
Vergaderjaar 2023-2024

36 418

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

AM

**BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN - FISCALITEIT
EN BELASTINGDIENST EN DE MINISTER VAN ECONOMISCHE ZAKEN
EN KLIMAAT**

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 5 april 2024

Het kabinet begrijpt goed de zorgen en de inhoudelijke bezwaren op vijf punten die tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 in uw Kamer aan de orde zijn gesteld. Het gaat om zorgen op het punt van de 30%-regeling, op het punt van de afschaffing van de vrijstelling van dividendbelasting bij inkoop van ter beurze genoteerde aandelen, de verhoging van het tarief in box 2 van 31% naar 33%, de verhoging van het tarief in box 3 van 34% naar 36% en de verhoging van de bankenbelasting. Ik heb daarom tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 aan uw Kamer toegezegd dat het demissionaire kabinet zich maximaal zal inspannen om uw Kamer bij de voorjaarsbesluitvorming alternatieve maatregelen te presenteren.¹

Het bedrijfsleven laat daarnaast in toenemende mate zorgwekkende signalen horen over het ondernemings- en vestigingsklimaat in Nederland. Uit een recente peiling van VNO-NCW en MKB-Nederland blijkt dat bijna 20% van de ondernemers een vertrek uit Nederland overweegt, ten opzichte van 13% vorig jaar.² Bedrijven hebben hun zorgen de afgelopen maanden ook geuit in gesprekken met het kabinet. Voor het verdienvermogen van Nederland hebben we grote en kleine ondernemingen nodig voor het betalen van de verzorgingsstaat, het creëren van banen en de transitie waar we als maatschappij voor staan. Ik neem deze zorgen dan ook zeer serieus. Het is van belang deze zorgen wel in een breder licht te plaatsen. Onderaan de streep is Nederland een goed land om in te ondernemen. Op de verschillende internationale ranglijsten draait Nederland al jaren mee in de top: Nederland bekleedt in 2023 bijvoorbeeld een 5^e positie in de IMD World Competitiveness Index. Het ondernemingsklimaat wordt dan ook door een veelvoud aan factoren bepaald: Nederland scoort op bijna alle factoren op zijn minst gemiddeld en daarnaast op sommige factoren, zoals infrastructuur, uitstekend.

Met deze brief voldoe ik aan bovenvermelde toezegging. Hierbij houdt het kabinet rekening met de begrotingsregels en de impact op het ondernemingsklimaat. Bij de uitwerking van deze alternatieven moet natuurlijk ook de impact op de uitvoering worden meegewogen. Deze brief verschijnt nu voor het afronden van de voorjaarsbesluitvorming, en is daarom onder voorbehoud daarvan. Ik ga graag met uw Kamer en de Tweede Kamer in gesprek over de alternatieven. Gegeven de demissionaire status van het kabinet laat het de uiteindelijke keuze aan het parlement. De fiscale maatregelen zoals hierboven beschreven zijn immers op initiatief van de Tweede Kamer genomen. En zowel de Tweede Kamer als uw Kamer hebben in meerderheid voor de geamendeerde wetsvoorstellen gestemd. Met de alternatieven die in deze brief worden gepresenteerd zal indien

¹ Handelingen I 2023/24, nr. 14, item 6, p. 4.

² [Nationale Peiling Ondernemingsklimaat 2024 \(vno-ncw.nl\)](https://www.vno-ncw.nl)

gewenst het democratische proces doorlopen moeten worden. Daarna, als er een keuze gemaakt is, zal een en ander zijn beslag kunnen krijgen in het Belastingplan 2025.

In paragraaf 1 beschrijf ik de maatregelen waar het om gaat, de effecten ervan op het ondernemingsklimaat, en daarmee de argumenten om te zoeken naar alternatieven. In paragraaf 2 beschrijf ik de budgettaire en uitvoeringsaspecten van het terugdraaien van de genomen maatregelen. In paragraaf 3 geef ik uw Kamer mogelijke alternatieve pakketjes aan maatregelen waarmee de dekkingsopgave die ontstaat als van deze maatregelen wordt afgezien kan worden gevuld. Tot slot sta ik nog stil bij de lopende evaluatie van de 30%-regeling en de mogelijkheid dekking te zoeken binnen diezelfde regeling voor het terugdraaien van het amendement Omtzigt c.s. Het kabinet is van mening dat er alternatieve maatregelen mogelijk zijn.

1. Effect op het ondernemingsklimaat

Algemeen

Een sterk ondernemings- en vestigingsklimaat is van groot belang voor het verdienvermogen van Nederland. Een sterk ondernemingsklimaat is essentieel om de ambities van het kabinet om een toekomstbestendige economie met maximale brede welvaart te realiseren. Een gunstig ondernemingsklimaat is ook van groot belang gezien de rol van het bedrijfsleven in het oplossen van maatschappelijke uitdagingen. Het draagt bij aan innovaties en verduurzaming, stimuleert ondernemerschap en investeringen in nieuwe technologieën en duurzame toekomstbestendige praktijken. Er zijn steeds meer signalen dat onze goede positie in het vestigingsklimaat niet een vanzelfsprekendheid is voor de toekomst. Er zijn zorgen bij bedrijven over schaarste in (gekwalficeerd) personeel, ruimte, en de ontwikkeling van het fiscale stelsel.

