoen wanneer vlees is verwerkt in maaltijden die worden verstrekt door restaurants en cateraars.</li> <li>• Een complicerende factor bij tariefdifferentiatie is dat er ook rekening mee moet worden gehouden dat soortgelijke goederen of diensten die op dezelfde markt met elkaar concurreren voor de heffing van btw niet verschillend mogen worden behandeld (fiscale neutraliteitsbeginsel). Dit kan tot de vraag leiden of een vegetarische hamburger voor de btw anders mag worden behandeld dan een reguliere hamburger.</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De beoogde doelgroep zijn particulieren die vlees consumeren. Momenteel is niet duidelijk wat de effecten kunnen zijn van de btw-verlaging. De effectiviteit van de btw-verlaging is afhankelijk van de mate waarin de ondernemers de btw-verlaging doorgeven aan de consument en ook in hoeverre de consument gevoelig is voor een prijsverandering van deze producten.</li> <li>• Nederland exporteert relatief veel vlees naar het buitenland. Het is de vraag hoe groot de invloed van een btw-verhoging zal zijn op de binnenlandse CO<sub>2</sub>- en stikstofuitstoot.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uit rapporten van o.a. het CPB, het PBL en het IMF volgt dat de btw niet een geëigend en efficiënt instrument is om prijzen te corrigeren voor positieve interne of externe effecten. De btw is primair bedoeld om opbrengsten voor de overheid te genereren, en draagt in beginsel niet aantoonbaar bij aan de beoogde nevendoelen.</li> </ul> <p><i>Minder consumptie van (rood en bewerkt) vlees</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De ondernemer is niet verplicht de btw-verhoging door te berekenen aan zijn afnemers. Als hij dat wel doet, dan kan de Nederlandse vraag naar vlees afnemen, afhankelijk van de prijselasticiteit. Uit het rapport van PBL volgt dat de prijselasticiteit van vlees -0,34 bedraagt.</li> <li>• Uniformering naar het huidige algemene btw-tarief leidt dan tot een afname van de vraag naar vlees met 4 tot 5 procent.</li> <li>• De heffing maakt echter geen onderscheid tussen verschillende soorten vlees, waardoor sturing op minder consumptie van rood en bewerkt vlees niet mogelijk is.</li> <li>• Naar mate de prijs van vlees stijgt als gevolg van een verhoogd btw-tarief, is het mogelijk dat consumenten vaker vleesproducten over de grens gaan kopen (grenseffecten).</li> </ul> <p><i>Minder milieuschade door vleesproductie</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het is de vraag hoe groot de invloed van een belasting zal zijn op de binnenlandse CO<sub>2</sub>- en stikstofuitstoot. Dit leidt tot CO<sub>2</sub>- en stikstofreductie in de landen waar vlees voor de Nederlandse markt wordt geproduceerd.</li> <li>• In een rapport van PBL staat dat de Nederlandse landbouwsector een sterke concurrentiepositie heeft. Een lagere binnenlandse vraag naar vlees zal als gevolg van het hogere btw-tarief nauwelijks invloed hebben op de binnenlandse vleesproductie. Nederlands vlees dat niet in het binnenland kan worden afgezet,</li> </ul>

	<p>kan dan naar het buitenland worden geëxporteerd. Hierdoor verdringen Nederlandse producten de buitenlandse producten in die exportlanden en heeft de verhoging van het btw-tarief vooral effect op de productie van vlees in het buitenland. De CO<sub>2</sub>- en stikstofreductie zal daardoor vooral in het buitenland plaatsvinden.<sup>65</sup></p>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verwacht wordt dat een forse personele inzet nodig is om de afbakeningsproblematiek en de benodigde mate van controle te kunnen ondervangen.</li> </ul>
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van vleesconsumptie onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De opbrengst bedraagt € 1,1 miljard structureel vanaf het moment van invoering</li> </ul>
Overig	<p><i>Grenseffecten</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Een btw-verhoging kan invloed hebben op de consumentenprijs van vlees. Afhankelijk van de prijselasticiteit van vlees, kan de aankoop van vlees over de grens toenemen. Op dit moment is het exacte effect niet goed te voorspellen.</li> </ul> <p><i>Administratieve lasten</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het gevolg van een afwijkend tarief op vleesproducten zal zijn dat ondernemers binnen hun administratie onderscheid moeten maken tussen producten met en zonder vlees. Dat leidt naar verwachting voor sommige ondernemers (zoals horeca) tot een aanzienlijke stijging in de administratieve lasten.</li> </ul>
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het gevolg van deze maatregel is dat de Belastingdienst veel capaciteit nodig zal hebben voor noodzakelijk toezicht, waarbij het vooraf helder is dat dit toezicht hoe dan ook onvoldoende zal zijn voor een correcte naleving.</li> <li>• Deze maatregel is <b>niet uitvoerbaar</b> gegeven de daarmee samenhangende grote complexiteitstoename.</li> <li>• Het verzekeren van een juiste toepassing van het btw-tarief in alle handelsschakels gaat zonder meer gepaard met een toename van de administratieve lasten.</li> </ul>

<sup>65</sup> Vollebergh e.a., *Belastingverschuiving: meer vergroening en minder complexiteit? Verkenning van trends en opties*, PBL 2016, p. 31.

108. Consumentenvleestaks	
<b>Thema</b>	Gezondheidsgerelateerde belastingen
<b>Doel</b>	Deze belastingmaatregel beoogt vlees duurder te maken, waardoor de consument wordt gestimuleerd om gezondere keuzes te maken. Indien de vraag naar vlees daalt, heeft dat mogelijk ook effect op de grootte van de Nederlandse veeteelt.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
Een nieuwe verbruiksbelasting op vleesproducten	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<i>Gezondheid</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Het eten van te veel vlees brengt risico's voor de gezondheid met zich mee. Rood en met name bewerkt vlees zoals vleeswaren worden in verband gebracht met beroerte, diabetes type 2 en kanker. Onbewerkt mager vlees past in een gezond eetpatroon, vooral vanwege de eiwitten, vitamines en mineralen. Het advies is om niet meer dan 500 gram vlees per week te eten, waarvan maximaal 300 gram rood vlees, zoals rundvlees en varkensvlees. Bewerkt vlees, vleeswaren en vette vleessoorten staan niet in de Schijf van Vijf.</li> <li>Nederlanders eten gemiddeld 98 gram vlees per dag (686g/week), waarvan 76 gram rood vlees (532g/week). Bijna de helft van dit vlees is bewerkt vlees (47g/d). Mannen eten meer vlees en vleesproducten (115 g/dag) dan vrouwen (81 g/dag). Volwassenen eten meer vlees en vleesproducten (104 g/dag) dan kinderen (76 g/dag). In de leeftijd tot 18 jaar neemt de consumptie van vlees en vleesproducten toe, hierna blijft de consumptie vrijwel gelijk.</li> <li>Om overgewicht en voeding gerelateerde ziekten tegen te gaan is het doel dat Nederlanders eten volgens de Schijf van Vijf en bewegen volgens de beweegrichtlijn. Dat betekent dat Nederlanders minder rood en bewerkt vlees zouden moeten eten.</li> </ul>	
<i>Milieu</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De Nederlandse veehouderij die vlees, melk en eieren produceert voor de Nederlandse en buitenlandse markt heeft negatieve effecten op het milieu en de leefomgeving, waaronder emissies (broeikasgassen, ammoniak, fijnstof en geur), negatieve gezondheidseffecten (fijnstof, ammoniak en zoönosen), verlies van biodiversiteit (door uitstoot van emissies zoals stikstof, maar ook door mest, het grondgebruik en de wijze waarop voedsel voor dieren verbouwd en geproduceerd, hoog watergebruik) en veroorzaakt problemen op het gebied van dierenwelzijn..</li> <li>De negatieve externe effecten reiken echter verder dan landsgrenzen, en brengen ook voedselconsumptie en eetpatronen (het dieet) in beeld. PBL (2019) heeft berekend dat de landvoetafdruk in binnen- en buitenland van de Nederlandse voedselconsumptie ongeveer 1800 m<sup>2</sup> per persoon bedraagt: een kwart voetbalveld. Het grootste deel komt voor rekening van de consumptie van dierlijke producten (vlees en zuivel).</li> <li>Om de landvoetafdruk en broeikasgasemissies van voedselconsumptie te verlagen is het nodig dat Nederlanders duurzamer (minder vlees) eten, minder voedsel verspillen en duurzamer (minder vlees) produceren.</li> </ul>	
<b>Kenmerken</b>	
Product	Vleesproducten
Belastingplichtige	Verkoper aan eindconsument (slager, supermarkt - 8.420 heffingsplichtigen <sup>66</sup> )
Belastbaar feit	Verkoop van vleesproducten
Maatstaf van heffing	Twee opties 1. Per kilogram product (% vlees niet relevant) 2. Per kilogram vlees (gewicht product en % vlees relevant)
Tarief	Hoe het tarief opgebouwd zal worden dient nader te worden onderzocht.
Drempel/vrijstellingen	Of drempels of vrijstellingen aan de orde zijn, dient nader te worden onderzocht.

<sup>66</sup> Dit getal stamt uit de BMH duurzame voedselketen.

Effecten / Geschiktheid maatregel	
Inpasbaarheid in fiscale structuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voldoet aan de randvoorwaarden voor verbruiksbelastingen (op niet-accijnsgoederen)</li> <li>• Een nieuwe verbruiksbelasting maakt het fiscale stelsel complexer.</li> <li>• Duur wetgevingsproces: minimaal 2 jaar, afhankelijk van vormgeving nog langer.</li> </ul>
Doelgroepbereik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De doelgroep bestaat uit consumenten van vleesproducten, die via de verschillende verkopers bereikt moet worden.</li> <li>• Dit betreft een diverse en grote groep belastingplichtigen. Slachthuizen in Nederland zijn normaliter geregistreerd bij de NVWA, de andere belastingplichtigen beschikken niet over een speciale vergunning gerelateerd aan vleesproducten. Daardoor is het onzeker of de gehele doelgroep bereikt zal worden.</li> </ul>
Doeltreffendheid	<p><i>Minder consumptie van (rood en bewerkt) vlees</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De ondernemer is niet verplicht de nieuwe belasting door te berekenen aan zijn afnemers. Als hij dat wel doet, dan kan de Nederlandse vraag naar vlees afnemen, afhankelijk van de prijselasticiteit. Uit het rapport van PBL volgt dat de prijselasticiteit van vlees -0,34 bedraagt.</li> <li>• De heffing maakt echter geen onderscheid tussen verschillende soorten vlees, waardoor niet duidelijk is of de heffing daadwerkelijk tot minder consumptie van rood en bewerkt vlees zal leiden.</li> <li>• Naar mate de prijs van vleesproducten stijgt als gevolg van de vleestaks, zullen consumenten vaker vleesproducten over de grens gaan kopen (grenseffecten).</li> </ul> <p><i>Minder milieuschade door vleesproductie en -consumptie</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De gedachte achter een verhoging van de prijs van vlees is dat aansluiting wordt gezocht bij het principe 'de vervuiler betaalt'. Als alle inwoners van de Europese Unie de helft minder vlees, zuivel en eieren eten, dan daalt de uitstoot van broeikasgassen met 25-40 procent.<sup>67</sup></li> <li>• Het is echter de vraag hoe groot de invloed van een belasting zal zijn op de binnenlandse CO<sub>2</sub>- en stikstofuitstoot. Minder vraag leidt tot CO<sub>2</sub>- en stikstofreductie in de landen waar voor de Nederlandse markt wordt geproduceerd. Aangezien dit slechts deels Nederland zelf is, kan de nationale CO<sub>2</sub>- en stikstofreductie maar een deel van de vermindering van de vraag weerspiegelen.</li> <li>• De Nederlandse landbouwsector heeft een sterke concurrentiepositie. Een lagere binnenlandse vraag naar vlees zal als gevolg een vleestaks nauwelijks invloed hebben op de binnenlandse vleesproductie. Nederlands vlees dat niet in het binnenland kan worden afgezet, kan dan naar het buitenland worden geëxporteerd. Hierdoor verdringen Nederlandse producten de buitenlandse producten in die exportlanden en heeft de vleestaks vooral effect op de productie van vlees in het buitenland. Het milieueffect, in de vorm van een afname van emissies, zal daardoor vooral in het buitenland plaatsvinden.<sup>68</sup></li> </ul>
Doelmatigheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het is niet duidelijk of de kosten die gepaard gaan met een vleesbelasting opwegen tegen de uitvoeringslasten bij de uitvoerende instantie en de administratieve lasten van belastingplichtigen.</li> </ul>

<sup>67</sup> Westhoek e.a., 'Minder vlees eten levert forse klimaatwinst op', PBL 2014, www.pbl.nl.

<sup>68</sup> Vollebergh e.a., *Belastingverschuiving: meer vergroening en minder complexiteit? Verkenning van trends en opties*, PBL 2016, p. 31.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Daarnaast is onduidelijk of de kosten die gepaard gaan met een vleesbelasting opwegen tegen het beoogde doel van minder consumptie van rood en bewerkt vlees.</li> </ul>																								
Economie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel leidt tot welvaartswinst, omdat de maatschappelijke kosten van vleesconsumptie onvoldoende in de prijs verwerkt zijn.</li> <li>• De maatregel is een lastenverzwaring en leidt tot een iets hogere inflatie. Er kunnen grenseffecten optreden wanneer mensen hun consumptie verschuiven naar het buitenland.</li> </ul>																								
Begroting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De Wageningen University &amp; Research heeft de vleesconsumptie per hoofd van de bevolking in Nederland in de periode 2005-2018 inzichtelijk gemaakt . Volgens de Wageningen Universiteit wordt er in 2018 in Nederland netto ruim 38 kg vlees en vleeswaren geconsumeerd per hoofd van de bevolking .</li> <li>• In totaal wordt er in 2018 in Nederland derhalve circa 660 mln kilogram vlees en vleeswaren geconsumeerd. Zie onderstaand een overzicht van de netto consumptie van vlees naar diersoort (2018):</li> </ul> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Vlees naar diersoort</th> <th>Vleesverbruik (netto) per hoofd van de bevolking (in kg, p/j)</th> <th>Vleesverbruik (netto) Nederland (in mln kg, p/j)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Varkensvlees</td> <td>18,3</td> <td>311</td> </tr> <tr> <td>Pluimveevlees</td> <td>11,3</td> <td>191</td> </tr> <tr> <td>Rundvlees</td> <td>7,8</td> <td>132</td> </tr> <tr> <td>Kalfsvlees</td> <td>0,7</td> <td>11</td> </tr> <tr> <td>Schapen- en geitenvlees</td> <td>0,6</td> <td>10</td> </tr> <tr> <td>Paardenvlees</td> <td>0,1</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td><b>Totaal</b></td> <td><b>38,6</b></td> <td><b>656</b></td> </tr> </tbody> </table>	Vlees naar diersoort	Vleesverbruik (netto) per hoofd van de bevolking (in kg, p/j)	Vleesverbruik (netto) Nederland (in mln kg, p/j)	Varkensvlees	18,3	311	Pluimveevlees	11,3	191	Rundvlees	7,8	132	Kalfsvlees	0,7	11	Schapen- en geitenvlees	0,6	10	Paardenvlees	0,1	1	<b>Totaal</b>	<b>38,6</b>	<b>656</b>
Vlees naar diersoort	Vleesverbruik (netto) per hoofd van de bevolking (in kg, p/j)	Vleesverbruik (netto) Nederland (in mln kg, p/j)																							
Varkensvlees	18,3	311																							
Pluimveevlees	11,3	191																							
Rundvlees	7,8	132																							
Kalfsvlees	0,7	11																							
Schapen- en geitenvlees	0,6	10																							
Paardenvlees	0,1	1																							
<b>Totaal</b>	<b>38,6</b>	<b>656</b>																							
Overig	<p><i>Juridisch afbakingsprobleem<sup>69</sup></i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Een product wordt aangemerkt als 'vlees' indien het naar maatschappelijke opvattingen kan worden beschouwd als vlees. Alleen als vlees als onverwerkt product wordt geleverd, is evident dat dit naar maatschappelijke opvattingen kwalificeert als 'vlees'.</li> <li>• Vlees wordt vaak verwerkt in of geleverd met andere producten of horecagerechten. Om een mogelijke afbakings- en uitvoeringsproblematiek voor alle leverende ondernemers en de Belastingdienst te voorkomen, worden alle producten waarin vlees verwerkt is in de heffing betrokken.</li> <li>• De afbakingsvraagstukken brengen voor ondernemers mogelijk onduidelijkheid met zich mee, de rechtsonzekerheid wordt vergroot en het gelijke speelveld wordt negatief beïnvloed.</li> </ul> <p><i>Administratieve lasten</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De administratieve lasten voor belastingplichtigen en mogelijk ook voor partijen in de voorafgaande schakel zullen toenemen. Bij een vleestaks op basis van het gewicht van het vleesaandeel (variant 2) zullen deze lasten naar verwachting nog hoger uitvallen dan bij een vleestaks per gewicht van het eindproduct (variant 1), aangezien ook het aandeel vlees in een product precies bekend moet zijn.</li> </ul>																								
Uitvoeringsaspecten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een uitvoeringstoets geeft vanuit het perspectief van de Belastingdienst of vanuit een andere uitvoeringsorganisatie inzicht in de gevolgen van voorstellen van nieuwe wetgeving.</li> <li>• Omdat het hier een nieuwe belasting betreft waarvoor nog geen wetgeving is geschreven, zullen de uitvoeringsaspecten nader in</li> </ul>																								

<sup>69</sup> Afbakening mogelijk te ontleen aan warenwetbesluit vlees, gehakt en vleesproducten <https://wetten.overheid.nl/BWBR0009675/2019-12-14>

kaart dienen te worden gebracht op het moment dat een conceptwetsvoorstel is geschreven.

- Onder voorbehoud van de uitvoeringstoets, kan een nieuwe belasting niet eerder uitgevoerd worden dan 2 jaar nadat het voorstel is ingediend bij de Tweede Kamer.
- Aandachtspunt bij deze nieuwe belasting is dat een handhaafbare definitie voor 'vlees' zal moeten worden opgesteld. Daarnaast is de verwachting dat deze maatregel kwetsbaar is in verband met fraudegevoeligheid.

## Regulering van werk

109. Zelfstandigenaftrek afschaffen	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	Komen tot een (meer) gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>In acht jaar gefaseerde afschaffing van de zelfstandigenaftrek.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De zelfstandigenaftrek is een faciliteit in de inkomstenbelasting (artikel 3.76 Wet IB 2001) die geldt voor ondernemers die voldoen aan het urencriterium (globaal gezegd jaarlijks ten minste 1225 uur besteden aan de onderneming). De zelfstandigenaftrek is een onderdeel van de ondernemersaftrek (artikel 3.74 Wet IB 2001).</li> <li>In het Belastingplan 2020 is een gefaseerde verlaging van de zelfstandigenaftrek geregeld, met als doel het verkleinen van het aanzienlijke verschil in de fiscale behandeling van werknemers en IB-ondernemers. De zelfstandigenaftrek was € 7.280 (in 2019) en wordt in acht stappen van € 250 en één (laatste) stap van € 280 afgebouwd naar € 5.000 in 2028.</li> <li>De zelfstandigenaftrek draagt bij aan een groot verschil tussen de belastingdruk op het looninkomen van werknemers en de belastingdruk op het winstinkomen van IB-ondernemers. Dit verschil is relatief het grootste bij lagere inkomens. Hierdoor kunnen IB-ondernemers bij een gelijk netto inkomen voor een lagere prijs werken en/of houden zij bij gelijke kosten voor de opdrachtgever een hoger netto inkomen over. Bovendien verlaagt de zelfstandigenaftrek het verzamelinkomen, waardoor een ondernemer tot een hoger inkomen in aanmerking komt voor inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen). De zelfstandigenaftrek geeft geen prikkel om door te groeien.</li> <li>De Commissie Van Dijkhuizen stelde voor de zelfstandigenaftrek (in acht jaar) uit te faseren.</li> <li>SEO Economisch Onderzoek concludeerde in 2017 in de Evaluatie fiscale ondernemingsregelingen ten aanzien van de zelfstandigenaftrek dat het generieke karakter van de regeling mogelijk leidt tot zogenoemd <i>'deadweight loss'</i>, enerzijds omdat de zelfstandigenaftrek voor de meest winstgevende ondernemers op de marge geen reden is te blijven ondernemen en anderzijds omdat een deel van de middelen naar de opdrachtgevers vloeit. Dat laatste geldt met name bij ondernemers met weinig onderhandelingsmacht.</li> <li>De OESO doet in haar landenrapport Nederland 2018 de aanbeveling om de zelfstandigenaftrek geleidelijk af te bouwen om het verschil in belastingdruk tussen zelfstandigen en werknemers te verkleinen.</li> <li>De Commissie Regulering van Werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten, inclusief de zelfstandigenaftrek, volgens een herkenbaar tijdpad met spoed af te bouwen.</li> <li>In dit fiche is uitgegaan van een fasering in acht jaar. Omdat ondernemers rekening kunnen houden met de maatregel bij het bepalen van hun toekomstige prijzen en bij het sluiten van toekomstige overeenkomsten, zou bijvoorbeeld ook een kortere fasering overwogen kunnen worden.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Bij afschaffing vermindert de zelfstandigenaftrek de winst waar een IB-ondernemer belasting over moet betalen niet meer. Hierdoor wordt het minder gestimuleerd om als IB-ondernemer werkzaam te zijn en – omdat de prijzen bij toekomstige opdrachten zullen stijgen – om een IB-ondernemer in te huren. Deze maatregel heeft waarschijnlijk negatieve arbeidsmarkteffecten. Specifiek aan de onderkant.
<b>Begroting</b>	Het afschaffen van de zelfstandigenaftrek levert structureel € 1240 miljoen per jaar op. Dit bedrag is lager dan het huidige budgettaire belang, omdat de aftrekpost in het basispad tot 2028 al verlaagd wordt tot € 5.000 en omdat tot 2023 de tariefmaatregel voor grondslagverminderende posten verder ingroeit.
<b>Overig</b>	Met het afschaffen van de zelfstandigenaftrek ligt het voor de hand dat ook de startersaftrek (een verhoging van de zelfstandigenaftrek voor startende ondernemers) wordt afgeschaft (apart fiche).



	<p>Met het afschaffen van de zelfstandigenaftrek wordt de grootste faciliteit afgeschaft waaraan het voor de Belastingdienst en de ondernemers bewerkelijke urencriterium is gekoppeld. Door deze stap zou ook kunnen worden gezien of afschaffing van het urencriterium mogelijk is. Het urencriterium geldt ook nog voor de startersaftrek, aftrek speur- en ontwikkelingswerk, meewerkaftrek, startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid, fiscale oudedagsreserve (FOR) en de willekeurige afschrijving starters. Daarnaast is er nog een aantal regelingen buiten de fiscaliteit waarvoor het urencriterium geldt dat dan nader bezien zou moeten worden.</p>
<p><b>Uitvoeringsaspecten</b></p>	<p>De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. In de eerste jaren is sprake van een parameteraanpassing. In het laatste jaar is sprake van een eenvoudige structuurwijziging.</p>

<b>110. Startersaftrek afschaffen</b>	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	Komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Afschaffing van de startersaftrek.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De startersaftrek (verhoging van de zelfstandigenaftrek) is een faciliteit in de inkomstenbelasting (artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001) die geldt voor ondernemers die in een bepaald aangiftejaar recht hebben op de zelfstandigenaftrek en die – kort gezegd – de zelfstandigenaftrek in de afgelopen vijf jaar niet meer dan tweemaal hebben toegepast.</li> <li>De startersaftrek is een ondernemersfaciliteit die onderdeel is van de ondernemersaftrek (artikel 3.74 Wet IB 2001).</li> <li>De startersaftrek bedraagt € 2.123 en wordt bij de zelfstandigenaftrek opgeteld. De startersaftrek heeft tot gevolg dat er een extra verschil is tussen de belastingdruk op het looninkomen van werknemers en de belastingdruk op het winstinkomen van (voor de faciliteit in aanmerking komende) IB-ondernemers. Hierdoor kunnen startende IB-ondernemers bij een gelijk netto inkomen voor een lagere prijs werken en/of houden zij bij gelijke kosten voor de opdrachtgever een hoger netto inkomen over. Daarnaast zorgt de faciliteit ervoor dat het verzamelinkomen wordt verlaagd en daarmee het recht op toeslagen wordt vergroot.</li> <li>SEO Economisch Onderzoek concludeerde in 2017 in de Evaluatie fiscale ondernemingsregelingen dat niet blijkt dat het gebruik van de startersaftrek leidt tot een substantieel hogere overlevingskans voor startende ondernemers. Wel wordt opgemerkt dat in termen van participatie startersregelingen mogelijk wel een kans bieden aan de groep van 30 procent die vanuit een niet-werkende situatie de markt betreedt. De evaluatie stelt voor de regeling af te schaffen. Daarnaast worden beleidsopties geschetst om deze meer toe te spitsen op financiering voor starters of meer te richten op specifieke starters, bijvoorbeeld als ze gebruikmaken van de WBSO.</li> <li>De OESO doet in haar landenrapport Nederland 2018 de aanbeveling om de zelfstandigenaftrek, waar de startersaftrek onderdeel van uitmaakt, geleidelijk af te bouwen om het verschil in belastingdruk tussen zelfstandigen en werknemers te verkleinen.</li> <li>De Commissie Van Dijkhuizen heeft voorgesteld de startersaftrek (in acht jaar) uit te faseren.</li> <li>De Commissie Regulering van Werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten, inclusief de startersaftrek, volgens een herkenbaar tijdpad met spoed af te bouwen.</li> <li>Omdat het fiscale voordeel mogelijk al is ingecalculeerd door huidige starters, kan een aankondigingstermijn worden overwogen of een fasering zoals bij de zelfstandigenaftrek.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Bij afschaffing vermindert de startersaftrek het gezamenlijke bedrag van de winst die een IB-ondernemer geniet niet meer. Hierdoor wordt het minder gestimuleerd om als IB-ondernemer werkzaam te zijn en – omdat de prijzen bij toekomstige opdrachten zullen stijgen – om een IB-ondernemer in te huren.
<b>Begroting</b>	Het afschaffen van de startersaftrek levert structureel € 108 miljoen per jaar op.
<b>Overig</b>	N.v.t.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht. De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. Er is sprake van een eenvoudige structuurwijziging

<b>111. Aftrek speur- en ontwikkelingswerk afschaffen</b>	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	Komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Afschaffing van de aftrek speur- en ontwikkelingswerk.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De aftrek speur- en ontwikkelingswerk is een faciliteit in de inkomstenbelasting (artikel 3.77 Wet IB 2001) die geldt voor de IB-ondernemer die speur- en ontwikkelingswerk verricht, voldoet aan het urencriterium (globaal gezegd jaarlijks ten minste 1225 uur besteden aan de onderneming) en in het kalenderjaar ten minste 500 uur heeft besteed aan speur- en ontwikkelingswerk (vastgesteld bij S&amp;O-verklaring). De aftrek speur- en ontwikkelingswerk is een onderdeel van de ondernemersaftrek (artikel 3.74 Wet IB 2001).</li> <li>De aftrek speur- en ontwikkelingswerk bedraagt € 12.980. De aftrek wordt verhoogd met € 6.494 indien de ondernemer in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was en aan hem voor die periode met betrekking tot maximaal twee kalenderjaren een S&amp;O-verklaring is afgegeven.</li> <li>De aftrek speur- en ontwikkelingswerk heeft tot gevolg dat ondernemers die in aanmerking komen voor de aftrek speur- en ontwikkelingswerk minder belasting betalen. Daarnaast zorgt de faciliteit ervoor dat het verzamelinkomen wordt verlaagd en daarmee het recht op toeslagen wordt vergroot.</li> <li>SEO Economisch Onderzoek concludeerde in 2017 in de Evaluatie fiscale ondernemingsregelingen dat het aantal ondernemers dat van de aftrek speur- en ontwikkelingswerk gebruikmaakt beperkt is. De aftrek werd gemiddeld door bijna 1.500 ondernemers gebruikt in de periode 2012-2014.</li> <li>De Commissie Van Dijkhuizen heeft voorgesteld de aftrek speur- en ontwikkelingswerk af te schaffen en de opbrengst daarvan aan te wenden voor een (nieuwe) subsidieregeling.</li> <li>De Commissie Regulering van Werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten, inclusief de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, volgens een herkenbaar tijdpad met spoed af te bouwen.</li> <li>Omdat het fiscale voordeel mogelijk al is ingecalculeerd door huidige gebruikers van de regeling, kan een aankondigingstermijn worden overwogen.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Bij afschaffing vermindert de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk de (fiscale) winst van een IB-ondernemer niet meer. Hierdoor wordt het minder gestimuleerd om als IB-ondernemer die zich bezig houdt met speur- en ontwikkelingswerk werkzaam te zijn en – omdat de prijzen bij toekomstige opdrachten zullen stijgen - om een IB-ondernemer in te huren om speur- en ontwikkelingswerk te doen.
<b>Begroting</b>	Het afschaffen van de aftrek speur- en ontwikkelingswerk levert structureel € 6 miljoen per jaar op.
<b>Overig</b>	N.v.t.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht. De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. Er is sprake van een eenvoudige structuurwijziging.

<b>112. Meewerkaftrek afschaffen</b>	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	Komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Afschaffing van de meewerkaftrek.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De meewerkaftrek is een faciliteit in de inkomstenbelasting (artikel 3.78 Wet IB 2001) die geldt voor ondernemers die voldoen aan het urencriterium (globaal gezegd jaarlijks ten minste 1225 uur besteden aan de onderneming). De meewerkaftrek is onderdeel van de ondernemersaftrek (artikel 3.74 Wet IB 2001).</li> <li>De meewerkaftrek bedraagt tussen 1,25% en 4% van de winst en kan door de ondernemer worden geclaimd en is afhankelijk van het aantal uren dat de fiscale partner van de ondernemer zonder vergoeding in de onderneming meewerkt (minimaal 525 uur).</li> <li>De faciliteit is in 1985 geïntroduceerd omdat destijds een verbod gold op een arbeidsovereenkomst tussen echtgenoten (in 1997 is het verbod opgeheven).</li> <li>SEO Economisch Onderzoek concludeerde in 2017 in de Evaluatie fiscale ondernemingsregelingen dat het gebruik in bepaalde sectoren, zoals de landbouw en groot- en detailhandel, hoog is wat vraagt om een meer sectorspecifieke benadering om de effectiviteit en doelmatigheid van de regeling in beeld te brengen. De evaluatie schetst als beleidsalternatief om de regeling af te schaffen.</li> <li>De OESO constateert in haar landenrapport Nederland dat de fiscale stimulering door middel van de meewerkaftrek leidt tot een verschil in belastingdruk tussen zelfstandigen en werknemers.</li> <li>De Commissie Van Dijkhuizen heeft voorgesteld de meewerkaftrek te schrappen, omdat deze moeilijk controleerbaar en fraudegevoelig is.</li> <li>De Commissie Regulering van Werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten, waaronder de meewerkaftrek, volgens een herkenbaar tijdpad met spoed af te bouwen.</li> <li>Om bestaande gebruikers tijd te geven hun samenwerking op een andere manier vorm te geven, kan een aankondigingstermijn worden overwogen of een fasering zoals bij de zelfstandigenaftrek.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	<p>Bij afschaffing vermindert de meewerkaftrek het gezamenlijke bedrag van de winst die een IB-ondernemer geniet niet meer. Hierdoor wordt het in bepaalde gevallen minder gestimuleerd om als IB-ondernemer werkzaam te zijn en – omdat de prijzen bij toekomstige opdrachten zullen stijgen – om een IB-ondernemer in te huren.</p> <p>De afschaffing van de meewerkaftrek treft met name de agrarische sector, waarbinnen in veel situaties de echtgenoot/partner meewerkt in het bedrijf van de agrariër.</p>
<b>Begroting</b>	Het afschaffen van de meewerkaftrek levert structureel € 8 miljoen per jaar op.
<b>Overig</b>	N.v.t.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<p>De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. De Commissie Van Dijkhuizen heeft reeds voorgesteld de meewerkaftrek af te schaffen, omdat deze moeilijk controleerbaar en fraudegevoelig is. Afschaffing van de maatregel komt derhalve ten goede aan de fraudebestrijding en het handhavingsbeleid van de Belastingdienst.</p> <p>De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. Er is sprake van een eenvoudige structuurwijziging.</p>

<b>113. Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid afschaffen</b>	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	Komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Afschaffing van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De startersaftrek voor arbeidsongeschikten is een faciliteit in de inkomstenbelasting (artikel 3.78a Wet IB 2001) die startende ondernemers met (recht op) een arbeidsongeschiktheidsuitkering voorziet van een extra startersaftrek, mits zij bij aanvang van het jaar niet AOW-gerechtigd zijn. Verder geldt, in tegenstelling tot de reguliere startersaftrek (artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001) een verlaagd urencriterium van 800 uur. De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid is een onderdeel van de ondernemersaftrek (artikel 3.74 Wet IB 2001).</li> <li>De startersaftrek voor arbeidsongeschikten kan maximaal driemaal in de eerste vijf jaar van het bestaan van een onderneming worden verkregen. De eerste keer bedraagt deze € 12.000, de tweede keer € 8.000 en de derde keer € 4.000. Of de IB-ondernemer dit daadwerkelijk kan verzilveren, hangt af van de winst in de eerste vijf jaar van het bestaan van de onderneming.</li> <li>De startersaftrek voor arbeidsongeschikten heeft tot gevolg dat (voor de faciliteit in aanmerking komende) IB-ondernemers minder belasting hoeven te betalen, ook ten opzichte van startende werknemers met een arbeidsongeschiktheidsuitkering. Daarnaast zorgt de faciliteit ervoor dat het verzamelinkomen wordt verlaagd en daarmee het recht op toeslagen wordt vergroot.</li> <li>SEO Economisch Onderzoek concludeerde in 2017 in de Evaluatie fiscale ondernemingsregelingen dat de startersaftrek voor arbeidsongeschikten waarschijnlijk effectiever en efficiënter kan worden uitgevoerd met een tijdelijk lager urencriterium dan in de huidige vorm. De evaluatie schetst als beleidsalternatief de regeling af te schaffen. In termen van participatie bieden startersregelingen mogelijk wel een kans aan de groep van 30 procent die vanuit een niet-werkende situatie de markt betreedt.</li> <li>De Commissie Van Dijkhuizen heeft voorgesteld de startersaftrek voor arbeidsongeschikten (in acht jaar) uit te faseren.</li> <li>De Commissie Regulering van Werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten, inclusief de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid, volgens een herkenbaar tijdpad met spoed af te bouwen.</li> <li>Omdat het fiscale voordeel mogelijk al is ingecalculeerd door huidige starters, kan een aankondigingstermijn worden overwogen of een fasering zoals bij de zelfstandigenaftrek.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Bij afschaffing vermindert de startersaftrek voor arbeidsongeschikten de (fiscale) winst niet meer. Hierdoor wordt het minder gestimuleerd voor mensen met een arbeidsongeschiktheidsuitkering om te starten als IB-ondernemer en – omdat de prijzen bij toekomstige opdrachten zullen stijgen – om een IB-ondernemer met een arbeidsongeschiktheidsuitkering in te huren.
<b>Begroting</b>	Het afschaffen van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid levert structureel € 1 miljoen per jaar op.
<b>Overig</b>	N.v.t.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht. De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. Er is sprake van een eenvoudige structuurwijziging.

<b>114. Stakingsaftrek afschaffen</b>	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	Komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Afschaffing van de stakingsaftrek.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De stakingsaftrek is een faciliteit in de inkomstenbelasting (artikel 3.79 Wet IB 2001) die geclaimd kan worden bij het staken van een of meer ondernemingen. De stakingsaftrek is een onderdeel van de ondernemersaftrek (artikel 3.74 Wet IB 2001).</li> <li>De stakingsaftrek kan worden afgetrokken van de (stakings)winst. De aftrek is gelijk aan de stakingswinst, maar is maximaal € 3.630.</li> <li>De voorloper van de stakingsaftrek (een stakingsvrijstelling van circa € 20.000) had als doelstelling het voorkomen van geschillen tussen Belastingdienst en belastingplichtige (doelmatigheidsaspect) en belastingheffing bij staking te verzachten (sociale aspect). Gelet op het inmiddels lage bedrag van de stakingsaftrek kunnen vraagtekens worden gezet bij het bereiken van beide bovenstaande doelstellingen. De Commissie Van Dijkhuizen heeft derhalve reeds voorgesteld de stakingsaftrek af te schaffen.</li> <li>De Commissie Regulering van Werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten, inclusief de stakingsaftrek, volgens een herkenbaar tijdpad met spoed af te bouwen.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Bij afschaffing vermindert de stakingsaftrek de (fiscale) van een IB-ondernemer niet meer. Hierdoor wordt het over de levensloop van de onderneming gezien iets minder gestimuleerd om als IB-ondernemer werkzaam te zijn.
<b>Begroting</b>	Het afschaffen van de stakingsaftrek levert structureel € 13 miljoen per jaar op.
<b>Overig</b>	N.v.t.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toe De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. Er is sprake van een eenvoudige structuurwijziging zicht.

