		<u>Afschaffing van de dienstbetrekkingseis bij de DSR en Invoering minimumleeftijd verkrijger DSR</u> In de Voorjaarsbesluitvorming is voorts besloten tot de afschaffing van de dienstbetrekkingseis als voorwaarde voor de DSR bij schenking van een ab. Dit betreft de eis dat de verkrijger van de geschonken aandelen 36 maanden, die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de vervreemding, in dienstbetrekking moet zijn van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben. <u>Aan derden verhuurde onroerende zaken</u> Bij de Miljoenennota 2023 is besloten tot het wettelijk aanmerken van aan derden verhuurde onroerende zaken als beleggingsvermogen in de BOR en de DSR. Gevolg daarvan is dat aan derden verhuurde onroerende zaken niet langer onder de BOR en DSR vallen.
12	**Aanpassing minimumkapitaalregel interne treasury en verhoging percentage**	De specifieke renteaftrekbeperking voor banken en verzekeraars (minimumkapitaalregel in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) werkt onevenwichtig uit ten aanzien van interne treasury activiteiten van banken. De minimumkapitaalregel wordt op technische punten aangepast om deze verstoring te voorkomen. De resulterende derving van 60 miljoen euro wordt gedekt door het percentage van de minimumkapitaalregel dat niet aftrekbaar is te verhogen van 9% naar 9,4%.
13	**Vereenvoudigen vrijstelling OV-abonnement van loonheffing**	De huidige twee regelingen voor het onbelast verstrekken van OV-abonnementen door werkgevers worden vervangen door één vrijstelling. Hiermee wordt tegemoetgekomen aan de unaniem aangenomen motie De Jong en Van Ginneken, waarin werd verzocht te onderzoeken hoe het onbelast verstrekken van OV-abonnementen eenvoudiger gemaakt kan worden.
14	**Verruiming herinvesteringsreserve inzake stoppersregelingen**	Het gebruik van de herinvesteringsreserve bij gedeeltelijke staking wordt toegankelijker, waardoor barrières voor stoppende agrariërs weg worden genomen.
15	**EIA en MIA**	<u>Verlaging aftrekpercentage EIA en verlaging plafond maximaal investeringsbedrag</u> In 2022 was er een tekort in het EIA-budget van 60 miljoen euro (na uitputting reserve). Conform de EIA-budgetsystematiek wordt deze overschrijding gedekt door middel van aanpassing EIA-parameters. Vanaf 2024 wordt het aftrekpercentage structureel verlaagd en wordt het plafond maximaal investeringsbedrag verlaagd.
16	**Motorrijtuigenbelasting**	<u>MRB: Naheffen bij een ontbrekende aanvullende aangifte</u> De Wet MRB 1994 regelt dat een naheffing voor de motorrijtuigenbelasting mogelijk is vanwege een verandering aan het motorrijtuig. Een bestelauto is b.v. omgebouwd naar personenauto. Er wordt verduidelijkt dat het niet uitmaakt of die verandering is aangebracht door de huidige of een vorige houder van het motorrijtuig, of dat het motorrijtuig altijd al in die specifieke toestand verkeerde. Deze onduidelijkheid in de wetgeving wordt in juridische procedures soms aangegrepen met als doel de naheffingsaanslag ter discussie te stellen. <u>MRB: Hoogte van de naheffing bij het onjuist gebruik van een handelaarskenteken</u> De hoogte van een boete bij onjuist gebruik van handelaarskentekenbewijs kan disproportioneel zijn. Als het verzuim is beperkt tot uitsluitend het niet kunnen overleggen van het handelaarskentekenbewijs, wordt voorgesteld om de naheffingsaanslag te baseren op drie maanden in plaats van twaalf maanden. De naheffingsaanslag bedraagt dan € 113,-. Dit is exclusief een eventuele fiscale

		boete van maximaal 100%. <u>Vrijstelling APK-keuringsrit</u> Het wordt verduidelijkt dat de vrijstelling in de motorrijtuigenbelasting voor een APK keuringsrit alleen geldt op de dag van de APK-keuring.
17	**Afschaffen of versoberen uitzonderingen MRB en BPM** *Over de exacte vormgeving en maatvoering wordt besloten in de augustusbesluitvorming*	Een tiental maatregelen in de MRB en BPM worden versoberd dan beëindigd naar aanleiding van de *evaluatie bijzondere regelingen autobelastingen.* - Nihiltarief OV-autobussen op LPG of aardgas afschaffen - Vrijstelling taxi - Brandstoftoeslag nihil of verlaagd voor gas - Kwarttarief kampeerauto - Halftarief kampeerauto (bedrijfsmatige verhuur) - Kwarttarief paardenvervoer - Vrijstelling lijkwagens - Vrijstelling oldtimers (motorrijtuigen van 40 jaar en ouder') - Teruggaaf lijkwagens - Teruggaaf geldtransport
18	**Toeslagen**	<u>Invorderingsrente Toeslagen</u> Dit betreft beslispunt 3 van deze nota. Desgewenst kan de mogelijkheid gecreëerd worden om voor toeslagen berekende invorderingsrente en aan belastingrente gekoppelde rente afzonderlijk vast te stellen. <u>Co-ouderschap AWIR</u> Dit betreft beslispunt 4 van deze nota. Om co-ouderschap tussen de Wet IB 2001 en de Awir te harmoniseren wordt voorgesteld dit begrip aan te passen.

ECLI:NL:HR:2023:557

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	14-04-2023
Datum publicatie	14-04-2023
Zaaknummer	20/04413
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHARL:2020:9921 Conclusie: ECLI:NL:PHR:2021:926
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	artikel 3.92b, lid 2 en lid 4 Wet IB 2001, lucratief belang, vermogensrechten, economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn, 10%-criterium.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 14-4-2023 V-N Vandaag 2023/813 FutD 2023-0969 met annotatie van Fiscaal up to Date V-N 2023/18.3 met annotatie van Redactie NLF 2023/0975 met annotatie van Jurgen Stormmesand

Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 20/04413
Datum 14 april 2023

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 24 november 2020, nr. 19/00522[1], op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 17/4420) betreffende de aan belanghebbende voor het jaar 2014 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en de daarbij gegeven beschikking inzake belastingrente.

1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P 1], heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. Hij heeft ook incidenteel beroep in cassatie ingesteld.

Het beroepschrift in cassatie en het geschrift waarbij incidenteel beroep in cassatie is ingesteld, zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit.

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P 1], heeft schriftelijk zijn zienswijze over het incidentele beroep naar voren gebracht.