Om de impact van de genomen maatregelen op het ondernemingsklimaat goed te kunnen wegen bij het uitwerken van alternatieven is het kabinet ook met het bedrijfsleven in gesprek geweest over de fiscale kant van het ondernemings- en vestigingsklimaat. Het kabinet heeft met werkgeversorganisaties en individuele bedrijven gesproken. Het verslag van deze gesprekken stuur ik als bijlage mee met deze brief.

Hoewel de nadruk in de gesprekken lag op de aangenomen amendementen, betroffen de zorgen over het fiscale ondernemingsklimaat niet uitsluitend die maatregelen. Uit de gesprekken bleek eens te meer dat voor bedrijven de langjarige voorspelbaarheid en consistentie van fiscaal beleid essentieel is. Ook maken zij zich zorgen over een ongelijk speelveld. Daarbij noemen zij – naast de aangenomen amendementen – de nadelige impact van fiscale regels waarin Nederland strenger is dan andere Europese landen. Verder roepen meerdere bedrijven ertoe op de innovatiebox niet aan te passen, omdat deze regeling in belangrijke mate ertoe bijdraagt dat Nederland wereldwijd kan concurreren voor het aantrekken en behouden van innovatieve activiteiten. Het kabinet heeft op 18 december jl. het evaluatierapport over de innovatiebox naar uw Kamer gestuurd.³

Voor het kabinet bevestigen de evaluatie en de gesprekken met bedrijven het belang van de innovatiebox voor een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven. De gesprekken benadrukken ook het belang van stabiliteit in regelingen zoals de innovatiebox, omdat de regeling belangrijk is in de afweging die bedrijven maken als zij nieuwe investeringen in Nederland willen doen. Het kabinet heeft tot nu toe geen voorstellen gedaan om de innovatiebox te beperken, past de innovatiebox ook nu niet aan en wil richting Kamer en volgend kabinet het belang van stabiliteit van dit instrument benadrukken. Het is aan een volgend kabinet om de uitkomsten van de evaluatie te wegen en te beoordelen of en, zo ja, welke vervolgstappen geboden zijn naar aanleiding van deze evaluatie, en uw Kamer daarover te informeren.

Opbrengsten van de vennootschapsbelasting

Het belang voor de staatskas van de opbrengsten uit de winstbelasting van bedrijven is groot. Hoewel de opbrengsten uit de loonbelasting groter zijn, valt op dat de opbrengsten uit de vennootschapsbelasting (vpb) fors zijn gestegen, zoals blijkt uit onderstaande tabel.

³ Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 127.

Vpb-opbrengsten op transactiebasis in miljarden euro's per jaar

Belastingjaar	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022*	2023*
Opbrengsten								
vennootschapsbelasting	19,2	21,7	23,0	24,9	25,6	34,6	43,0	42,5

*Raming ministerie van Financiën op basis van het CEP

Het ministerie van Financiën heeft de stijging van 2021 ten opzichte van het gemiddelde van de pre-coronajaren 2016 t/m 2018 geanalyseerd op basis van gegevens uit de aangiften vennootschapsbelasting. Ongeveer de helft van de opbrengststijging blijkt het gevolg van gestegen operationele winsten (ebitda), met name van het mkb. Het restant van de stijging is het gevolg van (toen nog) dalende rentes op externe schulden van het grootbedrijf, van een hoger rendement op effectenportefeuilles (2021 was een uitzonderlijk goed beursjaar) en van beleidsmaatregelen (met name de generieke renteaftrekbepijking). Verschil in de mate van verrekende verliezen bleek nauwelijks een rol te spelen. De stijging van 2021 op 2022 kan nog niet volledig worden geanalyseerd, omdat de aangiftegegevens van 2022 nog niet compleet zijn. Uit voorlopige cijfers blijkt dat een aanzienlijk deel van de stijging op het conto van bedrijven in de energie- en gassector komt.

Hierna beschrijf ik de bij amendement genomen maatregelen en geef ik per maatregel aan welke zorgen het kabinet hierover heeft.

Afschaffing van de aandeleninkoopfaciliteit in de dividendbelasting

De vrijstelling van dividendbelasting bij de inkoop van eigen aandelen (de aandeleninkoopfaciliteit) is bij amendement met ingang van 1 januari 2025 afgeschaft.⁴ Onder toepassing van de aandeleninkoopfaciliteit konden, onder strenge voorwaarden en binnen beperkingen, beursgenoteerde ondernemingen eigen aandelen inkopen zonder heffing van dividendbelasting. Ik heb de Tweede Kamer uitgebreid geïnformeerd over de aandeleninkoopfaciliteit in de brief van 26 september 2023 en uitgelegd waarom afschaffing van deze faciliteit geen goed idee is.⁵

Door de afschaffing van deze faciliteit moet een beursgenoteerde onderneming vanaf 2025 dividendbelasting inhouden bij een inkoop van eigen aandelen. De dividendbelasting zal in de praktijk niet verrekenbaar zijn, en dus extra directe kosten zijn die de waarde van de beursvennootschap verminderen. De afschaffing van de inkoopfaciliteit heeft daardoor naar verwachting een belemmerende werking op het kapitaalallocatiebeleid van het Nederlandse beursgenoteerde bedrijfsleven. Omringende landen zoals België, Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk heffen bij de inkoop van aandelen geen dividendbelasting, of kennen in het geheel geen dividendbelasting. De afschaffing schaadt daarom de Nederlandse internationale concurrentiepositie voor beursvennootschappen. Het kabinet is dan ook geen voorstander van een eenzijdige afschaffing van de aandeleninkoopfaciliteit in de dividendbelasting.