115. MKB-winstvrijstelling afschaffen	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	Komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's.
<b>Omschrijving</b> van de maatregel	
<ul style="list-style-type: none"> <li>In acht jaar gefaseerde afschaffing van de mkb-winstvrijstelling.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De mkb-winstvrijstelling is ingevoerd in 2007. De achtergrond hiervan is gelegen in de verlaging van het Vpb-tarief ten gevolge waarvan het aantrekkelijker werd om de onderneming in de vorm van een bv te drijven. Om te voorkomen dat dit een prikkel zou zijn voor IB-ondernemers om hun onderneming om te zetten in een bv, werd IB-ondernemers ook een belastingvoordeel gegeven door de invoering van de mkb-winstvrijstelling.</li> <li>De mkb-winstvrijstelling heeft de vorm van een vrijstelling ter grootte van 14% van de winst die de IB-ondernemer uit een of meer ondernemingen geniet en wordt toegepast nadat de ondernemersaftrek in aanmerking is genomen.</li> <li>Het toptarief van een werknemer in box 1 is 49,50% in 2023. Met de MKB-winstvrijstelling is het effectieve<sup>70</sup> toptarief van een IB-ondernemer 44,31%.<sup>71</sup> Hierdoor kunnen IB-ondernemers bij een gelijk netto inkomen voor een lagere prijs werken en/of houden zij bij gelijke kosten voor de opdrachtgever een hoger netto inkomen over. Door afschaffing van de mkb-winstvrijstelling worden de twee toptarieven op gelijk niveau gebracht.</li> <li>SEO Economisch Onderzoek concludeerde in 2017 in de 'Evaluatie fiscale ondernemingsregelingen' dat uit internationale literatuur blijkt dat een lagere marginale druk bij ondernemers naar alle waarschijnlijkheid vaker leidt tot een hoger belastbaar inkomen dan bij werknemers, maar het is onduidelijk of dit ook in Nederland het geval is. Ook het CPB concludeert dat het optimale marginale belastingtarief voor zelfstandigen waarschijnlijk lager is dan voor werknemers, omdat zelfstandigen gemakkelijker hun aantal gewerkte uren kunnen aanpassen en in de regel meer mogelijkheden hebben voor belastingontwijking en -ontduiking.<sup>72</sup> De evaluatie door SEO schetst geen beleidsalternatieven anders dan deze in samenhang met andere (tariefs)veranderingen te bezien.</li> <li>De Commissie Regulering van werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten, inclusief de mkb-winstvrijstelling, volgens een herkenbaar tijdspad met spoed af te bouwen.</li> <li>In dit fiche is uitgegaan van een fasering in acht jaar. Omdat ondernemers rekening kunnen houden met de maatregel bij het bepalen van hun toekomstige prijzen en bij het sluiten van toekomstige overeenkomsten, zou bijvoorbeeld ook een kortere fasering overwogen kunnen worden.</li> <li>Een alternatief voor afschaffing zou zijn om de mkb-winstvrijstelling (maar dan fors verlaagd) om te zetten in een heffingskorting (om doorwerking naar de toeslagen te voorkomen). Zie tevens fiche aftrekposten omzetten in heffingskortingen.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Door afschaffing wordt het effectieve toptarief voor de IB-ondernemer gelijk aan dat van een werknemer. Hierdoor wordt het minder gestimuleerd om als IB-ondernemer werkzaam te zijn en - omdat de prijzen bij toekomstige opdrachten zullen stijgen - om een IB-ondernemer in te huren.
<b>Begroting</b>	Het afschaffen van de mkb-winstvrijstelling levert structureel € 1950 miljoen per jaar op. Dit is iets minder dan het huidige budgettaire belang van deze aftrekpost, als gevolg van de verdere ingroei van de tariefmaatregel voor grondslagverminderende posten. Als naast de mkb-winstvrijstelling ook (onderdelen van) de ondernemersaftrek afgeschaft worden, ontstaat een interactie-effect. Het afschaffen van de ondernemersaftrek leidt namelijk tot een verhoogd budgettair belang van de mkb-winstvrijstelling. Als de mkb-winstvrijstelling echter ook afgeschaft is, ligt de opbrengst van

<sup>70</sup> Formeel gesproken verlaagt de MKB-winstvrijstelling de belastinggrondslag en niet het tarief, maar effectief heeft deze vrijstelling het effect van een tariefverlaging.

<sup>71</sup>  $44,31\% = 49,5\% - (14\% * 37,1\%)$ .

<sup>72</sup> CPB (2021), Policy brief "De fiscale behandeling van zelfstandigen, een kritische blik."

	afschaffen van (onderdelen van) de ondernemersaftrek circa 16% hoger.
<b>Overig</b>	De mkb-winstvrijstelling verkleint niet alleen de winst, maar ook het verlies dat de onderneming lijdt. Bij afschaffing van de MKB-winstvrijstelling zal in samenhang daarmee ook de terbeschikkingstellingsvrijstelling moeten worden afgeschaft.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht. De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. In de eerste jaren is sprake van een parameteraanpassing. In het laatste jaar is sprake van een eenvoudige structuurwijziging.



<b>116. Afschaffing aftrekbaarheid toevoeging aan fiscale oudedagsreserve (FOR)</b>	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	Komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's. Tegengaan gebruik voor belastinguitstel. Reële oudedagsvoorzieningen dienen extern te worden ondergebracht.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Afschaffing van de mogelijkheid om aan de FOR toe te voegen.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De FOR is een faciliteit in de inkomstenbelasting (artikel 3.53, eerste lid, onderdeel c, en artikel 3.67 e.v. Wet IB 2001).</li> <li>In het kader van het uitfaseren van het pensioen in eigen beheer (PEB) is ook het afschaffen van de FOR aan de orde gekomen.</li> <li>De FOR is een fiscale reservering voor de oude dag, die echter geen zekerheid biedt dat daadwerkelijk zal kunnen worden genoten van uitkeringen uit deze reservering, omdat de reservering verloren gaat bij slechte resultaten (al dan niet in combinatie met consumptieve onttrekkingen).</li> <li>Toevoeging aan de FOR is een papieren handeling waarvoor – in tegenstelling tot premies voor lijfrenten – geen middelen aan de onderneming hoeven te worden onttrokken, zodat deze beschikbaar blijven voor investeringen.</li> <li>De FOR wordt in ongeveer de helft van de gevallen uiteindelijk niet aangewend voor een oudedagsvoorziening en heeft daardoor vaak alleen het effect van belastinguitstel. Als er uiteindelijk geen lijfrente wordt aangeschaft, wordt er op het moment van staking van de onderneming afgerekend over de FOR, maar dan is er wel belastinguitstel verkregen en bovendien bestaat dan een groter risico dat de over de vrijval van de FOR te betalen belasting niet kan worden betaald.</li> <li>Na het afschaffen van de FOR blijft het mogelijk om de stakingswinst van een onderneming (gedeeltelijk) belastingvrij om te zetten in een lijfrente (stakingswinstlijfrente). Ook op die manier kan in een onderneming opgebouwd vermogen worden omgezet in een reële externe oudedagsvoorziening.</li> <li>De mogelijkheid om als ondernemer een reële oudedagsvoorziening op te bouwen blijft bestaan, door te sparen in de zogenoemde derde pijler (kwalificerende lijfrenteproducten e.d.) en de stakingswinstlijfrente. Het voordeel voor de ondernemer is dat de lijfrente z'n waarde houdt, ook als het onverhoopt niet goed gaat met de onderneming.</li> <li>SEO Economisch Onderzoek concludeerde in 2017 in de Evaluatie fiscale ondernemingsregelingen dat in termen van doelmatigheid deze regeling relatief duur is qua lasten en uitvoeringskosten. Ook is het de vraag of deze regeling het ondernemerschap stimuleert. Het gebruik is in bepaalde sectoren, zoals de landbouw en groot- en detailhandel, hoog wat vraagt om een meer sectorspecifieke benadering om de effectiviteit en doelmatigheid van de regeling in beeld te brengen. De evaluatie schetst als beleidsalternatief om de regeling af te schaffen.</li> <li>De Commissie Van Dijkhuizen heeft voorgesteld om een sanctie toe te passen, wanneer de reserve niet gebruikt wordt voor de aankoop van een lijfrente.</li> <li>De Commissie Regulering van Werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten volgens een herkenbaar tijdpad met spoed af te bouwen.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Door afschaffing verdwijnt een (ondoelmatig) belastingvoordeel voor IB-ondernemers. Hierdoor wordt het minder gestimuleerd om als IB-ondernemer werkzaam te zijn en – omdat de prijzen bij toekomstige opdrachten zullen stijgen – om een IB-ondernemer in te huren.
<b>Begroting</b>	De structurele opbrengst van het afschaffen van de FOR bedraagt circa € 80 miljoen per jaar.
<b>Overig</b>	N.v.t.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht. De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. Er is sprake van een eenvoudige structuurwijziging.

<b>117. Voortwenteling niet-gerealiseerde zelfstandigenaftrek afschaffen</b>	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	Vereenvoudiging. Komen tot een (meer) gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De mogelijkheid van voortwenteling van niet-gerealiseerde zelfstandigenaftrek afschaffen.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De zelfstandigenaftrek is een faciliteit in de inkomstenbelasting (artikel 3.76 Wet IB 2001) die geldt voor ondernemers die voldoen aan het urencriterium (globaal gezegd jaarlijks ten minste 1225 uur besteden aan de onderneming). De zelfstandigenaftrek is onderdeel van de ondernemersaftrek (artikel 3.74 Wet IB 2001).</li> <li>• De niet-gerealiseerde zelfstandigenaftrek is het bedrag van de zelfstandigenaftrek voor zover dat hoger is dan het bedrag van de winst en waarmee de zelfstandigenaftrek is verlaagd. Op dit moment wordt de niet-gerealiseerde zelfstandigenaftrek in de volgende negen kalenderjaren verrekend door in die jaren een verhoging van de zelfstandigenaftrek in aanmerking te nemen. Deze mogelijkheid zou kunnen worden afgeschaft.</li> <li>• De regeling is voordelig voor ondernemers met sterk wisselende winsten. Voortwenteling zou (in theorie) het nemen van risico's kunnen bevorderen doordat dit de gevolgen van winstfluctuaties dempt. Volgens het IBO ZZP is dit gedragseffect echter waarschijnlijk beperkt gezien de lange termijn van negen jaar.</li> <li>• Afschaffing heeft tot gevolg dat de gemiddelde toegepaste aftrek (gegeven het nominale niveau) zal dalen, waardoor het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en IB-ondernemers per saldo (beperkt) zal afnemen. Dit past in de lijn van de commissie Borstlap.</li> <li>• Ook bij een gefaseerde afschaffing van de zelfstandigenaftrek kan bij de start van de afbouwperiode gedacht worden aan een onmiddellijke afschaffing van de mogelijkheid om de niet-gerealiseerde zelfstandigenaftrek voort te wentelen.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Door de mogelijkheid van voortwenteling van niet-gerealiseerde zelfstandigenaftrek af te schaffen, vermindert dit de winst waar een IB-ondernemer belasting over moet betalen niet meer. Hierdoor wordt het minder gestimuleerd om als IB-ondernemer werkzaam te zijn en – omdat de prijzen bij toekomstige opdrachten zullen stijgen – om een IB-ondernemer in te huren.
<b>Begroting</b>	De structurele opbrengst van het afschaffen van de voortwenteling niet-gerealiseerde zelfstandigenaftrek bedraagt circa € 65 miljoen per jaar.
<b>Overig</b>	N.v.t.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht. De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. Er is sprake van een eenvoudige structuurwijziging.

<b>118. Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek intensiveren</b>	
<b>Thema</b>	Commissie Regulering van werk
<b>Doel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's.</li> <li>• Ondernemerschap stimuleren, waarbij verstoring van de arbeidsmarkt wordt geminimaliseerd.</li> </ul>
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Intensivering van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA)</li> </ul>	
<b>Achtergrond/ratio</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De KIA vormt een extra aftrek over een gedeelte van het investeringsvolume, waarbij kleine investeringsbedragen relatief veel aftrek opleveren. De KIA geldt voor ondernemers (zowel in de IB als de VPB). Deze faciliteit heeft veelal geen of een zeer beperkte invloed op het speelveld tussen zzp'ers en werknemers en is rechtsvormneutraal voor ondernemers.</li> <li>• Het maximumniveau bedraagt op dit moment € 16.307, zijnde 28 procent bij een investeringsvolume tussen € 2.400 en € 58.238, (min of meer) geleidelijk afnemend tot nihil bij een investeringsvolume van meer dan € 323.544 per jaar.</li> <li>• Het afnemen van de investeringsaftrek bij een hoger investeringsvolume kan in de praktijk tot ongewenste effecten leiden, zoals het kunstmatig opknippen van investeringen over verschillende (boek)jaren en/of het doen van minder (dure) investeringen.</li> <li>• De Commissie Regulering van Werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten volgens een herkenbaar tijdspad spoedig af te bouwen. De KIA is echter een ondernemingsfaciliteit. De Commissie Regulering van Werk doet in haar eindrapport (op blz. 79-80) de suggestie fiscale faciliteiten voor ondernemers (incl. dga's) te richten op het in de onderneming aangewende kapitaal in de vorm van een vermogens- of een (algemene) investeringsaftrek.</li> <li>• Het intensiveren van de KIA kan ondernemerschap stimuleren doordat het doen van reële investeringen extra beloond wordt.</li> <li>• Er zijn talrijke mogelijkheden om de percentages investeringsaftrek en/of de (maximum) investeringsbedragen in de KIA aan te passen. De KIA zou bijvoorbeeld aangepast kunnen worden door de hoogte van de KIA niet meer af te bouwen (zie beleidsoptie 40 in IBO ZZP). De KIA blijft dan op het maximumniveau ongeacht de hoogte van het investeringsbedrag in enig jaar. Dit zou tegemoet kunnen komen aan de hiervoor genoemde bezwaren.</li> <li>• Fasering is overigens niet wenselijk omdat dat kan leiden tot uitstel van investeringen.</li> <li>• Echter, intensivering van de KIA is slechts een van de opties om ondernemerschap en reële investeringen te stimuleren op een meer algemene (rechtsvormneutrale) wijze. Een algemene investeringsaftrek zou dat ook kunnen bewerkstelligen. Bij de uitwerking van een concrete (algemene) investeringsaftrek is het derhalve wenselijk om meerdere mogelijkheden te onderzoeken om ondernemerschap en het doen van reële investeringen te stimuleren.</li> </ul>	
<b>Effecten</b>	
<b>Economie</b>	Intensiveren van de KIA leidt ertoe dat de investeringen en ondernemerschap dat gepaard gaat met het doen van reële investeringen extra worden gestimuleerd.
<b>Begroting</b>	Afhankelijk van de vormgeving van de maatregel.
<b>Overig</b>	N.v.t.
<b>Uitvoeringsaspecten</b>	Afhankelijk van de vormgeving van de maatregel. Een enkele wijziging van parameters (percentages en/of investeringsvolumes) is minder complex dan het opnemen van een 'extra rij' met percentages/investeringsvolumes. Effect op handhaving is ook afhankelijk van de uitvoering. De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen.

## Belastingheffing multinationals

Samengestelde pakketten in het rapport van de Adviescommissie belastingheffing multinationals

<b>Basisvariant</b>	
<b>Ondergrens in de Vpb</b>	<b>Elimineer mismatches</b>
<p>A1. Beperk de verrekening van verliezen uit voorgaande jaren tot maximaal 50% van de belastbare winst (in combinatie met een onbeperkte verliesverrekeningstermijn).</p> <p><i>Budgettair effect: € 400 miljoen structureel</i></p>	<p>A5. Maak de bestaande CFC-regels effectiever door o.a. de door de CFC uitgekeerde winsten te belasten en de uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten aan te passen.</p> <p><i>Budgettair effect: ordegrrootte tientallen tot honderden miljoenen euro.</i></p>
<p>A2. Beperk de aftrek van aandeelhouderskosten tot een maximum percentage van de belastbare winst.</p> <p><i>Budgettair effect: nader te beoordelen</i></p>	<p>A6. Pas het arm's-lengthbeginsel niet toe indien dit beginsel leidt tot een verlaging van de belastbare winst in Nederland, voor zover het andere land dat bij de transactie betrokken is de correctie niet in haar grondslag betreft (informeel kapitaal).</p> <p><i>Budgettair effect: € 150 miljoen structureel</i></p>
<p>A3. Onderzoek of de aftrek van royalty's beperkt moet worden tot een maximum percentage van de belastbare winst.</p> <p><i>Budgettair effect: nader te beoordelen</i></p>	<p>A7. Beperk de afschrijving op vermogensbestanddelen die binnen concern zijn overgedragen in aftrek voor zover de afschrijving ziet op de stille reserves in het vermogensbestanddeel die bij de overdracht niet voldoende belast zijn geweest.</p> <p><i>Geen budgettair effect</i></p>
<p>A4. Beperk de aftrek van rente en hoofdkantoorkosten (en eventueel royalty's) gezamenlijk tot een maximum percentage van de belastbare winst.</p> <p><i>Budgettair effect: nader te beoordelen</i></p>	

<b>Aanvullende maatregelen</b>		
<b>Ondergrens in de Vpb</b>	<b>Elimineer mismatches</b>	<b>Overige/meer generiek</b>
<p>B1. Scherp de earningstrippingmaatregel aan door de aftrekbare rente te verlagen van 30% naar 25% van de ebitda</p> <p><i>Budgettair effect: € 300 structureel</i></p>	<p>B3. Breid artikel 10a Vpb - dat de aftrek van rente beperkt - uit naar royalty- en huurbetalingen</p> <p><i>Budgettair effect: nader te bepalen</i></p>	<p>B6. Voer een niet-conditionele bronheffingen op rente en royalty's in</p> <p><i>Budgettair effect: € 50 miljoen structureel</i></p>
<p>B2. Beperk de aftrek van rente die samenhangt met de aankoop van deelnemingen (dichten 'Bosalgat')</p> <p><i>Budgettair effect: € 50-100 structureel</i></p>	<p>B4. Beperk de aftrekbaarheid van alle soorten betalingen binnen concern die in het ontvangende land onvoldoende belast zijn.</p> <p><i>Budgettair effect: € 50 miljoen structureel</i></p>	<p>B7. Maak van de bestaande eigen vermogensrechten voor dienstverleningslichamen (doorstromers) een open norm</p> <p><i>Geen budgettair effect</i></p>
	<p>B5. Breid de bestaande CFC-maatregel - die enkel ziet op passieve inkomsten als rente - uit naar actieve inkomsten.</p>	<p>B8. Unilaterale digitaal dienstenbelasting</p> <p><i>Budgettair effect: € 300-500 miljoen structureel</i></p>

	<i>Budgettair effect: tientallen tot honderden miljoenen</i>	
		B9. Heffing die samenhangt met werkgelegenheid  <i>Budgettair effect: Nader te beoordelen</i>

<b>Compenserende maatregelen vestigingsklimaat</b>		
<b>Ondergrens in de Vpb</b>	<b>Elimineer mismatches</b>	<b>Overige/meer generiek</b>
C3. Temporeer de aftrek van liquidatie- en stakingsverliezen  <i>Budgettair effect: € -255 miljoen structureel</i>		C1. Verlaag het Vpb-tarief  <i>Budgettair effect: - 731 miljoen per procentpunt verlaging van het hoge tarief</i>
C4. Schaf het aftrekverbod op aan- en verkoopkosten deelnemingen af  <i>Budgettair effect: groot – ordegrrootte honderden miljoenen</i>		C2. Verlaag het innovatiebox-tarief  <i>Budgettair effect: - 70 miljoen structureel per procentpunt verlaging</i>

## 119. A1 Begrens de jaarlijkse verliesverrekening, in combinatie met onbeperkte voortwenteling

<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Creëer een ondergrens in de vpb bij winstgevendheid in Nederland.
<b>Doel</b>	Het bewerkstelligen van een vpb-afdracht van in Nederland fiscaal winstgevende multinationals met verrekenbare verliezen.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De maatregel beperkt de verliesverrekening tot maximaal 50% van de belastbare winst per jaar, in combinatie met een onbeperkte voorwaartse verliesverrekeningstermijn en een doelmatigheidsdrempel van € 1 miljoen.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Om tot vpb-heffing van in Nederland winstgevende multinationals te komen, kan de verliesverrekening worden gemaximeerd tot een bepaald percentage van de belastbare winst in een jaar. Dit leidt tot meer geleidelijke verliesneming en daardoor stabielere belastbare bedragen (en, al het overige gelijk blijvend, meer belastingplichtigen met een acute vpb-afdracht). De onbenutte verliezen zullen dan worden voortgewenteld naar een volgend jaar.</li> <li>Dat zorgt ervoor dat de groep bedrijven die door verrekenbare verliezen in een zeker jaar geen vpb betaalt kleiner zal zijn. Ook zullen de vpb-ontvangsten als de conjunctuur aantrekt en bedrijven weer winst maken, eerder en meer geleidelijk toenemen.</li> <li>Hoewel deze maatregel leidt tot stabielere belastingontvangsten, moet dit niet als een welvaartsbaat gezien worden. Stabielere belastingontvangsten gaan namelijk ten koste van de rol van het belastingstelsel als automatische stabilisator.</li> <li>Om het MKB te ontzien is ervoor worden gekozen om een drempel van € 1 miljoen op te nemen, wat wil zeggen dat jaarlijks de eerste € 1 miljoen belastbare winst volledig verrekend mag worden met beschikbare verliezen.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Toepassing van (doelmatigheids)drempel in belastingmaatregel vereist toetsing onder de staatssteunregels, waarbij bij de huidige stand van de rechtspraak van het EU-Hof verdedigbaar lijkt dat dergelijke generieke drempels niet selectief zijn en daarmee de invoering ervan een acceptabel risico lijkt te behelzen. Definitief oordeel is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel.
Discriminatie	Op voorwaarde dat de aftrekbeperking geen onderscheid maakt tussen de binnenlandse en grensoverschrijdende situatie, kan de maatregel in beginsel de Europeesrechtelijke toets doorstaan.
Afwijking <i>peers</i> ?	<ul style="list-style-type: none"> <li>In veel omringende landen geldt een zekere beperking op de omvang de jaarlijkse verliesverrekening (België, Duitsland, Frankrijk, Oostenrijk, Spanje, Verenigd Koninkrijk).</li> <li>De meeste landen hanteren daarbij ook een (MKB-) drempel van bijvoorbeeld € 1 miljoen winst.</li> <li>De verliezen zijn veelal onbeperkt in tijd voorwaarts verrekenbaar. De Nederlandse termijn voor verrekening van 6 jaar is ook t.o.v. de overige landen die een termijn kennen (zeer) beperkt.</li> </ul>
<b>Effecten</b>	
Economie	A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Het maximeren van de verliesverrekening op 50% in combinatie met een onbeperkte verliesverrekeningstermijn zorgt per saldo voor een hogere belastingdruk en heeft daarom een negatief effect op investeringen van bedrijven. Wel is voor een deel van de bedrijven juist sprake van een lagere belastingdruk omdat (bedrijfseconomisch) geen rekening meer gehouden hoeft te worden met de maximale verliesverrekeningstermijn van 6 jaar. Voor bedrijven die door het maximeren op 50% niet hun volledige verlies kunnen verrekenen is sprake van een hogere belastingdruk.

	<p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven / MKB</i> Ook effecten voor het MKB, afhankelijk van winsten boven de drempel van € 1miljoen.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Beperkt.</p>
Begroting	400 miljoen euro structureel, op basis van een drempel van € 1 miljoen, wat wil zeggen dat jaarlijks de eerste € 1 miljoen belastbare winst volledig verrekenbaar mag worden met beschikbare verliezen.
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het effect van de carry-back wordt beperkter voor grote ondernemingen, wat de liquiditeit van de onderneming verkleint.</li> <li>• Vanwege de drempel slaat de maatregel vooral neer bij het grootbedrijf. Voor bedrijven met verrekenbare verliezen van doorgaans onder 1 miljoen euro is het een grondslagverbreding vanwege de uitbreiding van de verrekeningstermijnen naar onbeperkt.</li> </ul>

120. A2 Aftrekbeperking op aandeelhouderskosten	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Creëer een ondergrens in de vpb bij winstgevendheid in Nederland.
<b>Doel</b>	Grondslagverbreding door aftrekbeperking op aandeelhouderskosten.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deze maatregel verbreedt de grondslag door de aftrekbaarheid van aandeelhouderkosten te maximaliseren tot een bepaald percentage van de belastbare winst.</li> <li>• Een (doelmatigheids)drempel zorgt ervoor dat het MKB niet geraakt wordt door de maatregel.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hoofdkantoorkosten zijn kosten die worden gemaakt voor de centrale dienstverlening van een concern. Deze kosten kunnen worden onderverdeeld in kosten die samenhangen met de dienstverlening ten behoeve van groepsmaatschappijen ("concerndiensten") en kosten die samenhangen met "eigen" activiteiten ten behoeve van het hoofdkantoor (aandeelhoudersactiviteiten).</li> <li>• Bij kosten die gemaakt worden door het hoofdkantoor in de hoedanigheid van aandeelhouder (aandeelhoudersactiviteiten) gaat het bijvoorbeeld om kosten voor het opstellen van de jaarrekening, uitgifte van aandelen, activiteiten RvC, corporate governance, etc. Dergelijke kosten worden 'gedragen' door het hoofdkantoor.</li> <li>• Concerndiensten worden uitgeoefend ten behoeve van andere concernonderdelen. Op basis van het arm's-lengthbeginsel dienen concerndiensten tegen zakelijke prijzen te worden doorbelast aan groepsmaatschappijen.</li> <li>• De kosten voor aandeelhoudersactiviteiten – die door het hoofdkantoor worden gedragen – kunnen niet worden doorbelast aan andere groepsmaatschappijen. In het verrekenprijsbesluit wordt een niet-limitatieve opsomming gegeven van aandeelhoudersactiviteiten.<sup>73</sup></li> <li>• De kosten van aandeelhoudersactiviteiten zijn daarom aftrekbaar in Nederland, ondanks dat er wat betreft buitenlandse deelnemingen geen in Nederland belastbare baten tegenover staan (de inkomsten van de verschillende groepsmaatschappijen worden bij uitkering naar Nederland vrijgesteld op grond van de deelnemingsvrijstelling). De niet-belaste "restwinsten" van multinationals worden niet per definitie aan het hoofdkantoor toegerekend.</li> <li>• Indien de activiteiten in het buitenland relatief groot zijn ten opzichte van die in Nederland, dan kunnen de aandeelhouderskosten relatief groot zijn ten opzichte van de in Nederland behaalde belastbare winst.</li> <li>• Tegelijkertijd zijn aandeelhouderskosten wel echte kosten voor de multinationals. Een aftrekbeperking leidt er dan ook toe dat vpb wordt betaald over winst die in het buitenland is behaald (en daar mogelijk al is belast). In de praktijk geven hoofdkantoorkosten al vaak aanleiding tot dubbele belasting voor bedrijven (Nederland eist doorbelasting van de kosten, terwijl buitenland doorbelasting niet accepteert). Deze maatregel vergroot dat probleem.</li> <li>• Het koppelen aan een vast percentage van 'earnings before interest, tax, depreciation and amortisation' (grof gezegd het brutobedrijfsresultaat, EBITDA) - als de bedoeld in de earningsstrippingmaatregel - leidt ertoe dat lichamen met weinig of geen EBITDA (zoals de financiële sector) zwaarder worden getroffen door de maatregel. Om die reden is een andere maatstaf gekozen; andere vormgeving is ook mogelijk. Zie ook fiche A.4.</li> <li>• In de praktijk is de onderverdeling van kosten (aandeelhouder- vs. hoofdkantoor- vs. overige kosten) complex en zeer afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. Hierdoor zal de afbakening van deze kostenafrek aanleiding geven tot verschuivingsgevaar en discussies in de uitvoeringspraktijk. Zie in dit verband ook compenserende maatregel C4.</li> <li>• Hoewel maatregel A1 een ondergrens in de vpb creëert voor bedrijven met een positieve fiscale winstgrondslag, adresseert die maatregel niet de knelpunten in de vpb die te maken hebben met een aantasting van die grondslag. Een aftrekbeperking op kosten (zoals aandeelhouderskosten) kan die aantasting wel adresseren.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Toepassing van (doelmatigheids)drempel in belastingmaatregel vereist toetsing onder de staatssteunregels, waarbij bij de huidige stand van de rechtspraak van het EU-Hof verdedigbaar lijkt dat dergelijke generieke

<sup>73</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 april 2018, nr. 2018-6865 (*Stcrt.* 2018, 26874),



	drempels niet selectief zijn en daarmee de invoering ervan een acceptabel risico lijkt te behelzen. Definitief oordeel is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel.
Discriminatie	Als de relevante winst wordt bepaald op het niveau van de fiscale eenheid bestaat het risico van strijdigheid met EU-recht (vrij verkeer van vestiging) op grond van de per element-benadering in het licht van het EU-Hof.
Afwijking <i>peers?</i>	Net als de meeste andere landen volgt Nederland voor de fiscale toerekening van hoofdkantoorkosten de richtlijnen van de OESO. In afwijking van de OESO-richtlijnen staat Nederland daarbij in de doorbelasting van zekere hoofdkantoorkosten een opslag van 0% toe.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p><i>A. Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Geen, behalve in verband met hoofdkantoren (zie C hieronder).</p> <p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven</i> Geen, behalve eventueel boven doelmatigheidsgrens.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Negatief effect, naar verwachting is het effect negatiever als 'het buitenland' van een multinational relatief groot is ten opzichte van Nederlandse activiteiten (want dat vergroot de kans op relatief hoge aandeelhouderskosten ten opzichte van de in Nederland belastbare winst).</p>
Begroting	Nader te beoordelen. Aandeelhouderskosten volgen niet uit de aangifte.
Overig	Samenloop met maatregel C4 moet worden gezien.

121. A3 Onderzoek aftrekbeperking op royalty's binnen concern	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Creëer een ondergrens in de vpb bij winstgevendheid in Nederland.
<b>Doel</b>	Onderzoek naar het beperken van de mogelijkheid van grondslaguitholling door royaltybetalingen binnen concern.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dit betreft een onderzoek naar een maatregel die de grondslag kan verbreden door de aftrekbaarheid van royaltykosten te maximaliseren tot een bepaald percentage van de belastbare winst.</li> <li>• Bij de vormgeving van de maatregel kan worden overwogen om een (doelmatigheids)drempel op te nemen.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Royaltykosten zijn kosten die worden gemaakt in relatie met het gebruik van of het recht tot gebruik van onder andere intellectueel eigendom.</li> <li>• Royaltykosten zijn momenteel – uitgaande van de zakelijkheid van de kosten - onbeperkt aftrekbaar van de winst.</li> <li>• De aftrekbaarheid van royaltykosten kan belastingplichtigen ertoe aanzetten om in concernverhoudingen door middel van het ter beschikkingstellen van intellectueel eigendom door een (laagbelastende jurisdictie) aan NL, de winst in Nederland verlagen.</li> <li>• Royaltykosten vormen geen duidelijk afgebakende kostensoort die eenduidig tot uiting komt in de aangifte vennootschapsbelasting. Bovendien worden vergoedingen voor gebruik van intellectueel eigendom contractueel niet altijd vormgegeven met een royaltybetaling als zodanig. Het is ook mogelijk dat de royalty is verwerkt in de prijs van een goed (<i>embedded royalty</i>) of anderszins in een lage winstmarge voor de in Nederland aanwezige functies. Tot slot wordt een deel van de royaltystructuren reeds getroffen door de implementatie van de OESO BEPS-maatregelen en door de eveneens door deze commissie geadviseerde maatregelen A5, A6 en A7.</li> <li>• Daarom is de aanbeveling onderzoek te doen naar de omvang en hoedanigheid van royaltykosten in Nederland. Gezien bovenstaande heeft het onderzoek dan ook tot doel om inzichtelijk te maken in hoeverre dit tot uiting komt in verschillen tussen fiscale en commerciële winst. Afhankelijk van de uitkomsten van dat onderzoek moet worden bezien of een aftrek van bovenmatige royaltykosten in groepssituaties gepast is en hoe deze moet worden vormgegeven.</li> <li>• Hoewel maatregel A1 een ondergrens in de vpb creëert voor bedrijven met een positieve fiscale winstgrondslag, adresseert die maatregel niet de knelpunten in de vpb die te maken hebben met een aantasting van die grondslag. Een aftrekbeperking op kosten (zoals royalty's) kan die aantasting wel adresseren.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	Er is geen vergelijkbare maatregel voorgesteld in het BEPS-project. Royaltystructuren worden wel (op andere wijze) door BEPS-maatregelen getroffen.
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Toepassing van (doelmatigheids)drempel in belastingmaatregel vereist toetsing onder de staatssteunregels, waarbij bij de huidige stand van de rechtspraak van het EU-Hof verdedigbaar lijkt dat dergelijke generieke drempels niet selectief zijn en daarmee de invoering ervan een acceptabel risico lijkt te behelzen. Definitief oordeel is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel.
Discriminatie	Indien ook betalingen aan andere EU-lidstaten worden geraakt, is de aftrekbeperking mogelijk strijdig met het EU-recht, in het bijzonder in het licht van de interest- en royaltyrichtlijn. Als de relevante winst wordt bepaald op het niveau van de fiscale eenheid bestaat het risico van strijdigheid met EU-recht (vrij verkeer van vestiging) op grond van de per element-benadering in het licht van de rechtspraak van het EU-Hof.
Afwijking <i>peers</i> ?	Het beperken van de aftrekbaarheid van royaltykosten middels een algemene royaltykosten aftrekbeperking zorgt voor een afwijking ten opzichte van andere EU-lidstaten.

<b>Effecten</b>	
Economie	<p>Dit fiche stelt een onderzoek voor. Effecten hieronder gelden in algemene zin voor een maatregel die de aftrekbaarheid van royaltykosten maximeert tot een bepaald percentage van de belastbare winst.</p> <p><i>A. Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Negatief voor bedrijven die relatief veel gebruik maken van intellectueel eigendom binnen de groep voor het genereren van winst in Nederland.</p> <p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven</i> Beperkt, alleen boven doelmatigheidsdrempel.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Gering; de maatregel treft naar verwachting voornamelijk multinationals met buitenlandse hoofdkantoren.</p>
Begroting	<p>Nader te beoordelen. Een aftrekbepierking van royaltykosten leidt naar verwachting tot een hogere belastbare winst en heeft dus een positief budgettair effect. Dit effect beperkt zich niet tot multinationals, maar heeft ook gevolgen voor het (grotere) MKB.</p>
Overig	<p>NL voert per 1 januari 2021 een conditionele bronheffing op rente en royalty's in. De vraag komt op hoe deze aftrekbepierking zich verhoudt tot de voorgestelde bronheffing.</p>

122. A4 Gezamenlijke cap aftrekbeperkingen	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Creëer een ondergrens in de vpb bij winstgevendheid in Nederland.
<b>Doel</b>	Grondslagverbreding door het gezamenlijke totaal aan rentekosten, aandeelhouderkosten en (eventueel) royaltykosten in aftrek te beperken.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Deze maatregel verbreedt de grondslag door de aftrekbaarheid van het totaal aan rentekosten, aandeelhouderskosten en (eventueel na onderzoek) royaltykosten te maximaliseren tot een bepaald percentage van de belastbare winst.</li> <li>Bij de vormgeving van de maatregel kan worden overwogen om een (doelmatigheids)drempel op te nemen.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>In fiche A2 is voorgesteld om de aftrek van aandeelhouderskosten te beperken als een percentage van de winst.</li> <li>In fiche A3 is voorgesteld onderzoek te doen naar een aftrekbeperking op royalty's.</li> <li>Door deze maatregel zou de aftrek van rente (bestaande earningsstrippingmaatregel), aandeelhouderskosten (A2) en (eventueel na onderzoek) royalty's (A3) niet alleen beperkt zijn binnen de specifieke soort, maar ook in het gezamenlijke totaal. Een voorbeeld is de aftrek van deze drie kosten te beperken tot een gezamenlijk totaal van 50% van een nader te bepalen maatstaf.</li> <li>Een gezamenlijke cap op de voorgaande beperkingen vergt dat de afzonderlijke aftrekbeperkingen zoveel mogelijk uniform worden vormgegeven (bijv. qua grondslag en voortwentelingsmogelijkheid).</li> <li>De vormgeving van het inpassen van een aftrekbeperking op royalty's is afhankelijk van de uitkomsten van het onderzoek zoals beschreven bij maatregel A3.</li> <li>Hoewel maatregel A1 een ondergrens in de vpb creëert voor bedrijven met een positieve fiscale winstgrondslag, adresseert die maatregel niet de knelpunten in de vpb die te maken hebben met een aantasting van die grondslag. Aftrekbeperkingen op kosten (fiches A2, A3 en A4) kunnen die aantasting wel adresseren.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Toepassing van (doelmatigheids)drempel in belastingmaatregel vereist toetsing onder de staatssteunregels, waarbij bij de huidige stand van de rechtspraak van het EU-Hof verdedigbaar lijkt dat dergelijke generieke drempels niet selectief zijn en daarmee de invoering ervan een acceptabel risico lijkt te behelzen. Definitief oordeel is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel.
Discriminatie	Als de relevante winst wordt bepaald op het niveau van de fiscale eenheid bestaat het risico van strijdigheid met EU-recht (vrij verkeer van vestiging) op grond van de per element-benadering in het licht van de rechtspraak van het EU-Hof.
Afwijking <i>peers</i> ?	Het verder beperken van de aftrekbaarheid van rentekosten, aandeelhouderskosten en royaltykosten middels een algemene aftrekbeperking zorgt voor een afwijking ten opzichte van andere EU-lidstaten.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Negatief effect door bredere vpb-grondslag, wel afhankelijk van bedrijfsstructuur: alleen bedrijven met relatief veel (gecombineerde) aftrek van rente, royalty's of aandeelhouderskosten ten opzichte van hun winst worden geraakt.</p> <p>B. <i>Effect op investeringen overige bedrijven</i> Gering, alleen effect boven doelmatigheidsdrempel.</p>

	<p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i>  Negatief, wederom afhankelijk van de bedrijfsstructuur. Voornamelijk door de beperking van de aftrek van rente en hoofdkantoorkosten.</p>
Begroting	Naar verwachting positief. Nader te beoordelen, mede in het licht van de gekozen percentages.
Overig	Uitsluitend in samenhang met bestaande earningsstrippingmaatregel op rente en maatregelen A2 en/of (na onderzoek) A3.

