



Certificering budgettaire ramingen (1e nota van wijziging) Belastingplan 2023 en Overbruggingswet box 3

Deze notitie certificeert de budgettaire ramingen van de fiscale beleidsmaatregelen uit Belastingplan 2023, de nota van wijziging bij Belastingplan 2023 en uit de Overbruggingswet box 3. Het CPB acht de ramingen van de budgettaire effecten van de maatregelen redelijk en neutraal.

In totaal zijn 24 fiscale maatregelen aan een uitvoerige toetsing onderworpen. Deze maatregelen hebben een beoordeling gekregen vanwege een geraamd budgettair effect van tenminste 50 mln euro, grote gedragseffecten of een sterk onzekere grondslag.

CPB - oktober 2022

Céline van Essen, Anniëk Trommelen,
Luuk Metselaar, Francis Weyzig

Samenvatting en conclusies

Deze notitie certificeert de budgettaire ramingen van de fiscale beleidsmaatregelen in het pakket Belastingplan 2023, de 1e nota van wijziging van het Belastingplan 2023 en de Overbruggingswet box 3. Deze certificering betreft de beoordeling van fiscale maatregelen die worden ingevoerd via nieuwe wetgeving. In totaal zijn 24 fiscale maatregelen aan een toetsing onderworpen, zie tabel 2.1. De getoetste maatregelen hebben een budgettair effect van minimaal 50 mln euro, een sterk onzekere grondslag en/of grote gedragseffecten. Het CPB acht de ramingen van de budgettaire effecten van de maatregelen redelijk en neutraal. Bij iedere budgettaire raming geeft het CPB een afzonderlijke inschatting van de onzekerheid. In paragraaf 2 wordt de certificering van en de onzekerheidsanalyse voor enkele specifieke ramingen toegelicht.

1 Inleiding

Certificering van de budgettaire ramingen houdt in dat het Centraal Planbureau (CPB) toetst of de ramingen ‘neutraal en redelijk’ zijn en aangeeft wat de bijbehorende mate van onzekerheid is.¹ Een raming kwalificeert als ‘redelijk’ wanneer er bij het CPB geen betere bronnen of ramingsmethoden bekend zijn om de desbetreffende raming te maken. De term ‘neutraal’ houdt in dat de raming geen systematische afwijking naar boven of naar beneden vertoont. Een gedetailleerde beschrijving van het toetsingskader is te vinden in de bijlage.

Het CPB certificeert zowel de budgettaire raming voor de komende jaren als het structurele budgettaire effect. Standaard worden voor elke maatregel de beleidsmatige lasten gepresenteerd, die van belang zijn voor besluitvorming over het inkomstenkader.²

In deze notitie certificeert het CPB de budgettaire ramingen door het ministerie van Financiën van fiscale beleidsmaatregelen, zoals opgenomen in het Belastingplan 2023, de 1^e nota van wijziging Belastingplan 2023 en het wetsvoorstel overbruggingswet box 3. Maatregelen met een geraamd budgettair effect van minimaal 50 mln euro en maatregelen met grote gedragseffecten of een sterk onzekere grondslag beoordeelt het CPB uitvoeriger.³ Daarbij wordt ingegaan op de ramingswijze, met nadruk op de berekening van de grondslag, en de validiteit van de gebruikte aannamen en ingeschatte gedragseffecten. In het bijzonder wordt gekeken naar onzekerheden in de raming, die kunnen voortkomen uit de gebruikte data, modellen, aannamen en mogelijk gedrag. Het CPB geeft daarbij per budgettaire raming een afzonderlijke inschatting van de onzekerheid van de puntschatting van het budgettaire effect.

Conform de aanbevelingen uit de evaluatie van de certificeringen van fiscale maatregelen⁴ certificeert het CPB niet alle maatregelen uit het Belastingplan 2023. In deze certificeringsronde heeft het CPB ervoor gekozen om maatregelen niet te certificeren die een beperkte budgettaire omvang (minder dan 50 mln) hebben, geen grote

¹ De oorsprong van de vastgelegde certificeringsronde is het advies van het vijftiende rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte in 2016: Van saldosturing naar stabilisatie, Vijftiende rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte, Den Haag, juli 2016, p.37 en 4 ([link](#)).

² Het kaderrelevante budgettaire effect wijkt in sommige gevallen af van de bijbehorende kasontvangsten of transactiebedragen naar belastingjaar. Om meer inzicht te geven in budgettaire gevolgen op korte termijn, worden de bedragen bij afwijking ook volgens de kas- of transdefinitie vermeld.

³ Ramingen die door gedragseffecten of door de gebruikte grondslag een hoge mate van onzekerheid kennen, vereisen meer inzicht en kwalificeren daarom voor een uitgebreide toetsing. Verder inzicht is ook gewenst als een maatregel in de bijzondere belangstelling staat van het parlement.

⁴ Evaluatie certificering ramingen fiscale maatregelen, CPB Notitie, 2021 ([link](#))

gedragseffecten teweegbrengen en geen grote onderliggende budgettaire verschuivingen kennen. Tabel 1.1 geeft een overzicht van fiscale maatregelen uit het Belastingplan 2023 die buiten beschouwing gelaten zijn.

Het CPB heeft besloten om de fiscale maatregelen op het gebied van de energiebelasting en Opslag duurzame energie (ODE) uit het Belastingplan 2023 nog niet te certificeren, zie tabel 1.2. De vormgeving en budgettaire inschatting van het energiepakket is op dit moment ongewis, omdat het kabinet reeds nieuw beleid in het energiedomein heeft aangekondigd.⁵ Daarnaast zijn de maatregelen voor bestelauto's in de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) en motorrijtuigenbelasting (mrb) nog niet gecertificeerd, omdat nog niet alle vragen beantwoord zijn en achterliggende studies⁶ te laat beschikbaar kwamen.