De bedrijven waarmee ik gesprekken heb gevoerd, bevestigen dit beeld. Als de maatregel in stand blijft, kan dat uiteindelijk een aanleiding zijn om de vestigingslocatie van het hoofdkantoor van de beursgenoteerde vennootschap naar een van de buurlanden te verplaatsen, waardoor de beoogde opbrengst niet gerealiseerd wordt. Bedrijven geven aan dat bij een vertrek uit Nederland er juist belastingopbrengsten verloren gaan. Het CPB heeft aangegeven de ramingsmethodiek van de afschaffing van de aandeleninkoopfaciliteit goed te kunnen volgen. De verwachting is dat een klein deel van de inkoop zal worden voortgezet. Een ander deel zal worden vervangen door reguliere dividenduitkeringen waarvan vervolgens een aanzienlijk deel zal worden verrekend in de inkomstenbelasting en Vpb. De beursgenoteerde ondernemingen waarmee gesproken is, hebben allen aangegeven dat zij vanwege de forse kostenstijging geen aandelen meer zullen inkopen, mocht de afschaffing van de inkoopfaciliteit per 1 januari 2025 doorgang vinden. Twee opties worden steeds genoemd om de maatregel te ontgaan, namelijk 1) fiscaal toegestane structuren; en 2) een vertrek van het hoofdkantoor uit Nederland.

Indien een bedrijf besluit om de fiscale vestigingsplaats van het hoofdkantoor naar een ander land te verplaatsen, dan wordt er in Nederland ook geen dividendbelasting meer afgedragen over de

⁴ Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 11.

⁵ Kamerstukken II 2023/24, 36410, nr. 77.

reguliere dividenduitkeringen aan de aandeelhouders van dat bedrijf. Dergelijke effecten zijn sterk afhankelijk van de gedragsreacties van individuele bedrijven. Dit maakt de raming meer onzeker. De uiteindelijke budgettaire gevolgen kunnen daarom zoals altijd afwijken van wat oorspronkelijk is geraamd en ingeboekt.

Een optie zou zijn om over te gaan op de Europese harmonisatie van de dividendbelasting en (daarbinnen) van inkoopfaciliteiten. Dit komt ten goede van het ondernemingsklimaat omdat dit het gelijke speelveld bevordert, maar dat lijkt op korte termijn geen haalbare kaart.

Verhoging van de tarieven in de bankenbelasting

Met een van de amendementen die in de Tweede Kamer is aangenomen ten aanzien van het Belastingplan 2024 is voorzien in een verhoging van de tarieven van de bankenbelasting per 1 januari 2024.⁶ De minister van Financiën heeft in het debat over de Najaarsnota 2023 toegezegd schriftelijk te zullen terugkomen op de (andere) aspecten die bij de invoering van de bankenbelasting in overweging zijn genomen en op de rationale voor het aanvragen van een ECB opinie met betrekking tot het amendement dat strekte tot verhoging van de bankenbelasting.⁷

Het kabinet heeft eerder aangegeven geen voorstander te zijn van een verhoging van de bankenbelasting.⁸ Een verhoging van de bankenbelasting heeft nadelige gevolgen voor de internationale concurrentiepositie van Nederlandse banken en het vestigingsklimaat. Ook bij invoering van de bankenbelasting zijn de gevolgen voor de kredietverlening en voor het internationaal gelijk speelveld belangrijke randvoorwaarden geweest.⁹ Zo is bij invoering van de bankenbelasting onder meer door DNB een analyse gemaakt van de effecten van de bankenbelasting op de kredietverlening.¹⁰

Bij invoering van de bankenbelasting is geen ECB opinie gevraagd. Ten aanzien van de verhoging van de tarieven in de bankenbelasting per 1 januari 2024 heeft de minister van Financiën de ECB wel om een opinie gevraagd. Lidstaten dienen de ECB onder meer te raadplegen aangaande voorgenomen voorschriften voor financiële instellingen, voor zover die wezenlijk van invloed zijn op de stabiliteit van de financiële instellingen en markten.¹¹ Ten tijde van de voorgestelde verhoging van de bankenbelasting en de voorgestelde afschaffing van de inkoopfaciliteit voor beursfondsen waren de gevolgen voor de stabiliteit van financiële instellingen niet volledig duidelijk. Hoewel de President van De Nederlandsche Bank (DNB) bij de presentatie van het recente Overzicht Financiële Stabiliteit (OFS) aangaf dat de EUR 150 miljoen extra bankenbelasting op zichzelf geen gevaar voor de financiële stabiliteit vormt, werd in datzelfde OFS wel genoemd dat een structurele belastingverhoging effect kan hebben op de toekomstige mogelijkheden van banken om verdere buffers op te bouwen.¹²

De recente discussies in het politieke debat hebben laten zien dat plotselinge verhogingen in de toekomst niet zijn uit te sluiten. Gelet hierop is ten aanzien van het ingediende, en inmiddels aangenomen, amendement de ECB verzocht om een opinie. Dit mede gezien het feit dat er door andere lidstaten ook opinies zijn aangevraagd bij soortgelijke maatregelen.¹³ Hierbij is de ECB verzocht om te reflecteren op het effect van fiscale maatregelen op de financiële stabiliteit en de weerbaarheid van banken in het algemeen. De Europese Centrale Bank heeft in deze opinie haar zorgen geuit over de verhoging van de bankenbelasting en aanbeveling gedaan om een grondige analyse te doen naar gevolgen voor banken.¹⁴

⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 11.