### 123. A5 Effectievere CFC-maatregel

Thema	Belastingheffing van multinationals. Elimineer mismatches met het buitenland
Doel	Effectiever tegengaan van tariefmismatches op mobiel inkomen.

#### Omschrijving van de maatregel

- De aanvullende CFC-maatregel aanpassen door middel van de volgende wijzigingen:
  - **Wijziging 1: Uitbreiding uitgekeerde winsten**  
Op dit moment is de CFC-maatregel niet van toepassing indien het positieve saldo aan besmette voordelen (over het algemeen passieve inkomsten) voor het einde van het jaar is uitgekeerd. Toepassing van de CFC-maatregel kan door tijdige uitkering worden voorkomen. Voorgesteld wordt om deze uitzondering te laten vervallen, zodat ook uitgekeerde besmette voordelen in aanmerking worden genomen.
  - **Wijziging 2: Aanpassen berekening besmette voordelen**  
Deze wijziging voorkomt dat de besmette voordelen, die worden berekend naar Nederlandse maatstaven ten opzichte van de winst die naar commerciële maatstaven wordt berekend door de CFC-dochter naar beneden worden aangepast. Door een dergelijke correctie kan het in Nederland belaste CFC-inkomen heel beperkt zijn. Met de voorgestelde wijziging neemt in specifieke situaties de omvang van de besmette voordelen toe waardoor de maatregel effectiever wordt. Het ligt voor de hand om de maatregel zodanig vorm te geven dat wordt aangesloten bij de buitenlandse winst naar commerciële maatstaven (en dus om ook geen opwaartse correcties toe te passen ten opzichte van de winst naar Nederlandse maatstaven).
  - **Wijziging 3: Werk toe naar een effectieftariefvoets.**  
Vanwege uitvoeringstechnische redenen wordt op dit moment de onderworpenheid van de CFC uitsluitend getoetst op basis van het statutaire tarief van het land van vestiging. Door aan te sluiten bij het effectieve tarief zou de effectiviteit van de CFC-maatregel toenemen, omdat in potentie iedere laagbelaste entiteit getroffen kan worden, ook in landen met een hoger statutair tarief. Een vergelijkbare toets wordt gehanteerd in de deelnemingsvrijstelling. Hoewel de commissie de uitvoeringstechnische argumenten vanuit pragmatisch oogpunt begrijpt, adviseert de commissie toe te werken naar effectieftariefvoets in de CFC-maatregel.
  - **Wijziging 4: Pas de uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten aan**  
De huidige CFC-maatregel is niet van toepassing indien de CFC een wezenlijke economische activiteit uitoefent. Deze norm wordt in beginsel ingevuld met substance-eisen. Het voldoen aan de substance-eisen kan echter een relatief eenvoudige wijze zijn om onder de reikwijdte van de CFC-maatregel uit te komen, mede omdat de inspecteur aannemelijk zal moeten maken dat aanspraak op de uitzondering een van de hoofddoelen van de belastingplichtige was. Het voorstel is daarom **het bewijsvermoeden met substance-eisen te schrappen.**

Echter, in internationaal verband lopen initiatieven voor maatregelen om een minimumniveau van belastingheffing te waarborgen. Dergelijke maatregelen kunnen waarschijnlijk via een CFC-regeling vormgegeven worden. Het doel van de CFC-maatregel zal dan niet langer uitsluitend het bestrijden van misbruik zijn, maar ook het organiseren van een minimumniveau van belastingheffing. Indien eind 2020 op internationaal niveau geen afspraken worden gemaakt over maatregelen die een minimumbelastingniveau waarborgen, adviseert de commissie dat Nederland op unilaterale basis **de uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten schrapt** (waardoor de CFC-regeling gaat gelden voor alle besmette voordelen (passieve inkomsten) van een CFC-dochter). Daarbij kan **de rotte-appel-benadering naar 50% worden verhoogd** (d.w.z.: een lichaam is géén CFC indien de voordelen van het lichaam doorgaans grotendeels (ten minste 50%) bestaan uit andere voordelen dan besmette voordelen). Hierdoor blijft voldoende marge bestaan voor (in)directe dochtermaatschappijen met reële activiteiten om buiten het bereik van CFC-maatregel te blijven.

Bij het unilateraal schrappen van de uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten zal het doel van de CFC-regeling niet langer uitsluitend het bestrijden van

misbruik zijn, maar ook het organiseren van een minimumniveau van belastingheffing. Om bij dat nieuwe doel van de CFC-regeling aan te sluiten kan voorts worden overwogen om onder de CFC-regeling niet langer bij te heffen naar het nationale statutaire tarief (zoals nu het geval is), maar tot een zeker minimumtarief. Dat past binnen de huidige internationale discussies en is minder schadelijk voor het vestigingsklimaat dan bijheffen tot het nationale tarief. Anderzijds zou een beperktere bijheffing de tariefmismatch enkel mitigeren. Het belang voor belastingplichtigen van het vaststellen van verrekenprijzen voor groepstransacties tussen een Nederlandse moeder en haar buitenlandse dochters blijft bestaan, en daarmee ook de mogelijkheid tot strategische inzet van het arm's length beginsel. Er is geen consensus binnen de Commissie over het gepaste tarief van bijheffing. Een dergelijke keuze moet daarom gemaakt worden op basis van een politieke weging tussen enerzijds het belang van het vestigingsklimaat en anderzijds het verminderen van de prikkel tot het verplaatsen van mobiele winsten.

- **Wijziging 5: Uitbreiden voorkoming dubbele belasting**

Dubbele belastingheffing kan ontstaan indien (i) de CFC zelf wordt belast in het buitenland of (ii) in het buitenland bij tussenliggende lichamen in bepaalde mate wordt geheven over de besmette voordelen van de CFC. De huidige regeling voorziet enkel in voorkoming van dubbele belasting voor de bij de CFC geheven belasting. Bij aanscherping van de CFC-maatregel, wordt voorgesteld om de voorkoming van dubbele belastingheffing uit te breiden naar situaties waarbij voldoende heffing plaatsvindt over de besmette voordelen bij de tussenliggende lichamen (tussen de CFC en de belastingplichtige). Ook kan worden overwogen om de deelnemingsvrijstelling te vereenvoudigen (bijv. de regeling voor beleggingsdeelnemingen laten vervallen) om samenloop te voorkomen.

#### Achtergrond/rationale

- De aanvullende CFC-maatregel is een specifieke antimisbruikbepaling die is ingevoerd ter implementatie van ATAD1. De bepaling heeft tot doel te voorkomen dat belastingplichtigen winsten verschuiven door mobiele activa – zoals immateriële activa – te verplaatsen naar een in een ander (laagbelastend) land gevestigd lichaam of gelegen vaste inrichting (CFC), zodat de met die activa samenhangende winst daar laagbelast neerslaat.
- Tot op heden volgt Nederland in grote lijnen het uitgangspunt van kapitaalexportneutraliteit, op grond waarvan het internationaal opererende bedrijfsleven vanuit Nederland tegen gelijke voorwaarden kan concurreren met lokale ondernemingen elders. Het belasten van inkomen van buitenlandse (in)directe dochtermaatschappijen, door (bestanddelen van) dit inkomen bij te tellen bij de Nederlandse moedermaatschappij is in de aard een afwijking van dit uitgangspunt.
- De aanvullende CFC-maatregel beoogt dit te voorkomen door zogenoemde besmette voordelen (na aftrek van kosten) van een (in)direct gehouden CFC in de grondslag te betrekken van het lichaam dat een belang houdt in deze CFC.
- De implementatie van de CFC-maatregel naar aanleiding van ATAD1 wijkt op een aantal punten af van andere Europese landen. Aanscherping van de CFC-maatregel kan de effectiviteit vergroten. De rationale van de verschillende afzonderlijke aanpassingen zijn hierboven toegelicht.

#### Internationale context

BEPS-maatregelen	De CFC-maatregel volgt uit EU ATAD1. De CFC maatregel uit EU ATAD1 biedt twee varianten, model A (lijstinkomen) en model B (transfer-pricing correcties). Nederland ervoor gekozen model B te volgen. Daarnaast heeft Nederland additioneel een variant van model A ingevoerd. Het onderhavige voorstel strekt tot verdere unilaterale aanscherping van die variant.
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	Sterke overlap. Een minimum effectief tarief wordt ook onderzocht in OESO Pijler 2. OESO Pijler 2 is in feite een hele uitgebreide CFC (zowel actief als passief inkomen, effectief tarief, etc.).
Staatssteun	Problemen onder de staatssteunregels lijken niet te verwachten afhankelijk van de gekozen wijziging en vormgeving van de maatregel.

Discriminatie	Afhankelijk van de gekozen wijziging en vormgeving van de maatregel kan er strijd zijn met de regels inzake het vrij verkeer in het licht van de rechtspraak van het EU-Hof. Zo is het afschaffen van de minimum substance eisen ten aanzien van derdelanden toelaatbaar onder het Unierecht, in het bijzonder de ATAD-richtlijn 1. Maar of deze maatregel gecombineerd kan worden met aanvullende maatregelen zoals het afschaffen van de mogelijkheid van tegenbewijs dient nader onderzocht te worden. In dit verband is met name van belang te bepalen of de aanvullende maatregel onderzocht dient te worden onder het vrij verkeer van vestiging danwel het vrij verkeer van kapitaal. In het laatste geval lijkt de maatregel kwetsbaar in het licht van de rechtspraak van het Hof in zaken als Deister/Juhler, terwijl als het gaat om het vrij verkeer van vestiging geen problemen worden verwacht, omdat deze vrijheid niet opgaat in relatie tot derdelanden. Welke vrijheid het toetsingskader vormt dient nader onderzocht te worden.
Afwijking <i>peers</i> ?	Nederland kent als enige land van de peers (lijst met onderzochte landen) een tarieftoets in de aanvullende CFC-maatregel die afhankelijk is van een statutair tarief (en niet van een effectief tarief). De verdere uitwerking van de CFC-wetgeving verschilt per land.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Geen, behalve in verband met hoofdkantoren (zie C hieronder).</p> <p>B. <i>Effect op investeringen overige bedrijven / MKB</i> Geen.</p> <p>C. <i>Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Nadelig effect op het vestigingsklimaat voor bedrijven met mobiele activa – zoals immateriële activa – in laagbelastende landen. Nederlandse multinationals kunnen een concurrentienadeel ervaren ten opzichte van buitenlandse multinationals die in hun thuisland niet met CFC-wetgeving worden geconfronteerd en de mogelijkheid hebben om de nu onder Nederland gehouden (in)directe belangen in een ander land onder te brengen. Dat handelingsperspectief geldt naar zijn aard alleen voor buitenlandse multinationals.</p>
Begroting	Naar huidig inzicht: ordegrrootte tientallen tot honderden miljoenen euro.
Overig	<p>Wijziging 2 hangt samen met fiche A6.</p> <p>Door aan te sluiten bij buitenlandse heffing wordt de mate van heffing in Nederland deels afhankelijk van buitenlandse fiscale beleidskeuzes.</p>



## 124. A6 Verrekenprijsverschillen tegengaan

<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Elimineer mismatches met het buitenland.
--------------	----------------------------------------------------------------------------------

<b>Doel</b>	Tegengaan van verrekenprijsverschillen (transfer pricing mismatches).
-------------	-----------------------------------------------------------------------

### Omschrijving van de maatregel

Een neerwaartse aanpassing van de Nederlandse fiscale winst op grond van het arm's-lengthbeginsel blijft achterwege indien de vergoeding of betaling in een ander land bij een gelieerde partij niet of voor een lager bedrag als opbrengst in de heffing wordt betrokken.

### Achtergrond/rationale

- Op grond van het internationaal gehanteerde arm's-lengthbeginsel worden gelieerde lichamen voor fiscale doeleinden verondersteld onderling te handelen zoals onafhankelijke partijen onder vergelijkbare omstandigheden zouden doen. Dit heeft als doel te bewerkstelligen dat Nederland heft over de zakelijke ("at arm's length") winst in Nederland.
- De toepassing van het arm's-lengthbeginsel leidt er – kort gezegd - toe dat in Nederland de fiscale winst opwaarts of neerwaarts moet worden bijgesteld indien deze winst niet in overeenstemming is met de winst die een onafhankelijke partij zou hebben gerealiseerd.
- Ingeval de andere gelieerde partij waarmee de transactie is aangegaan geen corresponderende correctie aanbrengt, ontstaat een mismatch (verrekenprijsverschil).
- Wanneer er binnen een concern bij de ene gelieerde partij die betrokken is bij een transactie een neerwaartse bijstelling van de fiscale winst plaatsvindt, terwijl bij de andere bij de transactie betrokken gelieerde partij geen of een te lage opwaartse bijstelling van de winst plaatsvindt kan dat er, met name in internationale situaties, toe leiden dat een deel van de winst niet wordt belast.
- Deze maatregel treft multinationals die te maken hebben met verschillende interpretaties tussen landen over de toepassing van transfer pricing regels.
- Deze maatregel geldt de facto ook voor "step-up" situaties bij overdrachten van vermogensbestanddelen binnen concern: een belastingplichtige kan het verkregen vermogensbestanddeel tegen de arm's-lengthprijs (de marktwaarde) op de fiscale balans activeren en daarop in beginsel afschrijven, ook al wijkt deze prijs af van de door de gelieerde overdragende partij in rekening gebrachte prijs. De opwaartse aanpassing van de aankoopprijs leidt in Nederland tot een neerwaartse aanpassing van de winst (zij het verspreid over meerdere jaren). De opwaartse aanpassing van de aankoopprijs wordt op grond van deze maatregel niet toegestaan indien het buitenland deze aanpassing niet volgt.
- Deze maatregel ziet uitsluitend op verrekenprijsverschillen, niet op tariefmismatches. Situaties waarin een neerwaartse correctie in Nederland niet leidt tot additionele heffing in het buitenland door een verschil in tarief (tariefmismatches), vallen mogelijk onder maatregelen A5 en A7.
- De maatregel raakt voornamelijk transacties tussen vennootschappen in hoogbelastende jurisdicties. Voor overdrachten vanuit laagbelastende jurisdicties geldt dat er sprake is van een tariefsmismatch zodat belastingplichtigen in de regel minder of geen baat zullen hebben bij (ook nog) een verrekenprijsverschil.
- Een verrekenprijsverschil kan zich ook bij de winstallocatie aan vaste inrichtingen voordoen. Dit aspect verdient aandacht in het wetsontwerp.

### Internationale context

BEPS-maatregelen	Het voorkomen van internationale mismatches is in lijn met de doelstelling van het BEPS-project, waarin ernaar wordt gestreefd belastingontwijking te ontmoedigen en een billijke en doeltreffende belastingheffing in de EU te waarborgen.
------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

OESO Pijler 1	Maatregelen belastbare aanwezigheid en winsttoerekening. Diverse maatregelen zijn voorgesteld welke een verschillende reikwijdte hebben (bijv. alleen op de digitale wereld)
---------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

OESO Pijler 2	OESO Pijler 2 ziet mogelijk ook op verrekenprijsverschillen. Dit hangt af van de (gezamenlijke) grondslag die wordt afgesproken om te bepalen of een betaling voldoende belast is. Indien wordt aangesloten bij commerciële cijfers, zal het buitenland mogelijk mogen bijheffen indien Nederland een neerwaartse aanpassing toestaat. Ook hangt het af van het niveau van blending (bij wereldwijde blending zal niet altijd worden bijgeheven).
---------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Staatssteun	Staatssteunaspecten zijn niet uit te sluiten gelet op de rechtspraak van het EU-Hof in zaken als Starbucks afhankelijk van de vormgeving en motivering van de maatregel. Nader onderzoek is vereist.
Discriminatie	Op voorwaarde dat de maatregel geen onderscheid maakt tussen de binnenlandse en buitenlandse situatie lijken geen problemen onder de regels inzake het vrij verkeer te verwachten.
Afwijking <i>peers</i> ?	In de meeste landen wordt geen eenzijdige neerwaartse correctie van de winst toegepast.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p><i>A. Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Een aanscherping van de toepassing van het arm's-lengthbeginsel leidt in beginsel tot een hogere belastingdruk voor multinationals, maar zou de reële bedrijfseconomische activiteiten binnen concern niet hoeven te beperken. Er kan sprake zijn van een neerwaarts effect op reële investeringen als die investeringen samenhangen met het bestaan van de mismatch.</p> <p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven</i> Geen effect op het nationaal bedrijfsleven.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Beperkt.</p>
Begroting	150 miljoen euro structureel
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een aanpassing in de toepassing van het arm's-lengthbeginsel kan ook doorwerken naar andere bepalingen in de Wet Vpb 1969. Dit zal bij uitwerking van het wetsvoorstel verder in kaart gebracht moeten worden.</li> <li>• Door aan te sluiten bij de buitenlandse waardering wordt de mate van heffing in Nederland deels afhankelijk van buitenlandse fiscale beleidskeuzes.</li> <li>• De maatregel slaat voor 80% neer bij multinationals en het grootbedrijf, en 20% bij het MKB.</li> </ul>

## 125. A7 Afschrijvingsbeperking bij laagbelaste vermogensoverdrachten binnen concern

<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Elimineer mismatches met het buitenland.
<b>Doel</b>	Tegengaan van tariefmismatches bij verplaatsing van vermogensbestanddelen binnen concern.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indien in het land van de overdrager van een vermogensbestanddeel de overdrachtswinst (het verschil tussen de waarde economisch verkeer en de werkelijke kostprijs) niet in een voldoende compenserende heffing is betrokken, verbiedt Nederland de aftrek van afschrijvingskosten ter hoogte van die overdrachtswinst.</li> <li>• Overgangsrecht moet worden gezien. Belastingplichtigen die reeds waardevolle activa vanuit belastingparadijzen naar Nederland hebben gehaald kunnen hard worden geraakt. Dit terwijl ze in lijn met gedachte van het BEPS-project hebben gehandeld (IP en substance op dezelfde locatie plaatsen) en niet op de maatregel hebben kunnen anticiperen.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Op grond van het arm's length beginsel mogen Nederlandse entiteiten aangekochte vermogensbestanddelen voor de waarde in het economische verkeer op de balans zetten (en hierover afschrijven). Dit bewerkstelligt dat Nederland heft over in Nederland behaalde winst (niet meer dan dat). Of het andere land bij de overdracht voldoende belasting heft, is hierbij niet relevant.</li> <li>• Het toestaan van afschrijvingen in Nederland over een afschrijvingspotentieel dat in een ander land niet voldoende belast is, leidt tot een tariefmismatch, omdat de waardeangroei over het activum die zich in het buitenland heeft voorgedaan aldaar onvoldoende belast is, maar in Nederland tegen het Vpb-tarief aftrekbaar is als afschrijving. Deze maatregel bestrijdt dit door de aftrek van deze afschrijvingskosten ten laste van de jaarwinst te verbieden. De maatregel is geen totaalwinstaanpassing.</li> <li>• In het overdragende land kan de overdrachtswinst om verschillende redenen niet in een voldoende compenserende heffing worden betrokken: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zo kan het ontbreken van het arm's length beginsel of een uiteenlopende toepassing van het arm's length beginsel hier debet aan zijn, waardoor niet wordt uitgegaan van de waarde in het economisch verkeer. Deze situatie wordt in beginsel niet geraakt door deze maatregel, maar door de maatregel in fiche A6. Eventueel kunnen de maatregelen in fiche A6 en A7 gecombineerd vormgegeven worden.</li> <li>• Ook ingeval bij de overdragende partij van de transactie dezelfde overdrachtsprijs in de heffing wordt betrokken als waartegen bij de verkrijgende partij in Nederland wordt geactiveerd (waarde economisch verkeer), kan sprake zijn van onvoldoende compenserende heffing over de overdrachtswinst bij de overdragende partij (bijvoorbeeld indien sprake is van een (te) laag statutair tarief of onvoldoende effectieve heffing als gevolg van bestaande aanspraken). Dit is een tariefmismatch waar dit fiche A7 op ziet.</li> </ul> </li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	Het voorkomen van internationale mismatches is in lijn met de doelstelling van het BEPS-project, waarin wordt gestreefd om belastingontwijking te ontmoedigen en een billijke en doeltreffende belastingheffing in de Unie te waarborgen.
OESO Pijler 1	De samenloop met Pijler 1 is complex. De winst op een concerntransactie is in de geconsolideerde cijfers niet te zien (het is immers een overdracht binnen de consolidatie). De her te verdelen winst naar marktlanden onder Pijler 1 omvat daarmee niet de overdrachtswinst. De latere afschrijving is ook niet zichtbaar. In latere jaren is er daarom een "hogere" winsttoerekening aan marktlanden. Bij de vraag waar de herverdeelde winst vandaan moet komen is het nog onduidelijk of rekening wordt gehouden met de afschrijvingslasten in Nederland.
OESO Pijler 2	Afhankelijk van de uiteindelijke invulling van Pijler 2, zullen de OESO-maatregelen de hier besproken tariefmismatch al bestrijden. Het is echter nog niet zeker dat dat het geval is (denk aan global blending).

Staatssteun	-
Discriminatie	-
Afwijking <i>peers</i> ?	Niet geheel duidelijk. Veel landen lijken activering van de verkrijgingsprijs tegen de waarde in het economisch verkeer te accepteren, waarbij geen eisen worden gesteld aan de behandeling in het vertrekland.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p><i>A. Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Multinationals worden ontmoedigd de voor hen waardevolle bezittingen naar Nederland te halen waarvan de waardeangroei elders binnen concern (laagbelast) heeft plaatsgevonden. Er kan daarom sprake zijn van een beperkt neerwaarts effect op reële investeringen.</p> <p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven</i> Beperkt.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Beperkt.</p>
Begroting	De maatregel heeft geen budgettair effect.
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Door aan te sluiten bij buitenlandse heffing wordt de mate van heffing in Nederland deels afhankelijk van buitenlandse fiscale beleidskeuzes.</li> <li>• Er wordt geen budgettaire opbrengst verwacht vanwege gedragseffecten. De fiscale behandeling is naar verwachting een belangrijke factor in de locatiekeuze voor de verplaatsing van waardevolle vermogensbestanddelen binnen concern vanuit laagbelastende landen. Met deze maatregel zullen dergelijke verplaatsingen naar verwachting naar Nederland niet meer voorkomen.</li> </ul>

126. B1 Renteaftrek beperken; aanscherping earningsstripping	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Creëer een ondergrens in de vpb bij winstgevendheid in Nederland.
<b>Doel</b>	Grondslagverbreding door verdere beperking renteaftrek.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Het aftrekpercentage verlagen naar 25% van EBITDA.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Met ingang van 1 januari 2019 is de earningsstrippingmaatregel (generieke renteaftrekbeperking) in de Wet op de vennootschapsbelasting (Wet Vpb 1969) ingevoerd als gevolg van de implementatie van de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1). De earningsstrippingmaatregel uit ATAD1 heeft als doel om grondslaguitholling door renteaftrek in concernverband tegen te gaan.</li> <li>De Nederlandse implementatie van de earningsstrippingmaatregel uit ATAD1 is voorzien van een aanvullend doel. Nederland wil dat de earningsstrippingmaatregel ook bijdraagt aan een fiscaal minder ongelijke behandeling van eigen vermogen en vreemd vermogen. Om die reden is de earningsstrippingmaatregel strenger vormgegeven dan de minimumeis die voortvloeit uit ATAD1. Zo is geen groepsescape en stand-alone uitzondering opgenomen, en bedraagt de drempel € 1 miljoen (waar € 3 miljoen is toegestaan).</li> <li>Door het EBITDA-percentage verder te verlagen nemen de financieringskosten voor vreemd vermogen toe. Hierdoor neemt de prikkel om met vreemd vermogen te financieren af.</li> <li>Dit effect beperkt zich niet tot multinationals, alhoewel het (kleinere) mkb wordt ontzien door de bestaande drempel van € 1 miljoen.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	De voorgestelde maatregel betreft een verdere aanscherping van een van de implementatie van een van de BEPS-maatregelen in Nederland.
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Toepassing van (doelmatigheids)drempel in belastingmaatregel vereist toetsing onder de staatssteunregels, waarbij bij de huidige stand van de rechtspraak van het EU-Hof verdedigbaar lijkt dat dergelijke generieke drempels niet selectief zijn en daarmee de invoering ervan een acceptabel risico lijkt te behelzen. Definitief oordeel is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel.
Discriminatie	Belangrijke voorwaarde is dat de aftrekbeperking in grensoverschrijdende situatie niet discriminerend is ten opzichte van de binnenlandse situatie. Als de relevante winst wordt bepaald op het niveau van de fiscale eenheid bestaat een zeker risico van strijdigheid met EU-recht (vrij verkeer van vestiging) op grond van de per elementbenadering uit de rechtspraak van het EU-Hof, hoewel ATAD 1 de mogelijkheid biedt tot een groepsbenadering. De aanscherping van het percentage verandert deze discussie niet.
Afwijking <i>peers</i> ?	Nederland heeft de earningsstrippingmaatregel aanzienlijk strenger geïmplementeerd dan voorgeschreven op basis van de minimumnorm uit ATAD1 en dan omringende landen.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Een aanscherping van de earningsstrippingmaatregel leidt tot een grondslagverbreding van bedrijven die per saldo meer dan € 1 miljoen rente verschuldigd zijn. De financieringskosten voor vreemd vermogen nemen door de hogere belastingdruk toe voor deze groep. Hierdoor zal minder met vreemd vermogen worden gefinancierd, wat mogelijk zorgt voor lagere faillissementskansen en meer investeringen waarvoor eigen vermogen de aangewezen financieringsvorm is zoals bijvoorbeeld innovatieve, risicovolle projecten. Als geen sprake is van een terugsluis zal per saldo het negatieve effect van deze grondslagverbreding op (reële) investeringen van bedrijven groter zijn van omvang.</li> </ul>

	<p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven</i> Alleen effect boven drempel van 1 miljoen.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Negatief, vooral als het aantrekken van externe schulden op het niveau van het hoofdkantoor plaatsvindt.</p>
Begroting	Structurele opbrengst: 300 mln per jaar
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De geraamde budgettaire opbrengst van reeds de bestaande earningsstrippingmaatregel is ongeveer 2 miljard euro structureel, en is met onzekerheid omgeven, zeker als deze aanscherping in combinatie gaat met eventuele andere aftrekbependingen (royalty's, aandeelhouderskosten).</li> <li>• Samenloop met Reparatie Bosal-gat moet worden gezien.</li> <li>• Noodzaak van anti-misbruikregel moet worden gezien. Door verlaging van het percentage zal binnen concerns (eerder) de prikkel versterkt worden om activiteiten 'op te knippen' naar meerdere belastingplichtigen om meerdere malen gebruik te maken van de doelmatigheidsdrempel van € 1 miljoen.</li> </ul>

## 127. B2 Renteaftrek deelnemingen beperken; netto-deelnemingsvrijstelling (reparatie Bosal-gat)

**Thema** Belastingheffing van multinationals.  
Creëer een ondergrens in de vpb bij winstgevendheid in Nederland.

**Doel** Grondslagverbreding door de renteaftrek ter financiering van deelnemingen te beperken (het dichten van het "Bosal-gat").

### Omschrijving van de maatregel

- De rentekosten over schulden ter financiering van deelnemingen komen in aftrek van de Nederlandse grondslag, terwijl de voordelen uit hoofde van deelnemingen bij de moedermaatschappij zijn vrijgesteld op grond van de deelnemingsvrijstelling. Deze asymmetrie (wel een aftrek, maar geen heffing) wordt aangeduid als het "Bosal-gat".
- Om het "Bosal-gat" te dichten zou de een renteaftrekbeperking kunnen worden ingevoerd waarbij financieringskosten op interne en externe schulden die (historisch-causaal) verband houden met investeringen in deelnemingen niet-aftrekbaar zijn.
- Overwogen kan worden een (doelmatigheids)drempel op te nemen.
- Als meer generiek en verdergaand alternatief kan de deelnemingsvrijstelling (art. 13 Wet Vpb) worden omgevormd van een brutovrijstelling naar een nettovrijstelling, waarbij de kosten (rente, maar ook andere kosten in verband met een deelneming) niet aftrekbaar wordt gesteld (eventueel –deels- op forfaitaire basis).
- Bij wijze van minder vergaand alternatief zou de dubbele zakelijkheidstoets van artikel 10a kunnen worden uitgebreid (cf. het oude artikel 13l, lid 6, sub c), waardoor enkel in voorkomende gevallen van grondslaguitholling het "Bosal-gat" wordt bestreden.

### Achtergrond/rationale

#### *Historie*

- Omwille van strijdigheid met het EU-recht is naar aanleiding van het Bosal-arrest (C-168/01), de niet-aftrekbaarheid van rente over een schuld die verband houdt met een buitenlandse deelneming per 1 januari 2004 vervallen.
- Nadien zorgde onder meer de invoering van artikel 13l Wet Vpb 1969 (per 1 januari 2013) ervoor dat de aftrek van deelnemingsrente werd beperkt. Het artikel beoogde het "Bosal-gat" te dichten voor zover er sprake was van een teveel aan vreemd vermogen. Dit werd berekend door de rente die toerekenbaar was aan het verschil tussen de verkrijgingsprijs van deelnemingen en het eigen vermogen niet in aftrek toe te laten, voor zover dit meer bedroeg dan € 750.000. Het wetsartikel maakte geen onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse deelnemingen. Wel bestonden uitzonderingen voor bijvoorbeeld uitbreidingen van operationele activiteiten.
- Per 1 januari 2019 is de renteaftrekbeperking voor bovenmatige deelnemingsrenten vervallen met de invoering van een generieke renteaftrekbeperking, de earningsstrippingmaatregel. Deze maatregel beperkt het saldo aan renten dat in aftrek komt voor zover dit meer bedraagt dan 30% van de ebitda<sup>74</sup>. Omdat de voordelen uit hoofde van deelnemingen niet bijdragen aan de ebitda ondervangt de maatregel het "Bosal-gat" tot op zekere hoogte. Echter, tot 30% van de ebitda blijven de rentekosten ter zake van de financiering van deelnemingen aftrekbaar van de Nederlandse winst. In beginsel kan de 30% ebitda dus geheel "vollopen" met "Bosalrente".

#### *Maatregel*

- De maatregel neemt de asymmetrie (rente aftrekbaar, voordeel in Nederland vrijgesteld) weg.
- De maatregel heeft als bijkomend voordeel dat het leidt tot een meer gelijke behandeling tussen deelnemingen en vaste inrichtingen. Anders dan de objectvrijstelling, is de deelnemingsvrijstelling een brutovrijstelling. Kosten ter zake van de financiering van de deelneming zijn niet vrijgesteld. Het gevolg is dat rentekosten ter zake van de financiering van een buitenlandse deelneming – anders dan bij de financiering van een vaste inrichting in het buitenland – in Nederland tot aftrek kan leiden.
- Hoewel het niet altijd mogelijk zal zijn, kunnen belastingplichtigen die aftrek van de financiering van deelnemingen willen, in veel gevallen ervoor kiezen om op deelnemingsniveau in te lenen ("debt push down"). Dit versterkt/verbreedt de Nederlandse grondslag en leidt tot effecten in lijn met de economische werkelijkheid (schuldallocatie in lijn met investeringsallocatie).

<sup>74</sup> Of indien dat hoger is: € 1.000.000, op grond van art. 15b lid 1, onderdeel b, Wet Vpb.

- Het eventueel opnemen van een (doelmatigheids)drempel kan ervoor zorgen dat het MKB minder snel wordt geraakt dan multinationals.
- Naast de earningsstrippingmaatregel wordt het (kunstmatig creëren) van "Bosal-gaten" met groepsleningen al tegengegaan door de renteaftrekbeperking tegen winstdrainage (artikel 10a Wet Vpb). Als alternatief voor het invoeren van een afzonderlijke renteaftrekbeperking kan worden overwogen om deze renteaftrekbeperking effectiever te maken door een derde zakelijkheidstoets toe te voegen (naar het voorbeeld van het oude artikel 13I, lid 6, onderdeel c Wet Vpb 1969).