Op 4 oktober 2021 heeft de Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen geconcludeerd tot gegrondverklaring van het principale beroep in cassatie van de Staatssecretaris en ongegrondverklaring van het incidentele beroep in cassatie van belanghebbende.[2]

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2 Uitgangspunten in cassatie

2.1 Belanghebbende was in 2014 werkzaam in een managementfunctie bij een groep van vennootschappen (hierna: de Groep) waarvan Holding B.V. (hierna: Holding) de tophoudstervennootschap is. In 2013 is de Groep in financieel zwaar weer gekomen en daarom hebben een herstructurering en een herfinanciering plaatsgevonden. In het kader van de herstructurering en de herfinanciering heeft ABN AMRO Bank op 1 oktober 2013 een lening van € 10.414.000 verstrekt aan een dochtervennootschap van Holding. De aandeelhouders van deze vennootschap hebben een garantie afgegeven voor nakoming van de verplichtingen uit hoofde van deze lening. Holding was een van deze aandeelhouders. Door Holding zijn in het kader van de herstructurering en de herfinanciering gewone aandelen en cumulatief preferente aandelen uitgegeven.

2.2 In verband met de uitgifte van de gewone aandelen door Holding is een management participatieplan (hierna: het MPP) opgesteld waarbij het management van de Groep de gelegenheid kreeg te participeren in het gewone aandelenkapitaal van Holding. Die aandelen zijn gecertificeerd.
In het kader van het MPP zijn op 22 april 2014 aan het management van de Groep (i) 836.450 certificaten van gewone aandelen in Holding uitgegeven van nominaal € 1 per stuk, en (ii) 90.000 certificaten van gewone aandelen in Holding van nominaal € 0,01 per stuk. In totaal zijn derhalve 836.450 + 90.000 = 926.450 certificaten van gewone aandelen in Holding bij het management geplaatst, met een nominale waarde van in totaal € 837.350. Het gestorte bedrag aan agio op die gewone aandelen bedraagt in totaal € 486.150. De (certificaten van) gewone aandelen van nominaal € 1 en van nominaal € 0,01 delen gelijkelijk in de winst.

2.3 Belanghebbende heeft ter uitvoering van het MPP op 22 april 2014 een overeenkomst gesloten

voor de verkrijging van certificaten van gewone aandelen in Holding (hierna: de certificaten). Het gaat om de 90.000 certificaten met een nominale waarde van € 0,01 per certificaat en 351.000 certificaten met een nominale waarde van € 1 per certificaat. Belanghebbende heeft hiervoor in totaal € 630.000 betaald (waarvan € 351.900 aan nominaal aandelenkapitaal en € 278.100 aan agio). Belanghebbende is gerechtigd tot (351.000 + 90.000) / 926.450 x 100 procent = 47,6 procent van de winst van de bij het management geplaatste gewone aandelen.

2.4 Holding heeft daarnaast verschillende soorten cumulatief preferente aandelen (cum prefs) uitgegeven. De cum prefs A dragen een preferent dividend van 5 procent, de cum prefs B van 8 procent en de cum prefs C van 1 procent.

2.5 In december 2014 is de totale waarde van de certificaten gedaald naar € 1. Belanghebbende heeft zijn certificaten eind 2014 afgewaardeerd tot € 1. Dit heeft geleid tot een verlies van € 629.999 op zijn certificaten. Belanghebbende heeft dit verlies in zijn aangifte voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2014 aangemerkt als negatief resultaat uit een zogenoemd lucratief belang. Bij de aanslagregeling heeft de Inspecteur de aangifte in dit opzicht gecorrigeerd.

3 Procedure voor het Hof

3.1 Voor het Hof was in geschil of de door belanghebbende gehouden certificaten moeten worden aangemerkt als een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b, lid 4, Wet IB 2001 in samenhang gelezen met het tweede lid van dat artikel. In dat verband was in de eerste plaats in geschil of voor de diverse soorten cum prefs onzakelijke dividendpercentages gelden. Verder was in geschil of het vierde lid van dat artikel meebrengt dat de vergelijkbaarheid van de daar bedoelde vermogensrechten met in het tweede lid, aanhef en letter a, van dat artikel bedoelde achtergestelde soortaandelen ook betrekking heeft op de voorwaarde uit het tweede lid, letter a, dat het totale geplaatste aandelenkapitaal van die achtergestelde soortaandelen minder dan 10 procent bedraagt van het totale geplaatste aandelenkapitaal van de vennootschap (het zogenoemde 10%-criterium).

3.2 Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat ten aanzien van de diverse soorten cum prefs onzakelijke dividendpercentages zijn overeengekomen.

3.3.1 Het Hof heeft vervolgens overwogen dat in de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 3.92b, lid 4, Wet IB 2001 nergens expliciet is vermeld dat de toets van die bepaling dient plaats te vinden aan de hand van een aangepast 10%-criterium van artikel 3.92b, lid 2, Wet IB 2001. Zou de wetgever die visie hebben willen omarmen, dan had het voor de hand gelegen dat de wetgever dit ook volmondig zou hebben bevestigd, of beter nog, dit via een novelle in de wettekst tot uitdrukking zou hebben gebracht, aldus het Hof. Het Hof is daarom ervan uitgegaan dat niet een aangepast 10%-criterium van toepassing is bij de beoordeling of een vermogensrecht economisch overeenkomt of vergelijkbaar is met het in artikel 3.92b, aanhef en lid 2, letter a, Wet IB 2001 bedoelde aandeel.

3.3.2 Hiervan uitgaande heeft het Hof geoordeeld dat het in het geval van belanghebbende, ook zonder dat aan een aangepast 10%-criterium is voldaan, gaat om een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b, lid 4, Wet IB 2001. Daartoe heeft het Hof overwogen dat diens belang in Holding, als gevolg van de "relatief zeer omvangrijke funding" met cumulatief preferent aandelenkapitaal, belanghebbende in staat had kunnen stellen, en ook de bedoeling had belanghebbende in staat te stellen, met een beperkte investering een rendement te behalen dat in geen verhouding staat tot het geïnvesteerde kapitaal en het te lopen risico, zelfs indien daarbij het relatief hoge risico van deze investering door belanghebbende in Holding in aanmerking wordt genomen.

4 Beoordeling van het in het principale beroep voorgestelde middel

4.1 Het middel richt zich in de eerste plaats tegen het hiervoor in 3.3.1 weergegeven oordeel van het

Hof. Het middel betoogt daartoe dat het Hof artikel 3.92b, lid 4, Wet IB 2001, in samenhang gelezen met lid 2, letter a, van dat artikel, verkeerd heeft uitgelegd. Uit een grammaticale uitleg van deze bepalingen en de totstandkomingsgeschiedenis daarvan volgt volgens het middel dat het disproportionele rendement moet zijn veroorzaakt door een hefboommechanisme, dat ten minste een bepaalde omvang moet hebben. Het 10%-criterium van artikel 3.92b, lid 2, letter a, Wet IB 2001 werkt via de economische vergelijkbaarheid door naar het vierde lid van dat artikel. Het 10%-criterium geldt dus ook voor het onderhavige geval, aldus nog steeds het middel.