⁷ Kamerstukken I 2023, 2024, nr. 11, item 3.

⁸ Overzicht appreciatie amendementen pakket Belastingplan 2024.

⁹ Kamerstukken II 2011/12, 33121, nr. 3.

¹⁰ Kamerstukken I 2011/12, 33121, B en bijlage DNB brief d.d. 15 mei 2012.

¹¹ Artikelen 127, vierde lid, en 282, vijfde lid van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en Beschikking 98/415/EG.

¹² DNB, Overzicht Financiële Stabiliteit, Najaar 2023

¹³ Recent hebben onder meer Italië, Spanje, Litouwen en Slovenië ook advies gevraagd aan de EC over wetsvoorstellen betreffende belastingheffingen bij kredietinstellingen.

¹⁴ Kamerstukken II 2023/24, 32545, nr. 198.

Uit de evaluatie van de bankenbelasting blijkt verder dat de impliciete overheidsгарantie van de Staat aan de bancaire sector zeer waarschijnlijk is afgenomen sinds de financiële crisis, maar dat er nog steeds sprake is van een impliciete garantie. Met de introductie van de Wet beloningsbeleid financiële ondernemingen (Wbfo) in 2015 zijn er strengere restricties voor beloningsbeleid in de financiële sector van kracht geworden dan gesteld in de Wet bankenbelasting. De koppeling van het tarief van de bankenbelasting aan de hoogte van de variabele beloning van bestuurders lijkt daarmee overbodig geworden. Ten slotte heeft de budgetfunctie van de bankenbelasting aan belang gewonnen.¹⁵

Ten aanzien van de bankenbelasting geldt daarnaast dat in Nederland voor de heffingsgrondslag aangesloten wordt bij de mate van schuldfinanciering volgens het geconsolideerde wereldwijde balanstotaal. Dit kan resulteren in dubbele belasting als buitenlandse dochterondernemingen ook aan een bankenbelasting zijn onderworpen. Dat kan verstrend uitwerken ten aanzien van de vestigingsplaatskeuze van het hoofdkantoor van internationaal opererende banken. Het bouwstenenrapport¹⁶ bevat daarom een aanbeveling om aan te sluiten bij een meer nationaal georiënteerde grondslag, waarmee dubbele belastingheffing wordt voorkomen. Dit leidt echter wel tot een budgettaire derving en ook tot uitvoeringsconsequenties. Een volgend kabinet kan overwegen een meer nationale georiënteerde grondslag te hanteren.

Verhoging van de tarieven in box 2 en 3 in de inkomstenbelasting

Met ingang van 1 januari 2024 is bij amendement het hoge tarief in box 2 verhoogd van 31% naar 33% en het tarief in box 3 van 32% naar 36% (2%-punt bovenop de door het kabinet voorgenen verhoging naar 34%).¹⁷ De motie-Heijnen c.s. verzoekt een nadere analyse te maken van de effecten van deze tariefsverhogingen, en de tarieven in box 2 en box 3 vast te stellen rekening houdend met deze uitkomsten.¹⁸

Hogere tarieven in box 2 en box 3 leiden tot meer belastingopbrengsten en dragen bij aan de gewenste verschuiving van de lasten op arbeid naar kapitaal. Het kabinet heeft het amendement tot verhoging van de tarieven echter ontraden omdat in het Belastingplan 2023 en het Belastingplan 2024 al de nodige maatregelen genomen zijn om vorm te geven aan die verschuiving. Daarbij komt dat belastingplichtigen in box 2 en box 3 sterk blijken te reageren op veranderingen in tarieven, met mogelijk ongewenste effecten. In 2023 is meer dividend uitgekeerd door aanmerkelijkbelanghouders, hetgeen tot een meevaller in de dividendbelasting heeft geleid.¹⁹ In de komende jaren zal dit tot lagere opbrengsten dan geraamd leiden. De verhoging van het box 3-tarief van 32% naar 36% zal vermoedelijk leiden tot een toename van kapitaalstortingen in bv's. Recent is intern onderzoek bij het ministerie van Financiën gedaan naar de gevolgen van de effectieve tariefsverhoging voor box 3-miljonairs in box 3 per 2017. Bij deze box 3-miljonairs bleek het box 3-vermogen bij aanvang van 2017 een opvallende daling te vertonen, terwijl de kapitaalstortingen in bv's in het jaar ervoor fors waren toegenomen.²⁰ Inmiddels is er een ander box 3-stelsel dan in 2017, maar hetzelfde mechanisme is hier nog steeds van belang.