#### Internationale context

BEPS-maatregelen	
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Toepassing van (doelmatigheids)drempel in belastingmaatregel vereist toetsing onder de staatssteunregels, waarbij bij de huidige stand van de rechtspraak van het EU-Hof verdedigbaar lijkt dat dergelijke generieke drempels niet selectief zijn en daarmee de invoering ervan een acceptabel risico lijkt te behelzen. Definitief oordeel is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel.
Discriminatie	Op voorwaarde dat de voorgestelde beperking in grensoverschrijdende situatie niet discriminerend is ten opzichte van de binnenlandse situatie is de maatregel in beginsel in overeenstemming met het Unierecht. Wel vereist de samenloop met de fiscale eenheid en de spoedreparatie bijzondere aandacht.
Afwijking <i>peers</i> ?	Andere landen hebben in de deelnemingsvrijstelling kenmerken van een netto-deelnemingsvrijstelling verwerkt.
Economie	<p>A. <i>Effect op investeringen in Nederland door MNE's</i> Beperkt negatief.</p> <p>B. <i>Effect op investeringen overige bedrijven</i> Afhankelijk van vormgeving.</p> <p>C. <i>Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Negatief. De maatregel grijpt aan bij de deelnemingsvrijstelling, die belangrijk is voor hoofdkantoren</p>
Begroting	De maatregel levert naar verwachting een structurele budgettaire opbrengst van tussen de 50 en 100 miljoen euro per jaar op.
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De verhouding van deze maatregel ten opzichte van fiscale eenheid en spoedreparatie moet nader worden onderzocht.</li> <li>• De maatregel raakt vooral het grootbedrijf. Er is in de raming geen rekening gehouden met een doelmatigheidsdrempel.</li> </ul>



128. B3 Uitbreiden aftrekbeperking artikel 10a naar royalty's, lease en huur	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Elimineer mismatches met het buitenland.
<b>Doel</b>	Het bestrijden van grondslaguithollende royalty-, huur- of leasebetalingen, met name bij bestaan tariefmismatch.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Royalty-, huur- en leasebetalingen zijn niet aftrekbaar indien zij (rechtens dan wel in feite direct of indirect) verband houden met een kapitaalstorting of winstuitdeling door de belastingplichtige dan wel een aan de Nederlandse vennootschapsbelasting onderworpen verbonden lichaam.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De aftrekbeperking is gebaseerd op de renteaftrekbeperking van artikel 10a Wet Vpb. Artikel 10a beoogt grondslaguitholling in Nederland tegen te gaan door de fiscale renteaftrek te beperken in gevallen waarin in Nederland eigen vermogen wordt omgezet in vreemd vermogen dat ter beschikking wordt gesteld aan Nederland (zonder dat het totale vermogen in Nederland wijzigt).</li> <li>Deze voorgestelde aftrekbeperking kan – analoog toegepast op royalty-, lease- of huurbetalingen – worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld: <ul style="list-style-type: none"> <li>Een Nederlandse vennootschap stort kapitaal in een buitenlandse dochter in een laagbelastende jurisdictie.</li> <li>Aansluitend wordt met dat kapitaal een immaterieel activum gekocht of ontwikkeld en ter beschikking gesteld aan de Nederlandse groepsvennootschap, welke hiervoor een royaltyvergoeding betaalt.</li> <li>De aftrekbeperking houdt in dat de royaltybetaling niet in aftrek mag worden gebracht in Nederland, omdat de ter beschikkingstelling samenhangt met een besmette rechtshandeling (namelijk de storting vanuit Nederland in de laagbelastende jurisdictie).</li> </ul> </li> <li>Art. 10a, derde lid, Wet Vpb kent een tegenbewijsregeling waardoor de betaling onder omstandigheden (bij voldoende onderworpenheid/zakelijke overwegingen) toch in aftrek mag worden gebracht.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	Deze maatregelen ligt in het verlengde van Pijler 2.
Staatssteun	Verenigbaarheid onder staatssteunregels is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel, maar problemen worden niet verwacht.
Discriminatie	Op voorwaarde dat de aftrekbeperking in grensoverschrijdende situatie niet discriminerend is ten opzichte van de binnenlandse situatie is de maatregel in beginsel in overeenstemming met het Unierecht.
Afwijking <i>peers</i> ?	Geen van de omliggende landen kent een dergelijke specifieke renteaftrekbeperking tegen winstdrainage als het huidige artikel 10a Wet Vpb. Daarin gaat NL dus verder dan peers. Door de introductie van een aftrekbeperking op royalty-, huur- of leasebetalingen gaat NL nog een stap verder.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Waarschijnlijk beperkt.</p> <p>B. <i>Effect op investeringen overige bedrijven</i> Waarschijnlijk beperkt.</p> <p>C. <i>Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Waarschijnlijk beperkt.</p>
Begroting	Nader te bepalen: geen zicht op royalty, huur en leasebetalingen met de huidige aangifte-informatie.
Overig	-

129. B4 Aftrekbeperking voor laagbelaste betalingen binnen concern	
Thema	Belastingheffing van multinationals. Elimineer mismatches met het buitenland.
Doel	Tegengaan van tariefmismatch bij grensoverschrijdende betalingen.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De maatregel betreft een aftrekbeperking voor kosten binnen concern<sup>75</sup> die bij de ontvanger niet voldoende belast zijn.</li> <li>• Om te bepalen of een betaling bij de ontvanger voldoende belast is, kan worden gekeken naar het statutaire tarief in het land van de ontvanger of naar het effectieve tarief waaraan de specifieke betaling onderworpen is bij de specifieke ontvanger. Een effectieftariefstoets is doeltreffender, maar is lastiger in de uitvoering voor belastingplichtigen en Belastingdienst.</li> <li>• Alle vergoedingen vallen onder de reikwijdte, ook die voor de aankoop van vermogensbestanddelen.</li> <li>• Samenloop met aftrekbeperkingen (maatregelen A2, A3, A4 en A7) maar ook met conditionele bronbelasting op renten en royalty's per 2021 moet worden gezien.</li> <li>• Ook moet de samenloop met de CFC-maatregel (A5) worden gezien (voor gevallen dat betalingen vanuit Nederland naar een CFC worden gedaan zou een aftrekbeperking in combinatie met een CFC-heffing ertoe leiden dat dezelfde betaling tweemaal bestreden wordt met het risico op dubbele belasting).</li> <li>• Een minder vergaande variant zou zijn om de maatregel te beperken tot situaties waarin de ontvanger geen "wezenlijke economische activiteiten" uitoefent.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het doel van de maatregel is het voorkomen dat de Nederlandse belastinggrondslag wordt verkleind door vergoedingen die in Nederland aftrekbaar zijn van de belastbare winst, waarbij de vergoeding bij de ontvanger niet of nauwelijks in de heffing worden betrokken (tariefmismatch).</li> <li>• Deze maatregel treft multinationals die in staat zijn winst laagbelast te laten neerslaan en zo hun globale effectieve belastingdruk weten te verlagen, eventueel ongeacht of dit op kunstmatige wijze gebeurt (bij van het begrip 'effectief tarief' kunnen ook binnenlandse betalingen binnen de reikwijdte vallen).</li> <li>• Omdat de beperking ook geldt voor actieve betalingen (bijv. inkoop goederen) of bij aanwezigheid van reële activiteiten, is een aanvullend doel het in het algemeen bestrijden van situaties waarin inkomsten laagbelast zijn (ook als geen sprake is van misbruik). De maatregel is daarmee een beweging naar een minimumniveau van belastingheffing (kapitaalexportneutraliteit) op actieve inkomsten.</li> <li>• In geval van een uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten worden alleen de meest kunstmatige vormen van grondslaguijtholling getroffen, en blijft kapitaalimportneutraliteit voor wezenlijke economische activiteiten gehandhaafd. Hierdoor wordt de uitvoering eenvoudiger. Daarnaast worden situaties waarin geen sprake is van misbruik niet aangetast. Het weglaten van deze uitzondering betekent een beweging naar een minimumniveau aan belastingheffing.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	Deze maatregel kan worden gezien als een aanvulling op ATAD2. ATAD 2 richt zich op hybride mismatches, deze maatregel richt zich op tariefmismatches.
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	OESO Pijler 2 onderzoekt en werkt maatregelen uit om te waarborgen dat internationaal opererende ondernemingen altijd ten minste een minimumniveau aan winstbelasting betalen. Eén van die geformuleerde maatregelen is een tax on base eroding payments: het weigeren van kostenafrek of heffen van een bronbelasting indien de betaling bij de ontvanger niet onderworpen is aan een bepaald minimum effectief tarief (undertaxed payments rule).
Staatssteun	Afhankelijk van de vormgeving en motivering is nader onderzoek onder de staatssteunregels vereist.

<sup>75</sup> De maatregel treft uitsluitend betalingen binnen de groep omdat het verschuiven van winsten naar buiten de groep de belastingdruk van een multinational niet verlaagt.

Discriminatie	Indien ook betalingen aan andere EU-lidstaten potentieel worden gemaakt, is de aftrekbeperking mogelijk strijdig met het EU-recht. Indien ook betalingen aan staten waarmee we een verdrag hebben potentieel worden gemaakt, is de aftrekbeperking mogelijk strijdig met de non-discriminatiebepaling in dat verdrag.
Afwijking <i>peers</i> ?	Duitsland heeft een aftrekbeperking op bepaalde royaltybetalingen aan verbonden lichamen in 'harmful preferential tax regimes'. Van andere omringende landen zijn geen aftrekbeperkingen op betalingen (anders dan renteaftrekbeperkingen) bekend.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Nadelig effect op het vestigingsklimaat voor bedrijven met inkomensstromen naar laagbelastende jurisdicties. Een negatief effect op reële investeringen kan sprake van zijn als die investeringen samenhangen met de mogelijkheid om inkomensstromen vanuit Nederland naar laagbelastende jurisdicties te laten stromen. Het effect kan worden beperkt door een zekere uitzondering op te nemen voor wezenlijke economische activiteiten.</p> <p>B. <i>Effect op investeringen overige bedrijven</i> Ook inkomensstromen van het MKB naar laagbelastende jurisdicties worden gemaakt.</p> <p>C. <i>Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Afhankelijk van hoe streng de maatregel wordt vormgegeven wordt Nederland minder aantrekkelijk als vestigingsplaats voor hoofdkantoren omdat in beginsel alle soorten kosten door de aftrekbeperking gemaakt kunnen worden.</p>
Begroting	De maatregel levert structureel 50 miljoen euro op. Het gedragseffect is hoog en deze raming gaat uit van een variant zonder uitzondering voor reële ontvangers.
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eventueel kan worden afgezien van de conditionele bronbelasting. Hierdoor ontstaan er geen twee vergelijkbare maatregelen naast elkaar. Een aftrekbeperking gaat in sommige situaties, zoals bij een verlies, echter minder ver dan de voorgestelde bronbelasting. In andere situaties gaat een bronbelasting minder ver, omdat bij een bronbelasting nog kans bestaat op verrekening van die bronbelasting bij de ontvanger, terwijl dat voor winstbelastingen doorgaans niet zo is. Daarnaast heeft een aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting (aanslagbelasting) andere formeelrechtelijke gevolgen dan een bronbelasting (aangiftebelasting).</li> <li>• Door aan te sluiten bij buitenlandse heffing wordt de mate van heffing in Nederland deels afhankelijk van buitenlandse fiscale beleidskeuzes.</li> </ul>

130. B5 CFC op actieve inkomsten	
Thema	Belastingheffing van multinationals. Elimineer mismatches met het buitenland.
Doel	Tariefmismatches wegnemen door laagbelaste actieve inkomsten in het buitenland in de Nederlandse grondslag te begrijpen.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De aanvullende CFC-maatregel niet meer beperken tot uitsluitend "besmette" voordelen, maar tot alle voordelen die uit hoofde van een gecontroleerd lichaam worden genoten.</li> <li>Deze maatregel moet worden gezien in aanvulling op maatregel A5 (Effectievere CFC-maatregel).</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De aanvullende CFC-maatregel is een specifieke antimisbruikbepaling die is ingevoerd ter implementatie van ATAD1. De bepaling heeft tot doel te voorkomen dat belastingplichtigen winsten verschuiven door mobiele activa – zoals immateriële activa – te verplaatsen naar een in een ander (laagbelastend) land gevestigd lichaam of gelegen vaste inrichting (CFC), zodat de met die activa samenhangende winst daar laagbelast neerslaat.</li> <li>Maatregel A5 maakt de bestaande aanvullende CFC-maatregel effectiever.</li> <li>Deze maatregel B5 verruimt de reikwijdte van de bestaande aanvullende CFC-maatregel van enkel passieve inkomsten (rente, royalty's, etc.) tot ook actieve inkomsten. Hierdoor wordt de reikwijdte van de maatregel aanzienlijk verruimd, omdat de maatregel dan niet meer louter is gericht op de kunstmatige verplaatsing van winsten. Ook in het buitenland laagbelaste reële winsten zullen worden belast in Nederland.</li> <li>Om bij het doel van een effectieve minimumheffing aan te sluiten kan overwogen worden niet langer bij te heffen naar het nationale statutaire tarief (zoals nu het geval is), maar tot een zeker minimumtarief. Zie voor deze afweging ook het rapport en wijziging 4 in fiche A5.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	Sterke overlap. Een minimum effectief tarief wordt ook onderzocht in OESO Pijler 2.
Staatssteun	Problemen onder de staatssteunregels lijken niet te verwachten afhankelijk van de gekozen wijziging en vormgeving van de maatregel.
Discriminatie	Afhankelijk van de gekozen wijziging en vormgeving kan er strijd zijn met de regels inzake het vrij verkeer in het licht van de rechtspraak van het EU-Hof. Zie ook opmerkingen bij fiche A5.
Afwijking <i>peers</i> ?	Nederland kent als enige land van de peers (lijst met onderzochte landen) een tarieftoets in de aanvullende CFC-maatregel die afhankelijk is van een statutair tarief (en niet van een effectief tarief). De verdere uitwerking van de CFC-wetgeving verschilt per land.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Geen, behalve in verband met hoofdkantoren (zie C hieronder).</p> <p>B. <i>Effect op investeringen overige bedrijven / MKB</i> Geen.</p> <p>C. <i>Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Nadelig effect op het vestigingsklimaat voor multinationals. Alle buitenlandse winsten worden effectief tegen het Nederlandse tarief belast, wat betekent dat Nederlandse multinationals een concurrentienadeel ondervinden ten opzichte van lokale ondernemingen die belast worden tegen het lokale tarief.</p>
Begroting	Naar huidig inzicht: ordegrrootte tientallen tot honderden miljoenen euro.
Overig	Door aan te sluiten bij buitenlandse heffing wordt de mate van heffing in Nederland deels afhankelijk van buitenlandse fiscale beleidskeuzes.

131. B6 Niet conditionele bronheffingen op rente en royalty's	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Overig.
<b>Doel</b>	Belastingheffing over betalingen van rente en royalty's, wat kan helpen bij het tegengaan van het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag en waardoor Nederland heffingsrecht naar zich toe haalt.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De maatregel betreft het invoeren van een (niet conditionele) bronbelasting op rente- en royalty betalingen binnen concern.<sup>76</sup></li> <li>Aansluitend bij het doel van de maatregel kan voor het tarief aangesloten worden bij het hoogste vennootschapsbelastingtarief (in 2021 is dit 21,7%), wat ook geldt voor de vanaf 2021 geldende conditionele bronheffing op renten en royalty's.</li> </ul> <p><i>Vrijstelling/verrekening</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Vrijstelling voor inhouding van bronheffing op interest en royalty's in binnenlandse en in EU-situaties op grond van de Rente- en royaltyrichtlijn, behoudens misbruiksituaties.</li> <li>Vrijstelling/verrekening in geval een belastingverdrag de heffing (deels) aan een andere staat toewijst.</li> </ul> <p><i>Aandachtspunten</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Samenloop met de conditionele bronbelasting op rente en royalty's, ATAD2, renteaftrekbepalingen en maatregelen tegen doorstroomlichamen moeten worden gezien.</li> <li>Ter (volledige) effectuering van de bronheffing is aanpassing van belastingverdragen nodig.</li> <li>Ook reële structuren worden geraakt, dus niet alleen gevallen waarin sprake is van grondslaguitholling en/of misbruik.</li> <li>Ook natuurlijke personen kunnen mogelijk geraakt worden door de maatregel.</li> <li>Er moet worden nagedacht of de heffing in nationale verhoudingen een voorheffing is voor de Vpb.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Deze maatregel treft bedrijven die renten en royalty's binnen de groep betalen. Om die reden treft het in ieder geval multinationals die in staat zijn winst te laten neerslaan in andere landen met een lager (effectief) tarief om zo hun globale effectieve belastingdruk weten te verlagen. Deze maatregel gaat echter verder en treft ook structuren waarbij wel voldoende heffing in het ontvangende land plaatsvindt. Daarmee haalt Nederland heffingsrecht naar zich toe over rente- en royaltybetalingen (hoewel de belastingdruk voor de multinational niet noodzakelijkerwijs toeneemt vanwege mogelijke verrekening van de bronbelasting in het ontvangende land). Dat vermindert de aantrekkelijkheid van Nederland als doorstroomland, maar ook als investeringsland (met name voor zover verrekening van de bronbelasting in het ontvangende land niet geëffectueerd kan worden).</li> <li>Met de maatregel wordt ook voorkomen dat de Nederlandse belastinggrondslag wordt verkleind door betalingen te doen die in Nederland aftrekbaar zijn van de belastbare winst (zoals rente en royalty's) en die mogelijk uiteindelijk in een ander land niet, of tegen een lager tarief, in de heffing worden betrokken.</li> <li>Een niet-conditionele bronheffing is effectiever dan een conditionele bronheffing tegen grondslaguitholling in Nederland en in het buitenland (via doorstroomvennootschappen in Nederland). Immers alle betalingen, dus ook betalingen aan landen die een statutair winstbelastingtarief van 9% of hoger hebben, maar een lager effectief winstbelastingtarief (bijvoorbeeld als gevolg van speciale belastingregimes) worden hiermee geraakt.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-

<sup>76</sup> De maatregel treft uitsluitend betalingen binnen de groep omdat het verschuiven van winsten naar buiten de groep de effectieve belastingdruk van een multinational niet verlaagt.

OESO Pijler 2	OESO Pijler 2 onderzoekt en werkt maatregelen uit om te waarborgen dat internationaal opererende ondernemingen altijd ten minste een minimumniveau aan winstbelasting betalen. Eén van die geformuleerde maatregelen is een tax on base eroding payments: het weigeren van kostenafrek of heffen van een bronbelasting indien de betaling bij de ontvanger niet onderworpen is aan een bepaald minimum effectief tarief (undertaxed payments rule).
Staatssteun	Staatssteunproblemen lijken niet te verwachten afhankelijk van de vormgeving en motivering van de maatregel.
Discriminatie	Afhankelijk van de vormgeving moet worden gekeken of een bronheffing op betalingen aan EU-landen mag en kan (bijvoorbeeld in misbruiksituaties). Voor bronheffingen op betalingen aan staten waarmee we een verdrag hebben, moet worden onderzocht of deze mogelijk strijdig met de non-discriminatiebepaling in dat verdrag. Ook moet worden gekeken naar de rente- en royaltyrichtlijn.
Afwijking <i>peers</i> ?	Er zijn veel landen die een bronheffing op rente (VK, Ierland, België), of royalty's (Frankrijk, Duitsland, Ierland, België) hebben.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Nadelig effect op het vestigingsklimaat voor bedrijven met inkomensstromen naar andere jurisdicties en een negatief effect op reële investeringen.</p> <p>B. <i>Effect op investeringen overige bedrijven</i> Ook betalingen van het MKB naar andere jurisdicties kunnen worden geraakt.</p> <p>C. <i>Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Nederland wordt minder aantrekkelijk als vestigingsplaats voor hoofdkantoren omdat veel betalingen door de bronheffing geraakt kunnen worden.</p>
Begroting	De maatregel levert structureel 50 miljoen per jaar op.
Overig	-

132. B7 Eigen vermogen-eis 8c, geen 'safe harbours' meer	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Overig.
<b>Doel</b>	Het tegengaan van belastingontwijking door rente- en royaltydoorstroomlichamen (die geen reëel risico lopen) via Nederland.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Het loslaten van de safe-harbour in artikel 8c (lid 2) Wet Vpb ter invulling van het "passend eigen vermogen" en vervangen door een open norm, waardoor het (door verminderde zekerheid) minder aantrekkelijk wordt voor doorstroomlichamen om zich in NL te vestigen.</li> <li>Naast voldoende eigen vermogen en risico's moet de vennootschap ook de juiste functionaliteit hebben om deze risico's te beheersen en de financiële capaciteit om de risico's te dragen.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>In voorkomende gevallen wordt op rente- en royaltybetalingen vanuit een bronland aan Nederland bronheffing ingehouden. Op grond van veel bilaterale belastingverdragen verlagen bronlanden hun bronheffing indien de belastingplichtige inwoner is van Nederland en die belastingplichtige ook de uiteindelijk gerechtigde is tot de ontvangen rente/royalty (en voldaan wordt aan andere voorwaarden).</li> <li>Omdat Nederland op uitgaande rente- en royaltybetalingen tot 2021 geen bronheffing heeft en na 2021 een conditionele bronheffing uitsluitend naar laagbelastende landen invoert, kunnen de ontvangen betalingen binnen de groep doorgaans zonder bronheffing worden doorbetaald (waarbij in de regel slechts een beperkte marge in de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag wordt betrokken). Hierdoor is het – ook na invoering van voorgenoemde conditionele bronheffing - in bepaalde gevallen aantrekkelijk om binnen groepsverhoudingen de rente- en royaltybetalingen via Nederland te leiden.</li> <li>Artikel 8c Wet Vpb 1969 beoogt (in samenhang met het zogenoemde 'DVL-besluit'<sup>77</sup>) te ontmoedigen dat rente- en royaltydoorstromers het Nederlandse verdragenetwerk gebruiken zonder waarde toe te voegen aan de transacties. Door artikel 8c wordt enerzijds de buitenlandse bronbelasting die drukt op deze rente- en royaltyontvangsten van verrekening uitgesloten en anderzijds bestaat er de mogelijkheid dat het bronland de verdragsvoordelen onthoudt aan de doorstroomer (bv. een vrijstelling of verlaagd tarief aan bronheffing).</li> <li>Het lopen van een reëel risico wordt momenteel gekoppeld aan een minimum aan te houden eigen vermogen ter dekking van de risico's. Art. 8c Wet Vpb 1969 gaat nu uit van een minimum eigen vermogen van <u>het laagste bedrag</u> van: <ul style="list-style-type: none"> <li>1) 1% van de uitstaande geldleningen of 50% van de jaarlijks te ontvangen royalty's, of</li> <li>2) € 2 miljoen.</li> </ul> </li> <li>De maatregel in dit fiche stelt voor de zekerheid die artikel 8c biedt op de vraag of er voldoende risico's worden gelopen te laten vervallen. Daarnaast moet worden verduidelijkt dat het niet voldoende is om de reële risico's te lopen, maar dat ook de relevante functionaliteit om deze risico's te beheersen en de financiële capaciteit om ze te dragen aanwezig moet zijn.</li> <li>Hierdoor wordt Nederland minder aantrekkelijk voor doorstroomlichamen. De maatregel leidt tot onzekerheid voor bedrijven die doorstroomactiviteiten in NL willen uitoefenen. Van geval tot geval zal moeten worden getoetst of een belastingplichtige reële risico's loopt.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Verenigbaarheid onder staatssteunregels is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel, maar problemen lijken niet te verwachten.

<sup>77</sup> Het besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/126M en het besluit van 3 juni 2014, nr. DGB2014/3101.

Discriminatie	Verenigbaarheid is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel, maar in beginsel is Unierechtelijkconforme maatregel mogelijk.
Afwijking <i>peers</i> ?	Voor zover ons bekend zijn er geen landen met een safe harbor.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p><i>A. Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Nadelig effect op het vestigingsklimaat voor bedrijven met financieringsactiviteiten. Een omvangrijk negatief effect op reële investeringen of hoofdkantooractiviteiten ligt niet voor de hand.</p> <p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven</i> Beperkt.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Geen, maar wel negatief voor de locatiekeuze van de financieringsfunctie.</p>
Begroting	De maatregel heeft geen budgettair effect.
Overig	Hoewel een hoger eigen vermogen in beginsel leidt tot een hogere belastbare marge, zal een deel van de rente- en royaltystromen verlegd worden bij het vervallen van de safe harbour, wat tot vermindering van de belastbare grondslag leidt.



<b>133. B8 Unilaterale digitaledienstenbelasting (DDB)</b>	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Overig.
<b>Doel</b>	Nieuwe vorm van belastingheffing om grote digitale bedrijven te belasten over hun omzet.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een DDB is een belasting over de omzet uit digitale diensten.</li> <li>• De DDB bedraagt een percentage (bijvoorbeeld 3%) van de bruto omzet afkomstig uit specifiek omschreven digitale diensten waarvan Nederlandse gebruikers worden geacht een grote rol te hebben gespeeld in de waardecreatie.</li> <li>• De DDB zou verschuldigd kunnen zijn op de omzet van de volgende digitale diensten: <ul style="list-style-type: none"> <li>• het plaatsen van gerichte advertenties op een digitaal platform;</li> <li>• het uitbaten van een digitaal platform; en</li> <li>• de verkoop van gebruikersdata.</li> </ul> </li> <li>• De DDB zou verschuldigd kunnen zijn voor zover de volgende twee omzetrempels worden gehaald: <ul style="list-style-type: none"> <li>• een minimale wereldwijde groepsomzet van € 750 miljoen; én</li> <li>• een minimale omzet uit digitale dienstverlening binnen Nederland. In het EU-voorstel was een minimale digitale omzet binnen de EU opgenomen van € 50 miljoen, Frankrijk past een minimale Franse digitale omzet van € 25 miljoen toe).</li> </ul> </li> <li>• De DDB kan worden vormgegeven conform het EU-voorstel (tevens de wijze waarop Frankrijk unilateraal de DDB heeft ingevoerd).</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vanwege de digitalisering is een mismatch ontstaan tussen plaats van waardecreatie en belastingheffing. Het internationaal aanvaarde uitgangspunt bij belastingheffing in de winstbelasting is dat winst moet worden belast waar waarde wordt gecreëerd. In de niet-digitale economie wordt de waarde vaak gecreëerd op de plek waar de bedrijven fysiek zijn gevestigd. In de huidige tijd van digitalisering is deze fysieke aanwezigheid op de locatie van gebruikers minder essentieel voor ondernemingen. Waardecreatie vindt in meerdere mate plaats bij de gebruiker.</li> <li>• Een heffing over de omzet wijkt substantieel af van een heffing over winst. Door een heffing over de omzet moeten bijvoorbeeld ook bedrijven in verliessituatie belasting betalen. Dat werkt procyclisch.</li> <li>• De bedoeling is om alleen grote bedrijven aan deze heffing te onderwerpen. Een belasting over de omzet zou voor kleine startups meer negatieve impact hebben dan voor grote bedrijven, omdat startups vaker in een verliessituatie zitten. Om die reden worden hoge omzetrempels ingevoerd.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	De (uitdagingen van de belastingheffing van de) digitale economie vormde het eerste actiepunt van het BEPS-project. In het BEPS-rapport is geen specifieke oplossing voor dit actiepunt geformuleerd.
OESO Pijler 1	<p>OESO Pijler 1 is gericht op een nieuwe wijze van winstverdeling tussen landen die past bij de gedigitaliseerde economie en recht doet aan de wens van landen om meer winst toe te rekenen aan marktlanden. Een DDB is geen onderdeel van OESO Pijler 1, maar ligt wel in dezelfde lijn. Mogelijk wordt in het kader van Pijler 1 afgesproken dat deelnemende landen geen DDB (meer) heffen na invoering van Pijler 1.</p> <p>OESO Pijler 1 wordt door de EC gezien als langetermijnoplossing. De DDB wordt door de EC gezien als een interimoplossing (voortuitlopend op een langetermijnoplossing). In de EU is vooralsnog geen overeenstemming bereikt over de DDB. Het traject daar ligt stil in afwachting van de resultaten uit de OESO met betrekking tot pijler 1. Indien er eind 2020 geen consensus over een OESO-oplossing is, zal verder worden onderhandeld over een DDB op EU-niveau.</p>
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Staatssteunproblemen worden niet verwacht.

Discriminatie	Indien de maatregel in het bijzonder niet in NL gevestigde ondernemingen raakt, kan de maatregel op gespannen voet staan met het non-discriminatiebeginsel. Nadere analyse is vereist.
Afwijking <i>peers?</i>	Er is een aantal landen, waaronder Frankrijk en het VK, dat nationaal een DDB heeft ingevoerd. Ook in Italië, Spanje en Oostenrijk zijn wetsvoorstellen aangenomen c.q. liggen wetsvoorstellen voor om een nationale DDB in te voeren. Vaak zijn het tijdelijke maatregelen, dat wil zeggen totdat er in EU- of in OESO-verband een oplossing is getroffen ( <i>sunset clauses</i> ). Van Zweden, Ierland, Estland en Denemarken is bekend dat zij tegen een DDB zijn.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>Het wordt minder aantrekkelijk voor internetplatformen om actief te worden op de Nederlandse markt. Daarnaast zullen bedrijven ook in verliessituatie belasting moeten betalen, dat is pro-cyclisch en kan de economische groei schaden. Tegelijkertijd geldt dat de bedrijven die nu in beeld zijn voor de DDB opereren op een markt met slechts concurrentie tussen enkel aanbieder (oligopolie), wat de kans op verliezen verkleint.</p> <p>Frankrijk heeft een DDB ingevoerd. Dit heeft geleid tot een handelsconflict met de VS, wat potentieel tot economische schade kan leiden.</p> <p><i>A. Effect op (reële) investeringen MNE's</i> Negatief door de hogere (totale) belastingdruk Er is geen effect op de keuze voor de investeringslocatie, wel op de totale wereldwijde investeringen. Mocht een verlieslatend bedrijf deze belasting moeten betalen dan geldt dat extra sterk.</p> <p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven</i> Geen.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Geen.</p>
Begroting	Afhankelijk van de gekozen variabelen. Bij een percentage van 3% en de vormgeving als in het voorstel van de Commissie, is de opbrengst – volgens de Commissie - naar schatting tussen de € 300 en 500 miljoen.
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Administratieve lasten van multinationals (met digitale diensten) nemen toe.</li> <li>• Mogelijk leidt het invoeren van een nationale DDB tot verdragsrisico's.</li> <li>• De maatregel geldt volgens de vormgeving die de Europese Commissie hanteert alleen voor het grootbedrijf (geconsolideerde omzet boven de 750 miljoen euro). Bij het hanteren van de drempel van 750 miljoen slaat de maatregel alleen bij het grootbedrijf neer.</li> <li>• De PvdA heeft een initiatiefwetsvoorstel aangekondigd.</li> </ul>

### 134. B9 Heffing die samenhangt met werkgelegenheid

Thema	Belastingheffing van multinationals. Overig.
Doel	Fiscale prikkel om lonen te verhogen.

#### Omschrijving van de maatregel

Het verlenen van een fiscaal voordeel aan bedrijven die een deel van hun winst(stijging) inzetten voor de uitbreiding van hun werknemersbestand of een loonstijging voor de werknemers. Te denken valt (a) aan een surtax die wordt verminderd naarmate de lonen zijn gestegen; of (b) aan een loonbelastingcredit.

#### Ad (a)

In Zuid-Korea geldt een tijdelijke (van 2015 t/m 2020) aanvullende heffing voor grote ondernemingen (o.b.v. netto activa) die erop gericht is het accumuleren van winsten tegen te gaan, en wordt berekend als volgt (o.b.v. openbare informatie):

A:  $22\%^{78} * [(adjusted\ taxable\ income * 65\%) - (investments + wage\ increases + certain\ other\ items)]$

OF

B:  $22\% * [(adjusted\ taxable\ income * 15\%) - (wage\ increases + certain\ other\ items)]$

De belastingplichtige mag kiezen welke van deze methoden A en B wordt gehanteerd. Onder methode A worden investeringen ook van de grondslag afgetrokken. Daarbij geldt dat afschrijvingen in verband met meegetelde investeringen worden bijgeteld bij het adjusted taxable income. Investerings in grond worden niet meegeteld.

Voor beide methoden geldt dat salarisstijgingen van personeel dat meer dan 70 miljoen Koreaanse Won verdient (ca. 55.000 euro) niet worden meegeteld. Als het aantal werknemers is gestegen in een jaar, mag 150% van de loonstijgingen van bestaand personeel en 200% van loonstijgingen van nieuw personeel worden meegenomen.

Het adjusted taxable income wordt niet voor meer dan 300 miljard Koreaanse Won (ca. 230 miljoen euro) in aanmerking genomen (cap).

Indien uitsluitend gericht op loonsomstijging zou een uitwerking van deze maatregel in Nederland kunnen zijn om een vergelijkbare heffing te introduceren waarbij uitsluitend loonsomstijgingen in aanmerking worden genomen (methode B), ofwel (spiegelbeeldig) een aftrek te verlenen van het belastbaar bedrag ter hoogte van (een bepaald percentage van) het bedrag aan loonsomstijging. Het heffings- of aftrekbedrag kan eventueel worden gemaximeerd. Het bedrag aan loonsomstijging zou kunnen worden berekend ten opzichte van de loonsom van het voorgaande jaar of van de voorgaande twee/drie jaren.

Een andere uitwerking zou zijn om een heffing (of korting) te op het Vpb-tarief te introduceren die afhankelijk is van (een bepaald percentage van) de procentuele loonsomstijging, waarbij de heffing (of korting) eventueel kan worden gemaximeerd.

#### Ad (b)

Onder een loonbelastingcredit krijgt een belastingplichtige een korting op de vpb op basis van een zeker percentage van de afgedragen loonbelasting. De korting kan worden voortgewenteld naar toekomstige jaren als de vpb in een bepaald jaar niet hoog genoeg is om de volledige korting te verzilveren.

#### Achtergrond/rationale

- Één van de achtergrondredenen is de politieke wens om werknemers meer te laten profiteren van toenemende bedrijfswinsten door een maatregel in de winstbelasting.

#### Ad (a)

- Door vormgeving binnen de vpb sluit de maatregel aan bij de winstgevendheid van bedrijven. De winstgevendheid wordt gerelateerd aan de loonsomstijgingen. Bedrijven die

<sup>78</sup> Tarief.

geen of weinig winst behalen, of die relatief veel van hun winst 'doorgeven' aan werknemers, worden niet of minder getroffen. Bedrijven die veel winst behalen en relatief weinig 'doorgeven' aan werknemers, worden het meest getroffen. Hierdoor wordt gestimuleerd dat bedrijven hun werknemers laten mee profiteren van de goede economische omstandigheden.

**Ad (b)**

- Met een credit over de loonsom worden niet loonstijgingen direct beloond, maar wordt de stimulering gekoppeld aan de hoogte van de loonsom. Dit is een fiscale subsidie op arbeid. Het voordeel van koppeling aan de loonsom is dat bedrijven die al hoge lonen betalen, en daarom geen (grote) loonstijging doorvoeren, ook worden beloond.
- Een dergelijke faciliteit heeft hetzelfde effect als een verlaging van de werkgeverslasten (premies werknemersverzekeringen), maar dan gekoppeld aan de winst (pro-cyclisch).

**Internationale context**

BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Verenigbaarheid onder het Unierecht is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing.
Discriminatie	Verenigbaarheid onder het Unierecht is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing.
Afwijking <i>peers</i> ?	Er zijn geen omringende landen bekend met een dergelijke maatregel.  Alleen Zuid-Korea heeft twee tijdelijke maatregelen ingevoerd om de werkgelegenheid en de loonstijgingen van werknemers te stimuleren. De maatregel voor het creëren van werkgelegenheid geeft een credit voor elke nieuwe werknemer (gemeten aan de hand van het gemiddeld aantal werknemers in dat jaar en de twee of drie volgende jaren). De credit wordt lager naarmate het bedrijf groter is. Een niet benutte credit kan vijf jaar lang worden voortgewenteld. De credit ter bevordering van loonstijgingen wordt berekend aan de hand van de gemiddelde loonsom van de afgelopen drie jaren of de gemiddelde loonstijging in dat jaar van het mkb in Zuid-Korea. Voorwaarde is dat het totale aantal werknemers niet is gedaald ten opzichte van het voorgaande jaar. Ook hier geldt dat een niet benutte credit kan worden voortgewenteld.

**Effecten**

Economie	<p><i>A. Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i></p> <p>a) Deze maatregel stimuleert loongroei, maar betekent voor een deel van de bedrijven een lastenverzwaring met een negatief effect op investeringen. Een verlaging van het vpb-tarief heeft waarschijnlijk een positiever effect op investeringen en economische groei, vooral voor kapitaalintensieve bedrijven.</p> <p>b) Een lastenverlichting gekoppeld aan arbeid heeft een positiefffect op de economische groei vergelijkbaar met dat van een vpb-verlaging.</p> <p><i>B. Effect op (reële) investeringen MNE's</i> Beperkt.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Beperkt.</p>
Begroting	Nader te beoordelen, afhankelijk van vormgeving.
Overig	Deze maatregel is aangedragen door de staatssecretaris van Financiën op verzoek van de Tweede Kamer ( <i>Kamerstukken II 2019/2020, 32 140, nr 58</i> ).