4.2.1 Anders dan het Hof heeft aangenomen, is voor de toepassing van artikel 3.92b, lid 4, Wet IB 2001, in samenhang gelezen met lid 2, aanhef en letter a, van dat artikel, niet voldoende dat de desbetreffende vermogensrechten de belastingplichtige de mogelijkheid bieden om met een beperkte investering een rendement te behalen dat in geen verhouding staat tot het geïnvesteerde kapitaal en het te lopen risico.

4.2.2 Het 10%-criterium is in artikel 3.92b, lid 2, letter a, Wet IB 2001 opgenomen om de werking van die bepaling te beperken tot situaties waarin een hefboomeffect van meer dan 1 op 10 is gecreëerd. Zo'n effect is volgens de totstandkomingsgeschiedenis aanwezig indien bepaalde aandelen een heel beperkt deel van het eigen vermogen van de vennootschap vertegenwoordigen en meer dan evenredig delen in de overwinst, dat wil zeggen "de winst die resteert nadat de renteverplichtingen zijn voldaan en "reguliere" dividenden zijn uitgekeerd".[3]

4.2.3 Op grond van artikel 3.92b, lid 4, Wet IB 2001 worden, voor zover hier van belang, mede als lucratief belang aangemerkt vermogensrechten die, gelet op de feiten en omstandigheden, economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn met aandelen als bedoeld in artikel 3.92b, lid 2, Wet IB 2001. Daarbij heeft de wetgever wat betreft de vergelijkbaarheid met in artikel 3.92b, lid 2, aanhef en letter a, Wet IB 2001 bedoelde aandelen het oog gehad op met elkaar samenhangende vermogenstitels die tezamen economisch gezien voor een vergelijkbaar hefboomeffect zorgen als het geval is bij zulke aandelen.[4] Bij de mondelinge behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer heeft de staatssecretaris van Financiën met betrekking tot de regeling van het vierde lid gepreciseerd dat een "strakke lijn" wordt getrokken en dat een structuur met een achtergestelde aandelensoort waarvan het geplaatste aandelenkapitaal minder is dan 10 procent van het totale geplaatste aandelenkapitaal van de vennootschap, onder de werkingssfeer van dit voorstel valt indien daardoor een hefboomeffect ontstaat op het aandelenkapitaal van meer dan 1 op 10 of een vergelijkbaar effect.[5] Hieruit moet worden afgeleid dat de door artikel 3.92b, lid 4, Wet IB 2001 verlangde vergelijkbaarheid van de in die bepaling bedoelde vermogensrechten ten opzichte van de in artikel 3.92b, lid 2, aanhef en letter a, Wet IB 2001 bedoelde aandelen betrekking dient te hebben op het hefboomeffect, zoals dat tot uitdrukking is gebracht in het 10%-criterium. Een ruimere uitleg zou meebrengen dat het vierde lid – anders dan beoogd[6] – niet meer als een restcategorie en een vangnet fungeert, maar als een wezenlijke uitbreiding ten opzichte van de regeling in het tweede lid, aanhef en letter a, waardoor die laatste bepaling ten opzichte van het vierde lid in wezen geen zelfstandige betekenis meer zou hebben.

4.2.4 Het middel slaagt in zoverre en behoeft voor het overige geen behandeling.

5 Beoordeling van het in het incidentele beroep voorgestelde middel

Het in het incidentele beroep voorgestelde middel richt zich tegen het hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof. Het middel kan niet tot cassatie leiden, aangezien dit oordeel feitelijk en niet onbegrijpelijk is.

6 Slotsom

6.1 Gelet op hetgeen hiervoor in 4.2.4 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen.

6.2 Met het oog op het geding na verwijzing merkt de Hoge Raad het volgende op.

6.2.1 Voor de beoordeling of bij de door belanghebbende gehouden certificaten een hefboomeffect optreedt van meer dan 1 op 10, kan niet rechtstreeks worden aangesloten bij de maatstaf van het geplaatste kapitaal, die wordt gebruikt in artikel 3.92b, lid 2, letter a, Wet IB 2001. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 3.92b, lid 4, Wet IB 2001 valt af te leiden dat hiertoe bij de overeenkomstige toepassing van het 10%-criterium naast het gestorte kapitaal ook rekening moet worden gehouden met het gestorte agio en met informeel kapitaal.[7] Ook leningen aan de vennootschap waarin de belastingplichtige een belang houdt, kunnen in dit verband relevant zijn. In deze totstandkomingsgeschiedenis is gesproken over een achtergestelde lening die in materiële zin fungeert als eigen vermogen en daarmee eenzelfde functie vervult als soortaandelen die niet in de overwinst delen.[8] In het licht hiervan moet bij de overeenkomstige toepassing van het 10%-criterium alleen rekening worden gehouden met leningen indien en voor zover deze voor de toepassing van de belastingwetgeving als informeel kapitaal zijn aan te merken.
Daarbij dient geen rekening te worden gehouden met een lening, zoals de hiervoor in 2.1 vermelde lening van ABN AMRO Bank, die is verstrekt aan een andere vennootschap dan de vennootschap ten aanzien waarvan moet worden beoordeeld of de belastingplichtige daarin een belang heeft als bedoeld in artikel 3.92b, lid 1, Wet IB 2001.[9] Dit is alleen anders indien en voor zover de lening in fiscale zin is aan te merken als verstrekking van informeel kapitaal aan die vennootschap.

6.2.2 Voor de toepassing van artikel 3.92b, lid 4, Wet IB 2001, in samenhang gelezen met het 10%-criterium van het tweede lid, letter a, van dat artikel, dient agio in geval van storting anders dan in geld te worden gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer van die storting. Wordt aan de stortingsplicht voldaan door middel van verrekening met een vordering op de vennootschap, dan moet voor de waardering van het agio in beginsel worden uitgegaan van het nominale bedrag van de daartegenover staande schuld van de vennootschap, ook in het geval deze betalingsproblemen heeft.[10] Tot dat bedrag is de vennootschap immers van die schuld bevrijd en is haar vermogen dus ook met dat bedrag toegenomen.

7 Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

8 Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het principale beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën gegrond,

- verklaart het incidentele beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond,

- vernietigt de uitspraak van het Hof, en

- verwijst het geding naar het Gerechtshof 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.E. van Hilten als voorzitter, en de raadsheren M.W.C. Feteris, M.A. Fierstra, E.F. Faase en J.A.R. van Eijsden, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 14 april 2023.