Tabel 1.1 Overzicht niet beschouwde maatregelen

Maatregel
Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen
Algemeen btw-tarief op lachgaspatronen
Aanpassen culturele multiplier voor partners
Brandstofaccijnzen buiten werking stellen artikel 84a
Oudedagsverplichting aanwenden ter verkrijging van een lijfrente
Verruiming vrije ruimte werkkostenregeling

Tabel 1.2 Overzicht nader te beschouwen maatregelen

Maatregel
Pakket EB- en ODE-tariefmaatregelen
Beëindigen vrijstelling bpm bestelauto's ondernemers, aanpassing grondslag bpm bestelauto's en verhoging van het tarief in de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's ondernemers

2 Certificering

Tabel 2.1 geeft een overzicht van de gecertificeerde maatregelen en de beoordeling daarvan. Het CPB acht de raming van de budgettaire effecten van de maatregelen neutraal en redelijk. In totaal krijgen zes ramingen het onzekerheidsoordeel 'hoog', zestien maatregelen het oordeel 'gemiddeld' en twee het oordeel 'laag'.

Tabel 2.1 Overzicht gecertificeerde maatregelen

Maatregel	Geraamd budgettair effect					Onzekerheid
	mln euro (a)					
	2023	2024	2025	2026	Structureel	
Wetsvoorstel Belastingplan 2023						
Afbouwen inkomensafhankelijke combinatiekorting (b)			62	171	1772	Gemiddeld
Fiscale maatregelen koopkrachtpakket						
a. Aanpassen tarief eerste schijf inkomstenbelasting	-45	-45	156	156	156	Laag
b. Doorwerking hoger wettelijk minimumloon op grenzen arbeidskorting terugdraaien (c)	118	53	8	-1	-102	

⁵ Met Prinsjesdag is een prijsplafond op energie en steun voor energie-intensieve mkb'ers aangekondigd door het kabinet. De vormgeving en uitwerking van de maatregelen is nog onbekend. Daarnaast bestaat het energiepakket uit het Belastingplan 2023 grotendeels uit beoogde dekking voor het aangekondigde prijsplafond ([link](#)).

⁶ Zie 'BPM-effectenstudie bestelauto's Revnext' ([link](#)) en 'Achtergrondrapport bestelauto's Revnext' ([link](#)) bij Belastingplan 2023.

c. Arbeidskorting generiek verhogen	-3211	-3211	-3211	-3227	-3401	
d. Arbeidskorting sneller afbouwen	438	438	438	438	438	
e. Verkorten eerste schijf inkomstenbelasting	234	234	234	234	234	
f. Verlagen tarief eerste schijf inkomstenbelasting (d)	-460	-460	-460	-460	-791	
g. Arbeidskorting extra verhogen en sneller afbouwen	-526	-526	-526	-526	-526	
Verlaging schijfgrens vennootschapsbelasting	1309	1309	1309	1309	1309	Hoog
Verhogen lage tarief vennootschapsbelasting (e)	1525	1527	1528	1529	1549	Hoog
Verhogen algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%	1081	1081	1081	1081	1081	Gemiddeld
Verlagen zelfstandigenaftrek (f)	252	504	756	1006	648	Gemiddeld
Verhogen tabaksaccijns	148	395	493	493	493	Hoog
Verhogen vliegbelasting	354	416	416	416	416	Gemiddeld
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding	-218	-327	-327	-327	-327	Gemiddeld
Afbouwen algemene heffingskorting			352	352	352	Laag
Verhogen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken	303	304	304	304	304	Gemiddeld
Afschaffen oudedagsreserve (g)	115 (214)	115 (218)	115 (212)	115 (206)	115 (78)	Gemiddeld
Actualiseren leegwaarderatio (h)	201	201	201			Gemiddeld
Afschaffen middelingsregeling	58	117	175	175	175	Gemiddeld
Afschaffing en verlagen schenkingsvrijstelling eigen woning	7	7	15	24	164	Gemiddeld
Introduceren twee schijven box 2 (i)	(468)	71 (-278)	71 (-119)	71 (-39)	71 (80)	Hoog
Beperken 30%-regeling		26	44	88	88	Gemiddeld
Aanscherpen CO ₂ -heffing industrie (j)	0	0				Gemiddeld
Wetsvoorstel minimum CO ₂ -prijs industrie	0	0	0	0	0	Gemiddeld
Verhogen tarief en heffingsvrij vermogen box 3	84	217	350	350	350	Gemiddeld
Verlengen verlaging accijns op brandstof	-1204	0	0	0	0	Gemiddeld
Eerste nota van wijziging Belastingplan 2023						
Giftenaftrek (k)	10	20	30	40	50	Gemiddeld
Afschaffen doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon	904	873	842	811	315	Hoog
Wetsvoorstel overbruggingswet box 3						
Overbruggingswet box 3 (l)	-385	-385	-385			Hoog
(a)	+ is saldoverbeterend/lastenverzwarend.					
(b)	Structureel vanaf 2037.					
(c)	Structureel vanaf 2037.					
(d)	Structureel vanaf 2028.					
(e)	Vanwege een typfoutje wijkt het bedrag voor 2023 af van het bedrag dat in de ramingstoelichting bij het Belastingplan 2023 is gecommuniceerd (1515 mln euro). Structureel vanaf 2042.					
(f)	Structureel vanaf 2036.					
(g)	Reeks tussen haakjes is op transactiebasis. Structureel in 2048.					
(h)	De certificering betreft de raming voor de jaren 2023 t/m 2025, in samenhang met het wetsvoorstel Overbruggingswet box 3.					
(i)	Reeks tussen haakjes is op transactiebasis. Structureel in 2029.					
(j)	De certificering betreft de raming voor de jaren 2023 en 2024.					
(k)	Structureel vanaf 2027.					
(l)	De certificering betreft de raming voor de jaren 2023 t/m 2025. In de overbruggingswet is geen einddatum opgenomen.					

Hieronder wordt de certificering van de budgettaire ramingen van de grootste maatregelen⁷ toegelicht en van ramingen die het onzekerheidsoordeel 'hoog' hebben. Verdere toelichtingen van de raming van fiscale maatregelen, opgesteld door het ministerie van Financiën, bevinden zich als bijlage bij de wetsvoorstellen.

Afbouwen inkomensafhankelijke combinatiekorting

Per 1 januari 2025 tellen nieuwgeboren kinderen niet meer mee voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). Dit betekent dat ouders hierna alleen IACK ontvangen als zij een kind hebben dat geboren is in 2024 of eerder en dat op 1 januari van het belastingjaar nog geen twaalf jaar oud is. De maatregel leidt tot een structurele lastenverzwaring van 1,7 mld euro.