135. C1 Verlaging tarief van de vennootschapsbelasting	
Thema	Belastingheffing van multinationals. Compenserende maatregelen vestigingsklimaat.
Doel	Verbeteren vestigingsklimaat.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verlaging van het hoge tarief van de vennootschapsbelasting.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Als compenserende maatregel ter verbetering van het vestigingsklimaat kan worden overwogen om het tarief van de vennootschapsbelasting te verlagen.</li> <li>• Het lage tarief van de vennootschapsbelasting is 16,5% in 2019 en zal verder dalen tot 15% vanaf 2021. Het hoge tarief van de vennootschapsbelasting zal vanaf 2021 dalen naar 21,7%.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Problemen onder de staatssteunregels worden niet verwacht.
Discriminatie	Op voorwaarde dat de maatregel niet discrimineert, zijn er ook geen problemen te verwachten onder de regels inzake het vrij verkeer.
Afwijking <i>peers</i> ?	In 2019 bedroeg het gemiddelde statutaire winstbelastingtarief in van de lidstaten van de Europese Unie 21,7%.
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Positief door de lagere belastingdruk, de omvang van het effect hangt af van de mate waarin het tarief wordt verlaagd.</p> <p>B. <i>Effect op investeringen overige bedrijven</i> Positief door de lagere belastingdruk, mits winst groter dan € 200.000.</p> <p>C. <i>Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Geen.</p>
Begroting	Het verlagen van het hoge tarief in de vennootschapsbelasting kost 731 miljoen euro per procentpunt.
Overig	-

136. C2 Tariefsverlaging innovatiebox	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Compenserende maatregelen.
<b>Doel</b>	Verlaging van het effectieve tarief van de innovatiebox als compenserende maatregel.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Het verlagen van het effectieve tarief van de innovatiebox.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Op basis van de hoofdregel betalen belastingplichtigen in Nederland over winsten in 2020 het statutaire vennootschapsbelastingtarief van 25%. Door toepassing van de innovatiebox worden een deel van de winsten die toegerekend kan worden aan innovatieve activiteiten, mits aan bepaalde de voorwaarden wordt voldaan, belast tegen een verlaagd belastingtarief van 7%. In de internationale winstbelasting is het huidige uitgangspunt: belasten waar waarde gecreëerd wordt.</li> <li>Per 1 januari 2018 is het effectieve tarief van de innovatiebox – conform het regeerakkoord - verhoogd van 5% naar 7%. Het kabinet verhoogt het tarief van de innovatiebox per 1 januari 2021 verder naar 9%.</li> <li>De innovatiebox heeft een tweeledige doelstelling: <ul style="list-style-type: none"> <li>I. het verbeteren van het investerings- en vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven.</li> <li>II. het bevorderen van onderzoeks- en ontwikkelingswerk in Nederland.</li> </ul> </li> <li>De innovatiebox is in 2016 geëvalueerd. Deze laat zien dat de innovatiebox erin slaagt innovatie te stimuleren, en een positief effect heeft voor het vestigingsklimaat (behoud en aantrekken R&amp;D-activiteiten). Het onderzoek merkt wel op dat de Innovatiebox niet het meest geschikte middel is om R&amp;D te stimuleren, omdat het niet, zoals de WBSO, direct innovatie stimuleert. Volgens het onderzoek is het echter van belang om een innovatiebox te hebben, omdat een land zonder dergelijk regime zichzelf op achterstand plaatst ten opzichte van landen met een dergelijk regime.</li> <li>Omdat een groot aantal landen in Europa een vergelijkbaar regime kent, is de innovatiebox mogelijk minder effectief dan voorheen in het aantrekken en behouden van innovatieve activiteiten en investeringen in Nederland, maar is het tegelijkertijd de vraag of Nederland zich kan veroorloven om geen innovatiebox te hebben.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	De invulling van het vereiste van substantiële activiteiten in preferentiële regimes voor intellectueel eigendom, zoals innovatie- en octrooiboxen, vormde het vijfde actiepunt van het BEPS-project. Naar aanleiding van dit rapport is de innovatiebox aangepast v.w.b. het toegangsticket tot de innovatiebox en de invoering van de nexusbreuk. Hierdoor staat de innovatiebox slechts open voor R&D-activiteiten die daadwerkelijk in Nederland uitgevoerd worden.
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	Op dit moment staan bij de invulling van de maatregelen binnen Pijler 2 nog beleidsmatige vragen open en moeten nog veel technische details verder worden ingevuld. In dit stadium kan dan ook niet worden ingeschat of en hoeverre de innovatiebox geraakt zal worden door Pijler 2.
Staatssteun	Geen kwetsbaarheid onder de staatssteunregels wordt verwacht.
Discriminatie	Op voorwaarde dat de verlaging niet discrimineert tussen de binnenlandse en buitenlandse situatie worden in beginsel geen problemen verwacht onder de regels inzake het vrijverkeer.
Afwijking <i>peers</i> ?	Een groot aantal landen in Europa kent een vergelijkbaar regime. Met het tarief van 7% valt Nederland internationaal niet uit de toon. Daarbij geldt overigens dat het innovatieboxvoordeel mede afhankelijk is van de grondslag en het statutaire vpb-tarief in het betreffende land.
<b>Effecten</b>	
Economie	A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i>

	<p>Positief voor innovatie-gerelateerde investeringen door de lagere belastingdruk.</p> <p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven</i>          Positief voor innovatiegerelateerde investeringen door de lagere belastingdruk. Dit effect wordt echter niet altijd bevestigd in de economische literatuur<sup>79</sup>, mede omdat de innovatiebox immers pas in een lagere belastingheffing voorziet als een succesvolle innovatie heeft plaatsgevonden.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i>          Afhankelijk van de koppeling van de R&amp;D-activiteit aan de hoofdkantooractiviteit.</p>
Begroting	EUR 70 miljoen per procentpunt verlaging
Overig	-

---

<sup>79</sup> Zie bijvoorbeeld CPB, 2016, Kansrijk innovatiebeleid, <https://www.cpb.nl/publicatie/kansrijk-innovatiebeleid> en Hofman en Riedel, 2019, Concurrentie met de Vennootschapsbelasting in 'Ontwerp voor een beter belastingstelsel', Cnossen en Jacobs.

<b>137. C3 Temporisering aftrek liquidatie- en stakingsverliezen</b>	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Compenserende maatregel vestigingsklimaat.
<b>Doel</b>	Verbeteren vestigingsklimaat én het bewerkstelligen van een vpb-afdracht van in Nederland winstgevende multinationals.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het beperken van de aftrek van liquidatie- en stakingsverliezen van buiten de EU/EER tot 50% van de belastbare winst (vóór aftrek van de liquidatie- en stakingsverliezen).</li> <li>• Het niet aftrekbare deel van een liquidatie- of stakingsverlies is onbeperkt voorwaarts verrekenbaar.</li> <li>• Er geldt een (doelmatigheids)drempel van 1 miljoen euro.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Op grond van de deelnemingsvrijstelling zijn voordelen uit een deelneming in beginsel vrijgesteld. Dit betekent ook dat verliezen op een deelneming niet aftrekbaar zijn. Eenzelfde systematiek geldt op grond van de objectvrijstelling voor stakingsverliezen van een vaste inrichting.</li> <li>• De liquidatieverliesregeling (LVR) en stakingsverliesregeling (SVR) vormen een uitzondering hierop. Belastingplichtigen kunnen – ondanks de toepassing van de deelnemingsvrijstelling of de objectvrijstelling - verliezen bij liquidatie van de deelneming of staking van de vaste inrichting wel in aftrek brengen.</li> <li>• In het kader van de aanpassing van de LVR en SVR heeft de Tweede Kamer (GroenLinks cs) in het voorjaar van 2019 een initiatiefwetsvoorstel geconsulteerd. Het kabinet heeft reeds aangekondigd en meermaals bevestigd het initiatiefwetsvoorstel over te nemen en op te nemen in het Belastingplan 2021. Het initiatiefwetsvoorstel stelt voor om de LVR en SVR te beperken door: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Het beperken van de planningsmogelijkheden om het verlies in de tijd te nemen (nu: onbeperkt in de tijd, straks: 3 jaar na staking materiële onderneming van de te liquideren vennootschap).</li> <li>2. Het beperken van het nemen van het verlies tot EU en EER gevallen (nu: wereldwijd).</li> <li>3. Het verhogen van het vereiste belang voor toepassing van deze regelingen (nu: belang in deelneming 5%, straks: &gt;50%).</li> <li>4. Deze beperkingen gelden vanaf een drempel (franchise) van € 5 miljoen.</li> </ol> </li> <li>• De maatregel in dit fiche verzacht bovengenoemde maatregel, namelijk op het punt 2., omdat voor liquidatie- en stakingsverliezen buiten de EU en EER weer aftrekbaar worden, zij het jaarlijks maximaal tegen 50% van de belastbare winst.</li> <li>• Hierdoor wordt de mogelijkheid behouden om definitief geleden verliezen buiten de EU/EER in aftrek te brengen. Door niettemin een beperking op de aftrek toe te passen (50% van de belastbare winst) wordt bewaakt dat een winstgevende belastingplichtige ondanks liquidatie- of stakingsverliezen vpb verschuldigd zal zijn (de ondergrens in de vpb wordt beschermd; vergelijk (de systematiek van) maatregelen A.1-A.4).</li> <li>• De maatregel in dit fiche is een grondslagversmalling en verbetering voor het vestigingsklimaat voor hoofdkantoren ten opzichte van het initiatiefwetsvoorstel.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	In aanmerking nemen liquidatieverlies kan (afhankelijk van de vormgeving) een lage belastingdruk binnen pijler 2 tot gevolg hebben
Staatssteun	Toepassing van (doelmatigheids)drempel in belastingmaatregel vereist toetsing onder staatssteunregels, waarbij bij de huidige stand van de rechtspraak van het EU-Hof verdedigbaar lijkt dat dergelijke generieke drempels niet selectief zijn en daarmee de invoering ervan een acceptabel risico lijkt te behelzen. Definitief oordeel is afhankelijk van vormgeving en onderbouwing van de maatregel.
Discriminatie	In lijn met rechtspraak van het HvJ EU is het niet toegestaan om een definitief verlies dat op het niveau van de deelneming of vaste inrichting niet in aanmerking is genomen van aftrek uit te sluiten als een dergelijk verlies in binnenlandse situatie wel in aanmerking kan worden



	<p>genomen.<sup>80</sup> Een rechtvaardigheidsgrond voor het van aftrek uitsluiten van definitief geleden verliezen lijkt niet voor handen. Dit risico bestaat ook indien wordt voorzien in een doorschuifmogelijkheid van niet-aftrekbare verliezen naar toekomstige jaren.<sup>81</sup> Daarom wordt de maatregel alleen voor non-EU/EER situaties voorgesteld.</p>
Afwijking <i>peers</i> ?	<p>De behandeling van liquidatie- en stakingsverliezen in de ons omliggende landen verschilt. Veel landen hanteren een zekere vorm van de aftrek van (definitieve) verliezen. Er zijn geen landen bekend waarin de omvang van het liquidatie- en stakingsverlies wordt gelimiteerd tot een bepaald percentage van het verlies/winst van de belastingplichtige.</p>
<b>Effecten</b>	
Economie	<p>A. <i>Effect op investeringen in Nederland door MNE's</i> Geen.</p> <p>B. <i>Effect op investeringen overige bedrijven</i> Geen.</p> <p>C. <i>Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Ten opzichte van het initiatiefwetsvoorstel van Groenlinks cs is deze maatregel gunstig voor het vestigingsklimaat voor hoofdkantoren omdat definitief geleden verliezen in aftrek kunnen blijven komen in Nederland.</p>
Begroting	<p>De maatregel levert structureel maximaal 10 miljoen euro op. Ten opzichte van de reeds in de begroting verwerkte opbrengst van 265 miljoen euro van het initiatiefwetsvoorstel van GroenLinks betekent dit een budgettaire derving van 255 miljoen.</p>
Overig	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De temporiseringsvariant slaat voor 60% neer bij het MKB en 40% bij het grootbedrijf. De GroenLinks-variant slaat door de drempel grotendeels neer bij het grootbedrijf.</li> <li>• De maatregel levert in de eerste jaren na invoering meer op, indien niet in overgangsrecht wordt voorzien.</li> </ul>

<sup>80</sup> HvJEU 13 december 2005, C-446/03 (Marks & Spencer)

<sup>81</sup> In het arrest Hoechst Metallgesellschaft (C-397/98 en c-410/98) werd een timingverschil beoordeeld als strijdig met het vrij verkeer.

138. C4 Afschaffen aftrekverbod aan- en verkoopkosten deelneming	
<b>Thema</b>	Belastingheffing van multinationals. Compenserende maatregelen.
<b>Doel</b>	Toestaan van aftrek van aan- en verkoopkosten van deelnemingen als compenserende maatregel ter behoud van hoofdkantooractiviteiten.
<b>Omschrijving van de maatregel</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Het afschaffen van de beperking op de aftrek van aan- en verkoopkosten die worden gemaakt in verband met verwerving of vervreemding van een deelneming.</li> </ul>	
<b>Achtergrond/rationale</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Op grond van de deelnemingsvrijstelling zijn voordelen uit hoofde van een deelneming (algebraïsch) vrijgesteld. Dit betekent dat winsten niet worden belast en dat verliezen niet aftrekbaar zijn. In de wet is expliciet opgenomen dat dit ook geldt voor kosten ter zake van de verwerving of de vervreemding van een deelneming (aan- en verkoopkosten deelneming).</li> <li>Gedacht kan worden aan advocaatkosten, notariskosten en kosten voor een bank of accountant in het kader van een koop of verkoop van een deelneming.</li> <li>Het kan gaan om aanzienlijke bedragen die met name opkomen bij belastingplichtige hoofdkantoren die betrokken zijn bij het kopen (en verkopen) van (binnenlandse en buitenlandse) deelnemingen. Denk bijvoorbeeld aan een bemiddelingsvergoeding aan een investeringsbank.</li> <li>Ondanks de ruim aanwezige rechtspraak over deze kosten, bestaat in de praktijk geen duidelijke afbakening van wat kan worden aangemerkt als aan- en verkoopkosten van een deelneming en wat niet. Vanwege de aanzienlijke bedragen die met deze kosten gemoeid zijn, leidt dit tot uitvoerige en lastige discussies tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst.</li> <li>Er ontstaat een extra aftrekpost voor belastingplichtigen, hetgeen een versmalling van de grondslag inhoudt. Tevens zou afschaffing een vereenvoudiging betekenen in de uitvoering.</li> <li>De discussie kan zich mogelijk verleggen naar de vraag in hoeverre de betreffende kosten onder de verrekenprijsregels daadwerkelijk thuishoren op het niveau van de belastingplichtige die de deelneming houdt of op een ander niveau (zoals bij de aandeelhouder). Dit zal met name spelen bij belastingplichtigen die onderdeel zijn van een multinational met het hoofdkantoor buiten Nederland.</li> <li>Om misbruik te voorkomen waarbij een multinational de aankoop van een deelneming in Nederland verricht met het doel de kostenaftrek te realiseren, valt een terugploegregeling te overwegen op grond waarvan de afgetrokken kosten weer bij de winst worden geteld als de verworven deelneming binnen een bepaalde periode wordt verhangen binnen het concern.</li> <li>Om de ondergrens in de Vpb voor bedrijven met in Nederland winstgevendende activiteiten te bewaken kan worden overwogen de aftrek van deze aan- en verkoopkosten te begrijpen onder een earningsstrippingmaatregel (conform fiches A2-A4). In dat geval blijft de afbakeningskwestie wel bestaan, maar wordt het belang daarvan in ieder geval aanzienlijk beperkt.</li> </ul>	
<b>Internationale context</b>	
BEPS-maatregelen	-
OESO Pijler 1	-
OESO Pijler 2	-
Staatssteun	Afhankelijk van de vormgeving en motivering van de maatregel, maar problemen onder de staatssteunregels worden niet verwacht.
Discriminatie	Afhankelijk van de vormgeving en motivering van de maatregel, maar op voorwaarde dat de maatregel niet discrimineert worden geen problemen verwacht onder de regels inzake het vrij verkeer.
Afwijking <i>peers</i> ?	Peers gaan op uiteenlopende wijze om met voordelen (positief en negatief) uit hoofde van een deelneming.
<b>Effecten</b>	
Economie	A. <i>Effect op (reële) investeringen in Nederland door MNE's</i> Een lagere belastingdruk voor bedrijven met een hoofdkantoor in Nederland een positief effect hebben op investeringen.

	<p><i>B. Effect op investeringen overige bedrijven</i> Beperkt.</p> <p><i>C. Effect op locatiekeuze hoofdkantoren</i> Positief. Deze extra aftrekpost maakt vestiging van een hoofdkantoor in Nederland aantrekkelijker.</p>
Begroting	Groot. Er is nadere analyse nodig om de precieze omvang te ramen, desondanks kan worden gesteld dat het effect naar verwachting enige honderden miljoenen bedraagt.
Overig	-

## Vereenvoudiging

<b>139. Herziening systematiek werkgeversbetalingen (betaling UWV-uitkeringen via de werkgever)</b>	
Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst Thema: Terugdringen (administratieve) processen	
<i>Omschrijving van de maatregel</i>	
Herziening van de systematiek kan via twee wegen: 1) Betaling van uitkeringen voortaan nog slechts door het UWV. 2) Verduidelijking en aanpassing van de bestaande regelgeving rondom de samenvoegingsbepalingen.	
<i>Vereenvoudiging, omdat...</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het probleem is dat de werkgever in een aantal situaties de arbeidskorting ten onrechte toepast op de uitkering (betreft alleen het ziekgeld na het eerste jaar van ziekte) doordat hij uitkering en loon foutief namelijk ook voor de arbeidskorting samenvoegt onder loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Voorstel 2 past bij het probleem en voorstel 1 levert een grotere vereenvoudiging op voor de belastingdienst, maar heeft grotere nadelen voor burgers en bedrijven.</li> <li>• Ad 1) geen rekening meer hoeft te worden gehouden met een geldstroom waarin de arbeidskorting foutief kan worden toegepast. Fouterstel op het punt van de berekende arbeidskorting is dan ook niet meer aan de orde. De door de werkgever berekende loonheffing sluit echter minder goed aan bij de verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.</li> <li>• Ad 2) meer duidelijkheid leidt tot minder fouten. Ook hier ligt de winst bij minder fouterstel, daarnaast bereikt deze oplossingsrichting een betere aansluiting van de loonheffing op de inkomensheffing. Daarnaast kunnen de samenvoegingsbepalingen ook in andere situaties waarbij een werkgever zowel loon uit tegenwoordige arbeid als loon uit vroegere arbeid betaalt tot fouten leiden. Als neveneffect treedt ook op dit punt verbetering op.</li> <li>• Ad 1 en 2) de berekening voor de tegemoetkomingen op grond van de 'Wet tegemoetkoming loondomein'(hierna: Wtl) wordt minder foutgevoelig en eenvoudiger.</li> </ul>	
<i>Achtergrond/Beschouwing</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een werknemer met recht op een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen kan deze uitkering, mits zijn werkgever instemt, via de werkgever laten uitbetalen. Vooral uitkeringen op grond van de Wet arbeid en zorg (Wazo)- en Ziektewet (ZW) en WW-uitkeringen bij buitengewone natuurlijke omstandigheden (onwerkbaar weer: 'vorstwerkloosheid') en bij werktijdverkorting (WTV) worden in de vorm van een werkgeversbetaling verstrekt (of bij ZW, ook door de werkgever rechtstreeks als eigenrisicodrager ZW betaald, dus niet door UWV via de werkgever). Werkgevers maken bij de verloning van deze uitkeringen fouten door onbekendheid met de complexe en soms onduidelijke regelgeving op terrein van de arbeidskorting en de verantwoording van verloonde uren. Omdat het UWV voor de berekening van tegemoetkomingen op grond van de Wtl afhankelijk is van de loonadministratie van de werkgever, worden ook daarbij fouten gemaakt.</li> </ul>	
<i>Uitvoeringsaspecten</i>	
Eenvoud burger	Voor burgers wordt het niet eenvoudiger als maatregel 1 wordt doorgevoerd. De loonheffing en inkomensheffing sluiten minder goed op elkaar aan, waardoor burgers vaker worden aangeschreven. Daarbij dient in het oog te worden gehouden dat het om kwetsbare groepen kan gaan. Nadeel voor de werknemer is daarbij dat bij kortdurende uitkeringen, de betalingen door de werkgever ophouden of alleen doorlopen, voor zover er sprake is van aanvulling op het ziekgeld of de Wazo-uitkering. De werknemer krijgt dan van UWV de uitkering betaald en heeft dus ineens voor korte tijd (tevens) een andere inkomensbron met bijbehorende administratieve lasten ook voor hem. Door de beslistijd van UWV over de uitkering en de vertraging in de uitbetaling kan de werknemer tijdelijk minder inkomsten hebben.
Fraude/handhaving	Handhaving wordt aanzienlijk eenvoudiger doordat deze betalingen zeer ingewikkeld zijn. Hierdoor worden minder fouten gemaakt in de afdracht van loonheffingen.
Implementatie	Ad 1) De eerste inschatting is dat voor deze wijziging geen wijzigingen benodigd zijn in de IV-systemen. Mogelijk heeft deze maatregel uitstralingseffecten naar de IH.

	Ad 2) Geen gevolgen: traject tot verduidelijking/aanpassing samenvoegbepalingen is door Financiën al opgepakt. Is wetstechnisch relatief eenvoudig. Tevens wordt door SZW in samenwerking met Financiën, Belastingdienst, UWV Ketenbureau gewerkt aan definitie van begrip inkomstenverhouding waarin afzonderlijke verantwoording van loon en van uitkering in de loonaangifte ontstaat.
<i>Effecten</i>	
Economie	-
Budgettaire aspecten	Geen budgettair effect. Het gaat om een verandering van het administratief proces. Als daardoor minder fouten gemaakt worden, is dat niet lastenrelevant
Overige effecten	<p>Belangrijk neveneffect is bij beide oplossingsrichtingen verbetering van dat de kwaliteit van de gegevens in de polisadministratie.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het draagvlak onder werkgevers is mogelijk beperkt: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Eigenrisicodragen ZW wordt hiermee niet meer mogelijk gemaakt.</li> <li>○ Werkgevers kunnen niet meer op de oude wijze het loon doorbetalen en intern verrekenen met de uitkering. Ze moeten kortdurend de loonbetaling stopzetten (of alleen de aanvulling betalen) en na afloop van de uitkeringsperiode hervatten. Dit is ingewikkelder dan het loonbedrag blijven doorbetalen, die dan voor een stukje bestaat uit doorbetaalde uitkering.</li> </ul> </li> </ul>

## 140. Vereenvoudigen heffing energiebelasting bij energiediefstal

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen (administratieve) processen

### *Omschrijving van de maatregel*

- Maak – indien mogelijk op grond van Europese regelgeving – bij energiediefstal de netbeheerder belastingplichtig voor de energiebelasting (EB) in plaats van de dief.
- De Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) bevat op dit moment vier aangiftebelastingen, waaronder de EB. In totaal zijn ongeveer 350 belastingplichtigen in beeld voor deze belastingen. De capaciteit van het Landelijk Milieubelastingenteam Arnhem (LMA; ongeveer 20 Fte) is afgestemd op dit aantal belastingplichtigen.
- In het Toezichtplan Belastingen op milieugrondslag 2019 is voor de EB als risico benoemd dat het de vraag is of alle belastingplichtigen in beeld zijn. Daarbij is energiediefstal als voorbeeld genoemd. Uit de Wbm volgt dat bij energiediefstal de verbruiker (de dief) belastingplichtig is voor de EB. Dit gaat potentieel om duizenden belastingplichtigen per jaar. Zo zijn volgens het Platform Energiediefstal van Netbeheer Nederland de afgelopen vier jaar gemiddeld ongeveer 4000 illegale hennepkwekerijen per jaar opgerold. Het is in beginsel de verantwoordelijkheid van deze duizenden dieven om de EB op aangifte te voldoen. Gezien de beschikbare capaciteit en andere taken van het LMA wordt aan de opsporing van energiedieven een lage prioriteit gegeven.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

De voorgestelde maatregel betekent dat niet langer de dief als belastingplichtige zou worden aangemerkt voor de berekende gestolen hoeveelheid energie, maar de netbeheerder. Netbeheer Nederland is reeds actief bezig met de aanpak van energiediefstal. Een netbeheerder verhaalt doorgaans op grond van zijn maatschappelijke verplichtingen zijn schade als gevolg van de diefstal op de dief. De netbeheerder zou daarbij in één moeite ook de misgelopen EB kunnen verhalen bij de dief en deze op aangifte kunnen voldoen aan de Belastingdienst. Krijgt een netbeheerder uiteindelijk de schade niet verhaald op de dief, dan is hij de energiebelasting ook niet verschuldigd aan de Belastingdienst. Er zijn in Nederland twee landelijke netbeheerders en ongeveer acht regionale netbeheerders. Deze netbeheerders doen overigens al aangifte EB.

### *Achtergrond/Beschouwing*

- Het is een vereenvoudiging voor de Belastingdienst, omdat het potentieel aantal belastingplichtigen wordt beperkt.
- In plaats van dat er potentieel jaarlijks duizenden belastingplichtige dieven moeten worden op- en afgevoerd in het systeem, wordt de EB bij energiediefstal geheven van ongeveer tien reeds bekende belastingplichtigen.
- Het toezicht op tien netbeheerders eenvoudiger, efficiënter en goedkoper is in te richten dan het toezicht op duizenden energiedieven. Dat betekent concreet dat voor toezicht op energiediefstal, anders dan nu het geval is, wordt aangesloten bij de activiteiten van de netbeheerders. De netbeheerder besluit zelfstandig welke activiteiten worden ondernomen om diefstal te achterhalen en of de geleden schade op de dief wordt verhaald. De uitkomst daarvan moet dan door de netbeheerder worden verwerkt in de aangifte EB.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger

N.v.t.

Fraude/handhaving

Netbeheerders hebben al een maatschappelijke taak om energiediefstal te bestrijden. Tevens hebben zij de beschikking over de benodigde data om juist aangifte te kunnen doen. Zij zouden een proces moeten inrichten om met betrekking tot energiediefstal aangifte EB/ODE te gaan doen. Uit klantgesprekken met enkele netbeheerders kwam naar voren dat zij op zich positief zijn over een dergelijke aanpak bij energiediefstal, omdat de dief hiermee niet voordeliger uit is. Er is nog niet gekeken naar eventuele gevolgen voor de verhaalspositie van netbeheerders ten opzichte van de dief. Het voorstel richt zich op netbeheerders. Met dezelfde hoeveelheid mensen kan er beter toezicht kan worden uitgeoefend en wordt fraude (energiediefstal) efficiënter bestreden. Het risico dat fraude (energiediefstal) niet gedetecteerd blijft, wordt door dit voorstel verkleind. Geen probleem met inpassing in het bestaand handhavingsbeleid. Het voorstel zorgt ervoor dat energiediefstal beter, dichter bij de bron, wordt aangepakt. Toezicht op netbeheerders kan ingepast worden in het reguliere toezicht.

Implementatie	De maatregel heeft geen IV-impact en kan op korte termijn worden ingevoerd. De aangifteapplicatie hoeft niet te worden aangepast. Wel zijn aanpassingen van het Handboek Milieubelastingen nodig. Er moet nog worden onderzocht of Europese regelgeving een belemmering vormt voor het belastingplichtig maken van de netbeheerder.
<i>Effecten</i>	
Economie	-
Budgettaire aspecten	Netbeheer Nederland schat in dat er totaal circa 30.000 hennepkwekerijen in Nederland actief zijn, die elk jaar circa 1 miljard kWh aan elektriciteit stelen. Dat is meer dan alle huishoudens in Rotterdam in een jaar verbruiken. Het gemiddelde verbruik per hennepkwekerij zou circa 35.000 kWh per jaar bedragen. Volgens Netbeheer Nederland loopt de overheid hierdoor jaarlijks rond de € 135 miljoen aan belastinginkomsten mis.
Overige effecten	-

## 141. Afschaffen mogelijkheid om verliezen achterwaarts te verrekenen in de Vpb (carry-back)

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen (administratieve) processen

### *Omschrijving van de maatregel*

- De maatregel voorziet in het afschaffen van de mogelijkheid om verliezen achterwaarts te kunnen verrekenen in de vennootschapsbelasting (Vpb).
- Dit betekent een nadelige aanpassing voor belastingplichtigen in de Vpb. Desgewenst zou dit kunnen worden gecompenseerd door de termijn voor voorwaartse verliesverrekening te verlengen.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

- Afschaffen van de achterwaartse verliesverrekening betekent dat aanslagregelaars niet meer oude jaren hoeven open te breken, een gecorrigeerde aanslag moeten op leggen en een nieuwe verliesbeschikking moeten af geven (van resterend voorwaarts verkenbare verliezen). Dit leidt tot complexiteitsreductie in de uitvoering.
- Het verrekenen van een verlies naar vroegere jaren leidt tot complexiteit in de uitvoering, omdat:
  - Oude, afgesloten aanslagjaren moeten worden opengebroken.
  - Het verminderen van een de aanslag over een oud jaar leidt vaak ook tot andere werkzaamheden in de uitvoering. Zo kunnen aanspraken op te verrekenen buitenlandse bronbelasting herleven, omdat er na carry-back geen Vpb meer verschuldigd is en dus achteraf blijkt dat te verrekenen buitenlandse bronbelasting niet verrekend had mogen worden. Die herleving van de aanspraken moet worden gecommuniceerd met de belastingplichtige en worden geadministreerd door de Belastingdienst.
  - Het kan voorkomen dat door navordering over x-1 winst beschikbaar komt voor carry-back van een verlies in x. Intussen kan dat verlies al zijn verrekend in x+1. Een cascade aan beschikkingen is het gevolg, terwijl er materieel niets verandert voor belastingplichtige.
- Door de voorgestelde maatregelen hoeven aanslagregelaars niet meer oude jaren open te breken, een gecorrigeerde aanslag op te leggen et cetera.

### *Achtergrond/Beschouwing*

In de Vpb bestaat de mogelijkheid om verliezen te verrekenen met winsten. Dit kan door een verlies te verrekenen met een winst van het jaar ervoor ('carry back') of door deze te verrekenen met toekomstige winst. Verliesverrekening is een van de meest complexe onderdelen van de aangiftesystemen. De reden daarvoor is dat gegevens over jaargrenzen heen moeten worden vastgehouden en gemuteerd ('staffelen').

De maatregel betekent een nadelige aanpassing voor belastingplichtigen in de Vpb. Desgewenst zou dit kunnen worden gecompenseerd door de termijn voor voorwaartse verliesverrekening te verlengen.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	Door het afschaffen van achterwaartse verliesverrekening wordt het opstellen van de aangifte minder complex voor zowel de opsteller als de Belastingdienst. Laatstgenoemde wordt tevens verder ontlast, omdat de aanslagregelaar oude jaren niet hoeft open te breken.
Fraude/handhaving	De kans op fraude op het punt is verwaarloosbaar.
Implementatie	Dit betreft een structuurwijziging die in eerste instantie goed uitvoerbaar lijkt, zolang er geen aanvullend beleid/wetgeving komt rondom de verliesverdamming. De wijziging is inpasbaar en leidt niet tot EU-rechtelijke bezwaren. De aangifte IB/VPB blijft op dit punt voor de AVG hetzelfde.  De doorlooptijd is afhankelijk van het jaar waarvoor deze maatregel van toepassing wordt. Het advies is om deze maatregel per boekjaar in te voeren (niet per kalenderjaar).  In vergelijking met omliggende landen is het niet ongebruikelijk om geen achterwaartse verliesverrekening toe te staan. Wel kent Nederland ten opzichte van deze landen de meest beperkte mogelijkheid om voorwaarts verliezen te verrekenen.

### *Effecten*

Economie	Door carry-back af te schaffen wordt de termijn om verliezen te verrekenen verkort. Dit zou kunnen worden verzacht door de voorwaartse verrekening te verlengen. De termijn daarvoor is op dit moment zes jaar. Afschaffing heeft
----------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



	een enigszins procyclische werking (geen geld meer terug over verliesjaar). In tijden van crisis kan de carry-back voor extra liquiditeit bij ondernemers zorgen.
Budgettaire aspecten	In eerste jaren opbrengst van € 470 miljoen, aflopend naar € 70 miljoen structureel.
Overige effecten	-

## 142. Wettelijke herzieningsregeling aanvullingen aangifte (bezwaarprocedures IB)

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen administratieve processen

### *Omschrijving van de maatregel*

Een wettelijke herzieningsregeling waarmee wordt bereikt dat (digitale) aanvullingen op de aangifte inkomstenbelasting *na het vaststellen van de aanslag* voor een bepaalde periode mogelijk wordt gemaakt.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

De processen 'behandelen aanvullingen' en 'aangiftebehandeling' worden gestroomlijnd. Dit leidt tot vereenvoudiging voor de burger (een fout in de aangifte eenvoudig kunnen herstellen) en tot complexiteitsreductie (eenduidige processen, minder bezwaarbehandeling) voor de Belastingdienst.

### *Achtergrond/Beschouwing*

Het huidige verschil in behandeling tussen de initiële aangifte en een aanvulling wordt veroorzaakt doordat de formele regelgeving de 'aanvulling' (voor of na vaststelling van de aanslag) in de vorm van een tweede of volgende aangifte niet kent. Wel kan ten aanzien van de aanvulling *voordat de aanslag is vastgesteld* worden gesteld dat deze aanvulling op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad als het ware opgaat in de initiële aangifte.

In het huidige proces is de drempel om gegevens opnieuw en gewijzigd aan te leveren door middel van een nieuwe elektronische "aangifte" (hoewel dit formeelrechtelijk geen 'aangifte' meer is) aanzienlijk lager dan voorheen bij de papieren aangifte. De toename van het aantal aanvullingen, voor en na de vaststelling van de aanslag, is een bijeffect van de modernisering van het aangifteproces door de VIA en de online aangifte en niet meer weg te denken uit het moderne IH proces.

Puur van het oogpunt van dit moderne proces is er eigenlijk geen aanleiding om de aanlevering van (nieuwe) gegevens door middel van een tweede of volgende aangifte anders te behandelen dan de aanlevering van gegevens bij de initiële aangifte. Er is in beide gevallen sprake van het aanleveren van gegevens door de burger en er heeft nog geen feitelijke beoordeling daarvan door de Belastingdienst plaatsgevonden (omdat de betreffende aangiften/aanleveringen van gegevens geen aanleiding geven voor een nader onderzoek door de inspecteur). Het voorstel is om deze gang van zaken te faciliteren door middel van een wettelijke herzieningsregeling waarmee wordt bereikt dat (digitale) aanvullingen op de aangifte inkomstenbelasting *na het vaststellen van de aanslag* voor een bepaalde periode mogelijk wordt gemaakt. Ingeval wel een feitelijke beoordeling door de inspecteur plaatsvindt die vervolgens leidt tot een geschil tussen belastingplichtige en Belastingdienst zal een bezwaar- en beroepsprocedure van toepassing zijn.

Bij de vormgeving van de aanpassing van de formele regels kunnen de volgende uitgangspunten worden gehanteerd:

- Binnen een nader te bepalen periode na dagtekening van de aanslag kunnen aanvullingen op de aangifte door de belastingplichtige eenvoudig worden verwerkt (= de herzieningsperiode).
- Dit geldt voor aanvullingen in het voordeel van belastingplichtige als ook voor aanvullingen in het nadeel van de belastingplichtige.
- Voor aanvullingen in het nadeel van belastingplichtigen wordt bij eventueel opzet of grove schuld ten aanzien van de (initiële) aangifte in principe aangesloten bij de regels die gelden voor de inkeerregeling.
- Binnen de herzieningsperiode is geen bezwaar mogelijk, tenzij er sprake is van een geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. De vastgestelde 'afwijking' door de Belastingdienst is een voor bezwaar vatbare beschikking. Een vergelijkbare regeling geldt al sedert 2010 voor de voorlopige aanslagen.
- De herzieningsperiode wordt nader bepaald. Hierbij zijn in ieder geval de volgende elementen van belang: binnen welke periode komt de massa van de aanvullingen bij de Belastingdienst binnen en binnen welke periode is het wenselijk de aanslag nader vast te stellen.
- Na de herzieningsperiode is alleen nog ambtshalve vermindering mogelijk en de daarbij geldende rechtsbescherming van het huidige artikel 9.6 Wet IB 2001.
- De rechtsbescherming van belastingplichtigen verslechtert niet ten opzichte van het huidige systeem.

Deze vereenvoudiging leidt tot dejuridisering waar dat kan. Zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen zijn gebaat bij een eenvoudige regeling voor het herstellen van fouten.

*Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	De maatregel maakt het stelsel eenduidiger en daarmee eenvoudiger.
----------------	--------------------------------------------------------------------

Fraude/handhaving	De maatregel is fraudebestendig en goed handhaafbaar.
-------------------	-------------------------------------------------------

Implementatie	De wijziging is een complexe structuuraanpassing.
---------------	---------------------------------------------------

*Effecten*

Economie	-
----------	---

Budgettaire aspecten	Er zijn geen budgettaire aspecten
----------------------	-----------------------------------

Overige effecten	-
------------------	---

### 143. Automatische opschorting verjaringstermijn

Onderwerp: Vereenvoudiging

Thema: Terugdringen administratieve processen

#### *Omschrijving van de maatregel*

Het voorstel ziet op het automatisch opschorten van de verjaringstermijn *bij invordering in het buitenland*.

#### *Vereenvoudiging, omdat...*

Een voorwaarde voor het in behandeling nemen van een verzoek om wederzijdse bijstand bij invordering of het toepassen van conservatoire maatregelen die de Belastingdienst naar het buitenland (de aangezochte staat) stuurt, is dat de schuldvordering niet verjaard mag zijn. Deze verjaringstermijn loopt naar huidig recht in principe door gedurende de periode dat het verzoek in dat land in behandeling is, tenzij deze termijn wettelijk wordt gestuit. Dit betekent dat de behandelaar van de Belastingdienst het dossier moet blijven monitoren om verjaring te voorkomen. Omdat behandeling met en door de aangezochte staat in de praktijk soms jaren kan duren ligt verjaring blijvend op de loer. Om veel kostbare administratieve handelingen, zoals uitzoekwerk en/of het opmaken stuitingsbrieven/dwangbevelen ter stuiting van de verjaring, te beperken en de kans op verjaring van de vordering en daarmee het verliezen van belastingopbrengsten te voorkomen, wordt voorgesteld om de verjaringstermijn automatisch op te schorten bij invordering in het buitenland.