[1] ECLI:NL:GHARL:2020:9921.

[2] ECLI:NL:PHR:2021:926.

[3] Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nr. 3, blz. 11, en Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nr. 9, blz. 10.

[4] Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nr. 7, blz. 2.

[5] Handelingen II 3 september 2008, blz. TK 107-7872.

[6] Handelingen II 3 september 2008, blz. TK 107-7871 en 107-7872, en Kamerstukken I 2008/09, 31 459, nr. C, blz. 11.

[7] Kamerstukken I 2008/09, 31 459, nr. C, blz. 11-12.

[8] Handelingen II 3 september 2008, blz. TK 107-7871, en Kamerstukken I 2008/09, 31 459, nr. E, blz. 8.

[9] Kamerstukken I 2008/09, 31 459, nr. E, blz. 8.

[10] Vgl. HR 15 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1086, rechtsoverweging 4.2.2.

Beantwoording vragen BOR en DSR
U (StasFB) heeft 9 mei ingestemd met de beslispunten voor de BOR en DSR in de beslisnota BP24 BOR en DSR (bijlage 3). U had nog enkele vragen en opmerkingen. Onderstaand gaan we hierop in.

Het betreft de volgende vragen/opmerkingen:

Wanneer kunnen de aanpassingen in DSR aanmerkelijkbelang in werking treden? U wilt graag snel duidelijkheid.

- Het doen van structuuraanpassingen binnen het IV-portfolio voor de IH is zonder herprioritering voorlopig niet mogelijk. Herprioritering zou ten koste gaan van andere ingeplande aanpassingen voor wetgeving (box 3, AOV ZZP indien dit moet worden ingepast in het portfolio van de Belastingdienst, en deformaliserend werken), of leiden tot vertraging van de rationalisatie van Cool:Gen. Dit heeft als risico dat storingen uiteindelijk niet meer goed opgelost kunnen worden, met gevolgen voor de belastingontvangstenstroom voor de belastingontvangsten.
- In een nader afstemmingsoverleg met de Belastingdienst – en met name de lavaco en leden van de kennisgroep ab, de ketenmanager IH, en de betrokken adviesregisseur bij de IV-organisatie – is onderzocht of en in hoeverre de eerder berichte structuuraanpassingen voor de DSR steeds in volle omvang dienen te worden gedaan.
- Daarbij is beoordeeld of en hoe de IV-impact zoveel mogelijk kan worden beperkt. Dit leidt ertoe dat voorstellen mogelijk eerder geïmplementeerd kunnen worden dan waar tot nog toe van werd uitgegaan.
- Bij de totaalafweging is ook rekening te houden met beperkingen uit de fiscaal-systematische samenhang tussen BOR en DSR (m.n. voor wat betreft etikettering en toegang tot de faciliteit), hetgeen meebrengt dat in sommige gevallen het wenselijk wordt geacht om de DSR-aanpassing tegelijkertijd in werking te laten treden met de corresponderende BOR-aanpassing.
- In de onderstaande tabel is het uitvoeringsbeeld m.b.t de DSR samengevat.

Voorgestelde maatregel	***IV-gevolgen IH?***	***aanpassing IH noodzakelijk?***	***Eerst mogelijke inwerkingtreding?***
Maatregelen realiseerbaar per 2024 (geen aanpassing in de systemen c.q. alleen aanpassing toelichting)			
Standaard aanmerken van verhuurd vastgoed als beleggingsvermogen in de BOR en DSR	Geen iv-gevolgen. De communicatie dient wel te worden aangepast; dit kan voor het eerst in de DA 2024, maar kan niet meer worden meegenomen in de VA 2024.	N.v.t.	2024
Afschaffen dienstbetrekkingseis	Vergt aanpassing toelichtingstekst bij aangifte. Dit kan worden verwerkt in de DA 2024, maar niet meer in de VA 2024.	aanpassing teksten toelichting	2024
*Maatregelen waarvoor niet doorvoeren aanpassing aangifte **waarschijnlijk** kan worden opgevangen in het toezicht; in dat geval uitvoerbaar per 2024 resp. 2025*			
Invoering minimumleeftijd verkrijger DSR schenking van een ab en voor verkrijger BOR	In beginsel: (kleine) structuuraanpassing door uitvraag leeftijd en koppeling met risicotestregel BvR.	Nee, mits verlegging last naar handhaving/ vooroverleg wordt aanvaard.	2024, zonder structuuraanpassing (en ook zonder structuuraanpassing BOR). Een structuuraanpassing per 2025 is niet mogelijk

			zonder herprioritering in het IV/ IH portfolio.
Toegang tot de BOR/DSR beperken tot reguliere aandelen met een minimaal belang van 5% (met uitzondering van preferente aandelen die in het kader van bedrijfsopvolging zijn uitgegeven en met behoud van de huidige verwateringsregeling)	Geen, maar dan is specifiek op dit aspect gericht toezicht niet mogelijk middels aangifteuitworp.	N.v.t.	2025 zonder structuuraanpassing IH, vanwege IV-gevolgen BOR (portfolio S&E), en beleidsmatige wenselijkheid om BOR/DSR simultaan te wijzigen op dit punt per 2025.
Keuzevermogen kwalificeert slechts voor BOR/DSR voor zover in de onderneming gebruikt	Geen, tenzij (1) toelichtingsteksten ook moeten worden aangepast, of (2) de etiketteringsgrenzen dienen te worden opgenomen in de aangifte.	N.v.t., ervan uitgaande dat wordt geïmplementeerd zonder IV-ondersteuning voor de DSR.	2025, vanwege IV-gevolgen BOR (portfolio S&E), en beleidsmatige wenselijkheid om BOR/DSR simultaan te wijzigen op dit punt.
Maatregel waarvoor structuuraanpassing in de systemen zeker noodzakelijk is			
Afschaffen van de 5% doelmatigheidsmarge in de BOR en DSR	Kleine structuuraanpassing: vraag naar aanwezigheid beleggingsvermogen (nu: meer dan 5% ondernemingsvermogen) dient te worden aangepast.	Ja.	Een structuuraanpassing per 2025 is niet mogelijk zonder herprioritering in het IV/ IH portfolio.

Waarom kan de dienstbetrekkingseis voor de DSR voor de overdracht van de IB-onderneming niet bij schenking vervallen?