Uit bovenstaande blijkt dat aanmerkelijkbelanghouders in box 2 en vermogenden in box 3 fiscaal zullen reageren als reactie op de tariefstellingen in box 2 en box 3. Door de verhoging van het toptarief in box 2 komt het gecombineerde toptarief vennootschapsbelasting en box 2 uit op 50,29%, wat hoger is dan dat voor de werknemer (49,5%) en de IB-ondernemer (44,8%), afhankelijk van de individuele situatie. Het is van belang om het globale evenwicht in de gaten te houden tussen alle drie de boxen, omdat het ontbreken van een globaal evenwicht kan leiden tot fiscaal gedreven gedrag, waardoor ondernemers een rechtsvorm kiezen die alleen bedoeld is om belasting te besparen en niet die het beste bij de onderneming past. Dat betekent bijvoorbeeld dat, om arbitrage via de bv te beperken, de belastingdruk in box 3 duidelijk onder de gecombineerde

¹⁵ Kamerstukken II 2021/22, 32545, nr. 151.

¹⁶ Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 180.

¹⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 11.

¹⁸ Kamerstukken I 2023/24, 36418, K.

¹⁹ Zie ook CPB (2024), Centraal economisch plan 2024, Centraal Economisch Plan (CEP) 2024, raming februari 2024 | CPB.nl

²⁰ Deze resultaten zijn in lijn met eerder onderzoek (Busschots, T., *Behavioural responses to wealth taxes: Evidence from the Netherlands*, nog te verschijnen).

belastingdruk in box 2 moet blijven (voor inkomens tot € 67.000 is de gecombineerde belastingdruk 38,85%²¹), en dat de belastingdruk voor de ondernemer in box 2 aan de top niet te veel afwijkt van de belastingdruk in box 1.

De beschreven effecten zullen afgewogen moeten worden tegen de budgettaire randvoorwaarden. Zoals hiervoor gesteld, is het initiatief voor aanpassingen in de tarieven aan de Kamer. Ik beschouw de motie-Heijnen c.s. hiermee als afgedaan.

Versobering van de 30%-regeling in de loonheffingen

Onder de zogenoemde 30%-regeling kunnen werkgevers aan vanuit het buitenland komende werknemers gedurende maximaal 5 jaar (60 maanden) maximaal 30% van het loon onbelast vergoeden om tegemoet te komen aan de extra kosten die deze werknemers maken. De regeling is bij amendement als volgt versoberd per 1 januari 2024:²²

- Gedurende ten hoogste de eerste 20 maanden bedraagt de gericht vrijgestelde vergoeding maximaal 30% van – kort gezegd – het belastbare loon;
- Gedurende ten hoogste de daaropvolgende 20 maanden bedraagt de gericht vrijgestelde vergoeding maximaal 20% van het belastbare loon; en
- Gedurende ten hoogste de resterende 20 maanden bedraagt de gericht vrijgestelde vergoeding maximaal 10% van het belastbare loon.

Het kabinet heeft oog voor de politieke en maatschappelijke discussie waarbinnen de kritiek op de 30%-regeling zich voltrekt. Tegelijk is nu sprake van een eenzijdige versobering van deze regeling, en dat heeft een negatieve impact voor werkgevers bij het aantrekken van specifiek deskundig personeel en op het Nederlandse vestigingsklimaat (hetzij doordat bedrijven hogere lonen moeten betalen of doordat werknemers netto minder overhouden). Idealiter zou een dergelijke beweging indien gewenst dan ook internationaal gecoördineerd plaatsvinden. Een groot aantal Europese landen, waaronder België, het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, Denemarken, Oostenrijk en Luxemburg hebben namelijk regelingen met tegemoetkomingen in de inkomstenbelasting voor uit het buitenland afkomstige werknemers. Het EU Tax Observatory (2023) heeft begunstigende fiscale regimes voor inkomende personen in Europa vergeleken. In Nederland is dat de 30%-regeling. Vrijwel alle Europese landen hebben een dergelijke regeling. Nederland is met België en het Verenigd Koninkrijk een van de koplopers is qua hoeveelheid deelnemers en budgettair beslag, wel is het gemiddelde belastingvoordeel per gebruiker in Nederland relatief laag. De looptijd van 5 jaar is relatief kort.

Na het aannemen van het amendement is door diverse werkgevers, ook in recente gesprekken die het kabinet heeft gevoerd, gewezen op de negatieve effecten die dit amendement in hun ogen zal hebben op de slagkracht van Nederlandse organisaties bij het aantrekken van buitenlands talent en het Nederlandse vestigingsklimaat. De regeling wordt gebruikt in veel sectoren, waaronder het onderwijs, de zorg, de topsport, en de tech- en startupsector.