#### *Achtergrond/Beschouwing*

Hoewel bestaande regels in veel gevallen een uitkomst bieden ter stuiting van de verjaring wanneer de aangezochte staat invorderingsmaatregelen neemt, brengen die regels wel veel correspondentie met de autoriteiten in de aangezochte staat met zich. Dit benodigde contact tussen de bevoegde autoriteiten geeft een grote administratieve lastendruk bij zowel de Belastingdienst als bij de buitenlandse autoriteiten. Ter illustratie, in het kalenderjaar 2018 heeft de Belastingdienst voor circa 1000 verzoeken nagegaan of deze wel of niet zouden verjaren. Bijzonder problematisch in dit proces zijn de relatief kleine toeslagvorderingen (tot € 1000), die niet automatisch worden meegenomen in de jaarlijkse 'run' om vorderingen te stuiten. Het huidige systeem van de Belastingdienst voorziet wel in een automatische bewaking tegen verjaring, maar uitsluitend voor schuldvorderingen vanaf € 1000. Een aanpassing van dit systeem is niet mogelijk. Het bewaken van de verjaring geschiedt ten aanzien van de kleine vorderingen handmatig door medewerkers van de Belastingdienst.

#### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger

De schuldenaar ondervindt geen aanvullende administratieve lasten. Wel zal de betreffende schuldenaar bij een automatische opschorting niet langer een beroep kunnen doen op het verjaren van de vordering tijdens de behandeling door de aangezochte staat. Tevens zal de schuldenaar geen expliciet bericht meer krijgen dat de verjaring is opgeschort omdat de Belastingdienst de schuldenaar niet automatisch informeert op het moment dat een verzoek naar de aangezochte staat wordt verzonden. Dit kan als een verslechtering van de rechtspositie van de schuldenaar worden gezien. Echter, in deze specifieke situatie wordt meer belang toegekend aan de positie van de Belastingdienst en daarmee de belastingopbrengst. Door de verjaringstermijn automatisch op te schorten wordt niet het risico gelopen dat, tijdens de behandeling van een verzoek om bijstand bij de invordering of voor het treffen van conservatoire maatregelen ten aanzien van verhaalbaar vermogen in het buitenland, de schuldvordering verjaart. Ten aanzien van de rechtspositie van de schuldenaar kan worden gesteld dat ook onder het huidige systeem de verjaring van de vordering kan worden gestuit waardoor een beroep op verjaring niet mogelijk is. Verder zal de schuldenaar op de hoogte raken van het verzoek naar de aangezochte staat en daarmee impliciet de opschorting van de verjaring wanneer de aangezochte staat de schuldenaar een betalingsverzoek stuurt of met dwanginvordering confronteert met betrekking tot de Nederlandse belastingschuld. Ten slotte kan de schuldenaar altijd zelf de status van het dossier, om te verifiëren of vorderingen verjaard zijn of niet, opvragen bij de Belastingdienst.

Fraude/handhaving

De maatregel is fraudebestendig, omdat van rechtswege de verjaring wordt geschorst.

Implementatie	De maatregel heeft IV-impact. Implementatie is op zijn vroegst mogelijk na 1 januari 2023.
<i>Effecten</i>	
Economie	De economische effecten lijken beperkt.
Budgettaire aspecten	Zowel de administratieve lasten voor de Belastingdienst als de buitenlandse autoriteiten worden gereduceerd. Het voorkomt veel uitzoekwerk, opmaken stuitingsbrieven/dwangbevelen ter stuiting van de verjaring. Het reduceert ook het risico dat vorderingen verjaren tijdens de behandeling van een bijstandsverzoek.
Overige effecten	-

#### 144. Aanpassen overgangsregeling oldtimers (toezicht mogelijk maken)

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen (administratieve) processen

##### *Omschrijving van de maatregel*

In de wet wordt de mogelijkheid opengesteld om tot naheffing over te gaan indien uit het gebruik van camerabeelden blijkt dat een voertuig (oldtimer) zich in de maanden december, januari of februari op de weg bevindt.

##### *Vereenvoudiging, omdat...*

Het invoegen van een naheffingsartikel in de wet voor oldtimers zorgt voor een vereenvoudiging in de handhaving. Het wordt immers mogelijk om na te heffen indien oldtimers gebruik maken van de weg of niet. Het is voor de Belastingdienst op dit moment onduidelijk op welke wijze naheffing voor de maanden januari en februari kan plaatsvinden.

##### *Achtergrond/Beschouwing*

De motorrijtuigenbelasting (mrb) kent een bijzonder tarief (met een maximum van €127) voor oldtimers op basis van overgangsrecht. Ongeveer 77.000 voertuigen maken gebruik van dit overgangsrecht. Belastingplichtigen kunnen op verzoek gebruik maken van dit tarief. De voorwaarde die gesteld wordt aan het toepassen van deze overgangsregeling is dat de oldtimer in de maanden december, januari en februari niet op de openbare weg wordt gebruikt. Voorgesteld wordt om in de wet mrb de mogelijkheid open te stellen om na te heffen indien uit het gebruik van camerabeelden blijkt dat een voertuig (oldtimer) zich in de maanden januari of februari op de weg bevindt. De wet voorziet nu nog niet in die mogelijkheid (enkel om over het voorafgaande jaar na te heffen), waardoor het voor de Belastingdienst niet duidelijk is op welke wijze naheffing kan plaatsvinden.

##### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	De overgangsregeling is op dit moment voor ongeveer 77.000 motorrijtuigen van toepassing. Tot op dit moment is niet bekend hoeveel motorrijtuigen er gebruikmaken van de weg in de maanden januari, februari of december.
Fraude/handhaving	Door deze omissie in wetgeving te herstellen wordt handhaving mogelijk gemaakt. Het wordt ook mogelijk om voor de maanden januari en februari na te heffen naar aanleiding van toezicht via camerabeelden en de maatregel zorgt om die reden voor duidelijkheid op het gebied van toezicht.
Implementatie	Indien de gegevensset niet wijzigt, is de IV-impact beperkt en kan de maatregel op korte termijn worden ingevoerd.

##### *Effecten*

Economie	Niet van toepassing.
Budgettaire aspecten	De Belastingdienst zal vaker naheffen, dit resulteert mogelijk in een (nader te duiden) opbrengst. Deze opbrengst is echter niet lastenrelevant.
Overige effecten	Het opleggen van extra naheffingen leidt mogelijk tot personele gevolgen, denk daarbij aan het afhandelen van extra bezwaren en het beantwoorden van vragen.

#### 145. Aanpassen overgangsregeling oldtimers (vervangen door kwarttarief)

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen (administratieve) processen

##### *Omschrijving van de maatregel*

Het bijzondere mrb-tarief (met een maximum van €127 inclusief opcenten) voor oldtimers wordt vervangen door een kwarttarief in de motorrijtuigenbelasting.

##### *Vereenvoudiging, omdat...*

De overgangsregeling oldtimers in de wet is ingewikkeld, zowel voor belastingplichtigen als voor de Belastingdienst. Het aanpassen van het tarief voor oldtimers naar een kwarttarief is een vereenvoudiging voor de Belastingdienst omdat er geen toezicht meer hoeft te worden gehouden op het gebruik op de weg van oldtimers in de maanden december, januari en februari. Het aanpassen van de regeling is een vereenvoudiging voor handhaving en de automatiseringssystemen. Ten slotte wordt het systeem in zijn geheel eenvoudiger en daarmee beter uit te leggen aan belastingplichtigen.

Deze vereenvoudigingsmaatregel betekent ook een vereenvoudiging voor belastingplichtigen. Door de overgangsregeling zoals hierboven toegelicht aan te passen, hoeft de belastingplichtige niet meer ieder jaar een verzoek in te dienen om gebruik te maken van het bijzondere tarief in te dienen en geen handmatige betalingen meer te doen. Met deze aanpassing wordt het bovendien mogelijk voor belastingplichtigen om mrb terug te vragen in het geval van verkoop of sloop van de oldtimer. Dit laatste is op dit moment niet mogelijk en lastig uit te leggen aan belastingplichtigen.

##### *Achtergrond/Beschouwing*

De mrb kent een bijzonder tarief (met een maximum van €127 inclusief opcenten) voor oldtimers op basis van overgangsrecht. Dit overgangsrecht geldt voor voertuigen van vóór 1988 en die nog geen 40 jaar oud zijn. Ongeveer 77.000 voertuigen maken op dit moment hiervan gebruik. Dit aantal zal met ongeveer 10.000 per jaar afnemen tot 0 in 2028. Belastingplichtigen kunnen op verzoek gebruik maken van dit tarief. De voorwaarde die gesteld wordt aan het toepassen van deze overgangsregeling is o.a. dat de oldtimer in de maanden december, januari en februari niet op de openbare weg wordt gebruikt. Voorgesteld wordt het bijzondere tarief te vervangen door een kwarttarief in de mrb en alleen de voorwaarde dat het voertuig enkele maanden per jaar de weg niet op mag te laten vervallen. Ten slotte wordt de mogelijkheid tot teruggaaf van mrb voor deze doelgroep geïntroduceerd, zoals deze nu al geldt voor elk ander voertuig.

##### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	Belastingplichtigen kunnen alleen op verzoek gebruik maken van de huidige regeling door handmatig voor 31 december het bijzonder tarief te voldoen. Het kwarttarief daarentegen zou automatisch kunnen worden toegepast. Verder laat de maatregel zich beter communiceren dan de huidige regeling. Belastingplichtigen zijn ten slotte niet meer gehouden aan de voorwaarde dat zij in bepaalde maanden geen gebruik mogen maken van de wet.
Fraude/handhaving	De maatregel vereenvoudigt de handhaving, er is geen toezicht meer nodig op het gebruik van de weg door oldtimers in de maanden december, januari en februari.
Implementatie	Deze voorgestelde wijziging reguleert een complexe uitvoeringsregeling naar een binnen het huidige systeem bekende uitzonderingsregel. De maatregel is een eenvoudige structuurwijziging. Het gaat om een IV-aanpassing die moet worden doorgevoerd in het jaar voordat de maatregel in werking treedt. De wijzigingen in de IV kunnen pas worden doorgevoerd nadat het project rationalisatie auto is afgerond.

##### *Effecten*

Economie

-

Budgettaire aspecten	<p>De introductie van het kwarttarief en het tegelijkertijd laten vervallen van de voorwaarde dat het voertuig enkele maanden per jaar de weg niet op mag leidt tot diverse budgettaire effecten:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. De groep die op dit moment gebruikmaakt van de overgangsregeling zal (iets) meer mrb gaan betalen in het geval dat het kwarttarief hoger is dan het genoemde bedrag van € 127.</li> <li>2. De groep die op dit moment geen gebruikmaakt van de overgangsregeling, maar wel aan de voorwaarden voldoet uitgezonderd de voorwaarde om drie maanden niet de weg op te mogen gaan in plaats van het volledige mrb-tarief een kwarttarief betalen.</li> <li>3. De maatregel zal een aanzuigende werking hebben wat leidt tot een toename van import van voertuigen die van het nieuwe kwarttarief gebruik kunnen maken.</li> </ol> <p>Indien de maatregel in 2021 zou worden ingevoerd leidt dit in 2021 tot een opbrengst van ongeveer € 0,3 miljoen bij groep 1 en € 0,4 miljoen bij groep 3, en daarnaast tot een derving van € 6,8 miljoen bij groep 2. Per saldo naar verwachting een derving van afgerond € 6 miljoen. Deze derving neemt jaarlijks met € 1 miljoen af tot (afgerond) € 0 miljoen in 2027.</p>
Overige effecten	Niet van toepassing



## 146. Forfaitaire correctie privégebruik auto in de btw

Onderwerp: Vereenvoudiging

Thema: Correctie privégebruik

### *Omschrijving van de maatregel*

Privégebruik van de gemengd gebruikte personenauto van de zaak wordt direct verrekend op het moment dat de BTW op autokosten in rekening wordt gebracht via een vooraf vastgesteld forfaitair aftrekpercentage. Dit forfaitaire aftrekpercentage geldt voor alle autokosten van auto's die een ondernemer zakelijk en privé gebruikt, inclusief de brandstof.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

...de correctie voor privégebruik auto niet meer achteraf aan het eind van het jaar wordt berekend, waarbij ook de (mate van) bewijslast vaak ter discussie staat, maar direct bij het maken van kosten via een forfaitair aftrekpercentage dat aansluit bij het gemiddelde privé gebruik in Nederland.

Nu moet de Belastingdienst op twee momenten controleren of de ondernemer de btw-regels met betrekking tot privégebruik auto juist toepast. Ten eerste moet in het tijdvak van de aanschaf van de auto worden bepaald of de auto op juiste wijze is 'geëtiketteerd', bij deels vrijgestelde ondernemers moet worden bepaald in hoeverre recht op aftrek van voorbelasting bestaat, en ook moet worden beoordeeld of aan formele voorwaarden is voldaan, zoals het bezit van een juiste factuur. Hetzelfde geldt overigens ook voor aan de zakelijk gebruikte auto gerelateerde goederen en diensten (die hoeven uiteraard niet in hetzelfde tijdvak te worden aangeschaft). Ten tweede vindt controle plaats op het jaarlijkse terugkerende moment aan het einde van het jaar waarop het privégebruik moet worden aangegeven. Met dit vereenvoudigingsvoorstel wordt het voorgaande gereduceerd tot één moment, en wel in het tijdvak van de aanschaf.

Daarnaast vervalt met het voorstel (de check van) de complexe berekeningsmethoden bij het vaststellen van het privégebruik aan het einde van het jaar (moment 2) in situaties waarin geen gebruik wordt gemaakt van het bestaande forfait. Het bestaande forfait mag een belastingplichtige bij wijze van goedkeuring toepassen als btw-correctie voor het privégebruik van de auto. Met betrekking tot situaties waarin juist wel gebruik wordt gemaakt van het forfait is sinds een arrest van de Hoge Raad uit 2017 bovendien discussie ontstaan over de hoogte van het forfait. Met het vereenvoudigingsvoorstel vervallen deze discussies bij de auto's waarvoor een forfaitair aftrekpercentage wordt ingevoerd.

Al met al is de verwachting is dat het voorstel voor een groot deel van zakelijk gebruikte auto's leidt tot een complexiteitsreductie en daarom ook makkelijker te handhaven is. De voorgestelde maatregel is juridisch robuuster en daardoor minder gevoelig voor procedures waardoor ook het daarmee gemoeide werk (arbeidsuren) door de Belastingdienst afneemt.

### *Achtergrond/Beschouwing*

Als een ondernemer zijn auto gebruikt voor belaste prestaties, dan is *op dit moment* aftrek van voorbelasting mogelijk voor aanschaf, onderhoud en gebruik van een auto, gevolgd door een (jaarlijkse) fictieve heffing bij deze ondernemer wegens privé gebruik van de auto door hemzelf en/of zijn werknemers. Met de vereenvoudigingsmaatregelen wordt deze systematiek gewijzigd.

Als gevolg van de vereenvoudigingsmaatregel wordt de aftrek voorbelasting voor aanschaf, gebruik en onderhoud van personenauto's beperkt tot een bepaald percentage van de in rekening gebrachte btw. Heffing wegens privégebruik is dan niet meer aan de orde. Het forfaitair aftrekpercentage moet het gemiddelde privégebruik weerspiegelen in verband met de juridische houdbaarheid van de maatregel.

Naast de forfaitaire aftrekregeling is een separate regeling nodig voor andere dan personenauto's en auto's die in de regel geen of weinig privékilometers rijden. Denk daarbij aan taxi's, bestelauto's, handelsvoorraadauto's.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger

Binnen de groep privégebruikers zullen voor- en nadelen optreden bij verandering van het systeem. De administratieve lasten voor bedrijven zullen enerzijds afnemen omdat achteraf geen correctie voor privégebruik meer plaatsvindt. Daar staat tegenover dat bedrijven in hun administratie (eenmalig) een voorziening moeten aanbrengen om de aftrekbeperking toe te

	passen. De structurele effecten voor de administratieve lasten zijn naar verwachting neutraal.
Fraude/handhaving	De maatregel is fraudebestendig en handhaafbaar.
Implementatie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor de invoering van deze maatregel is het noodzakelijk om een derogatie aan te vragen bij de Raad in Brussel.</li> <li>• Voorafgaand aan de derogatie - en met enige regelmaat - zal een landelijk onderzoek moeten plaatsvinden naar het werkelijke privé gebruik van het wagenpark dat onder deze maatregel komt te vallen ter vaststelling en actualisatie van het aftrekpercentage.</li> <li>• Een aantal EU-lidstaten hebben deze vereenvoudigingsmaatregel ingevoerd.</li> <li>• Er dient rekening te worden gehouden met de IT-aspecten voor het inregelen van het forfaitaire percentage in softwarepakketten voor de administratie van bedrijven.</li> <li>• Een derogatie is tijdelijk van aard en dient met regelmaat te worden verlengd.</li> <li>• Voor de Belastingdienst zijn geen IV-aanpassingen nodig.</li> </ul>
<i>Effecten</i>	
Economie	-
Budgettaire aspecten	Afhankelijk van het gekozen forfaitaire percentage dat aansluit bij het gemiddelde privégebruik. Invoering kan mogelijk budgettair neutraal.
Overige effecten	-

## 147. Vereenvoudigen energiebelasting bij aggregaten

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen conflictgevoelige maatregelen

### Omschrijving van de maatregel

- De Europese Richtlijn Energiebelastingen biedt lidstaten de mogelijkheid om kleine elektriciteitsproducenten vrijstelling van energiebelasting (EB) te verlenen voor de opgewekte elektriciteit die ze zelf verbruiken, mits zij belasting heffen op de voor de productie van die elektriciteit gebruikte energieproducten.
- Het voorstel is de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet op de accijns zodanig aan te passen dat bij kleine installaties, zoals aggregaten:
  - de opgewekte elektriciteit die zelf wordt verbruikt niet meer onder de EB valt, en
  - er geen recht op teruggaaf van accijns meer wordt verleend voor de energieproducten (minerale oliën) die voor de productie van die elektriciteit worden gebruikt.

### Vereenvoudiging, omdat...

Het is een vereenvoudiging voor de Belastingdienst, omdat er door deze maatregel in de toekomst minder potentiële belastingplichtigen voor de EB zullen bijkomen en er ook minder teruggaafverzoeken voor de accijns ontvangen zullen worden. De mate van vereenvoudiging is hierbij afhankelijk van de definitie van 'kleine installatie'.

### Achtergrond/Beschouwing

- Volgens de huidige wetgeving kan teruggaaf van accijns bij (mobiele) installaties met een elektrisch vermogen van ten minste 60 kW, zoals aggregaten, worden verleend wanneer de opgewekte elektriciteit wordt belast met EB.
- De terug te ontvangen accijns over de gebruikte minerale oliën is vele malen hoger dan de af te dragen EB over de opgewekte elektriciteit.
- In de praktijk worden kleine aggregaten niet of nauwelijks in de heffing van EB betrokken en wordt er nauwelijks teruggaaf van accijns voor gevraagd. Recent is deze lucratieve teruggaafmogelijkheid van accijns in combinatie met heffing EB met succes toegepast door bedrijven. Naar verwachting zal deze mogelijkheid vaker worden beproefd.
- Het blijven belasten van de met kleine aggregaten opgewekte elektriciteit betekent dat bij de EB er potentieel honderden of duizenden belastingplichtigen zouden bijkomen, terwijl de EB op dit moment ongeveer 250 belastingplichtigen kent. Het toezicht op enkele grote installaties is eenvoudiger, efficiënter en goedkoper in te richten dan het toezicht op vele (mobiele) kleine installaties. Het nu verhogen van de grens voor aggregaten betekent dat het aantal bedrijven waarvoor de teruggaafmogelijkheid van accijns vervalt nog beperkt is en dus maatschappelijk minder weerstand zal oproepen.
- Verder is van belang dat de hoeveelheid opgewekte en verbruikte elektriciteit doorgaans niet wordt gemeten, dan ontbreekt voor de EB een objectief vast te stellen heffingsgrondslag. De grondslag voor de teruggaaf accijns is moeilijk objectief vast te stellen wanneer de diesel ook voor andere doeleinden dan voor het opwekken van elektriciteit wordt gebruikt.

### Uitvoeringsaspecten

Eenvoud burger	Positieve invloed op de complexiteitsreductie doordat het voorstel in de toekomst tot minder accijnsteruggaafverzoeken en minder belastingplichtigen voor de EB zal leiden. Betreft vooral het voorkomen van de inzet extra capaciteit en kosten in de toekomst als gevolg van de potentiële groei van het aantal belastingplichtigen.
Fraude/handhaving	Het voorstel is inpasbaar in het bestaand handhavingsbeleid.
Implementatie	De maatregel betekent voor de Belastingdienst een kleine wijziging, die kan worden doorgevoerd in het jaar voordat de maatregel in werking treedt. Deze maatregel kent een samenloop met de energiebelasting.

### Effecten

Economie	Bij (mobiele) kleine installaties kan bijvoorbeeld worden gedacht aan inzet bij concerten, evenementen en bouwplaatsen. Vaak gaat het daarbij om mobiele installaties die verhuurd worden. Ook kan dit zich voordoen bij dieselgeneratoren in treinen. Als de huidige grens (een installatie met een elektrisch vermogen van ten minste 60 kW) wordt verhoogd, zullen installaties die onder de grens vallen een financieel nadeel hebben ten opzichte van installaties die erboven vallen. Dit is inherent aan het stellen van grenswaarde.
----------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Budgettaire aspecten	<p>In 2019 hebben zich zeven nieuwe belastingplichtigen gemeld voor de EB. Het gaat om vier organisatoren van evenementen (zoals (pop)festivals), twee exploitanten van goederenspoorvervoer (dieselelektrische treinen) en een container terminal (dieselelektrische mobiele zeecontainer carriers). Over 2014 is het totale fiscale belang van deze nieuwe belastingplichtigen bekend, aangezien de teruggaafmogelijkheid accijns voor het kalenderjaar 2014 verviel in 2019. Er is over 2014 voor € 1,7 miljoen EB/ODE nageheven. De teruggaaf accijns over 2014 wordt geschat op circa € 16 miljoen. Voor de jaren erna wordt verwacht dat het bij deze belastingplichtigen om vergelijkbare bedragen zal gaan. Enkele adviseurs hebben zich gespecialiseerd in dit verdienmodel en zullen de komende tijd nog meer belastingplichtigen aanmelden.</p>
Overige effecten	

## 148. Afschaffen aftrekverbod aan- en verkoopkosten deelnemingen (Vpb)

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen conflictgevoelige maatregelen

### *Omschrijving van de maatregel*

Het aftrekverbod van aan- en verkoopkosten deelnemingen (Vpb) in zijn geheel afschaffen. Dat betekent dat alle kosten die verband houden met de aankoop of verkoop van een deelneming (> 5% van aandelen in een bedrijf) in aftrek mogen worden gebracht van de fiscale winst.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

Het doel is het afschaffen van een maatregel die zorgt voor veel discussies tussen inspecteur en belastingplichtige en die de naleving niet bevordert. Hierdoor worden veel afbakeningsproblemen voorkomen, hetgeen een vereenvoudiging voor de uitvoering oplevert.

### *Achtergrond/Beschouwing*

- Onder de huidige wet zijn aan- en verkoopkosten van deelnemingen niet aftrekbaar.
- De afbakening tussen niet aftrekbare aan- en verkoopkosten en wel aftrekbare kosten is in de praktijk erg lastig te maken en zorgt voor veel discussie tussen inspecteur en belastingplichtige, die regelmatig eindigen in fiscale procedures. Arresten van de Hoge Raad lossen deze problemen helaas niet op en roepen soms meer vragen op dan die beantwoorden.
- Aan- en verkoopkosten zijn voor een concern normale zakelijke uitgaven, meestal aan derden. Het gaat bijvoorbeeld om kosten voor een notaris en een due diligence rapport. De aftrekbeperking volgt in beginsel niet direct uit het karakter van de deelnemingsvrijstelling maar is ingegeven vanuit budgettaire overwegingen.
- De discussie kan zich mogelijk verleggen naar de vraag in hoeverre de betreffende kosten daadwerkelijk thuishoren op het niveau van de belastingplichtige die de deelneming houdt of op een ander niveau (zoals bij de aandeelhouder). Dit zal met name spelen bij belastingplichtigen die onderdeel zijn van een multinational met het hoofdkantoor buiten Nederland.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud bedrijven	Minder uitzonderingen leidt tot minder complexiteit. Daarnaast is er minder discussie over de afbakening tussen aftrekbare en niet-aftrekbare kosten. De aangifte wordt wat eenvoudiger aangezien er minder rubrieken genoemd hoeven te worden.
Fraude/handhaving	Er treedt een besparing van handhavingscapaciteit op omdat deze regel naar verwachting in mindere mate gehandhaafd hoeft te worden.
Implementatie	Deze wijziging moet worden aangepast in de aangifte. Dit kan uitgevoerd worden in het jaar dat de maatregel in werking treedt.

### *Effecten*

Economie	Deze maatregel raakt zowel grote ondernemingen als mkb-bedrijven: Dit leidt tot een lagere belastingdruk voor veel bedrijven.
Budgettaire aspecten	Afschaffing is een grondslagversmalling met name voor multinationals (hoofdkantoren) die gepaard gaat met een mogelijk aanzienlijke budgettaire gevolgen. Het budgettaire effect van deze maatregel is structureel € 600 miljoen.
Overige effecten	

## 149. Gebruikelijk loon: vaststellen per sector

Onderwerp: Gebruikelijk loon: vaststellen per sector

Thema: Vereenvoudiging Belastingdienst

### *Omschrijving van de maatregel*

Op dit moment is er binnen de gebruikelijk-loonregeling sprake van diverse bewijsregels welke als ondergrens voor het te hanteren gebruikelijke loon fungeren. Één van de bewijsregels sluit aan bij 'de meest vergelijkbare dienstbetrekking'. Het voorstel is om met behulp van CBS-data per functie een binnen een sector (SBI-code) gebruikelijk loon in te schatten ter invulling van 'de meest vergelijkbare dienstbetrekking'. Hierdoor ontstaat minder discussie over de hoogte van het gebruikelijk loon en wordt dit beter kenbaar voor betrokkenen. Inspecteur én belanghebbende hebben de mogelijkheid van tegenbewijs.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

- de bestaande normen te ruim zijn en veel vooroverleg vergen met de inhoudingsplichtigen.
- er een kenbare uitgangspositie bestaat op basis van een dergelijk register van het CBS. Hierdoor vindt minder discussie plaats over de hoogte van het gebruikelijk loon.

### *Achtergrond/Beschouwing*

- De huidige gebruikelijk loonregeling:
  - Het gebruikelijk loon is € 45.000, tenzij de inspecteur aannemelijk kan maken dat 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking hoger is. In dat geval is dit laatste het gebruikelijk loon.
  - Kan de dga aannemelijk maken dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is, dan is dit lagere loon het gebruikelijke loon,
  - Bij een meest verdienende werknemer binnen het concern is dat loon leidend, tenzij de dga aannemelijk kan maken dat 75% van het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is, dan is het gebruikelijk loon dit lagere loon.
  - Kan de inspecteur aantonen dat 75% van het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking hoger is, geldt dit hogere loon als gebruikelijk loon.

De Belastingdienst beschikt niet over handzame bronnen voor concreet vergelijkingsmateriaal t.a.v. 'de meest vergelijkbare dienstbetrekking'. De huidige regeling vergt hierdoor veel inspanning van de Belastingdienst bij een vast te stellen gebruikelijk loon dat hoger hoort te zijn dan de wettelijke norm.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	De doelgroep bestaat uit directeuren-grootaandeelhouder en werknemers met een aanmerkelijk belang. Dat maakt de maatregel weliswaar uitgebreider maar wel beter toegesneden en handhaafbaar.
Fraude/handhaving	De maatregel wordt beter handhaafbaar.
Implementatie	Deze maatregeling betekent een vereenvoudiging voor het toezicht. Deze maatregel heeft geen IV-impact aangezien dit geen gevolgen heeft voor de loonaangifte.

### *Effecten*

Economie	Voorstel sluit aan bij de gebruikelijke arbeidsbeloning voor functies per 'standaard bedrijfsindeling' welke vergelijkbaar is met sectoren.
Budgettaire aspecten	Budgettair effect niet bekend, onvoldoende gegevens beschikbaar.
Overige effecten	Leidt per SBI-code tot aanpassingen van box 1 inkomen en daarmee tot minder of meer uitgesteld box 2 inkomen

## 150. Gebruikelijk loon : tegenbewijs in geval van verlies

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: terugdringen van conflictgevoelige maatregelen

### *Omschrijving van de maatregel*

Het invoeren van een brutowinstberekening ('afroonmethode') als tegenbewijsregeling ter bepaling van het gebruikelijk loon van de directeur-grotaandeelhouder (dga). De maatregel houdt in dat de tegenbewijsregeling voor het gebruikelijk loon van de dga invulling krijgt met 70% van de brutowinst van de bv (de zogenoemde afroonmethode).

### *Vereenvoudiging, omdat...*

Er is minder interactie en discussie nodig tussen Belastingdienst, belastingplichtige en inhoudingsplichtige.

### *Achtergrond/Beschouwing*

- De bestaande normen zijn erg ruim en vergen veel vooroverleg met inhoudingsplichtigen.
- Dga's in een verlieslatende onderneming gaan vaak in vooroverleg voor de vaststelling van een lager gebruikelijk loon (in het kader van de tegenbewijsregeling).

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	De maatregel is (met name voor de Belastingdienst) eenvoudiger.
Fraude/handhaving	Beter handhaafbaar, echter niet minder conflictgevoelig. Acceptatiegraad wordt minder.
Implementatie	Deze maatregel betekent een vereenvoudiging voor het Toezicht. Deze maatregel heeft geen IV-impact aangezien dit geen gevolgen heeft voor de loonaangifte.

### *Effecten*

Economie	
Budgettaire aspecten	Budgettair effect niet bekend, onvoldoende gegevens beschikbaar.
Overige effecten	Leidt tot negatieve koopkrachteffecten bij de doelgroep.

## 151. Wijziging fiscale behandeling partneralimentatie m.b.t. woongenot

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen conflictgevoelige maatregelen

### *Omschrijving van de maatregel*

- Als partners die samen een eigen woning bewonen uit elkaar gaan, kan er sprake zijn van partneralimentatie in de vorm van woongenot. Het gaat dan om situaties waarin de vertrekkende ex-partner huisvesting verstrekt aan de andere ex-partner als deze ex-partner in de woning blijft wonen terwijl deze niet geheel zijn/haar eigendom is. Het verstrekte en ontvangen woongenot wordt fiscaal gewaardeerd op het evenredige deel van het eigenwoningforfait dat voor deze woning (of deel daarvan) in aanmerking zou worden genomen. Het blijkt in de praktijk dat in dergelijke gevallen door de achterblijvende ex-partner fouten worden gemaakt in de aangifte. De achterblijvende ex-partner gaat er vaak (ten onrechte) vanuit dat hij/zij – omdat deze in de woning verblijft – ook het volledige eigenwoningforfait moet aangeven. Deze ex-partner moet echter alleen voor het eigen aandeel in de woning het eigenwoningforfait aangeven. Het door de vertrekkende ex-partner verstrekte deel moet als ontvangen partneralimentatie worden aangegeven (ter grootte van een evenredig deel van het eigenwoningforfait). De wetgeving op dit punt is duidelijk en wordt ook helder toegelicht in de aangifte. Desondanks is er in deze situatie sprake van regelmatig terugkerende fouten die hetzij kunnen worden opgelost door betere voorlichting, hetzij door aanpassing van wetgeving. Voor deze laatste mogelijkheid schetst dit fiche enige opties.
- Vereenvoudiging van de fiscale behandeling van partneralimentatie, ingeval een van de ex-partners in de eigen woning blijft wonen. De maatregel moet het juist aangeven van het woongenot bevorderen zonder de ex-partners te bevoordelen of te benadelen. Beoogd is zoveel als mogelijk per saldo geen wijzigingen aan te brengen in de mate van heffing (budgetneutrale maatregel). Hierbij zijn twee varianten in vormgeving in beeld. Het verschil in beide varianten ziet alleen op de behandeling van de vertrekkende ex-partner.
- In beide varianten wordt het woongenot dat door de achterblijvende ex-partner in een eigen woning wordt ontvangen van de vertrekkende ex-partner in aanmerking genomen als eigenwoningforfait, en niet meer als ontvangen partneralimentatie. Hierbij kan een belastingplichtige die fiscaal geen eigen woning heeft toch onder de eigenwoningregeling vallen. Het is de vraag of dat gewenst is.
- Bij de vertrekkende ex-partner wordt:
  1. het verstrekte woongenot in aanmerking genomen zoals nu al het geval is (bijtelling eigenwoningforfait en aftrek partneralimentatie). Hierbij kan per saldo bij de ex-partners meer dan 100% eigenwoningforfait in aanmerking worden genomen, hetgeen een logische uitwerking is, maar wel vragen kan oproepen bij belastingplichtigen.
  2. het eigenwoningforfait op nihil gesteld en de aftrek van betaalde partneralimentatie met betrekking tot het verstrekte woongenot (deel eigenwoningforfait dat op nihil wordt geteld) op nihil gesteld voor de periode dat de woning voor deze partner fiscaal nog een eigen woning is. Na afloop van deze periode valt de woning in box 3 en is het verstrekte woongenot wel aftrekbaar als partneralimentatie.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

- De ex-partners houden in veel gevallen geen rekening met de regeling voor verstrekken/ontvangen van woongenot of passen deze onjuist toe. De veel voorkomende fout dat de achterblijver in de eigen woning het gehele eigenwoningforfait opgeeft (en geen ontvangen woongenot als ontvangen partneralimentatie) wordt de hoofdregel, waardoor er naar verwachting minder fouten worden gemaakt. De maatregel roept ook gedeeltelijk nieuwe complexiteit op, die de vereenvoudiging gedeeltelijk dempt (toegelicht in dit fiche).

### *Achtergrond/Beschouwing*

- Er zijn verschillende situaties mogelijk wanneer één van de ex-partners in de eigen woning blijft wonen na scheiding. De volgende daarvan zijn relevant voor de regeling. 1) vertrekkende is volledig eigenaar en betaalt de volledige rente 2) gedeelde eigendom, vertrekkende betaalt de volledige rente, 3) gedeelde eigendom, gedeelde rente (aannee hierbij is dat de verhouding eigendom en aandeel rente dezelfde is) , 4) gedeelde eigendom, achterblijver betaalt de volledige rente. Al deze hoofdsituaties kunnen zich voordoen binnen twee jaar na vertrek uit de woning (vertrekker kan voor de voormalige echtelijke woning nog onder de eigenwoningregeling vallen) of erna (vertrekker valt voor deze woning in box 3). Om recht te doen aan het uitgangspunt dat de mate van heffing per saldo zoveel mogelijk ongewijzigd blijft, zijn twee varianten opgenomen voor de fiscale behandeling van de vertrekkende ex-partner rekening houdend met de hiervoor genoemde tweejaarstermijn.



- Er is bij de genoemde varianten (bijna) geen wijziging in verschuldigd belastingbedrag als de maatregel wordt doorgevoerd en de aangifte wordt eenvoudiger. Het in aanmerking nemen als eigenwoningforfait waarbij toepassing van de regeling Hillen aan de orde kan zijn, kan in vergelijking met het in aanmerking nemen als ontvangen partneralimentatie een klein voordeel opleveren voor de achterblijvende ex-partner.
- Het is mogelijk dat de genoemde complexiteiten bij de maatregel (geen eigen woning, wel eigenwoningforfait, per saldo meer dan 100% eigenwoningforfait, verschillende regelingen afhankelijk van de genoemde tweejaarstermijn) de mogelijke vereenvoudiging tenietdoet. Dit gecombineerd met het feit dat bij de personen die nu onjuist aangifte doen geen of slechts een minimale inkomenscorrectie plaatsvindt maakt dat een alternatief in de vorm van andere communicatie en dienstverlening ook denkbaar is.

#### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	Of er voor de burger een vereenvoudiging is, hangt af van de vormgeving en vergt nader onderzoek.
Fraude/handhaving	Gelet op geen of zeer weinig financieel belang bij de aanpassing zijn er geen effecten op fraude of handhaving.
Implementatie	Deze maatregel vergt een (ingrijpender) structuurwijziging. De aangiftebiljetten moeten worden aangepast. Deze lopen mee in de vooringevulde aangifte. Om die reden geldt voor deze maatregel een doorlooptijd van 15 maanden.

#### *Effecten*

Economie	-
Budgettaire aspecten	Insteek van de maatregel is dat deze budgetneutraal uitwerkt. Het wel/niet in aanmerking nemen als eigenwoningforfait dan wel als partneralimentatie zou wel een naar verwachting beperkt budgettair effect kunnen hebben als gevolg van de Hillen-regeling.
Overige effecten	Er zijn naar verwachting beperkte effecten voor de rechtspraak en voor de civielrechtelijke positie van gescheiden (ex-)partners afhankelijk van de vormgeving van de maatregel.