- Met ingang van 1 januari 2001 is het in de inkomstenbelasting (IB) mogelijk een onderneming van een natuurlijk persoon (IB-onderneming) geruisloos over te dragen aan een medeondernemer of – sinds 1 januari 2002 – aan een werknemer (artikel 3.63 Wet IB 2001). Om van deze faciliteit gebruik te kunnen maken, dient de overdracht plaats te vinden aan een natuurlijk persoon die ten minste 36 maanden (achtereenvolgens) als ondernemer winst uit die onderneming heeft genoten of als werknemer in die onderneming werkzaam is geweest.
- Het vervallen van de dienstbetrekkingseis voor de overdracht van de IB-onderneming bij schenking zou dus een (naar onze mening ongewenste) **inperking** van de mogelijkheden tot geruisloze doorschuiving inhouden, namelijk uitsluitend bij een overdracht aan medeondernemer.
- Als met de vraag eigenlijk bedoeld is te zoeken naar mogelijkheden om de reikwijdte van de doorschuiffaciliteit bij bedrijfsopvolging juist te vergroten, mag daarbij het zogenoemde realisatiebeginsel niet uit het oog worden verloren. Het realisatiebeginsel houdt in dit verband in dat belasting moet worden betaald wanneer een onderneming wordt gestaakt (in dit geval dus door overdracht). Zou dit beginsel volledig worden losgelaten, dan zou een onderneming kunnen worden overgedragen zonder dat over de meerwaarde (de stille en fiscale reserves) behoeft te worden afgerekend. De doorbreking van het realisatiebeginsel is in de situaties waarop de huidige doorschuiffaciliteit van artikel 3.63 Wet IB 2001 ziet, aanvaardbaar geoordeeld omdat het daarbij niet gaat om een overdracht van de onderneming aan een willekeurige derde, maar aan een persoon die reeds geruime tijd bij die onderneming was betrokken (als medeondernemer of als werknemer), hetgeen in het belang is van de continuïteit van de onderneming.

[1] Bij de verruiming van de doorschuiffaciliteit voor de situatie van een overdracht aan werknemers zijn in Kamerstukken II 2001/02, 28188, nr. 1, verschillende opties voor verdere flexibilisering afgewogen en is gekozen voor de verruiming voor de situatie van een overdracht aan werknemers. Ter illustratie van die afweging is het betreffende Kamerstuk bijgesloten.

- Geruisloze doorschuiving werd blijkens de parlementaire geschiedenis[1] (zie bijlage 4 met bijgesloten Kamerstuk) alleen aanvaardbaar geacht door materiële eisen te stellen aan de betrokkenheid van de opvolger, zoals in artikel 3.63 Wet IB 2001 is gedaan. Naar onze mening zijn de afwegingen die destijds zijn gemaakt nog steeds actueel en geldend.

Tegengaan van rollatorinvesteringen BOR: Wanneer is de aanvullende analyse door AFP over leeftijd startende ondernemers afgerond?

- De aanvullende analyse door AFP voor wat betreft de leeftijd van startende ondernemers en de periode van ondernemerschap wordt naar verwachting voor Pinksteren afgerond, u wordt daarna over het resultaat geïnformeerd.

Is de leeftijdseis voor rollatorinvesteringen getoetst aan internationale verdragen?

- Ja. Bij toepassing aan het gelijkheidsbeginsel van art. 14 EVRM worden de volgende vragen gesteld:[2]
    - Is er sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen?
      Zo nee: er is geen sprake van schending van art. 14 EVRM;
      Zo ja: Bestaat voor die ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging?
        - Is sprake van legitieme doelstelling overheidsbeleid? En
        - Is sprake van redelijke evenredigheid/proportionaliteit tussen middel en doel?
- Verlenging van de bezitseis BOR vanaf een bepaalde leeftijd leidt tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen waarvoor naar ons oordeel een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, namelijk het tegengaan van onbedoeld gebruik van de BOR.
- Naar ons oordeel is sprake van een redelijke evenredigheid tussen middel en doel indien – op basis van de analyse van AFP - aannemelijk is dat rollatorinvesteringen met name voorkomen bij oudere vermogenden.
- Dan kan een leeftijdsgrens een keuze van de fiscale wetgever zijn waarvan niet kan worden gezegd dat zij evident van elke redelijke grond is ontbloot. Naar onze mening overschrijdt de wetgever in dat geval met deze leeftijdsgrens de grenzen van de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid niet.

Ter informatie: BOR en DSR

Naar aanleiding van de beslisnota BP24 BOR en DSR en de daarin gemaakte keuzes willen we ook over het volgende informeren:

Vruchtwisseling

- Uw verzoek om vruchtwisseling uit te zonderen van de maatregel aan derden verhuurde onroerende zaken wordt verwerkt in het BP24. Dit betreft een teeltpachtovereenkomst ingevolge artikel 396 lid 1-3 titel 7.5 BW voor maximaal twee jaar voor los land die is aangegaan voor teelten waarvoor vruchtwisseling noodzakelijk is.

Minimumleeftijd voor de verkrijger voor zowel de DSR schenking ab als voor de BOR bij schenking

- Uw keuze voor invoering van een minimumleeftijd van 21 jaar voor de verkrijger bij schenking voor de DSR en de BOR wordt verwerkt in het BP24.

Toegang tot de BOR en DSR beperken

- De toegang wordt beperkt tot reguliere aandelen met 5% belang waarmee ondernemingsrisico wordt gelopen met dien verstande dat de BOR en de DSR blijven gelden voor preferente aandelen die in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging zijn uitgegeven en de verwateringsregeling blijft bestaan.

[1] Bij de verruiming van de doorschuiffaciliteit voor de situatie van een overdracht aan werknemers zijn in Kamerstukken II 2001/02, 28188, nr. 1, verschillende opties voor verdere flexibilisering afgewogen en is gekozen voor de verruiming voor de situatie van een overdracht aan werknemers. Ter illustratie van die afweging is het betreffende Kamerstuk bijgesloten.
[2] Toetsingskader van het EHRM.

Ministerie van Financiën

TER ADVISERING – TERSTOND, OVERLEG 15:30
Aan
De minister van Financiën
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Fiscale Politiek

Persoonsgegevens

nota

Adviesnotitie BWO fossiele subsidies – 16 mei 2023

Datum
16 mei 2023

Notanummer
2023-0000119521

Aanleiding

Op verzoek van MEZK is last-minute voor vanavond met u (staatssecretaris) een BWO ingepland om de impactanalyse van de fossiele subsidies te bespreken. Naar aanleiding van deze afspraak in de voorjaarsbesluitvorming hebben industriële bedrijven zich gemeld en zou het proces van de maatwerkafspraken met deze bedrijven stil komen te liggen. MEZK wil daarom in het BWO vanavond met u afspreken om een versneld besluit te nemen over de vrijstelling voor non energetisch verbruik van aardgas (kunstmest) en de accijnsvrijstelling voor non energetisch verbruik van minerale oliën (plastics).