Uit de vorige evaluatie van de 30%-regeling uit 2017 bleek dat de regeling doelmatig en doeltreffend was. De onderzoekers merken in hun rapport ook op dat de 30%-regeling Nederland alles meewegende meer geld oplevert dan dat hij kost. De aanbevelingen uit de evaluatie zijn opgevolgd om de regeling nog beter in te richten. De looptijd van de 30%-regeling is per 2019 verkort van 8 naar 5 jaar. De toepassing is per 1 januari 2024 beperkt tot de zogenoemde WNT-norm. De maatregelen zullen naar verwachting invloed hebben (gehad) op het aantal en categorie expats die van de 30%-regeling gebruikmaken. De aard en omvang van deze invloed zal in de eerstkomende evaluatie onderzocht worden, voor zover die effecten dan al te zien zijn. Het amendement liep daarmee vooruit op de al geplande evaluatie van de 30%-regeling. Vanuit het oogpunt van zorgvuldigheid zou het kabinet de voorkeur hebben gehad om eerst de evaluatie van de 30%-regeling te laten plaatsvinden alvorens deze – afhankelijk van de uitkomst van de evaluatie

²¹ Zie ook de vergelijking van belastingdruk op inkomen uit vermogen in *Ontwikkeling belastingtarieven verschillende typen werkenden en belastingdruk van verschillende vermogenssoorten*, bijlage bij aanbiedingsbrief pakket Belastingplan 2024, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2023/09/19/aanbiedingsbrief-pakket-belastingplan-2024>.

²² Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 63.

– aan te passen. Het kabinet heeft n.a.v. de motie-Geerdink/Moonen de evaluatie van de 30%-regeling vervroegd, om op basis van deze evaluatie met een alternatief voorstel in het Belastingplan 2025 te kunnen komen dat minder schadelijk uitpakt voor de economie.

2. Budgettaire en uitvoeringsaspecten van terugdraaien van maatregelen

Budgettaire

De economische prognose van het CPB toont een gematigde economische groei in 2025 en verder.²³ Hierbij blijkt uit de doorrekening voor het EMU-saldo dat de overheidsfinanciën onverkort om zorg vragen. Volgens het CPB bedraagt het begrotingstekort in 2025 -2,0%, en verslechtert dit naar -3,3% in 2028 en -4,6% in 2032. Tegen deze achtergrond neemt het demissionaire kabinet zijn taak om ordentelijke begrotingsproces door te lopen, serieus. Als uw Kamer alternatieve maatregelen per 1 januari 2025 wil nemen in het licht van de genoemde zorgen over het vestigingsklimaat, is dit lastenrelevant. Er zal daarom conform de begrotingsregels budgettaire dekking gevonden moeten worden door het nemen van alternatieve maatregelen aan de inkomstenkant. De relevante budgettaire dekkingsopgave is, per maatregel, als volgt:

Bij terugdraaien van: (€ mln)	2025	2026	2027	2028	struc
1. Versobering 30%-regeling	3	43	98	166	194
2. Afschaffing inkoopfaciliteit ¹	814	814	814	814	814
3. Verhoging bankenbelasting	150	150	150	150	150
4. Verhoging tarieven box 2	220	220	220	220	220
5. Verhoging tarieven box 3	342	342	342	342	342

1: Conform begrotingsregels worden maatregelen in het inkomstenkader weergegeven in prijspeil van het jaar van invoering. In dit geval bedraagt de raming in prijspeil 2025 € 814 miljoen. Het bedrag van € 770 miljoen betreft dezelfde raming in prijspeil 2023. Dit bedrag is opgenomen in het stemmingsoverzicht omdat daar alle inkomsten en uitgaven maatregelen in hetzelfde prijspeil zijn weergegeven.

De kosten van het terugdraaien van het verhogen van het hoge tarief in box 2 zijn toegenomen sinds vorig jaar, als gevolg van een nieuwe raming. Hierin is het effect meegenomen van een sterk gestegen grondslag in box 2. In de vorige raming werd nog uitgegaan van 2017 als laatste representatieve jaar voordat door anticipatie-effecten als gevolg van tariefswijzigingen de grondslagen per jaar verstoord werden. Aangezien de aangiften over het belastingjaar 2021 nu voldoende beschikbaar zijn kan de huidige raming gebaseerd worden op dat jaar.

De versobering van de 30%-regeling was bedoeld ter dekking van een verlaging van de rente op studieleningen voor studenten van de 'pechgeneratie'. De andere maatregelen waren bedoeld ter dekking van de verhoging van het wettelijk minimumloon en de verhoging van de kinderopvangtoeslag.

Uitvoeringsaspecten

Wijzigingen in de 30%-regeling vergen aanpassingen in de systemen waarbij de Belastingdienst mede afhankelijk is van softwareleveranciers (derden). Tussen de Belastingdienst en softwareleveranciers bestaat de afspraak dat in principe eind maart bekend is welke wijzigingen in de loonheffingen per 1 januari 2025 moeten worden doorgevoerd. Er vindt nauw overleg plaats met softwareleveranciers om mogelijk te maken dat nodige aanpassingen waarover later in 2024 wordt besloten, toch tijdig kunnen worden doorgevoerd.

De afschaffing van de aandeleninkoopfaciliteit per 1 januari 2025 is voor de Belastingdienst een structuuraanpassing die uitvoeringstechnisch kan worden teruggedraaid indien het besluit daartoe voor 1 september 2024 bij de Belastingdienst bekend is.

Het herzien van de tarieven van de bankenbelasting is voor de Belastingdienst een parameteraanpassing die uitvoeringstechnisch tot 1 december 2024 kan worden gewijzigd met ingang van 1 januari 2025.