De maatregel is doorgerekend met MIMOSI, het CPB-microsimulatiemodel voor belastingen, sociale zekerheid, loonkosten en koopkracht. Het model vergt weinig parameteraannamen en maakt de simulaties op basis van administratieve data van hoge kwaliteit, waardoor er weinig onzekerheid in het model of de data zit. De verwachte lagere arbeidsparticipatie als gevolg van het uitfasen van de IACK is niet meegenomen in de raming, omdat dit een ex-post effect betreft. Dit zou tot een lagere belastinggrondslag voor box-1-inkomen leiden, waardoor het budgettaire effect zou afnemen. De raming kent een gemiddelde mate van onzekerheid.

Fiscale maatregelen koopkrachtpakket Belastingplan 2023

In het Belastingplan 2023 is een zevental maatregelen⁸ opgenomen met betrekking tot box 1 van de inkomstenbelasting. De aanduiding (a t/m n) geeft aan hoe de onderstaande maatregelen corresponderen met de maatregelen in de ramingstoelichting van dit pakket door het ministerie van Financiën, zoals bijgevoegd bij het belastingplan.

- a. **Aanpassen tarief eerste schijf inkomstenbelasting (c/d/i):** het tarief wordt vanaf 2023 met 0,01%-punt verlaagd en vanaf 2025 met 0,04%-punt verhoogd.
- b. **Doorwerking hoger wettelijk minimumloon op grenzen arbeidskorting terugdraaien (e/l).**
- c. **Arbeidskorting generiek verhogen (f):** de arbeidskorting op het eerste en tweede knikpunt komt vanaf 2023 384 euro hoger te liggen, en op het derde knikpunt 434 euro.
- d. **Arbeidskorting sneller afbouwen (g):** het afbouwpercentage van de arbeidskorting wordt vanaf 2023 verhoogd van 5,86% naar 6,4%.
- e. **Verkorten eerste schijf inkomstenbelasting (h):** de eerste schijf van de inkomstenbelasting wordt vanaf 2023 740 euro verkort.
- f. **Verlagen tarief eerste schijf inkomstenbelasting (k/n):** het tarief wordt vanaf 2023 met 0,11%-punt verlaagd en vanaf 2028 met nog eens 0,08%-punt verlaagd.
- g. **Arbeidskorting extra verhogen en sneller afbouwen (m):** de arbeidskorting op het tweede en derde knikpunt komt vanaf 2023 89 euro hoger te liggen. Het afbouwpercentage stijgt van 6,4% naar 6,51%.

De maatregelen zijn doorgerekend met MIMOSI, het CPB-microsimulatiemodel voor belastingen, sociale zekerheid, loonkosten en koopkracht. Het model vergt weinig parameteraannamen en maakt de simulaties op basis van administratieve data van hoge kwaliteit, waardoor er weinig onzekerheid in het model of de data zit. Samenvattend is de raming volgens het CPB neutraal en redelijk, met een lage onzekerheid.

Verlaging schijfgrens vennootschapsbelasting

De grens voor het lage tarief van de vennootschapsbelasting (15% in het basispad voor deze maatregel) wordt verlaagd van 395.000 euro naar 200.000 euro. Deze maatregel heeft een budgettaire impact van 1,3 mld euro.

⁷ In termen van absoluut structureel budgettair effect.

⁸ De maatregelen 'verlagen zelfstandigenaftrek', 'afbouwen inkomensafhankelijke combinatiekorting' en 'afbouwen algemene heffingskorting' vallen ook onder het koopkrachtpakket, maar staan niet in dit overzicht omdat er een apart ramingsmemo voor is gemaakt. Deze maatregelen zijn daarom afzonderlijk gecertificeerd.

Het CPB beoordeelt de raming als neutraal en redelijk. De belangrijkste bron van onzekerheid betreft de endogene ontwikkeling van de vpb-grondslag tussen 2019 en 2023. De vpb-grondslag is namelijk zeer gevoelig voor de conjunctuur. Daarnaast is de omvang van het gedragseffect onzeker. Door de maatregel wordt verwacht dat tariefarbitrage door splitsing van bedrijven en activiteiten afneemt, waardoor de vpb-opbrengst sterker toeneemt. Dit effect wordt klein maar significant geacht. De opslag op het budgettaire effect is gebaseerd op een grove inschatting waarvoor geen empirische onderbouwing is. Al met al kent de raming een hoge mate van onzekerheid.

Verhogen lage tarief vennootschapsbelasting

Het lage tarief in de vennootschapsbelasting wordt in 2023 verhoogd van 15% naar 19%. Het uitgangspunt voor deze maatregel is de situatie waarin de schijfgrens is verlaagd naar 200.000 euro en de doelmatigheidsmarge in het gebruikelijk loon van directeur-grotaandeelhouders (dga's) is afgeschaft. De interacties die dit oplevert, zijn substantieel en worden meegenomen in de raming van deze maatregel.

Het deel van de winstgrondslag dat onder de schijfgrens valt, is bepaald met microdata van de Belastingdienst voor de periode 2016-2019. Dit zijn de meest recente jaren met vrijwel complete definitieve aangiftegegevens. De ontwikkeling van de grondslag is geraamd op basis van de economische ontwikkeling voor 2019-2023 volgens het CEP 2022. De geraamde opbrengst wordt verhoogd met een gedragseffect van 20% omdat de tariefverhoging het opsplitsen van bedrijven minder aantrekkelijk maakt.

De belangrijkste bron van onzekerheid betreft de endogene ontwikkeling van de vpb-grondslag tussen 2019 en 2023. De vpb-grondslag is namelijk zeer volatiel en gevoelig voor conjuncturele ontwikkelingen. Ook zal de ontwikkeling van de winst voor verschillende bedrijven sterk uiteenlopen. Daarnaast is de omvang van het gedragseffect vanwege minder bedrijfssplitsingen onzeker. Ten slotte werkt de onzekerheid uit de raming van de afschaffing doelmatigheidsmarge door in het interactie-effect, maar de omvang van dit effect is beperkt ten opzichte van de totale opbrengst van de tariefverhoging. Samenvattend is de raming volgens het CPB neutraal en redelijk, met een hoge onzekerheid.