Bijlage 1: Concept onderzoeksvoorstel FIN
Bijlage 2: Concept onderzoeksvoorstel EZK
Bijlage 3: Legenda tabel voorjaarsbesluitvorming klimaat

17.05.23
Nieuwe afspraak minist Dhr. // KBE, EZK // e Sts Mfn // Fee // // //

Eenheid van Kabinetsbeleid

- Voor een ordentelijk besluitvormingsproces is het belangrijk om vast te houden aan de reguliere besluitvormingsmomenten: het voorjaar en augustus. We zien geen duidelijke argumenten waarom in tegenstelling tot de afspraak uit het klimaatpakket van 26/4/23 al in juni een besluit moet worden genomen over de vrijstellingen non energetisch verbruik en dit niet kan wachten tot augustus.
- EZK geeft aan dat de maatwerkafspraken met deze bedrijven hierdoor stil komen te liggen, maar dat is ons inziens geen valide argument.
- Het maatwerk berust erop dat er een CO2 reductie wordt gerealiseerd in ruil voor ondersteuning om deze overgang te maken, als bedrijven daar niet aan willen deelnemen dan zullen zij alsnog mee moeten in het afbouwpad maar zonder subsidie.
- Ook delen we de noodzaak niet om besluitvorming naar juni te vervroegen; augustus komt immers al snel. Daarnaast zijn de maatwerkafspraken nog niet in de fase dat er definitieve afspraken worden getekend. Er is nog voldoende tijd om de afspraken te herzien als besluitvorming in augustus hier aanleiding voor zou geven. Bovendien: Ons beleid is altijd gebaseerd op wortel en stok, maatwerk wordt alleen maar effectiever als bedrijven worden geprikkeld om daar ook zo ambitieus mogelijk in te gaan zitten.

DEPARTEMENTAAL BREED

- EZK stelt een krap tijdpad voor, waarbij het onderzoek binnen circa 3 weken moet worden uitgewerkt en vervolgens meteen een besluit moet worden genomen. We begrijpen dat Berenschot inmiddels ook aan de slag is. Er is afgelopen voorjaar niet voor niets besloten om eerst een impactanalyse uit te voeren. Het gaat om complexe materie, dat zorgvuldig moet worden onderzocht; dat is lastig binnen een paar weken (oplevering begin augustus is al uitdagend).
-

- Tot slot raden we af om voorafgaand publicatie een gezamenlijk bewindspersonenoverleg met alleen VNO en de industrie te houden om de resultaten van de impactanalyse te bespreken; dit is zeer kwetsbaar en zorgt niet voor gedegen besluitvorming. Aan de andere kant van het spectrum vragen willen milieupartijen de fossiele subsidies zo snel mogelijk afschaffen. Zij hebben ook valide argumenten, die in de opzet van EZK niet worden gehoord. De impactanalyse is juist bedoeld om zorgvuldig de voor- en nadelen van een afbouwpad voor fossiele subsidies te schetsen, zodat het kabinet daarna een onderbouwde keuze kan maken. Uiteraard kan het onderzoeksbureau als onderdeel van de impactanalyse wel contact leggen met bedrijven om bijv. meer informatie te verzamelen.

- U kunt als **alternatief** eventueel een hink-stap-sprong proces voorstellen:
  - In juni een ronde tafel gesprek (eventueel in twee sessies) op politiek niveau met het bedrijfsleven, maar ook met vertegenwoordigers van de milieukant. Deze sessie kan worden gebruikt om de standpunten uit te wisselen.
  - Op basis van deze sessie kan ook worden bekeken welke aanvullende uitzoekpunten/vragen er nog zijn richting augustus.
  - EZK heeft reeds Berenschot aan de slag gezet. Deze analyse wordt begin juni opgeleverd en kan dienen als input voor de interne kabinetsvoorbereiding van het ronde tafel gesprek. Parallel wordt onder coördinatie van FIN een breder onderzoek naar de fossiele subsidies uitgezet (conform afspraak en in goed overleg met de andere departementen) – ten behoeve van besluitvorming in augustus. In dit onderzoek zal ook gekeken worden naar de vrijstellingen voor non energetisch verbruik, waarbij de inzichten van Berenschot worden meegenomen.
  - In augustus vindt definitieve besluitvorming plaats en dit wordt vervolgens gecommuniceerd in de Miljoenennota.

NB. Ook als deze zomer zou worden afgesproken om de vrijstellingen niet af te bouwen, dan is het nog steeds verstandig om aanvullend onderzoek uit te voeren ter voorbereiding op een volgende kabinetsperiode.

Toelichting

Afspraak voorjaarsbesluitvorming

- In de Kamerbrief over de voorjaarsbesluitvorming klimaat is het volgende afgesproken over de fossiele subsidies: *De afgelopen tijd is er meer en meer maatschappelijke discussie over voordelen voor fossiele brand- en grondstoffen. Het kabinet is daarom eerder al gestart met een inventarisatie van alle fossiele vrijstellingen, kortingen en aangepaste belastingtarieven. De uitkomsten hiervan worden voor de zomer verwacht. We willen de Kamer zo beter inzicht geven in de omvang en de effecten. Het kabinet zal vervolgens bij de Miljoenennota voorstellen doen of, en zo ja in welk tijdspad de resterende fiscale vrijstellingen voor fossiel kunnen worden afgebouwd. Een impactanalyse per maatregel is onderdeel van deze inventarisatie, zodat wordt geborgd dat bedrijven voldoende handelingsperspectief hebben om de overstap van fossiel naar CO2-vrij te maken.*
- In de legenda van de maatregelentabel - die als bijlage met de Kamerbrief is meegestuurd naar de Tweede Kamer – staat u (staatssecretaris) als beleidsverantwoordelijk bewindspersoon genoemd. Het afgelopen jaar is het dossier "fossiele subsidies" gezamenlijk tussen MKE en u opgepakt.

Beoogde onderzoeksopzet Financiën

- Op basis van het reeds bekende overzicht van fossiele subsidies (ook gebruikt in de voorjaarsbesluitvorming) hebben we een selectie gemaakt van de regelingen die moeten worden meegenomen in de impactanalyse.
- Het voorstel is om alleen de regelingen mee te nemen waartoe nog niet was besloten in het coalitieakkoord en die we op nationaal niveau zelf kunnen aanpassen (en niet vastliggen in internationale verdragen of grote juridische risico's kennen). Het gaat om de volgende regelingen:
    - Vrijstelling voor non energetisch verbruik aardgas (prioriteit)
    - Het niet heffen van accijns over het non energetisch en duaal verbruik van minerale oliën (prioriteit)
    - Vrijstelling in de kolenbelasting voor duaal verbruik van kolen.
    - Raffinaderijvrijstelling (voor het deel dat Nederland zelf kan afschaffen).
    - Investeringsaftrek in de Mijnbouwwet (winstaandeel) t.b.v. opsporen en winnen kleine gasvelden Noordzee (niet fiscaal).
- Deze lijst leggen we momenteel ook voor aan het CPB en PBL. De planbureaus zijn parallel namelijk bezig met een eigen inventarisatie van welke regelingen als fossiele subsidie zouden kunnen worden beschouwd. Een publicatiedatum van dit onderzoek is nog niet bekend (ze maken alleen een inventarisatie, geen impactanalyse).
- Per fossiele subsidie willen we vervolgens de volgende vragen beantwoorden (zowel voor zo snel mogelijke afschaffing als voor geleidelijk afbouwpad):
    - Beschrijving van de maatregel (welke bedrijven, productieproces en omvang energieverbruik).
    - Inschatting CO2-reductie
    - Inschatting lasteneffect (in termen van energiekosten en omzet/winst bedrijf)
    - Duiding van het effect op de concurrentiepositie en risico op CO2-weglek
    - inschatting niveaus