## 152. Beperking van de BOR en de doorschuifregeling door het uitsluiten van verhuur van vastgoed

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen conflictgevoelige maatregelen

### Omschrijving van de maatregel

Beperking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor de schenk- en erfbelasting (BOR) en de doorschuifregeling uit box 2 van de Wet IB 2001 (DSR) door het uitsluiten van verhuur van vastgoed aan derden. Onder verhuur wordt ook begrepen het anderszins ter beschikkingstellen aan derden.

### Vereenvoudiging, omdat...

Er wordt veel discussie gevoerd (zowel vooroverleg als gerechtelijke procedures) over de vraag of verhuur van vastgoed ondernemen of beleggen is en of men voldoet aan de vereisten voor de faciliteit of niet. Dat geldt met name binnen grotere vastgoedportefeuilles. Het expliciet in de wet opnemen dat verhuur van vastgoed niet als ondernemingsactiviteit wordt aangemerkt voor de BOR en DSR creëert duidelijkheid en maakt een einde aan het voeren van (langdurige en arbeidsintensieve) juridische procedures.

### Achtergrond/Beschouwing

- Uitgangspunt van de wetgever dat de Belastingdienst toepast is dat verhuur van vastgoed in beginsel geen ondernemingsuitoefening is en daarmee niet kwalificeert voor de BOR en de DSR.
- Jurisprudentie is sterk feitelijk: er is geen scherp onderscheid te maken. Daardoor dient steeds een feitelijke toets plaats te vinden.
- Gelet op het fiscale belang wil de praktijk veel afstemming en zekerheid vooraf en wordt over dit onderwerp veel geprocedeerd.
- Belastingplichtigen en hun adviseurs zullen zoveel mogelijk ten aanzien van vastgoed stellen dat daarmee een onderneming wordt uitgeoefend (bij een schenking aan een kind van € 2 miljoen aan vermogen belooft het verschil in belastingheffing circa € 350.000 afhankelijk van de vraag of sprake is van ondernemingsvermogen of beleggingsvermogen, bij een vererving van € 20 miljoen belooft het verschil in belasting ruim €3,5 miljoen).
- Het expliciet uitsluiten van de verhuur van vastgoed aan derden voor de BOR en DSR kan discussie over dit 'grijze gebied' in een keer beslechten.
- Het voeren en mogelijk winnen van gerechtelijke procedures vergt een zeer forse inzet van deskundigen van de Belastingdienst op fiscaal-juridisch gebied en op het gebied van vastgoed.
- Albert (WFR 2016/184) en Meussen (WFR 2016/215) onderschrijven de mogelijkheid om aan derden verhuurd vastgoed door een wettelijke bepaling uit te sluiten van de BOR.
- Omdat de grondslag van de BOR en de DSR in grote mate gelijk zijn, worden de grote voordelen van het voorstel alleen bereikt als de maatregel voor beide regelingen wordt genomen.

### Uitvoeringsaspecten

Eenvoud burger	De maatregel maakt het stelsel eenvoudiger omdat er geen discussies meer plaats hoeven te vinden over de vraag of de verhuur van vastgoed ondernemen of beleggen is.
Fraude/handhaving	De maatregel is fraudebestendig en goed handhaafbaar.
Implementatie	Implementatie is naar verwachting mogelijk per 2022, wellicht eerder.

### Effecten

Economie	Naar verwachting zijn de economische effecten van deze maatregel beperkt.
Budgettaire aspecten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Deze maatregel voorkomt een potentiële toekomstige (forse) derving van belastinginkomsten. Er zijn diverse grote (miljoenen) vastgoedfondsen in particulier bezit (dga's) en daarmee is dus een groot potentieel fiscaal belang gemoeid.</li><li>• De robuustheid van de BOR en de DSR neemt toe omdat deze maatregel ertoe leidt dat er veel minder discussie zal zijn over de toepassing van de BOR en DSR bij vastgoed. Indien als gevolg van jurisprudentie verhuurd vastgoed wordt toegestaan bij de BOR en DSR, zal de budgettaire derving van de BOR snel toenemen.</li></ul>
Overige effecten	-

### 153. Afschaffing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor de schenk- en erfbelasting

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen conflictgevoelige maatregelen

#### *Omschrijving van de maatregel*

- Afschaffing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor de schenk- en erfbelasting als bedoeld in hoofdstuk IIIA Successiewet 1956 (BOR) eventueel in combinatie met een versoepeling van de betalingsregeling of een niet-belastinggerelateerde kredietfaciliteit.

#### *Vereenvoudiging, omdat...*

- De huidige regeling uitermate complex is en vereist een grote inzet van hoog gekwalificeerd personeel.
- Binnen de aanslagregeling van de schenk- en erfbelasting wordt circa een derde van de tijd van de hooggekwalificeerde aanslagregelaars besteed aan de BOR. Denk hierbij aan het opleggen van aanslagen, vooroverleg, discussies met betrekking tot de hoogte van de vrijstelling (en daarmee de aanslag) en bezwaar- en beroepsprocedures. De regeling leidt tot overbelasting van het hooggekwalificeerde personeel en tot achterstanden bij de behandeling van aangiften omdat personeel zich onvoldoende kan richten op andere belangrijke, geselecteerde risico-zaken.

#### *Achtergrond/Beschouwing*

Hierna beschrijven we eerst de huidige praktijk, zodat duidelijk wordt wat afschaffing van de regeling oplevert:

- de faciliteit geldt alleen voor ondernemingen/ondernemingsvermogen en niet voor beleggings- of ander vermogen;
- bij nagenoeg ieder beroep op de regeling ontstaat hierdoor discussie over welk vermogen tot de onderneming behoort en welk vermogen daar niet toe behoort (vermogensetikettering);
- een veelvuldig voorkomend discussiepunt is de vraag of verhuur van vastgoed ondernemen is:
  - de faciliteit is bijzonder genereus (vrijstelling van ruim € 1 miljoen per onderneming en 83% van het meerdere ondernemingsvermogen);
  - daardoor hebben discussies over de afbakening/etikettering van vermogen een enorm fiscaal belang; (bij een schenking aan een kind van € 2 miljoen aan vermogen beloopt het verschil in belastingheffing circa € 350.000 afhankelijk van de vraag of sprake is van ondernemingsvermogen of niet, bij een vererving van € 20 miljoen beloopt het verschil in belasting ongeveer € 3,5 miljoen);
- de faciliteit is dermate aantrekkelijk dat hij een sterk aanzuigende werking heeft. Vermogenden hebben een grote prikkel om gewoon vermogen om te zetten in ondernemingsvermogen of te stellen dat het ondernemingsvermogen is;
- de regeling geldt zowel voor 'IB-ondernemingen' (eenmanszaak, firma et cetera) als ook voor ondernemingen die in de vorm van een bv (of een heel concern) worden gedreven;
- voor bv's geldt de faciliteit alleen als de aandeelhouder (erflater/schenker/) een 'ondernemer' is in de zin van de BOR, waarvoor specifieke eisen aan het aandelenbelang worden gesteld, wat leidt tot complexe aandelenstructuren;
- de eisen die gelden voor het aandelenbelang en de onderneming zijn geen momentopname maar moeten gedurende een langere periode getoetst worden;
- ingewikkelde anti-misbruikregels, zoals de bezits- en voortzettingseis, zijn ingevoerd om te zorgen dat de regeling alleen geldt voor 'echt' ondernemingsvermogen, waarmee moet worden voorkomen dat beleggingsvermogen tijdelijk of gekunsteld wordt omgezet in ondernemingsvermogen;
- er is veel discussie over het soort aandelen (gewone aandelen of preferente aandelen, tracking stock) omdat afhankelijk van het soort aandelen de BOR wel of niet van toepassing is;
- belanghebbenden willen al bij leven zeker stellen dat men aan de vereisten van de regeling voldoet en vragen om die reden zekerheid vooraf aan de Belastingdienst. Het kan daarbij gaan om ondernemingsvermogens en concerns ter waarde van honderden miljoenen euro, waarbij beoordeeld moet worden of aan alle vereisten voldaan is en voor welk gedeelte van het vermogen.

De regeling is complex, misbruikgevoelig en veel bekritiseerd. Naast de belastinguitgaven (de regeling kost ruim € 400 miljoen) zijn de uitvoeringskosten hoog. Het legt een fors beslag op hoog gekwalificeerde medewerkers en daarmee op een groot deel van de behandelcapaciteit van de specialistenteams schenk- en erfbelasting van de Belastingdienst. Dat komt ook door een voortdurende stroom aan vooroverleg. De regeling is een bron van discussie bij aanslagregeling, vaak uitmondend in bezwaarschriften en gerechtelijke procedures of uiteindelijk in een compromis.

#### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	Afschaffing van de BOR maakt het fiscale stelsel eenvoudiger. De huidige regeling is dermate complex dat het voor de meeste betrokkenen niet mogelijk is de regeling voldoende te begrijpen, laat staan compliant uit te voeren. Zo heeft de regeling onvoorspelbare gevolgen door op het eerste gezicht onbeduidende wijzigingen in de structuur of wijziging in de bedrijfsvoering. De belastingplichtige kan de regeling over het algemeen dan ook alleen maar tegen hoge kosten compliant uitvoeren door de hulp in te roepen van deskundige adviseurs.
Fraude/handhaving	De voorgestelde maatregel is fraudebestendig en beter handhaafbaar
Implementatie	De maatregel zou per 2022 kunnen worden ingevoerd. Er zijn geen IV-aanpassingen nodig. Aangiften met een beroep op de BOR worden op dit moment nog 'uitgeworpen'. Een ordentelijke set vragen om een voorlopige aangifte op te kunnen leggen is nog niet beschikbaar of ingebouwd in het aangiftesysteem.
<i>Effecten</i>	
Economie	In een groot deel van de gevallen zullen er geen liquiditeitsproblemen ontstaan als gevolg van betaling van schenk- of erfbelasting omdat een beroep kan worden gedaan op de huidige betalingsregeling (tien jaar uitstel van betaling) die desnoods versoepeld kan worden. Wel daalt na een bedrijfsoverdracht de financiële buffer van bedrijven, zodat het soms lastiger wordt om financiering te verkrijgen en tegenvallers op te vangen bij een economische crisis. Dit kan ook een negatief effect op toekomstige investeringen en groei hebben. Afschaffing kan tot gevolg hebben dat overdrachten naar een volgende generatie worden uitgesteld tot overlijden. Tevens zal een latente belastingclaim de investeringscapaciteit van een bedrijf beperken.
Budgettaire aspecten	De structurele opbrengst van afschaffen van de BOR bedraagt € 337 miljoen.
Overige effecten	-

## 154. Ontmoedigen samenwerkingsverband met de eigen BV

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Terugdringen conflictgevoelige maatregelen

### *Omschrijving van de maatregel*

Het niet langer aanmerken van de deelnemer in een samenwerkingsverband als ondernemer maar als medegerechtigde, waardoor het aangaan van een samenwerkingsverband met de eigen BV om fiscale faciliteiten te kunnen claimen minder aantrekkelijk wordt.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

Deze maatregel betekent een vereenvoudiging in de uitvoering. Ingewikkelde gekunstelde structuren worden ontmoedigd, omdat de medegerechtigde niet meer in aanmerking komt voor de ondernemersfaciliteiten. Daarnaast zullen er geen discussies meer zijn over de randverschijnselen (vermogensetikettering, gebruikelijk loon, winstverdeling, in- en uitbreng, onzakelijke lening en de doorschuif onder de tbs-regeling).

Door deze maatregel wordt het aangaan van een samenwerkingsverband met de eigen BV ontmoedigd door het niet langer aanmerken van de deelnemer als ondernemer maar als medegerechtigde. Het gevolg van de voorgestelde maatregel is dat deze medegerechtigde wel winstgenieter is maar geen ondernemer, en dus niet meer de daaraan verbonden fiscale voordelen geniet. Daardoor wordt het implementeren van ingewikkelde puur fiscaal geïndiceerde structuren voorkomen en een vereenvoudiging voor de Belastingdienst bereikt.

### *Achtergrond/Beschouwing*

- Door het aangaan van een samenwerkingsverband met de eigen bv kan optimaal worden geschoven tussen de winst- en de vpb-sfeer, tussen de loonsfeer en winstsfeer en tussen winst- en tbs-sfeer. Dit komt ook doordat in de inkomstenbelasting het begrip 'vrij beroep' tot veel discussie leidt, wat bevordert dat vrije beroepers een samenwerkingsverband aangaan in de bv-vorm met zichzelf als natuurlijk persoon. Zo wordt op gekunstelde wijze een gunstiger fiscale positie bereikt. Die fiscale positie leidt ertoe dat enerzijds wel gebruik kan worden gemaakt van de voordelen van ondernemerschap in de inkomstenbelasting, maar men (voor het overgrote deel) niet hoofdelijk aansprakelijk is. Hierdoor wordt het 'vrije beroep' anders behandeld dan beroepen die hier niet voor in aanmerking komen en krijgen zij toegang tot de ondernemingsfaciliteiten.
- Structuren waarbij een samenwerkingsverband wordt aangegaan met de eigen bv leiden tot discussies over de volgende problematiek:
  - Is privaatrechtelijk sprake van een personenvennootschap en drijft de personenvennootschap een objectieve onderneming?
  - Winstverdeling;
  - Vermogensetikettering aandelen;
  - Gebruikelijk loon bij de bv;
  - doorschuif in de terbeschikkingstellingsfeer.
- Het gevolg van de voorgestelde maatregel is dat deze medegerechtigde wel winstgenieter is, maar geen ondernemer en niet meer de daaraan verbonden fiscale voordelen geniet, zoals de energieinvesteringdaf trek, milieuinvesteringdaf trek, for, starters- meewerk- stakings en zelfstandigenaftrek en mkb-winstvrijstelling.
- Hierdoor wordt het minder aantrekkelijk om deze ingewikkelde gekunstelde structuren op te zetten en hoeft de Belastingdienst minder capaciteit in te zetten om deze structuren te beoordelen.

### *Technische toelichting*

- Door het aangaan van een samenwerkingsverband met de eigen bv wordt in essentie geprofiteerd van een combinatie van de voordelen van het box 2-regime en die van het winstregime. Door de onderneming enerzijds te drijven via de bv-sfeer worden voordelen behaald door de tarieven en door uitsteleffecten door oppoten van winst. Anderzijds geniet men via het belang in het samenwerkingsverband (de VOF) ook de voordelen via de ondernemerssfeer, zoals tariefmatiging door optimale winstverdeling, starters- en zelfstandigenaftrek (mits aan het urencriterium wordt voldaan) en de mkb-winstvrijstelling. Zo wordt op gekunstelde wijze een optimale fiscale positie bereikt door beide regimes te gebruiken. Tegelijk hoeft men niet aansprakelijk te zijn voor verplichtingen van de onderneming en kan men toch ondernemer zijn door de (onbedoelde) werking van het begrip 'vrij beroep'.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger

Fraude/handhaving	De aanpassing gaat vooral om het ontmoedigen van het gebruik van bepaalde structuren. Als er wetgeving komt zal er ook toezicht nodig zijn. Daar staat tegenover dat door de maatregel de discussie vermindert.
Implementatie	De maatregel raakt het toezicht en is structuurwijziging. Het gaat om een kleine wijziging die kan worden doorgevoerd in het jaar dat de maatregel in werking treedt.
<i>Effecten</i>	
Economie	-
Budgettaire aspecten	Budgettair effect niet bekend, onvoldoende gegevens beschikbaar.
Overige effecten	-

## 155. Afschaffen bijzondere regelingen in de mrb

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Vermindering van bijzondere regelingen

### *Omschrijving van de maatregel*

In de loop van jaren is een groot aantal uitzonderingen en bijzondere regelingen opgenomen in de Wet op de Motorrijtuigenbelasting 1994. Het gaat dan om uitzonderingen, vrijstellingen, teruggaven, bijzondere tarieven en kortingen voor specifieke groepen voertuigen.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

Vrijstellingen, uitzonderingen en teruggaven, bijzondere tarieven en kortingen resulteren veelal in handmatig werk voor de Belastingdienst. Het handhaven van deze uitzonderingen is daarnaast bewerkelijk in de handhaving omdat per geval steeds gecontroleerd moet worden of aan allerlei uiteenlopende voorwaarden wordt voldaan. Door het afschaffen van deze bijzondere regelingen wordt de handhaving van de mrb eenvoudiger.

### *Achtergrond/Beschouwing*

De lijst met bijzondere regelingen is met meer dan vijftig regelingen lang en bovendien kent elke regeling weer zijn eigen specifieke karakter. Het uitvoeren en toezicht houden op de mrb is door het samenstel van uitzonderingen ingewikkeld. Voor een vereenvoudiging van de autobelastingen zou het wenselijk zijn om op termijn zoveel mogelijk van deze regelingen hetzij af te schaffen hetzij te kijken naar mogelijkheden om deze buiten de autobelastingen vorm te geven bijvoorbeeld via subsidies.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	De mrb wordt eenvoudiger uit te leggen aan de burger. Bijzondere aandacht zal moeten worden besteed aan de doelgroep die op dit moment in aanmerking komt voor een bijzondere regeling. De doelgroep die zijn bijzondere regeling afgeschaft ziet worden, krijgt met hogere kosten te maken. In geval van invoering van de maatregel zal daarom moeten worden bezien hoe de betreffende doelgroepen kunnen worden gecompenseerd voor dit nadeel.
Fraude/handhaving	De maatregel vereenvoudigt de handhaving aanzienlijk. Het risico op fraude neemt af.
Implementatie	Dit betreft een middelgrote/grote structuurwijziging in het jaar voordat de maatregel in werking treedt. Deze maatregel zal een grote vereenvoudiging inhouden voor het toezicht. Opletpunt daarbij is dat het voor de hand ligt vergelijkbare vrijstellingen in de BPM af te schaffen zodat er geen onderscheid ontstaat.

### *Effecten*

Economie	Niet van toepassing.
Budgettaire aspecten	Het afschaffen van de bijzondere regeling leidt tot een budgettaire opbrengst die afhankelijk is van welke regelingen worden afgeschaft. Ervan uitgaande dat alle regelingen worden afgeschaft, met uitzondering van het nultarief en het verlaagd tarief voor bestelauto's, wordt de budgettaire opbrengst geschat op circa € 350 miljoen; het huidige budgettaire belang zonder gedragseffecten. Bij het afschaffen van een kwarttarief is bijvoorbeeld een groot gedragseffect te verwachten: men gaat vaker schorsen waardoor de opbrengst lager uit zal vallen dan het huidige budgettaire belang. Verder staat daar – bijvoorbeeld in de zorg - tegenover dat het uitgavenplafond zorg zal moeten worden verhoogd voor de extra kosten van (onder meer) ambulances.
Overige effecten	Het afschaffen van de uitzonderingen leidt tot een personele besparing, omdat de uitvoering van de mrb sterk wordt vereenvoudigd. Daarnaast treedt er een besparing op bij systeemonderhoud en ten tijde van invoeren van wetswijzigingen.

## 156. Teruggaafregelingen in de energiebelasting afschaffen

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Vermindering van bijzondere regelingen

### *Omschrijving van de maatregel*

- Afschaffen van 16 teruggaafregelingen in de energiebelasting (EB) voor onder andere kerken, anbi's, sbbi's, multifunctionele centra, energie-intensieve bedrijven, meerdere onroerende zaken achter één aansluiting, metallurgische en mineralogische procedés.
- Voor de afschaffing van de teruggaafregelingen in de EB leggen wij drie opties voor, te weten (in volgorde van voorkeur):
  - Optie 1: Afschaffen van alle teruggaafregelingen in de EB. Bij teruggaven die samenhangen met vrijstellingen beide regelingen of ten minste de teruggaafregelingen afschaffen.
  - Optie 2: Teruggaven die niet afgeschaft kunnen worden (bv door verplichtingen in de Richtlijn Energiebelastingen of door ontbreken van politiek draagvlak) waar mogelijk omzetten in een vrijstelling, verlaagd tarief of subsidieregeling. De overige teruggaven afschaffen.
  - Optie 3: Afschaffen van de meest arbeidsintensieve teruggaafregelingen en de teruggaafregelingen waarvoor een vrijstelling bestaat.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

- De heffing van EB is een efficiënt proces en genereert circa € 4,5 miljard. De daadwerkelijke totale Belastingdienstinzet in het primaire proces is 33 fte.
- Van die 33 fte's houden circa 11 fte's zich echter bezig met de behandeling van circa 40.000 teruggaafverzoeken per jaar ter grootte van (cumulatief) ongeveer € 80 miljoen per jaar. Voor die verzoeken is geen contra-informatie beschikbaar waaraan deze kunnen worden getoetst; dit maakt de uitvoering van de regelingen relatief bewerkelijk en arbeidsintensief. Daarnaast zijn teruggaafregelingen die direct samenhangen met vrijstellingen complexer in de uitvoering. De maximale besparing voor de Belastingdienst kan behaald worden door alle teruggaafregelingen in de EB af te schaffen. Indien er toch een aantal teruggaafregelingen blijven bestaan, dan zullen de IV-voorzieningen in stand gehouden worden. Wel kan dan een besparing gehaald worden doordat er minder verzoeken ontvangen en behandeld worden. De top drie van meest arbeidsintensieve regelingen is thans als volgt:
  - Meerdere onroerende zaken achter één aansluiting (het aantal verzoeken hiervoor stijgt jaarlijks substantieel);
  - Metallurgische procedés;
  - Multifunctionele centra.

### *Achtergrond/Beschouwing*

Er zijn in totaal 16 teruggaafregelingen bekeken, het betreft diverse sectoren. De gevolgen zijn afhankelijk van de optie die wordt gekozen. In het geval een teruggaafregeling wordt omgezet in een vrijstelling, zal deze vrijstelling worden toegepast door de energieleverancier. Daarvoor moet de energieleverancier doorgaans beschikken over een verklaring dat de verbruiker in aanmerking komt voor de vrijstelling.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	Het voorstel heeft een positieve invloed op de complexiteitsreductie. De EB wordt minder complex en bewerkelijk. Als (een deel van) de teruggaafregelingen worden afgeschaft, komen er op termijn minder teruggaafverzoeken binnen die verwerkt moeten worden.
Fraude/handhaving	Het voorstel verhoogt op zich niet de fraudegevoeligheid. De informatiepositie verandert indien primaire informatie door omvorming van een teruggaaf in een vrijstelling verschuift naar energieleveranciers. Toezicht op vrijstellingen kan ingepast worden in het reguliere toezicht. Alle opties zijn inpasbaar in het handhavingsbeleid.
Implementatie	Om de effecten voor de implementatie goed te kunnen bepalen is nadere uitwerking vereist. Wel geldt dat bij afschaffing van alle teruggaven het teruggavesysteem wordt uitgezet en gearchiveerd. Dit kan pas na verloop van minimaal 6 jaar, tot die tijd blijft technisch onderhoud nodig. Kan een teruggaaf niet worden afgeschaft of niet worden omgezet in een vrijstelling, dan moet (een deel van) het teruggavensysteem daarvoor in stand blijven, tenzij voor die teruggaaf een andere IV-oplossing wordt ontworpen en gerealiseerd.

### *Effecten*



Economie													
Budgettaire aspecten	<p><i>Tabel 1 Budgettaire belang fiscale regelingen energiebelasting (incl. ODE)</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><b>Fiscale regeling energiebelasting</b></th> <th><b>Budgettair beslag in € (2020)</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Vrijstelling aardgas voor metallurgische en mineralogische procedés</td> <td>63 miljoen</td> </tr> <tr> <td>Vrijstelling elektriciteit voor metallurgische procedés</td> <td>40 miljoen</td> </tr> <tr> <td>Teruggaaf kerkgebouwen en non-profit</td> <td>31 miljoen</td> </tr> <tr> <td>Vrijstelling duaal verbruik kolen</td> <td>25 miljoen</td> </tr> <tr> <td>Teruggaaf energie-intensieve industrie</td> <td>8 miljoen</td> </tr> </tbody> </table>	<b>Fiscale regeling energiebelasting</b>	<b>Budgettair beslag in € (2020)</b>	Vrijstelling aardgas voor metallurgische en mineralogische procedés	63 miljoen	Vrijstelling elektriciteit voor metallurgische procedés	40 miljoen	Teruggaaf kerkgebouwen en non-profit	31 miljoen	Vrijstelling duaal verbruik kolen	25 miljoen	Teruggaaf energie-intensieve industrie	8 miljoen
<b>Fiscale regeling energiebelasting</b>	<b>Budgettair beslag in € (2020)</b>												
Vrijstelling aardgas voor metallurgische en mineralogische procedés	63 miljoen												
Vrijstelling elektriciteit voor metallurgische procedés	40 miljoen												
Teruggaaf kerkgebouwen en non-profit	31 miljoen												
Vrijstelling duaal verbruik kolen	25 miljoen												
Teruggaaf energie-intensieve industrie	8 miljoen												
Overige effecten	Het omvormen van teruggaven in vrijstellingen kan ertoe leiden dat energieleveranciers hun processen moeten aanpassen en daarvoor tijd nodig hebben.												

## 157. Afschaffing premie voor het Uitvoeringsfonds voor de overheid (hierna: Ufo-premie)

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Vermindering van bijzondere regelingen

### Omschrijving van de maatregel

- De maatregel houdt in dat de Ufo-premie wordt afgeschaft en voor alle werkgevers dezelfde gedifferentieerde premie WW gaat gelden.
- Hiermee wordt ook het eigenrisicodragerschap van overheidswerkgevers voor de WW afgeschaft.
- Op dit moment betalen overheidswerkgevers voor hun overheidswerknemers de Ufo-premie, private werkgevers betalen voor hun werknemers de WW-premie. (De achtergrond is het wettelijk verplichte eigenrisicodragerschap voor de WW voor de overheid.) Ook voor de vaststelling van de beschikking voor de gedifferentieerde premie Whk (middelgrote – en grote werkgevers) wordt dan niet meer de Ufo-grondslag gebruikt.
- De Ufo-premie en de WW-premies worden op dit moment afzonderlijk vastgesteld

### Vereenvoudiging, omdat...

- Voor alle werkgevers dezelfde soort premie geldt.
- De invulling van het premieloo voor de Ufo foutgevoelig is. Het afschaffen van de Ufo-premie leidt hierdoor tot een minder foutgevoelig proces.
- Voor de vaststelling van de WW-premies niet langer onderscheid hoeft te worden gemaakt tussen overheids- en private werkgevers.
- Voor de Whk-premies geldt dit nog wel.

### Achtergrond/Beschouwing

- Overheidswerkgevers dragen zelf het risico van een WW-uitkering van hun ex-medewerkers. Daarnaast dragen overheidswerkgevers een Ufo-premie af ten behoeve van het Ufo-fonds. Het Ufo-fonds verevent de lasten die juist niet op het niveau van de individuele overheidswerkgever thuis horen maar die naar analogie van de wijze waarop die in de marktsector via het Awf worden verevend over alle werkgevers, over alle overheidswerkgevers behoren te worden omgeslagen, zoals de uitvoeringskosten WW, de niet verhaalbare WW-uitkeringen bij faillissement e.d., de lasten van zwangerschaps- en bevallingsverlof alsook de lasten van de vangnet-ZW waaronder de no-riskpolis. Private werkgevers betalen voor hun werknemers de WW-premie. Deze premies worden op dit moment afzonderlijk vastgesteld.

### Uitvoeringsaspecten

Eenvoud burger	Overheidswerknemers die de WW instromen worden door UWV gere-integreerd in plaats van door de voormalig werkgever. Dit vanwege het afschaffen van het eigenrisicodragerschap.
Fraude/handhaving	Betekent een vereenvoudiging voor de handhaving.
Implementatie	Deze wijziging is enerzijds een vereenvoudiging voor de uitvoering. Anderzijds houdt dit een complexe structuuraanpassing in, in het jaar voorafgaand aan de intwerkingtreding. De invoeringsdatum is daarbij ook afhankelijk van de (on)mogelijkheden bij SZW voor het berekenen en vaststellen van de AWf-premie. Daarbij zijn er een aantal overheidswerkgevers voor wie het private arbeidsrecht niet geldt (defensie, politie). Ook voor hen wordt met deze maatregel de WW-premiedifferentiatie van toepassing.

### Effecten

Economie	<ul style="list-style-type: none"><li>• Overheidswerkgevers hebben een relatief laag WW-risico. Zij gaan door de maatregel een hogere premie afdragen dan nu het geval. Hierdoor betalen zij facto mee aan WW-lasten van de marktsector. Dit effect wordt vanwege de premiedifferentiatie WW groter bij overheidswerkgevers die bovengemiddeld veel tijdelijke contracten hebben.</li><li>• Het verkleint de prikkel voor overheidswerkgevers voor het voorkomen van werkloosheid en voor het zo kort mogelijk laten duren van werkloosheid. Eigenrisicodragen is namelijk een sterkere prikkel dan de WW-premiedifferentiatie.</li></ul>
----------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Budgettaire aspecten	De werkgeverslasten voor overheidswerkgevers nemen toe. Daarnaast is de vraag wat er moet gebeuren met de resterende middelen in het Ufo-fonds (circa € 1,5 miljard).
----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Overige effecten

## 158. Aanpassen schorsingsregeling (toegestaan weggebruik verduidelijken)

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Vermindering van bijzondere regelingen

### *Omschrijving van de maatregel*

Recente jurisprudentie leidt tot onduidelijkheid over wanneer een geschorst voertuig al dan niet de weg op mag. Door in de wet te verduidelijken in welke gevallen gebruik mag worden gemaakt van de weg wordt deze onduidelijkheid weggenomen.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

Door in de wet duidelijk op te nemen wanneer gebruik mag worden gemaakt van de weg indien een voertuig is geschorst, wordt de naheffing eenvoudiger. Er kan immers geen discussie meer ontstaan wanneer het gebruik al dan niet is toegestaan. Dit voorkomt beroep- en bezwaarprocedures.

### *Achtergrond/Beschouwing*

In het geval dat een voertuig is geschorst mag op basis van de huidige wetgeving op de dag van de APK gebruik worden gemaakt van de weg. In recente jurisprudentie wordt de wet zo uitgelegd dat ook bijvoorbeeld voorkeuringen en andere keuringen onder de uitzondering vallen. Door aanhoudende onduidelijkheid, kan niet effectief worden gehandhaafd door de Belastingdienst.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	Voor burgers wordt duidelijk wanneer zij gebruik mogen maken van hun voertuig indien deze is geschorst.
Fraude/handhaving	De maatregel vereenvoudigt de handhaving, omdat er minder discussies ontstaan met belastingplichtigen over het al dan niet gebruik mogen maken van de weg.
Implementatie	Deze maatregel vereist wetswijziging. Doordat minder discussie mogelijk is, wordt toezicht eenvoudiger. Er zijn wellicht kleine IV-aanpassingen vereist voorafgaand aan het jaar van invoering. Verduidelijking van het toegestaan weggebruik tijdens schorsing is een wetswijziging, geen systeemaanpassing.

### *Effecten*

Economie	Niet van toepassing.
Budgettaire aspecten	Niet van toepassing.
Overige effecten	Niet van toepassing.

## 159. Waarderingsvoorschrift kansspelbelasting: prijzen in natura

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst  
Thema: Uniformering begrippenkader

### *Omschrijving van de maatregel*

Het invoeren van een waarderingsvoorschrift voor prijzen in natura. Dit kan door in de Wet op de kansspelbelasting met een waarderingsvoorschrift aan te sluiten bij het voorschrift voor loon in natura in de Wet op de loonbelasting 1964.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

- Het uniformeren van het begrippenkader brengt duidelijkheid voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst over de verschuldigde kansspelbelasting. Dit voorkomt zowel vragen aan de Belastingdienst als interne discussies binnen de Belastingdienst zelf. Bovendien wordt door een meer eenduidige definitie het toezicht eenvoudiger. De maatregel zal compliant gedrag van inhoudingsplichtige bevorderen.
- Binnen de Belastingdienst is met het waarderingsvoorschrift voor loon in natura in de Wet op de loonbelasting 1964 al veel ervaring op gedaan. Door hierbij aan te sluiten kan ook in de kansspelbelasting vereenvoudiging wordt gerealiseerd.

### *Achtergrond/Beschouwing*

Sinds de intrekking in 2010 van het gepubliceerde beleid in de Leidraad loterijbelasting bestaat onduidelijkheid over hoe de waarde in het economische verkeer van de prijzen in natura moet worden vastgesteld.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	Duidelijke en eenduidige regelgeving is eenvoudiger uit te voeren en zal de naleving van de organisator van het kansspel verhogen.
Fraude/handhaving	De kans op fraude op het punt van waardering van prijzen was en blijft verwaarloosbaar. Er zijn voor de handhaving doorgaans op internet gegevens beschikbaar. Veel promotionele acties en de te winnen prijzen (in natura) worden daar gepubliceerd.
Implementatie	De invoering van deze maatregel is op korte termijn mogelijk.

### *Effecten*

Economie	Prijzen in natura worden vaak ter beschikking gesteld bij loterijen en dergelijke. Daarnaast zijn er tal van bedrijven (grote ondernemingen/het mkb en zzp'ers) en instellingen die prijzen in natura ter beschikking stellen bij promotionele acties. Hieronder vallen ook omroeporganisaties en hun quizzes. De prijswinnaar is de belastingplichtige en de organisator de inhoudingsplichtige. Vrijwel iedere inwoner van NL heeft hier op de één of andere manier mee te maken. Vaak gaat het om incidentele acties. Een eenvoudige en duidelijke heffing is daarom belangrijk .
----------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Budgettaire aspecten	Budgettair effect is nihil.
----------------------	-----------------------------

Overige effecten	-
------------------	---

## 160. Familiebegrippen in de schenk- en erfbelasting

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst

Thema: Uniformeren begrippenkader

### *Omschrijving van de maatregel*

Het begrip kind en het begrip ouders eenduidig definiëren in de schenk- en erfbelasting (Successiewet) en het aanpassen of definiëren van de term "afstammeling".

### *Vereenvoudiging, omdat...*

De duidelijkheid van de wetteksten c.q. gehanteerde begrippen zal tot meer duidelijkheid over de wettoepassing en minder discussies met belastingplichtigen en verzoeken hardheidsclausule zullen leiden.

### *Achtergrond/Beschouwing*

- De verschillende familiebegrippen in de schenk- en erfbelasting sluiten niet goed op elkaar aan en roepen de nodige vragen op bij de toepassing, omdat de reikwijdte niet altijd duidelijk is.
- Voor de schenkbelasting geldt een verhoogde vrijstelling bij schenking aan een "kind van de ouders". Voor de verhoogde vrijstelling erfbelasting worden de begrippen "(klein-)kinderen" en "ouders" gehanteerd. Voor het lage tarief van de schenk- en erfbelasting wordt het begrip "afstammelingen" gehanteerd. Vanwege de verschillende gehanteerde begrippen kan het voorkomen dat wel het verlaagde tarief geldt, maar niet de hogere vrijstelling.
- De vragen die bij de gehanteerde begrippen opkomen zijn: Moet een afstammeling altijd een bloedverwant zijn? Het begrip kind is immers ruimer. En reikt de gelijkstelling van aanverwant met bloedverwant (artikel 19 Successiewet (SW)) zover dat bij stiefkinderen en schoonkinderen (en hun afstammelingen) ook sprake is van een kind c.q. ouders.
- Daarnaast komt de volgende vraag op. Bij adoptie van een kind eindigt de familierechtelijke betrekking tussen het kind en de biologische ouder. De vraag is of de adoptieouder voor het tarief als de vrijstellingen in de SW in de plaats van de biologische ouder komt.
- Tevens geldt dat voor het begrip "ouders" geen fiscale of civiele definitie bestaat.
- Het is wenselijk dat de bepaling van artikel 19, tweede lid, SW wordt uitgebreid met de situatie dat de pleegouder een samenwonende partner als bedoeld in artikel 1a SW heeft. Deze partner mag ook de biologische ouder van het (pleeg-)kind zijn.
- Samenvattend gaat het om de volgende verbeterpunten:
  - In de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) is het begrip kind gedefinieerd en daarbij wordt aangehaakt bij bloedverwantschap, terwijl het Burgerlijk Wetboek (BW) aangrijpt bij familierechtelijke betrekkingen. Dat geeft onduidelijkheid ingeval de juridische ouder niet dezelfde is als de biologische ouder.<sup>82</sup>
  - Het begrip 'ouders' is nergens gedefinieerd, terwijl dit bij de vrijstellingen gebruikt wordt.
  - In art. 24 (de tariefbepaling) wordt gesproken over 'afstammelingen'. Ook dit begrip is nergens gedefinieerd. Wordt hiermee bloedverwanten bedoeld?
  - Bedoelt de wetgever met de gelijkstelling van aanverwantschap met bloedverwantschap dat stief- en schoonkinderen en hun afstammelingen in alle gevallen hetzelfde worden behandeld als eigen kinderen en hun afstammelingen?
  - Het pleegkindbegrip is nog niet 'partner-proof'.
- Goede aansluiting moet worden bewerkstelligd tussen de terminologie in de AWR en de SW.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	De maatregel maakt het stelsel eenvoudiger. De wet is voor moderne en samengestelde zinnen nu niet altijd duidelijk.
----------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fraude/handhaving	Er is geen risico op fraude en de maatregel is handhaafbaar.
-------------------	--------------------------------------------------------------

### *Implementatie*

### *Effecten*

Economie	Er zijn nauwelijks economische effecten. De maatregel ziet op een beperkte groep gezinnen. Gedragseffecten worden niet verwacht.
----------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Budgettaire aspecten	De budgettaire effecten zijn verwaarloosbaar.
----------------------	-----------------------------------------------

Overige effecten	De maatregel voldoet aan een maatschappelijke wens om in beleid ook rekening te houden met samengestelde gezinnen.
------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<sup>82</sup> N.B. Voor geadopteerde kinderen, die weer een band met de biologische ouder hebben opgebouwd, is dit overigens in de beleids sfeer met een goedkeuring opgelost op basis van een brief vanuit de Commissie Verzoekschriften.