Verhogen algemeen tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%

Sinds 2021 gelden er twee tarieven in de overdrachtsbelasting, een algemeen tarief (8%) en een tarief voor woningen waarin de koper zelf gaat wonen (2%) met uitzondering van de startersvrijstelling. De maatregel verhoogt vanaf 2023 het algemene tarief naar 10,4%. Dit betekent een lastenverzwaring voor kopers van niet-woningen en kopers die niet zelf in het pand gaan wonen (beleggers). Het budgettaire beslag van deze maatregel betreft 1,1 mld euro.

De voornaamste bron van de grondslaggegevens is het Kadaster. Deze gegevens kunnen als betrouwbaar beschouwd worden, maar zijn niet volledig. Daarnaast wordt gebruikgemaakt van realisatiecijfers van de Belastingdienst. De gebruikte indexen en aannames sluiten aan bij de geraamde macro-economische grootheden door het CPB, die inherent onzeker zijn. De voornaamste onzekerheid zit in de gedragseffecten: de tariefsverhoging geeft een prikkel tot gedragsreacties in de vorm van minder aankopen. Deze gedragseffecten zijn gebaseerd op de relevante literatuur, maar zijn voor de zakelijke markt fors en niet met zekerheid representatief voor de Nederlandse situatie. Samenvattend is de raming naar het oordeel van het CPB neutraal en redelijk met een gemiddelde mate van onzekerheid.

Verlagen zelfstandigenaftrek

In het coalitieakkoord van het kabinet-Rutte IV is afgesproken de zelfstandigenaftrek van 2023 tot en met 2027 met 290 euro per jaar te verlagen, met een aanvullende jaarlijkse verlaging van 260 euro in 2028 en 495 euro in 2029 en 2030. Hiermee zou de zelfstandigenaftrek vanaf 2030 structureel 1200 euro zijn. In de Miljoenennota

2023 is besloten de afbouw van de zelfstandigenaftrek te versnellen. In 2023 tot en met 2025 wordt de zelfstandigenaftrek aanvullend met 630 euro verlaagd en in 2026 met 620 euro. Vanaf 2027 is de zelfstandigenaftrek 900 euro. Structureel leidt de verlaging van de zelfstandigenaftrek tot een lastenverzwaring van 648 mln euro.

De grondslag is bepaald op basis van aangiftegegevens van de Belastingdienst uit 2020. Dit is betrouwbare data. De onzekerheid zit in de vertaling naar latere jaren. Er is aangenomen dat de grondslag groeit met het gemiddelde groeipercentage uit 2015-2019. Verder moet nog gecorrigeerd worden voor het coronajaar 2021. Dit wordt gedaan op basis van de groei van de zelfstandigenaftrek in het CEP 2022 voor het jaar 2021. Daarnaast moet de verlaging van de zelfstandigenaftrek die al heeft plaatsgevonden meegenomen worden.

Er zijn verschillende gedragseffecten denkbaar. Enerzijds kan het aantal zelfstandigen dalen, waardoor de belastbare inkomens van zelfstandigen in box 1 afnemen. Mogelijk vindt daarbij een verschuiving plaats van zelfstandigen naar werknemers. Anderzijds kunnen zelfstandigen hun tarieven verhogen ter compensatie van de hogere belastingdruk, waardoor de bruto inkomens van zelfstandigen toenemen. Er is geen empirische basis beschikbaar voor dergelijke gedragseffecten en de mogelijkheden voor een empirische analyse of modellering daarvan zijn beperkt vanwege gebrek aan microdata over gewerkte uren en tarieven. Omdat onduidelijk is of gedragseffecten per saldo een positieve of negatieve invloed hebben op de opbrengst, zijn deze niet meegenomen. Dit is ook consistent met eerdere certificeringen van verlagingen van de zelfstandigenaftrek. Het niet-meenemen van gedragseffecten vergroot de onzekerheid van de raming. Al met al is de raming naar het oordeel van het CPB neutraal en redelijk met een gemiddelde mate van onzekerheid.

Verhoging tabaksaccijns

De tabaksaccijns wordt in twee stappen verhoogd, zodat een pakje sigaretten gemiddeld 10 euro gaat kosten per 1 april 2024. De verhoging wordt zodanig geschaald dat deze per sigaret/gram rooktabak even groot is. Dit impliceert een verhoging (exclusief btw) van 2,11 euro per pakje van 20 sigaretten en 5,27 euro per pakje rooktabak van 50 gram. De eerste verhoging gaat in per 1 april 2023, de tweede per 1 april 2024. De accijns op sigaren wordt verhoogd van 9% naar 10% in 2023 en 11% in 2024.

De gedragseffecten zijn de voornaamste bron van onzekerheid in de raming. De gedragseffecten (65% voor rooktabak en sigaretten; 20% voor sigaren) zijn in overeenstemming met deze literatuur, maar de betreffende onzekerheidsmarge is ruim, ook vanwege de aanzienlijke omvang van de verhoging. Samenvattend is de raming naar het oordeel van het CPB neutraal en redelijk met een hoge mate van onzekerheid.

Verhogen vliegbelasting

In 2023 wordt de vliegbelasting verhoogd van 8,48 euro naar 26,43 euro per vliegticket.

De grondslag is berekend aan de hand van het AEOLUS-model dat gebruikt is door Significance en CE Delft en dat beheerd wordt door het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat. In het model is rekening gehouden met uitwijkeffecten van passagiers naar het buitenland, ander vervoer, of niet reizen en restricties op de capaciteit van luchthavens. De gedragseffecten zijn gebaseerd op literatuur, externe bronnen en beoordeling door deskundigen en zijn via elasticiteiten verwerkt in het AEOLUS-model. Volgens het CPB is de raming neutraal en redelijk, met een gemiddelde mate van onzekerheid.

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding

Een werkgever kan een onbelaste vergoeding geven van maximaal € 0,19 per kilometer over de volledige reisafstand voor alle zakelijke kilometers die een werknemer aflegt. Dit maximum geldt ook voor de aftrek van reiskosten voor zelfstandigen. Deze maatregel betreft een verhoging van de onbelaste reiskostenvergoeding

van 0,02 euro in 2023 en 0,03 euro in 2024, waardoor het bedrag van de onbelaste reiskostenvergoeding € 0,21 respectievelijk € 0,22 bedraagt in 2023 en structureel.