- Het onderzoek willen we laten uitvoeren door een onafhankelijk onderzoeksbureau. Hiervoor hebben we Kalavasta op het oog. Dit bureau is gespecialiseerd in klimaatvraagstukken en hierbij met name gericht op de industrie. De conceptversie willen we begin augustus laten opleveren. Deze doorlooptijd is ons inziens minimaal nodig om tot een gedegen onderzoek te komen, op basis waarvan besluitvorming kan plaatsvinden.
- We willen het onderzoek in goede samenwerking met de andere beleidsverantwoordelijke departementen (IenW en EZK) uitvoeren. Het onderzoek zal daarom worden begeleid door een onafhankelijke begeleidingscommissie met een afvaardiging van de betrokken departementen.
- Het concept onderzoeksvoorstel is in bijlage 1 opgenomen en ligt momenteel ook ter ambtelijke afstemming voor bij de andere departementen.

Positie EZK

- Binnen EZK is onrust ontstaan over de afspraak om een impactanalyse uit te voeren en in augustus afspraken te maken of en hoe de fossiele subsidies worden afgebouwd. Het gaat hierbij met name om twee fossiele subsidies met betrekking tot non energetisch verbruik van fossiele grondstoffen:
  - *Accijnsvrijstelling voor non energetisch en duaal gebruik van minerale oliën:* Een bekend voorbeeld is de toepassing van minerale oliën voor de productie van plastics. Het budgettaire beslag, zonder gedragseffect, is circa 8 miljard euro per jaar indien de tarieven van non-energetisch verbruik gelijk gesteld zouden worden met de brandstofaccijns tarieven. Dit leidt, bij deze maatvoering, tot een lastenstijging voor de petrochemische industrie. Dit zijn in feite drie grote bedrijven in Nederland: Dow, Sabic en Shell.
  - *Vrijstelling non energetisch verbruik aardgas:* Het budgettaire beslag is circa 60 mln. per jaar. Het gaat hierbij met name om het gebruik van aardgas voor de productie van kunstmest. Het voornaamste bedrijf is Yara in Zeeland.
- Onder andere VNO-NCW en de petrochemische industrie hebben zich ongerust bij MEZK gemeld. Ze hebben aangegeven de investeringsbeslissingen per direct stop te zetten. Dit betekent volgens EZK ook een vertraging van de maatwerkafspraken.
- MEZK wil naar aanleiding hiervan zélf een onderzoek bovenstaande twee vrijstellingen uitvoeren en al halverwege juni een besluit nemen. EZK stelt de volgende planning voor:
  - 1 juni conceptversie onderzoeksresultaten Berenschot (slide deck)
  - 8 juni definitieve versie onderzoeksresultaten Berenschot (slide deck)
  - 12 juni ronde tafel met MP, MEZK, MKE, Stas FZ, VNO en Industrie voor delen inzichten analyse *[met potlood nu gepland 14.30-15.30]*
  - 13 juni onderraad – voorafgegaan door een (nog te plannen) overleg Persoonsgegevens
  - 16 juni besluit MR
  - Communicatie naar buiten uiteraard af te stemmen tzt.
- In bijlage 2 is de onderzoeksopzet van EZK opgenomen. Ze hebben hiervoor consultancybureau Berenschot ingeschakeld. We begrijpen dat zij inmiddels al aan de slag zijn (zonder afstemming).

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Onderzoeksopzet FIN - impactanalyse fossiele subsidies

Aanleiding
In de voorjaarsbesluitvorming is afgesproken om een impactanalyse uit te voeren naar de fossiele subsidies. Hierbij is tevens afgesproken in de aanstaande Miljoenennota of en zo ja hoe deze regelingen worden afgebouwd. Hierover moet besluitvorming plaatsvinden in augustus:

- *De afgelopen tijd is er meer en meer maatschappelijke discussie over voordelen voor fossiele brand- en grondstoffen. Het kabinet is daarom eerder al gestart met een inventarisatie van alle fossiele vrijstellingen, kortingen en aangepaste belastingtarieven. De uitkomsten hiervan worden voor de zomer verwacht. We willen de Kamer zo beter inzicht geven in de omvang en de effecten. Het kabinet zal vervolgens bij de Miljoenennota voorstellen doen of, en zo ja in welk tijdspad de resterende fiscale vrijstellingen voor fossiel kunnen worden afgebouwd. Een impactanalyse per maatregel is onderdeel van deze inventarisatie, zodat wordt geborgd dat bedrijven voldoende handelingsperspectief hebben om de overstap van fossiel naar CO2-vrij te maken.*

Onderzoeksvoorstel

- De opdrachtnemer wordt per fossiele subsidie gevraagd om het volgende in kaart te brengen:

    1. Beschrijving van de fossiele subsidie, inclusief een duidelijke en toegankelijke infographic (doelgroep, energieverbruik en productieproces).
    2. Inschatting van de CO2-reductie op zowel korte (2030) als lange (2040) termijn. De inschatting van het CO2-effect dient zoveel mogelijk kwantitatief te zijn. Aanvullend dient te worden beschreven welke opties er zijn om het productieproces te verduurzamen (= handelingsperspectief voor het bedrijf), op welke termijn dit mogelijk is en in hoeverre het desbetreffende bedrijf al verduurzamingsplannen heeft.
    3. Inschatting van het lasteneffect op microniveau (in termen van aandeel in de energiekosten en omzet van het bedrijf)
    4. Inschatting van de gevolgen voor de concurrentiepositie, inclusief risico op weglek van de CO2-reductie. Hierbij dient het handelingsperspectief (zie punt 2) nadrukkelijk te worden betrokken.
- Punt 2 en 3 dienen voor twee scenario's te worden uitgewerkt:
    - Scenario 1: de fossiele subsidie wordt zo snel als (juridisch en uitvoeringstechnisch) mogelijk afgeschaft. Het precieze invoeringsjaar zal door de opdrachtgever worden aangeleverd.
    - Scenario 2: de fossiele subsidie wordt middels een afbouwpad op termijn afgeschaft. Het precieze afbouwpad wordt op basis van de resultaten van scenario 1 in overleg tussen het onderzoeksbureau en de klankbordgroep vastgesteld.
- In de impactanalyse moeten in ieder geval de volgende fossiele subsidies worden meegenomen:
    - Vrijstelling energiebelasting non energetisch gebruik aardgas (prioriteit)
    - Niet heffen van accijns over non energetisch verbruik minerale oliën (prioriteit)
    - Vrijstelling kolenbelasting duaal verbruik kolen (prioriteit, in afwijking van de andere regelingen is reeds afgesproken om deze regeling per 2028 af te schaffen)
    - Raffinaderijvrijstelling (alleen het deel dat op nationaal niveau kan worden afgeschaft)
    - Investeringsaftrek winstaandeel Mijnbouwwet voor het winnen en opsporen van gasvelden in de Noordzee