## 161. (verzuim-)Boete bij niet- of niet tijdig aanleveren van gevraagde gegevens

Onderwerp: Verzuimboetes gegevensverstrekkers

Thema: Verbetering informatiepositie belastingdienst

### *Omschrijving van de maatregel*

De introductie van een (verzuim-) boete bij niet- of niet tijdig aanleveren van gevraagde gegevens door de Belastingdienst op basis van de artikelen 47 en 53 van de Algemene Wet Rijksbelastingen (AWR).

### *Vereenvoudiging, omdat...*

- De maatregel zal leiden tot verbetering van het inlevergedrag van leveranciers van gegevens en daarmee tot verbetering van de voorgevulde aangifte (VIA). Niet-naleving van de informatieverplichting kan immers sneller en eenvoudiger worden gesanctioneerd. Dit geeft de leveranciers van de gegevens een financiële prikkel om hun informatieverplichting tijdig en correct na te leven.
- Verbetering van de VIA leidt tot meer gemak bij de burgers en verbetering van de kwaliteit van ingediende aangiften. Een burger hoeft immers meer gegevens alleen op juistheid te controleren en minder gegevens zelf in te vullen.
- Tevens leidt een verbeterd inlevergedrag van leveranciers van gegevens tot een vermindering van het tijdsbeslag dat is gemoeid met het rappelleren van gegevensleveranciers die niet of niet tijdig gegevens aanleveren. Dit betekent een vermindering van de werklast van de Belastingdienst en de mogelijkheid tot snellere aanslagoplegging.

### *Achtergrond/Beschouwing*

De VIA is belangrijk voor de burger en de Belastingdienst. Om te komen tot goede voorinvulling is het noodzakelijk dat er juiste en volledige gegevens aan de burger getoond worden. Daarnaast worden de gegevens die niet voor de VIA gebruikt worden opgeslagen in systemen die voor contra informatie of voor doorlevering aan andere afnemers verstrekt worden.

Een aantal partijen, zoals banken en verzekeraars, is verplicht op basis van de wet om gegevens te leveren (art 22 UBIB) en andere partijen moeten dit desgevraagd doen (IB-47). Ook zijn er partijen waarmee convenanten zijn afgesloten op basis waarvan gegevensleveranties plaatsvinden. Voor al deze leveranties zijn geen goede dwangmiddelen voorhanden om de afspraken of de wettelijke verplichtingen af te dwingen.

Er is een behoorlijke inspanning van de zijde van de Belastingdienst nodig om rappelleren, herinneringen en belacties uit te voeren als partijen niet leveren. Met als resultaat dat er uiteindelijk een groep leveranciers overblijft die niets van zich laat horen en dus ook niet levert. Ook zijn er veel partijen die wel leveren maar veel te laat, niet tijdig dus. Dit is ongewenst en legt een onevenredig groot tijdsbeslag op de capaciteit bij de Belastingdienst.

Het huidige sanctiepalet bestaat uit de strafrechtelijke route geregeld in hoofdstuk IX van de AWR. Als alternatief voor de strafrechtelijke route zou het opleggen van een (lichte) verzuimboete mogelijk moeten zijn. Het fiche stelt invoering van dit alternatief voor. Het fiche laat de civiele route van een dwangsom overigens onverlet.

### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	De verbetering van de VIA raakt in beginsel alle belastingplichtigen voor de inkomensheffingen. Voor de burger brengt de maatregel een vereenvoudiging met zich.
Fraude/handhaving	De maatregel verbetert de fraudebestendigheid omdat de VIA completer ingevuld is.
Implementatie	De maatregel kan naar verwachting worden ingevoerd per 1 januari 2023.  De wijziging is een structuurwijziging. Het gaat om een kleine tot middelgrote wijziging, die kan worden uitgedrukt in 200 tot 300 IV-dagen. Voor de invordering van de nieuw te creëren verzuimboete moet een aantal wijzigingen worden doorgevoerd. Hierbij kan worden gedacht aan de aanpassing van formulieren en aanslagnummers. Verder moet een geldige titel tot invordering van de opgelegde aanslag worden gecreëerd.

### *Effecten*

Economie	Niet van toepassing
----------	---------------------

Budgettaire aspecten	Geen budgettaire effecten.
Overige effecten	Niet van toepassing

## 162. Vereenvoudigen of afschaffen aftrek uitgaven voor specifieke zorgkosten

Onderwerp: Vereenvoudigen of afschaffen aftrek uitgaven voor specifieke zorgkosten.

Thema: Verbetering informatiepositie Belastingdienst

### *Omschrijving van de maatregel*

- Afschaffen aftrek uitgaven voor specifieke zorgkosten en (bijvoorbeeld) omvormen tot subsidie.
- Of: Vereenvoudigen uitvoering door de Belastingdienst van de aftrek uitgaven voor specifieke zorgkosten door de uitvoering deels over te hevelen naar een andere organisatie dan de Belastingdienst.
- En: Om verschuiving van de problematiek naar een andere uitvoeringsorganisatie te voorkomen de regeling waar mogelijk vereenvoudigen door posten te schrappen, forfaitair te maken of te werken naar een limitatieve lijst.

### *Vereenvoudiging, omdat...*

- Het een arbeidsintensieve regeling betreft die slecht uitvoerbaar en handhaafbaar is. Door het vereenvoudigen of afschaffen van de aftrek is er bij de Belastingdienst weinig tot geen toezichtcapaciteit nodig en kan de aftrek (bij vereenvoudiging) onderdeel worden van de VIA.

### *Achtergrond/Beschouwing*

- Op 20 september 2016 heeft de staatssecretaris een onderzoeksrapport over het gebruik van de aftrek uitgaven voor specifieke zorgkosten naar de Tweede Kamer gestuurd. In de begeleidende brief heeft hij aangegeven dat de uitkomsten van het onderzoek het beeld bevestigen dat de regeling ongericht is. Het onderzoek laat zien dat de regeling ondanks de complexe vormgeving – met drempels, vermenigvuldigingsfactoren en een niet-fiscale verzilveringsregeling (Tegemoetkoming specifieke zorgkosten (TSZ)) – geen doelmatig instrument is om de doelgroep van chronisch zieken en gehandicapten te compenseren voor hun meerkosten aan zorg.
- De uitvoerbaarheid van de regeling baart zorgen. De Belastingdienst beschikt niet over contra-informatie en voorinvullen van de aangifte voor deze aftrekpost is niet mogelijk. De regeling is arbeidsintensief en de opgevraagde stukken moeten handmatig gecontroleerd worden, hetgeen in schril contrast staat met de massaliteit van het gebruik van deze regeling (circa 910.000 huishoudens).
- Belastingplichtigen hebben veel vragen over de regeling en ervaren de regeling als complex. Er is zowel sprake van onbedoeld verkeerd gebruik van de regeling door onwetendheid of ervaren complexiteit, als bewust verkeerd gebruik (fraude). Uit de steekproeven die de Belastingdienst jaarlijks uitvoert op particuliere aangiften, blijkt dat de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten een correctiepotentieel heeft van 30%. Dat is ongebruikelijk hoog. Uit de toepassing van nieuwe opsporingsmethoden en slimmere data-analyse blijkt ook dat bepaalde belastingplichtigen met hulp van adviseurs bewust over de grenzen van de regeling gaan.
- De uitkomsten van dit onderzoek maken duidelijk dat de regeling als zodanig niet houdbaar is. Dit is reden om te kijken naar mogelijkheden die gericht, eenvoudiger, minder fraudegevoelig en handhaafbaar zijn.
- Er lijken echter geen pasklare alternatieven te zijn. Dit komt mede door de omvang en reikwijdte van de huidige regeling en het hoge 'controleren van bonnetjes'-gehalte hetgeen voor elke uitvoeringsorganisatie lastig is. Daarbij geldt voor de Belastingdienst dat de belastinginspecteur geen specifieke kennis heeft met betrekking tot het zorgdomein waardoor een (marginale) toets op het vaststellen of kosten voortvloeien uit ziekte of invaliditeit en of hiervoor een andere voorliggende voorziening voorhanden is, lastig is.
- De meest kansrijke optie lijkt vooralsnog het inrichten van een 'bonnetjes'-fabriek. Dit zou een uitvoeringsorganisatie moeten zijn waarnaar de bonnetjes van de gemaakte zorgkosten kunnen worden opgestuurd. Deze organisatie zou dan moeten vaststellen welke bedrag aan zorgkosten voor tegemoetkoming in aanmerking komt. Vanwege de grote aantallen zal ook hier slechts steekproefsgewijs kunnen worden gecontroleerd. Het moeten opsturen van de feitelijke bonnetjes zal mogelijk wel een rem zetten op het ongeremd claimen van tegemoetkoming. Bij de Belastingdienst mogen geen bonnetjes worden meegestuurd; er kan bij controle (en dat is beperkt) wel naar betaalbewijzen worden gevraagd.
- Deze uitvoeringsorganisatie zou de vastgestelde tegemoetkoming dan zelf kunnen uitkeren (subsidieregeling) dan wel aan de Belastingdienst kunnen renseigneren welk bedrag voor aftrek in aanmerking komt (behoud fiscale aftrek in vereenvoudigde vorm). De Belastingdienst kan dit vastgestelde bedrag dan gebruiken voor de VIA en verwerken in de aangifte. De discussie over de hoogte van het aftrekbare bedrag ligt dan niet bij de Belastingdienst, maar vindt plaats tussen de



uitvoeringsorganisatie en belanghebbende. Een soortgelijke werkwijze is van toepassing bij de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk.

- Dit zou tot een voor de Belastingdienst zeer gewenste en benodigde vereenvoudiging leiden.
- Voor de nieuwe uitvoeringsorganisatie zal het echter gewenst zijn – om verschuiving van de problematiek te voorkomen – de regeling waar mogelijk te vereenvoudigen door posten te schrappen, forfaitair te maken of te werken naar een limitatieve lijst.
- Een andere mogelijkheid zou kunnen zijn om het budget van de regeling over te hevelen aan gemeenten zodat zij individueel maatwerk kunnen leveren. Hoe dit feitelijk in te passen zou zijn in de gemeentelijke organisatie zou nader moeten worden onderzocht. Het huidige beleid is veelal gebaseerd op compensatie aan de onderkant terwijl een alternatief voor de fiscale regeling meer op compensatie van middeninkomens gericht zou moeten zijn.

#### *Effecten*

Economie	Afschaffen van de fiscale regeling en omzetten in een subsidie of regeling bij gemeenten heeft grote inkomenseffecten o.a. vanwege de doorwerking naar toeslagen. Het vereenvoudigen van de fiscale aftrek door de uitvoering over te hevelen naar een andere organisatie heeft beperkte effecten.
Budgettaire aspecten	De kosten van de fiscale regeling in 2020 worden geraamd op € 256 miljoen (MN2020). De kosten van de niet-fiscale TSZ-regeling – die is bedoeld om belastingplichtigen die de aftrek vanwege heffingskortingen niet of niet geheel kunnen verzilveren te compenseren – bedragen circa € 44 miljoen en komen ten laste van VWS.
Overige effecten	De fiscale regeling heeft een aanzienlijke doorwerking naar toeslagen. Afschaffing leidt tot een lager bedrag aan toeslagen van enkele tientallen miljoenen euro's.
Uitvoeringsaspecten	<p>De maatregel afschaffen maakt het fiscale stelsel eenvoudiger voor de burger. De eventuele eenvoud van het onderbrengen van de aftrek bij een andere uitvoeringsorganisatie is afhankelijk van de vormgeving.</p> <p>De optie om de controle op de 'bonnetjes' te beleggen bij een andere organisatie dan de Belastingdienst maakt de fiscale aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten voor de Belastingdienst fraudebestendiger en eenvoudiger te handhaven dan de huidige fiscale regeling. De mogelijkheden van handhaving en risico's op fraude bij de nieuwe uitvoeringsorganisatie zijn afhankelijk van de vormgeving: als daaraan niets wordt aangepast is namelijk alleen sprake van verschuiving van de problematiek van de Belastingdienst naar een andere organisatie. De aftrek zelf wordt in beginsel immers niet eenvoudiger. Voor een echte inhoudelijke vereenvoudiging zijn politieke keuzes noodzakelijk.</p> <p>Een fiscale maatregel (afschaffen of vereenvoudigen) is in te passen in de bestaande processen en planning. Standaardimplementatietermijn is 2 jaar na besluitvorming.</p>

### 163. Inwinnen Factor A

Onderwerp: Vereenvoudiging Belastingdienst  
Thema: Verbetering informatiepositie Belastingdienst

#### *Omschrijving van de maatregel*

- Het opnemen van een wettelijke verplichting voor pensioen- en verzekeringsmaatschappijen om factor A verplicht aan te leveren. De factor A is de pensioenaangroei in een kalenderjaar.

#### *Vereenvoudiging, omdat...*

- Wanneer de Belastingdienst over factor A beschikt kan de volledige berekening van de lijfrente aftrek inclusief reserveringsruimte voor belastingplichtigen gemaakt worden en kan dit worden verwerkt in de voorgevulde aangifte (VIA).
- Kwalitatief betere gegevens, verbeteren van de VIA en daarmee een verbetering van de kwaliteit van aangiften.

#### *Achtergrond/Beschouwing*

Momenteel zijn pensioen- en verzekeringsmaatschappijen nog niet verplicht om factor A aan te leveren. Voor de pensioen- en verzekeringsmaatschappijen neemt de complexiteit toe door de nieuwe verplichting.

#### *Uitvoeringsaspecten*

Eenvoud burger	De maatregel vereenvoudigt het stelsel voor de burger maar compliceert de informatiestroom van de pensioen- en verzekeringsmaatschappijen.
Fraude/handhaving	Er komt contra-informatie beschikbaar waardoor toezicht door de Belastingdienst eenvoudiger wordt.
Implementatie	De maatregel betekent een structuurwijziging die relevant is voor de VIA. De wijziging betekent een extra stroom gegevens in het bestaande inwinsysteem. De specificaties moeten 15,5 maand voorafgaand aan het belastingjaar bekend zijn om verwerkt te kunnen worden.

#### *Effecten*

Economie	Niet van toepassing.
Budgettaire aspecten	Geen budgettaire effecten.
Overige effecten	-

164. Afschaffing WOM-vrijstellingen	
Thema	Afschaffing vrijstelling wijkontwikkelingsmaatschappijen (artikel 15, eerste lid, onderdeel o en oa Wet BRV).
Doel	Vereenvoudiging
Omschrijving van de maatregel	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Afschaffing vrijstelling wijkontwikkelingsmaatschappijen (artikel 15, eerste lid, onderdeel o en oa Wet BRV), o.a. stedelijke herontwikkeling.</li> <li>Maatregel staat op de checklist voorraadlijst om zo snel mogelijk te worden doorgevoerd.</li> </ul>	
Achtergrond/rationale	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Uit evaluatie uit 2017 is geconstateerd dat het belang van de vrijstellingen voor wijkontwikkelingsmaatschappijen (WOM), zoals de vrijstelling voor stedelijke herverkaveling, in de loop der jaren is afgenomen. Na het intreden van de economische crisis in 2008 is er jaarlijks hooguit één nieuwe WOM opgericht. De crisis, de verlaging van de overdrachtsbelasting en de afname van het belang van een grootschalige wijkaanpak zijn hiervoor belangrijke oorzaken.</li> <li>Deze ontwikkelingen hebben ertoe bijgedragen dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting voor een WOM fiscaal gezien op dit moment nauwelijks doelmatig en doeltreffend is. Met het beperkte budgettaire belang en gebruik van deze regeling ligt het, volgens de staatssecretaris van Financiën, dan ook voor de hand om deze vrijstelling in haar huidige vorm af te schaffen. Zie zijn brief van 30 maart 2017 (nr. 2017-0000061387, Kamerstukken II, 2016/17, 34552, nr. 79).</li> </ul>	
Effecten	
Economie	Klein. Er wordt weinig tot geen gebruik meer gemaakt van de vrijstellingen.
Begroting	Geen. Er wordt weinig tot geen gebruik meer gemaakt van de vrijstellingen.
Overig	
Uitvoeringsaspecten	Beperkte impact. Er wordt weinig tot geen gebruik meer gemaakt van de vrijstellingen.

165. Afschaffen verlaagd accijnstarief kleine brouwerijen	
Thema	Vereenvoudiging
Doel	Vereenvoudiging
Omschrijving van de maatregel	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• In de Wet op de accijns bestaat de mogelijkheid voor kleine bierbrouwerijen (productie tot 200.000 hl bier per kalenderjaar) om een verlaagd accijnstarief toe te passen op dit bier. Het verlaagde tarief bedraagt 92,5/100 deel van het reguliere tarief voor bieren vanaf 7 graden Plato (stamwortgehalte van het bier).</li> <li>• Met deze maatregel wordt de mogelijkheid om het verlaagde tarief toe te passen afgeschaft.</li> </ul>	
Achtergrond/rationale	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De regeling is in 1992 bij de invoering van de Wet op de accijns ingevoerd om kleine brouwerijen te ontzien in de overgang van de oude naar de nieuwe tariefstructuur. Er was daarvoor al een tegemoetkoming voor kleine brouwerijen. Ondanks dat de toenmalige staatssecretaris in 1991 concludeerde dat er geen reden was om het verlaagde tarief voor kleine brouwerijen in stand te houden, heeft hij destijds besloten dit verlaagde tarief te handhaven. In overleg met de branche is een vermindering van 7,5% bepaald op het normaal geldende accijnstarief voor de onderscheiden klassen.</li> <li>• In 2008 is deze regeling geëvalueerd. Uit de evaluatie bleek dat de verschillen in verkoopprijs bij bier nauwelijks afhankelijk zijn van het wel of niet toepassen van de korting kleine brouwerijen. Naast de productiekosten zijn de prijsverschillen van bier vooral afhankelijk van de soort afzetkanalen. De prijzen in de supermarkt liggen bijvoorbeeld veel lager dan de prijzen in de horeca.</li> <li>• In een brief aan de Tweede Kamer behorende bij de evaluatie heeft de staatssecretaris aangegeven de regeling af te zullen schaffen<sup>83</sup>.</li> <li>• Tot op heden is hiertoe nog geen voorstel voor ingediend.</li> </ul>	
Effecten	
Economie	Nvt.
Begroting	De budgettaire derving van de regeling bedraagt ongeveer € 1 miljoen.
Overig	Nvt
Uitvoeringsaspecten	<p>De vormgeving van de tegemoetkoming past in het fiscale systeem omdat gekozen is voor een verlaagd tarief waarbij gekeken wordt naar de hoeveelheid die is vervaardigd in het kalenderjaar ervoor.</p> <p>Deze wijziging is een vereenvoudiging voor de Belastingdienst en de eerste inschatting is dat deze relatief eenvoudig is om door te voeren. Doorlooptijd: waarschijnlijk één jaar. De systemen moeten worden aangepast.</p>

<sup>83</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31200-IXB nr. 18

166. Afschaffen van de middelingsregeling	
Thema	Vereenvoudiging
Doel	Doelmatiger en eenvoudiger belastingstelsel
Omschrijving van de maatregel	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Afschaffen van de middelingsregeling</li> </ul>	
Achtergrond/rationale	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Deze regeling maakt het mogelijk de over drie jaren geheven inkomstenbelasting te herberekenen op basis van het gemiddelde inkomen.</li> <li>De benutting van de middelingsregeling is laag: 85% van de 350.000 rechthebbenden maakt geen gebruik van de regeling en het budgettaire belang zou vier keer zo groot zijn bij volledige benutting.</li> <li>In de evaluatie van de middelingsregeling (november 2018) wordt geconcludeerd dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van de middelingsregeling beperkt zijn, met name door de lage benutting en het niet meenemen van de inkomensafhankelijkheid van heffingskortingen.</li> <li>Circa 60% van de gebruikers van de regeling is starter of stopper (of gaat structureel meer of minder werken). Het is de vraag of dit de beoogde doelgroep van de regeling is.</li> <li>Daarnaast zal door de invoering van het tweeschijvenstelsel in 2020 de groep gebruikers van de regeling in de praktijk versmald worden tot vrijwel uitsluitend inkomens boven € 70.000.</li> </ul>	
Effecten	
Economie	Aangezien middeling leidt tot een voordeel achteraf, zullen de economische effecten beperkt zijn. Wel geldt dat ook ondernemers (ruim 40% van de gebruikers van de regeling is ondernemer) bij jaarlijks (sterk) wisselende winsten geen gebruik meer kunnen maken van de regeling.
Begroting	Een structurele opbrengst van € 90 miljoen per jaar.
Overig	-
Uitvoeringsaspecten	
<p>Door recente invoering van een nieuw systeem, zijn de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst beperkter en is het (iets) eenvoudiger voor burgers om een middelingsverzoek te doen. Het afschaffen van de regeling blijft echter een vereenvoudiging.</p> <p>Het afschaffen van de regeling is (qua rechtszekerheid) bij voorkeur alleen van toepassing op toekomstige tijdvakken. Bijvoorbeeld: indien in 2020 wordt besloten tot afschaffing, is het laatste tijdvak waarover middeling plaats kan vinden 2020, 2021 en 2022. Als gevolg hiervan zal de kasopbrengst van deze maatregel langzaam ingroeien.</p>	

167. Aanpassing giftenaftrek door afschaffing multiplier	
Thema	Vereenvoudiging
Doel	Vereenvoudiging inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting
Omschrijving van de maatregel	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Afschaffing van de multiplier giftenaftrek voor giften aan culturele instellingen in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.</li> </ul>	
Achtergrond/rationale	
<ul style="list-style-type: none"> <li>De giftenaftrek in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting kent een multiplier voor giften aan culturele algemeen nut beogende instellingen (ANBI's). De multiplier bedraagt: <ul style="list-style-type: none"> <li>in de inkomstenbelasting 1.25 met een maximum van € 1250 en</li> <li>in de vennootschapsbelasting 1.5 met een maximum van € 2500.</li> </ul> </li> <li>Bij invoering van de multiplier werden twee doelen gesteld, namelijk het bevorderen van giften aan culturele instellingen en het stimuleren van ondernemerschap bij culturele instellingen.</li> <li>Door de multiplier is de giftenaftrek nog complexer geworden voor burgers en Belastingdienst.</li> <li>Uit de evaluatie van Dialogic<sup>84</sup> uit 2016 kwam naar voren dat de multiplier fiscaal niet doelmatig is. De multiplier leidt slechts in beperkte mate tot meer of hogere giften, ten opzichte van het budgettaire beslag van destijds circa € 10 miljoen. Uit andere evaluaties rijst een iets positiever beeld.</li> <li>In 2017 is de multiplier - die in 2012 als tijdelijk tot 2018 is ingevoerd - door een amendement van Nijboer structureel geworden.<sup>85</sup></li> <li>In de aangifte dient de belastingplichtige zelf de multiplier toe te passen.</li> </ul>	
Effecten	
Economie	
Begroting	De multiplier heeft op dit moment (voor IB en Vpb tezamen) een budgettair beslag van € 6 miljoen per jaar. Met afschaffing van de multiplier wordt naar verwachting een budgettaire opbrengst gegenereerd van € 6 miljoen.
Overig	
Uitvoeringsaspecten	<p>Door afschaffing van de multiplier wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen giften aan 'gewone' ANBI's en giften aan culturele ANBI's. Dit leidt tot een vereenvoudiging voor het toezicht door de Belastingdienst en een vereenvoudiging voor de burger in de aangifte.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Door afschaffing van de multiplier wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen giften aan 'gewone' ANBI's en giften aan culturele ANBI's. Hierdoor stijgt de kwaliteit van de aangifte. Voor de burger is het vaak onduidelijk welke giften kwalificeren als giften aan culturele ANBI's en wat het gevolg is voor de aangifte. Met afschaffing van de multiplier is er geen onderscheid meer tussen deze giften waardoor fouten minder voorkomen en fraudemogelijkheid (25% (IB) of 50% (Vpb) verhoging van de aftrek terwijl daar geen recht op is) afneemt.</li> <li>De maatregel is voor de Belastingdienst een structuuraanpassing en leidt tot een afname van complexiteit</li> <li>Wijziging kan met ingang van het jaar t+2.</li> </ul>

<sup>84</sup> Rapport Dialogic Evaluatie giftenaftrek, 2016

<sup>85</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 9

## 168. Afschaffing giftenaftrek

Thema Vereenvoudiging

Doel Vereenvoudiging inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting

Omschrijving van de maatregel

- Afschaffing van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting en in de vennootschapsbelasting.

Achtergrond/rationale

- Het doel van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting (IB) en in de vennootschapsbelasting (Vpb) is bevordering van schenkingen aan, kortgezegd, algemeen nut beogende instellingen (ANBI), steunstichtingen SBBI en verenigingen.
- Voor de aftrekbaarheid van giften in de IB gelden de volgende criteria:
  - gewone giften: uitsluitend aan ANBI's (waaronder aftrekbaarheid van afgestane vrijwilligersvergoedingen) en steunstichtingen sociaal belang behartigende instelling (SBBI)<sup>86</sup> voor zover het totaal van deze giften uitkomt boven een drempel van 1% van het verzamelinkomen (vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek), met een minimum van € 60, en tot een plafond van 10% van het verzamelinkomen (vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek).
  - periodieke giften: uitsluitend giften aan ANBI's of verenigingen<sup>87</sup> mits het een gift voor ten minste vijf jaar met onzekerheidsvereiste betreft en deze is vastgelegd in een notariële of onderhandse akte van schenking.
  - giften aan culturele ANBI's: particulieren mogen hun gift met 1.25 vermenigvuldigen voor het bepalen van de hoogte van de giftenaftrek (multiplier). De maximale verhoging is € 1250.
  - De tabel hieronder geeft dit kort weer:

	Periodieke giften (geen drempel en plafond)	Gewone giften (wel drempel en plafond)
<b>ANBI</b>	Aftrekbaar	Aftrekbaar
<b>Culturele instelling ANBI</b>	Aftrekbaar (multiplier)	Aftrekbaar (multiplier)
<b>Vereniging</b>	Aftrekbaar	Niet aftrekbaar
<b>Steunstichting SBBI</b>	Niet aftrekbaar	Aftrekbaar

- Voor de aftrekbaarheid van giften in de Vpb gelden de volgende criteria:
  - Giften aan ANBI's of steunstichtingen SBBI's zijn aftrekbaar voor zover het totaal van deze giften niet hoger is dan 50% van de winst met een maximum van € 100.000.
  - Giften aan culturele instellingen mogen worden vermenigvuldigd met 1.5 voor het bepalen van de hoogte van de giftenaftrek (multiplier). De maximale verhoging is € 2500.
- De giftenaftrek was aanvankelijk een relatief eenvoudige post in de aangifte IB. Als gevolg van wetgeving betreffende het onderscheid tussen periodieke giften en andere giften, het onderscheid tussen ANBI's, verenigingen en steunstichtingen SBBI's en de invoering van de multiplier voor culturele giften, maar ook door de doorontwikkeling van de uitvraag in de aangifte is dit niet meer zo.
- De giftenaftrek wordt in de aangifte IB vaak foutief ingevuld en is fraudegevoelig, zo blijkt uit de evaluaties.<sup>88</sup> Een voorbeeld zijn de steunstichtingen SBBI. In de periode 2012-2016 is 115.000 maal giftenaftrek in de IB voor giften aan 8 steunstichtingen SBBI opgevoerd. Het daarbij behorende budgettaire beslag kwam voor de jaren 2012, 2013 en 2014 neer op circa

<sup>86</sup> De steunstichting SBBI moet zijn opgericht met als doel geld in te zamelen voor een bijzondere investering door de ondersteunde SBBI op het gebied van sport of muziek of uitgave ter gelegenheid van de viering van een lustrum. De ondersteunde stichting moet lid zijn van een landelijke, representatieve koepel op het gebied van sport of muziek.

<sup>87</sup> Uitsluitend verenigingen met tenminste 25 leden, volledige rechtsbevoegdheid, niet vennootschapsbelastingplichtig, in de EU of Koninkrijk der Nederlanden of ander aangewezen land gevestigd.

<sup>88</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34552. Evaluatie over de uitvoeringsaspecten van de giftenaftrek.

€ 16 miljoen per jaar. De Belastingdienst beschikt niet over contra-informatie van de instellingen die giften ontvangen, waardoor toezicht en handhaving arbeidsintensief zijn terwijl het (op individueel niveau) een beperkt fiscaal belang betreft. Het foutief invullen zal minder worden met het zogenoemde slimme invulscherp.

- Als gevolg van de invoering van een tweeschijvenstelsel met een basistarief van 37,05% en een toptarief van 49,5% in de inkomstenbelasting en de tariefmaatregel grondslag verminderende posten wordt de giftenaftrek in de IB vanaf 2023 vergolden tegen het basistarief van 37,05%.
- Het voordeel van de giftenaftrek slaat primair neer bij de gever. De ontvangende instelling heeft pas profijt als de gever het voordeel doorsluisst door een grotere gift te geven. Uit de evaluatie van de giftenaftrek blijkt dat de giftenaftrek voor circa 50% van de gevers (burgers) er niet toe leidt dat zij meer gaan schenken (evaluatie Dialogic). In het evaluatierapport van Dialogic is daarnaast opgenomen dat de giftenaftrek voor bedrijven waarschijnlijk niet doeltreffend werkt.

#### Effecten

##### Economie

##### Begroting

Het budgettaire belang van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting bedraagt in 2020 € 377 miljoen (MN2020). In de jaren daarna zal het budgettaire belang naar verwachting iets afnemen als gevolg van een verdere beperking van het aftrektarief. Het budgettaire belang van de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting bedraagt in 2020 € 9 miljoen (MN2020).

##### Overig

##### Uitvoeringsaspecten

- Afschaffing van de giftenaftrek leidt tot een vereenvoudiging van de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, doordat een ingewikkeld toe te passen en te controleren aftrekpost verdwijnt.
- Belastingplichtigen hoeven giften niet meer bij te houden wat betekent dat een administratieve lastenverlichting wordt gerealiseerd.
- De Belastingdienst hoeft de giftenaftrek niet meer te controleren wat leidt tot een daling in de uitvoeringskosten en vereenvoudiging in het toezicht.
- Door afschaffing van de giftenaftrek verdwijnt een fraudemogelijkheid (opvoeren van giften die niet aftrekbaar zijn) voor belastingplichtigen die inkomstenbelasting betalen, wat leidt tot een complexiteitsreductie in de aangifte.
- Wijziging kan met ingang van het jaar t+1.



## 169. Aanpassing giftenaftrek

Thema	Vereenvoudiging
Doel	Vereenvoudiging inkomstenbelasting

### Omschrijving van de maatregel

- Het onderscheid tussen periodieke en gewone giften aan ANBI's wegnemen door invoering van dezelfde drempel en hetzelfde plafond voor periodieke giften als bij gewone giften in de inkomstenbelasting.

### Achtergrond/rationale

- De giftenaftrek kent een tweetal verschillende categorieën giften aan een viertal verschillende typen instellingen die tot verschillende uitkomsten kunnen leiden. De tabel hieronder geeft dit kort weer:

	Periodieke giften (geen drempel en plafond)	Gewone Giften (wel drempel en plafond)
ANBI <sup>89</sup>	Aftrekbaar	Aftrekbaar
Culturele instelling ANBI	Aftrekbaar (multiplier)	Aftrekbaar (multiplier)
Vereniging <sup>90</sup>	Aftrekbaar	Niet aftrekbaar
Steenstichting SBBI <sup>91</sup>	Niet aftrekbaar	Aftrekbaar

- Gewone giften aan ANBI's en steunstichtingen SBBI's zijn aftrekbaar boven een drempel van 1% van het inkomen, met een minimum van € 60, en tot een plafond van 10% van het inkomen.
- Periodieke giften zijn giften aan ANBI's en verenigingen<sup>92</sup> in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die uiterlijk eindigen bij overlijden. Aanvullende voorwaarden zijn dat deze giften worden vastgelegd voor minstens vijf jaar en dat deze zijn vastgelegd in een notariële of onderhandse akte van schenking. Deze giften zijn ten alle tijden aftrekbaar, dus zonder drempel en plafond.
- Giften aan culturele ANBI's kennen een multiplier van 1.25 in de inkomstenbelasting met een maximum van € 1250.
- Uit de evaluaties<sup>93</sup> blijkt dat belastingplichtigen niet goed op de hoogte zijn van het onderscheid tussen periodieke giften en gewone giften waardoor giften in het verkeerde vakje in de aangifte worden ingevuld, hetgeen leidt tot een onjuiste aangifte. Met invoering van dezelfde drempel en hetzelfde plafond voor de periodieke giften en voor de gewone giften maakt het ten onrechte invullen van eenmalige giften aan ANBI's bij periodieke giften voor toepassing van de drempel en het plafond niet meer uit.
- Met de invoering van dezelfde drempel en hetzelfde plafond voor de periodieke giften en voor de gewone giften wordt een complexiteitsreductie in de giftenaftrek gerealiseerd, hetgeen leidt tot beter uitlegbare en naleefbare wetgeving.
- Het onderscheid tussen eenmalige giften aan verenigingen – niet aftrekbaar – en periodieke giften – wel aftrekbaar – blijft wel bestaan.

### Effecten

Economie	
Begroting	Op basis van aangiftegegevens 2017 zou de opbrengst € 55 miljoen bedragen, ervan uitgaande dat belastingplichtigen hetzelfde blijven geven als thans geschiedt aan periodieke giften. Het is echter te verwachten dat belastingplichtigen minder periodieke giften zullen doen, waardoor de opbrengst hoger kan uitvallen.
Overig	

<sup>89</sup> Algemeen nut beogende instelling.

<sup>90</sup> Uitsluitend verenigingen met tenminste 25 leden, volledige rechtsbevoegdheid, niet vennootschapsbelastingplichtig, in de EU of Koninkrijk der Nederlanden of ander aangewezen land gevestigd.

<sup>91</sup> Steunstichting SBBI is een steunstichting voor een sociaal belang behartigende instelling voor een kalenderjaar opgericht voor een bijzondere investering of uitgave ter gelegenheid van haar 5-jarig bestaan of een veelvoud daarvan.

<sup>92</sup> Het kan gaan om verenigingen die als SBBI worden aangemerkt waardoor ze zijn vrijgesteld van schenk- en erfbelasting.

<sup>93</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 77.

Uitvoeringsaspecten	<p>Deze maatregel leidt tot een vereenvoudiging voor de uitvoering van deze regeling door de Belastingdienst, en tot een vereenvoudiging van de aangifte voor belastingplichtigen.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Door het toepassen van de drempels op alle giften, komen er minder giften in aanmerking voor de giftenaftrek, waardoor er minder toezicht hoeft plaats te vinden.</li><li>• Door het invoeren van dezelfde drempel en hetzelfde plafond voor periodieke en gewone giften neemt het aantal categorieën in de giftenaftrek af. Hierdoor stijgt de kwaliteit van de aangifte. Voor de burger is het vaak onduidelijk welke giften onder welke categorie vallen en wat het gevolg is voor de aangifte. Met deze vereenvoudiging zijn er minder categorieën waardoor fouten minder voorkomen en fraudemogelijkheid (niet toepassen van drempel en plafond terwijl dat wel moet) afneemt. Dit alles leidt tot een betere naleving van de wet.</li><li>• De maatregel is voor de Belastingdienst een structuuraanpassing voor de inkomstenbelasting en leidt tot een afname van complexiteit</li><li>• Wijziging kan met ingang van het jaar t+2. Overgangsrecht voor bestaande periodieke giften kan worden overwogen.</li></ul>
---------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------