De raming maakt gebruik van gegevens uit een representatieve enquête onder werkgevers en werknemers, omdat geen aangiftegegevens beschikbaar zijn over gebruik van de reiskostenvergoeding. De berekening brengt onzekerheid met zich mee vanwege benodigde aannames over gedragsreacties en de samenhang tussen variabelen, zoals het percentage werkgevers dat de vergoeding aanpast, het aantal kilometers waarvoor een vergoeding wordt betaald en het percentage werknemers dat een onbelaste kilometervergoeding ontvangt. Het CPB beoordeelt de raming als neutraal en redelijk met een gemiddelde mate van onzekerheid.

Afbouwen algemene heffingskorting

De algemene heffingskorting bouwt af met het inkomen in box 1. Vanaf 2025 gaat de algemene heffingskorting in plaats daarvan afbouwen met het verzamelinkomen, met andere woorden het gecombineerde inkomen uit box 1, box 2 en box 3.

De maatregel is doorgerekend met MIMOSI, het CPB-microsimulatiemodel voor belastingen, sociale zekerheid, loonkosten en koopkracht. Het model vergt weinig parameteraannames en maakt de simulaties op basis van administratieve data van hoge kwaliteit, waardoor er weinig onzekerheid in het model of de data zit. Samenvattend is de raming volgens het CPB neutraal en redelijk, met een lage onzekerheid.

Actualiseren leegwaarderatio

Per 1 januari 2023 worden aanpassingen aan de leegwaarderatio doorgevoerd. De certificering heeft alleen betrekking op het aanpassen van de leegwaarderatio onder de overbruggingswetgeving in box 3 voor de jaren 2023 tot en met 2025.

De percentages in de leegwaarderatietabel worden bijgesteld, woningen in tijdelijke verhuur worden uitgesloten van een leegwaarderatio, en bij niet-marktconforme verhuur aan gelieerde partijen wordt een leegwaarderatio van 100% toegepast. Dit heeft invloed op de opbrengsten in box 3 van de inkomstenbelasting en in de erf- en schenkbelasting.

De informatie over de grondslag in box 3 is relatief betrouwbaar: dit betreft aangiftegegevens uit 2019 en WOZ-informatie uit 2019. Ook voor de schenkbelasting zijn aangiftegegevens van de Belastingdienst beschikbaar uit 2019. Voor de erfbelasting is weinig concrete informatie beschikbaar, maar de gebruikte benadering is redelijk. Over de effecten in 2023 is wel grote onzekerheid, vanwege de tussenliggende stijging van de huizenprijzen. Hierdoor is niet alleen de waarde van de woningen in box 3 toegenomen, maar de verhouding tussen huurinkomsten en de bijbehorende woningprijzen van verhuurde woningen is ook veranderd. Ook is het de vraag in hoeverre schulden in box 3 meegroeien met de stijging van de huizenprijzen. Aanvullende onzekerheid komt uit verhuurde woningen die niet een volledig WOZ-object beslaan of niet volledig in eigendom zijn.

Er is een gedragseffect toegepast voor het budgettaire effect van de maatregel in box 3. Er is een groep woningbezitters die ook hoge schulden aanhoudt om de belasting in box 3 te beperken. Het gedragseffect voor deze groep is gesteld op 20% van het budgettaire effect voor deze groep op basis van de vuistregelpercentages (klein maar niet verwaarloosbaar gedragseffect). Dit gedragseffect is redelijk en in lijn met de standaard gedragseffecten voor andere box 3-maatregelen, maar wel onzeker. Er zijn hier twee typen onzekerheden: ten eerste de omvang van de grondslag voor het gedragseffect (nu is gekozen voor een bruto vermogen groter dan 1 miljoen euro, en meer dan 80% daarvan aan schulden in box 3), en daarnaast ook de omvang van het gedragseffect.

Al met al is de raming volgens het CPB neutraal en redelijk voor de jaren 2023 tot en met 2025 met een gemiddelde onzekerheid.

Afschaffen middelingsregeling

Belastingplichtigen mogen het inkomen uit drie opeenvolgende belastingjaren middelen.

Middelingsstijdvakken mogen hierbij niet overlappen. Dit is gunstig voor de belastingplichtige indien het inkomen in slechts een of twee van de jaren tegen het hoogste tarief belast wordt. Per 1 januari 2023 wordt de middelingsregeling afgeschaft. Hierdoor is de laatste periode waarover gemiddeld kan worden het tijdvak 2022 tot en met 2024. De middelingsregeling wordt voor een derde toegerekend aan alle drie de jaren waarop het betrekking heeft. In 2023 zijn nog wel de kosten van toepassing over de middelingsstijdvakken 2021 – 2023 en 2022 – 2024, maar niet meer over 2023 – 2025. Het budgettaire effect loopt daarom lineair op in de jaren 2023 tot 2025.

De raming is gebaseerd op kasbedragen met toegekende belastingverminderingen van de middelingsregeling voor 2008 tot en met 25 juli 2022. Het totaalbedrag voor 2022 is geëxtrapoleerd door te vergelijken met de fractie van het totaal die in eerdere jaren op 25 juli al verwerkt was. Op basis van voorgaande jaren is aangenomen dat 40% op 25 juli verwerkt is, in lijn met het gemiddelde percentage over de afgelopen vijf jaar. Vanwege het arrest van de Hoge Raad inzake box 3 waren op 25 juli 2022 al enige tijd geen definitieve aanslagen opgelegd. Hierom wordt het totaal voor 2022 opgehoogd met 10%. De 10%-verhoging heeft geen empirische onderbouwing en is onzeker.

Hiernaast is aangenomen dat de stijging van de omvang van de middelingsregeling na 2022 tot stilstand komt. Dit is te verklaren doordat het tweeschijvenstelsel ervoor zorgt dat minder belastingplichtigen voordeel zullen hebben van de regeling. Tegelijk was de groei van het gebruik de laatste jaren groot (+19,3% per jaar) zonder duidelijk aanwijsbare reden, en het aantal belastingplichtigen dat gebruik zou kunnen maken van de regeling is nog steeds vier keer zo groot als het aantal dat dat ook doet (bron: Miljoenennota 2022, bijlage 9). Dit zou reden zijn om tot 2025 een hoger gebruik te veronderstellen als door de afschaffing de middelingsregeling meer onder de aandacht komt.