²³ CPB (2024), Centraal economisch plan 2024, Centraal Economisch Plan (CEP) 2024, raming februari 2024 | CPB.nl

De tarieven in box 2 en 3 zijn voor de Belastingdienst parameterplusaanpassingen die uitvoeringstechnisch tot de reguliere stemmingen over het Belastingplan in de Tweede Kamer kunnen worden gewijzigd met ingang van 1 januari 2025.

3. Alternatieve maatregelen

Hieronder geeft ik u een overzicht van mogelijke alternatieve maatregelen. Daarbij heeft het kabinet zo veel mogelijk gezocht naar maatregelen binnen hetzelfde domein als de amendementen. Ter alternatieve dekking voor het afschaffen van de inkoopfaciliteit wordt ook buiten het domein gekeken, namelijk via het afschaffen van negatief geëvalueerde btw-regelingen. De dekkingsopties uit deze brief zijn niet uitputtend. Uiteraard kan voor alternatieven ook worden geput uit de sleuteltabel die ik als bijlage bij deze brief meestuur. Per amendement worden hieronder steeds alternatieve dekkingsopties gepresenteerd.

1. Afschaffen inkoopfaciliteit.

Om de redenen genoemd in paragraaf 1 vindt het kabinet het verstandig wanneer het parlement zou besluiten tot een alternatief voor het afschaffen van de inkoopfaciliteit. Er zijn geen goede alternatieven, anders dan het behoud van de inkoopfaciliteit, om de nadelige gevolgen van de afschaffing van de inkoopfaciliteit (volledig) te voorkomen. Met een alternatieve vormgeving van de inkoopfaciliteit zou het vestigings- en ondernemingsklimaat namelijk maar beperkt geholpen zijn, omdat Nederland zonder vrijstelling blijft achterlopen op andere landen. Een alternatieve faciliteit zou ook aanzienlijke uitvoeringsconsequenties kunnen hebben.

Het gaat om een bedrag van € 814 miljoen dat vanaf 2025 structureel moet worden gedekt. Hieronder is een viertal opties opgenomen. In optie 1 wordt dekking gezocht in het domein van negatief geëvalueerde fiscale regelingen. In dit kader verwijs ik graag naar de recente evaluatie van het verlaagde btw-tarief.²⁴ Verschillende btw-regelingen zijn negatief geëvalueerd op onder andere de doelmatigheid en doeltreffendheid en de uitvoerbaarheid van de regelingen en kennen een groot budgettair beslag. Hoewel buiten het domein gedekt, biedt afschaffing voldoende middelen voor dekking en draagt dit bij aan een eenvoudiger belastingstelsel en een doelmatige besteding van publieke middelen.

Het verhogen van de Aof-premie is eveneens als mogelijke dekkingsbron opgenomen, maar heeft het nadeel dat het de lasten op arbeid verhoogt en werken minder doet lonen. De verwachting is wel dat de hogere werkgeverslasten als gevolg van deze verhoging pas op de langere termijn, via contractloonstijging, zullen doorwerken op de lasten van werknemers. Een derde optie is het aanpassen van de parameters in de Vpb. Te denken valt aan het verhogen van het Vpb-opstaptarief (momenteel 19%), een verlaging van de schijfgrens (momenteel € 200.000) of een verhoging van het reguliere Vpb-tarief (momenteel 25,8%). Een aanpassing aan de eerste schijf in de Vpb (het opstaptarief of de schijfgrens) is minder schadelijk voor het vestigingsklimaat dan een verhoging van het reguliere Vpb-tarief. Voor het reguliere Vpb-tarief geldt dat deze voor veel bedrijven leidend is in hun investeringsbeslissing, en dus ongunstig is voor het vestigingsklimaat.

²⁴ Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, dialogic en significant ape, 3 april 2023.

	2025	2026	2027	2028	struc.
<i>Dekkingsopgave</i>	814	814	814	814	814
Optie 1: Negatief geëvalueerde btw-regelingen					
Afschaffen of versoberen negatief geëvalueerde btw-regelingen	814	814	814	814	814
Saldo	0	0	0	0	0
Optie 2: Verhoging Aof-premie (hoog)					
Tarief Aof-hoog + 0,38%-punt	868	868	868	868	868
Saldo	-54	-54	-54	-54	-54
Optie 3a: Aanpassing in de eerste schijf van de Vpb					
Vpb-opstaptarief +1,5%-punt	828	828	828	828	828
Saldo	-14	-14	-14	-14	-14
Schijfgrens naar € 125.000	853	853	853	853	853
Saldo	-39	-39	-39	-39	-39
Optie 3b: Verhoging regulier Vpb-tarief					
Tarief Vpb-hoog + 0,8%-punt	894	894	894	894	894
Saldo	-80	-80	-80	-80	-80

2. Verhogen bankenbelasting

Er zijn binnen de fiscaliteit in het winstdomein geen geschikte alternatieven voor handen om de derving als gevolg van het terugdraaien van dit amendement te compenseren bij dezelfde groep. Wel richt ik graag uw aandacht op het volgende. Zoals ik heb beschreven in paragraaf 1 bevat het bouwstenenrapport²⁵ een aanbeveling om aan te sluiten bij een meer nationaal georiënteerde grondslag, waarmee dubbele belastingheffing wordt voorkomen. Een dergelijke grondslag kan minder verstorend uitwerken ten aanzien van de vestigingsplaatskeuze van het hoofdkantoor van internationaal opererende banken. Een dergelijke maatregel leidt echter wel tot een budgettaire derving en ook tot uitvoeringsconsequenties. Een volgend kabinet kan overwegen een meer nationale georiënteerde grondslag te hanteren.