Het CPB acht de raming redelijk en neutraal met een gemiddelde mate van onzekerheid.

Introduceren twee schijven box 2

Het inkomen uit aanmerkelijk belang wordt in box 2 van de inkomstenbelasting belast tegen een tarief van 26,9%. Per 1 januari 2024 worden in box 2 twee tariefschijven geïntroduceerd: inkomen tot 67.000 euro wordt belast tegen een tarief van 24,5% en inkomen boven 67.000 euro wordt belast tegen een tarief van 31%.

De primaire bron voor de grondslag is de set aangiftegegevens van de Belastingdienst. Deze set (hoewel incompleet voor recente jaren) is het meest betrouwbaar voor ramingsdoeleinden. De grondslag blijkt sterk afhankelijk van tariefmutaties en conjunctuureffecten, wat de onzekerheid van de grondslag vergroot. De grondslag wordt verder benaderd op basis van de aanname over de economische groei, die gebaseerd is op CPB-modellen. De relatie tussen economische groei en de groei van inkomen uit aanmerkelijk belang is onzeker.

De raming brengt hoge onzekerheid met zich mee vanwege de aannames over gedragseffecten. De anticipatie-effecten zijn gestoeld op ervaringen met eerdere tariefsverlagingen. Voor de onzekerheid is vooral de omvang van de onderliggende bruto-verschuivingen van belang: in de raming verschuift circa 5,7 mld euro aan winstuitkeringen van 2024-2028 naar 2023 en circa 4,0 mld euro van 2023 naar 2024. Daarbij is zeer onzeker of bij tariefsverhogingen de effecten spiegelbeeldig zijn. De hogere uitkering in 2023 wordt ingehaald volgens een 45-25-15-10-5%-patroon van lagere uitkeringen. Dit is een aanname zonder empirische onderbouwing.

Ook is verondersteld dat er substitutie-effecten plaatsvinden over een periode van vijf jaar. Dit gedragseffect is empirisch niet onderbouwd, zeer onzeker en beïnvloedt welk deel van het inkomen uit aanmerkelijk belang in de hoge of lage schijf terecht komt.

Er is aanvullende onzekerheid vanwege de interactie met verschillende maatregelen sinds 2017 die naar verwachting invloed hebben op het patroon van winstuitkeringen, maar waarvan die invloed niet kan worden meegenomen in deze raming bij gebrek aan meer representatieve box 2 aangiftegegevens. Hieronder vallen de Wet excessief lenen (met name effect op het kasritme) en verschillende aanpassingen in de vpb (per saldo waarschijnlijk een negatief maar niet te kwantificeren effect op de grondslag). Samenvattend kent de raming een hoge mate van onzekerheid.

Aanscherpen CO₂-heffing industrie

Bedrijven die onder de CO₂-heffing voor de industrie vallen, krijgen jaarlijks zogenoemde dispensatierechten toegekend. Een gedeelte van de CO₂-uitstoot van de industrie is daarmee vrijgesteld van CO₂-heffing. Het aantal dispensatierechten wordt bepaald door een zogenoemde reductiefactor en EU-benchmarks binnen het EU-ETS. Deze maatregel betreft een *verhoging* van de reductiefactoren waarmee het aantal dispensatierechten voor de industrie voor een CO₂-heffing wordt bepaald tot en met 2028 en een *verlaging* van de reductiefactoren ten opzichte van het huidige basispad in 2029 en 2030. Volgens data van de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa) daalt het aantal dispensatierechten, ondanks de hogere reductiefactoren tot en met 2028, ten opzichte van de het jaarlijks aantal dispensatierechten in het basispad. Deze daling wordt echter ingegeven door de lagere EU-benchmarkcijfers ten opzichte van het basispad. Deze daling is autonoom dat wil zeggen geen nationale beleidsmaatregel.

Het aanpassen van de reductiefactor leidt niet tot een budgettair effect in 2023 en 2024. De raming wordt niet verder gecertificeerd dan 2024 in afwachting van de herijking van de CO₂-heffing door het kabinet en een nieuwe tariefstudie door het Planbureau voor de Leefomgeving. Voor de raming na 2024 oordeelde het CPB reeds dat een nulopbrengst vanaf 2025 niet neutraal was ([link](#)). Het CPB certificeert daarnaast alleen de budgettaire raming en doet geen uitspraken over de effectiviteit van deze maatregel en aangekondigde klimaatmaatregelen in het kader van het behalen van de beoogde reductiedoelstelling.

Dat er geen heffingsgrondslag resteert voor 2023 en 2024, wordt gebaseerd op de aannames over emissiereducties en gedragsreacties van bedrijven. Het ligt in de lijn der verwachting dat de eerste jaren geen opbrengst wordt gegenereerd, omdat de huidige en geraamde ETS-prijs door het PBL de komende jaren boven de bruto CO₂-prijs van de heffing liggen. Pas wanneer de bruto CO₂-prijs boven de ETS-prijs uitkomt, treedt de heffing in werking. Daarenboven is het aantal dispensatierechten voor de Nederlandse industrie als geheel voor beide jaren nog hoger dan de geraamde CO₂-uitstoot van de industrie.

De onzekerheid in de opbrengst voor de jaren 2023 en 2024 is volgens het CPB gemiddeld. Over de gedragseffecten van een CO₂-heffing met deze specifieke vormgeving is onvoldoende empirie beschikbaar. De onderliggende aannames over succesvolle coördinatie en overdracht van rechten binnen de industrie kennen een hoge onzekerheid. De aanname dat bedrijven met een overschot aan dispensatierechten overdracht van rechten zullen prefereren boven verrekening met eerdere jaren heeft een lage onzekerheid. Samenvattend beoordeelt het CPB de raming voor 2023 en 2024 als neutraal en redelijk.

Wetsvoorstel minimum CO₂-prijs industrie

Per 1 januari 2023 wordt een minimum CO₂-prijs ingevoerd voor de industrie. De heffing komt ten laste van de meeste ETS-bedrijven in de industrie en enkele niet-ETS-bedrijven zoals de afvalverbrandings- en lachgasinstallaties. De minimum CO₂-prijs loopt hierbij op van 16,4 euro tot 31,90 euro per ton CO₂-uitstoot in 2030.

De heffing wordt voor deze bedrijven, ETS en niet-ETS, opgelegd zodra de EU-ETS-prijs onder de minimum CO₂-prijs zakt. De hoogte van de heffing is daarbij gelijk aan het verschil met de ETS-prijs. Aangezien de huidige ETS-prijs en de door PBL geraamde ETS-prijs tot en met 2030 fors hoger is dan de minimum CO₂-prijs, wordt er geen opbrengst verwacht bij het instellen van deze minimumprijs.

Het CPB beoordeelt de raming als neutraal en redelijk. De belangrijkste aanname is de aanname dat de ETS-prijs hoger blijft dan de in het wetsvoorstel vastgezette minimumprijs. Volgens de Klimaat- en Energieverkenning (KEV) van het PBL is deze aanname redelijk, hoewel ook omslagen op de prijzenmarkt kunnen voorkomen. De raming kent een gemiddelde mate van onzekerheid.

Wetsvoorstel overbruggingswet box 3

De berekening van de belasting in box 3 wordt in de jaren 2017 tot en met 2022 met terugwerkende kracht aangepast ("herstel"). Daarnaast wordt voor de jaren 2023 tot en met 2025 nieuwe wetgeving ingevoerd ("overbrugging"). De certificering betreft alleen deze overbrugging. Binnen de overbruggingswetgeving wordt rekening gehouden met de werkelijke samenstelling van het vermogen. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen banktegoeden (of spaargeld), overige bezittingen en schulden. Aan iedere categorie wordt een eigen forfaitair rendement toegerekend. De verhoging van het heffingsvrij vermogen uit het coalitieakkoord van het kabinet-Rutte IV komt hiermee te vervallen. Het heffingsvrij vermogen wordt naar rato toegerekend aan het voordeel uit de verschillende categorieën. De opbrengst van dit wetsvoorstel is geraamd ten opzichte van het basispad met een heffingsvrij vermogen van 53.841 euro in 2023 en een box-3-tarief van 31%.

De gedragseffecten worden nu ingeschat op 20% (klein, maar significant) van wat individuele belastingplichtigen meer gaan betalen onder de overbruggingswetgeving. Sommige huishoudens, met name beleggers en huishoudens met grote vermogens en grote schulden in box 3, gaan meer belasting betalen. In het oude stelsel konden schulden worden afgetrokken tegen het rendement uit Rendementsklasse II (ca. 6%). In het nieuwe stelsel kunnen schulden worden afgetrokken tegen het forfait op schulden van circa 2%.

Er wordt aangenomen dat belastingplichtigen die onder de overbruggingswetgeving minder gaan betalen ten opzichte van het oude stelsel geen significant gedragseffect vertonen. Deze huishoudens hadden blijkbaar in het oude stelsel een voorkeur voor sparen boven beleggen, en er is geen reden om aan te nemen dat dit verandert. Enkele huishoudens zullen mogelijk minder gaan beleggen dan in het oude stelsel, maar dit effect zal beperkt zijn.

Er wordt aangenomen dat er geen peildatumarbitrage mogelijk is. Dit wordt in de wet expliciet verboden. Het omzetten van hoogrenderende overige beleggingen in laagrenderend spaargeld is in een periode van 3 maanden rond 1 januari niet toegestaan. Er komen vragen in de aangifte om dit te kunnen handhaven. Het CPB beoordeelt de raming inclusief de aanname dat peildatumarbitrage op deze manier niet optreedt als redelijk en neutraal, maar hoog onzeker.

Afschaffen doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon

Een werknemer die arbeid verricht in een onderneming waarin zijn of haar partner een aanmerkelijk belang bezit, moet zichzelf (behoudens uitzonderingen) een loon uitkeren (art. 12a van de wet op de loonbelasting 1964). Dit loon is het hoogste van (a) 75% van het loon in de meest vergelijkbare dienstbetrekking, (b) het loon van een andere werknemer in dezelfde onderneming en (c) 48.000 euro (norm in 2022). Onder (a) is sprake van een doelmatigheidsmarge van 25%.

Met deze maatregel wordt de doelmatigheidsmarge vanaf 2023 afgeschaft. Dit leidt tot hogere loon- en inkomensheffing in box 1 en tegelijk tot lagere vennootschapsbelasting en lagere belastingopbrengsten in box 2.

In 2023 nemen de belastingopbrengsten per saldo 904 mln euro toe, en structureel nemen de belastingopbrengsten toe met 315 mln euro. Dit komt door de hogere belastingdruk in box 1 in vergelijking met de vennootschapsbelasting en box 2.

Het CPB beoordeelt de raming als neutraal en redelijk, maar met een hoge mate van onzekerheid. Het is zeer onzeker welk deel van de directeur-groootaandeelhouders (dga's) in de huidige situatie daadwerkelijk gebruikmaakt van de maximale doelmatigheidsmarge. Hierover zijn geen gegevens beschikbaar. De aanname is dat 50% van het dga-loon dat mogelijk wordt bepaald op basis van de doelmatigheidsmarge ook zal toenemen met een factor (100/75). Deze uitvalfactor bepaalt de omvang van het budgettaire bedrag volledig. Deze aanname is hoog onzeker.

Uitstel werkelijk rendement en verhogen tarief box 3 en heffingsvrij vermogen

Bij de Miljoenennota 2023 zijn ten opzichte van de overbruggingswetgeving voor box 3 aanvullende besluiten genomen over parameters in box 3:

1. Het tarief in box 3 wordt in drie stappen verhoogd van 31% naar 34%, te beginnen in 2023.
2. Het heffingsvrij vermogen wordt verhoogd tot 57.000 euro in 2023.