3. Verhoging tarief box 2

Met het aangenomen amendement is het hoge tarief in box 2 te hoog geworden ten opzichte van het tarief in box 1. Daarom worden twee opties voorgesteld. In optie 1 wordt voorgesteld het hoge tarief weer te verlagen en dit te financieren uit een versoering van de Mkb-winstvrijstelling. Voor deze regeling geldt dat de doelmatigheid en doeltreffendheid van de regeling onzeker dan wel beperkt is. Versoering leidt tot een forse budgettaire opbrengst. In optie 2 wordt dekking gezocht via een verhoging van het lage box 2-tarief. Hiermee wordt het tariefverschil in box 2 verkleind. Het verschil tussen de twee tarieven blijft groot genoeg om het gewenste effect van het stimuleren van jaarlijkse winstuitkeringen en het tegengaan van belastinguitstel te bewerkstelligen.

²⁵ Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 180.

	2025	2026	2027	2028	struc.
<i>Dekkingsopgave</i>	220	220	220	220	220
Optie 1: Verlaging box 2-tarief (hoog) met dekking via versoebing Mkb-winstvrijstelling					
Mkb-winstvrijstelling omlaag met 1,6%-punt naar 11,1%	224	224	224	224	224
Saldo	-4	-4	-4	-4	-4
Optie 2: Verlaging box 2-tarief (hoog) icm verhoging box 2-tarief (laag)					
Verhoging lage tarief box 2 van 24,5% naar 26,5%	222	222	222	222	222
Saldo	-2	-2	-2	-2	-2

4. Verhoging tarief box 3

Het kabinet heeft alternatieve dekkingsopties in kaart gebracht, en heeft daarbij gezocht naar mogelijkheden die zoveel mogelijk de doelgroep benaderen. Onderstaand zijn drie opties opgenomen. In het eerste voorstel wordt dekking gezocht bij het eigen woningforfait. In het tweede voorstel vindt dekking plaats bij de schenk- en erfbelasting door de tarieven over de hele linie met 1,9%-punt te verhogen. Tot slot is de derde optie om het heffingsvrij vermogen in box 3 te verlagen van € 58.026 naar € 46.455. Indien het parlement ervoor kiest de verhoging van het tarief in box 2 (deels) terug te draaien maar het amendement box 3 in stand houdt, neemt het tariefverschil tussen box 2 en box 3 op tot 5%-punt. Met het oog op het globaal evenwicht tussen de boxen is het van belang dat de toptarieven tussen de boxen niet te veel uiteenlopen.

	2025	2026	2027	2028	struc.
<i>Dekkingsopgave</i>	342	342	342	342	342
Optie 1: Dekking via de eigen woning					
verhogen EWF-laag met 0,05%-punt	371	386	389	385	465
Saldo	-29	-44	-47	-43	-123
Optie 2: Dekking via de Schenk- en erfbelasting					
tarieven S&E +1,9%-punt over de hele linie	352	352	352	352	352
Saldo	-10	-10	-10	-10	-10
Optie 3: Verlaging heffingsvrij vermogen					
Heffingsvrij vermogen naar € 42.193	342	342	342	342	342
Saldo	0	0	0	0	0

4. 30%-regeling

Tot slot richt ik mij graag separaat nog op het aangenomen amendement waarin de 30%-regeling stapsgewijs wordt versoerd. De Eerste Kamer heeft de motie Geerdink-Moonen²⁶ aangenomen om de evaluatie van de 30%-regeling naar voren te halen, en op basis van deze evaluatie met een alternatief voorstel in het Belastingplan 2025 te komen dat minder schadelijk uitpakt voor de economie. Het evaluatieonderzoek is maximaal versneld. De tussenrapportage met voorlopige conclusies verwacht ik op 1 juni aan de Tweede Kamer aan te bieden en bereikt uw Kamers naar huidige planning tijdig vóór het debat over de Voorjaarsnota. De tussenrapportage bevat alle voornaamste conclusies over de regeling extraterritoriale kosten en de 30%-regeling, en een overzicht van beleidsopties die al in het pakket Belastingplan 2025 binnen de regelingen gevonden

²⁶ Kamerstukken I 2023-2024, 36148, Z.

kunnen worden. De tussenrapportage bevat daarmee de alternatieve maatregelen indien uw Kamer deze wenst te vinden binnen de geëvalueerde regeling.

De eindrapportage, die in juli verwacht wordt, biedt aanvullende verdiepende analyses ter verrijking van de resultaten in de tussenrapportage. Het uitgangspunt is dat deze verdiepende analyse niets verandert aan de conclusies in de tussenrapportage, maar dat het de bevindingen sterkt. Ook worden er in de eindrapportage beleidsopties uitgewerkt voor de langere termijn.

Ik ga graag in gesprek met uw Kamer over de alternatieve maatregelen.

De staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst,

Marnix L.A. van Rij

De minister van Economische Zaken en Klimaat,

M.A.M. Adriaansens