Het budgettair effect van beide wijzigingen is berekend op basis van aangiftegegevens uit 2019. Voor de verwachte ontwikkeling van de opbrengst tussen 2019 en 2023 is daarbij een jaarlijkse groei van 2,5% per jaar verondersteld, dit is ongeveer gelijk aan de jaarlijkse nominale stijging van de box-3-grondslag in het verleden. Hoewel deze 2,5% voor de coronajaren mogelijk aan de lage kant is, is er onvoldoende informatie beschikbaar voor een aangepaste raming voor deze jaren. Bij de raming is rekening gehouden met een standaard gedragseffect van 20% voor belastingplichtigen waarvoor de box-3-heffing toeneemt. Het CPB beoordeelt de raming als redelijk en neutraal, met gemiddelde onzekerheid vanwege de grondslagontwikkeling en gedragseffecten.

Bijlage: Toetsingskader

Indien fiscale maatregelen door het CPB gecertificeerd worden, wordt de raming van fiscale maatregelen ten minste marginaal getoetst. Maatregelen waarvan het budgettaire effect volgens de raming van het ministerie van Financiën groter is dan 50 mln euro, worden ook uitvoeriger beoordeeld. Deze uitvoerige beoordeling wordt ook gedaan als de belastinggrondslag onzeker is, er sprake kan zijn van sterke gedragseffecten, of als de maatregel politiek omstreden is.⁹

Marginale toetsing

De marginale toetsing betreft een aantal vragen, die elk met ‘ja’ dienen te worden beantwoord. Als dat het geval is, wordt de raming gecertificeerd.

1. Is de huidige stand van zaken duidelijk verwoord?
2. Is de beleidswijziging voldoende toegelicht?
3. Wordt de kwaliteit van de data voldoende toegelicht?
4. Worden de onzekerheden van de raming voldoende toegelicht?
5. Zijn de aannamen voldoende onderbouwd?
6. Volgt de ex-ante budgettaire raming logisch uit de data en de gemaakte aannamen?
7. Worden de aanwezigheid en inhoud van eerste-orde gedragseffecten toegelicht?
8. Is rekening gehouden met (directe) effecten op andere regelingen?

Sommige maatregelen betreffen een wijziging zonder mogelijk budgettair effect. Als dit het geval is, wordt volstaan met een ‘-’.

Uitvoerige toetsing

De uitvoerige toetsing van ramingen van maatregelen die groter zijn dan 50 mln euro, gaat dieper in op de budgettaire effecten van de raming.¹⁰ Hierbij worden de aannamen beoordeeld en wordt overwogen of de aanname redelijk is. Aspecten die een rol spelen:

- Is er informatie over de omvang van de **grondslag**? Hoe betrouwbaar is deze informatie?
- Waarop zijn de **aannamen** gebaseerd en zijn deze aannamen redelijk? Komt de raming overeen met de uitkomsten die op basis van CPB-modellen kunnen worden verwacht?
- Zijn de **gedragseffecten** redelijk en in overstemming met wat in de literatuur gebruikelijk is? Als er geen literatuur is, zijn er dan vuistregels af te leiden uit informatie van de uitvoeringspraktijk bij eerdere beleidsveranderingen? Waarop zijn de gedragseffecten gebaseerd?

⁹ Deze condities zijn vergelijkbaar met door de OBR gestelde condities.

¹⁰ Ook bij een onzekere belastinggrondslag, te verwachten sterke gedragseffecten, of bij een maatregel die omstreden is.

Onzekerheid

Het Centraal Planbureau geeft een inschatting van de onzekerheid van de raming. Vooralsnog wordt hierbij gebruikgemaakt van het kader dat geboden wordt door The Office for Budget Responsibility (OBR) in het Verenigd Koninkrijk. Zie daarvoor tabel B1 en [hier](#).

Drie aspecten van de raming worden in beschouwing genomen: onzekerheden in de modellering, in de data en in het gedrag. De onzekerheid in het gebruikte model is afhankelijk van de gebruikte aannamen en de eenvoud waarmee een basispad en een variant berekend kunnen worden. Dataonzekerheden hangen samen met de hoeveelheid beschikbare relevante gegevens en de betrouwbaarheid van de bron. Onzekerheid kan ook voortkomen uit gedrag, wanneer er grote gedragseffecten te verwachten zijn en deze effecten moeilijk in te schatten zijn.

Tabel B1 Beoordelingscriteria onzekerheid

Beoordeling	Model	Data	Gedrag
Zeer hoog	Zeer moeilijk te modelleren Zeer gevoelig voor onverifieerbare aannamen	Zeer weinig data Slechte kwaliteit	Geen informatie over potentieel gedrag
Hoog	Zeer moeilijk te modelleren Zeer gevoelig voor onverifieerbare aannamen	Weinig data Veel van slechte kwaliteit	Gedrag is volatiel of sterk afhankelijk van factoren buiten het belastingstelsel
Gemiddeld-hoog	Moeilijk te modelleren Aanmaken basispad beperkt mogelijk Gevoelig voor aannamen	Gewone data Wellicht van externe bron Aannamen kunnen niet gemakkelijk worden gecheckt	Gedrag is moeilijk voorspelbaar
Gemiddeld	Enigszins moeilijk te modelleren Aanmaken basispad beperkt mogelijk	Incomplete data Hoogwaardige externe bron Verifieerbare aannamen	Aanzienlijke gedragsreacties of afhankelijk van factoren buiten belastingstelsel
Gemiddeld-laag	Modelleren is eenvoudig Aantal gevoelige aannamen	Hoge datakwaliteit	Gedrag is redelijk voorspelbaar
Laag	Modelleren is eenvoudig Nieuwe parameters voor bestaand beleid Weinig of geen gevoelige aannamen	Hoge datakwaliteit	Stabiele en voorspelbare gedragseffecten
Relevantie		[hoog – gemiddeld – laag]	
Totale beoordeling		[hoog – gemiddeld – laag]	

Voor elk van deze onzekerheidsaspecten zal de relevantie per raming variëren. De een-na-laatste rij beschrijft de relevantie van ieder aspect voor de desbetreffende raming. De laatste rij geeft een totaaloordeel over de raming op basis van de voorgaande afwegingen.

Sommige maatregelen betreffen een wijziging zonder mogelijk budgettair effect en daarom ook zonder onzekerheid. Als dit het geval is, wordt volstaan met de notering 'n.v.t.'.