Organisatie
- Het onderzoek wordt uitgevoerd door een onafhankelijk onderzoeksbureau en zal worden begeleid door een interdepartementale begeleidingscommissie (FIN, EZK, IenW). Het ministere van Financiën coördineert het proces en is verantwoordelijk voor de aanbesteding.

Planning

- De onderzoeksresultaten dienen in een slide deck of rapportvorm te worden opgeleverd. Deadline voor het 1e concept is vrijdag 14 juli. Deadline voor het integrale eindconcept is woensdag 2 augustus. Op basis van deze versie zal de politieke besluitvorming plaatsvinden. De definitieve versie moet uiterlijk 1 september gereed zijn.

Overzicht fossiele subsidies en welke regelingen onderdeel uitmaken van de impactanalyse			
Legenda	Geen onderdeel van impactanalyse, want al politieke afspraak over afbouwpad gemaakt/juridisch niet mogelijk om op nationaal niveau af te bouwen.		Nog geen afspraak gemaakt, vergt politieke weging. Regeling wordt meegenomen in de impactanalyse
Maatregel	**Budgettaire opbrengst per jaar (excl. gedragseffect)**	**Meenemen in onderzoek?**	**Toelichting**
Energiebelasting			
Verlaagd EB tarief glastuinbouw	Ca. 142 mln.	**Nee**, CA-afspraak om per 2025 af te schaffen.	-
Vrijstellingen EB voor metallurgische en mineralogische procedés	Ca. 129 mln.	**Nee**, CA-afspraak om per 2025 af te schaffen.	-
Inputvrijstelling aardgas elektriciteitsopwekking	Ca. 798 mln.	**Nee**, CA-afspraak om per 2025 de inputvrijstelling voor wkk's te beperken tot gebruik van aardgas voor elektriciteitsproductie, die wordt geleverd aan het net.	Het volledig afschaffen van de inputvrijstelling is in strijd met het uitgangspunt van de EB dat het energieverbruik 1x in de keten wordt belast. In het CA is afgesproken om de inputvrijstelling voor wkk's te beperken tot alleen het aardgas dat wordt gebruikt voor elektriciteitsproductie, die wordt geleverd aan het net. Over de rest van het aardgasverbruik moet wel belasting worden betaald. Dit geeft o.a. in de glastuinbouwsector een belangrijke verduurzamingsprikkel.
Vrijstelling voor non energetisch verbruik van aardgas	Ca. 60 mln.	**Ja.**	Het gaat met name om gebruik van aardgas bij kunstmestproductie. Nederland kan zelfstandig deze vrijstelling afschaffen. Deze regeling moet worden meegenomen in de impactanalyse.
Degressieve tariefstructuur energiebelasting	Afhankelijk van benchmark. Opbrengst ca. 7 mld. (4,5 mld. in 2030) indien tarieven per 2024 gelijk worden getrokken aan de 1e schijf	**Nee.**	De budgettaire omvang is sterk afhankelijk van de benchmark. De afgelopen jaren is het tarief in de 1e schijf van de energiebelasting bewust verhoogd om de verduurzamingsprikkel voor huishoudens te vergroten. Het niet verhogen van de andere tarieven, maakt dit niet per se een fossiele subsidie. Tegelijkertijd kan verhoging van de andere tarieven op aardgas de verduurzamingsprikkel vergroten.

			Nederland kan zelfstandig deze tarieven verhogen. Als onderdeel van de 1,2 Mton afspraak via tariefaanpassingen EB wordt reeds een apart onderzoek uitgevoerd. Daarom voorstel om deze regeling niet mee te nemen in de impactanalyse.
Teruggaafregeling voor kerken en non profit	Ca. 20 mln.	-	Afschaffen zou de uitvoering van de energiebelasting sterk vereenvoudigen. Afspraak in de voorjaarsbesluitvorming is primair gericht op bedrijven, terwijl deze regeling is gericht op non profit organisaties. Daarom voorstel om niet mee te nemen in de impactanalyse.
Kolenbelasting			
Afschaffen vrijstelling in de kolenbelasting voor duaal verbruik	Ca. 20 mln.	**Ja.**	Het gaat met name om gebruik van kolen bij staalproductie. Afschaffing kan prikkel vergroten om productieproces te verduurzamen. Deze regeling is reeds afgesproken. Daarom voorstel om optioneel mee te nemen in de impactanalyse.
Vrijstelling gebruik van kolen voor elektriciteitsopwekking	Ca. 96 mln.	**Nee**	Het afschaffen van de vrijstelling in de kolenbelasting voor gebruik van kolen bij elektriciteitsopwekking interfereert met het wettelijk verbod op gebruik van kolen bij elektriciteitsopwekking per 2030. Dit levert een juridische risico op nadeelcompensatie op. Daarom voorstel om deze regeling niet mee te nemen in de impactanalyse.
Accijns			
Vrijstelling gebruik van kerosine in het internationale luchtverkeer	Ca. 1,6 tot 2,4 mld.	**Nee**	Het heffen van accijns over kerosine is een effectieve en directe prijsprikkel en sluit aan bij het principe dat de vervuiler bepaald. In de huidige Europese energiebelastingrichtlijn (ETD) is echter vastgelegd dat brandstof gebruikt voor commerciële internationale vluchten is vrijgesteld van accijns. Ook bilaterale en EU-luchtvaartverdragen met

			landen buiten de EU bevatten een vrijstelling voor accijns. In de herziening van de ETD wordt momenteel erover gesproken om de vrijstelling voor intra-EU vluchten te laten vervallen, maar het is allerminst zeker dat deze wijziging daadwerkelijk wordt doorgevoerd (unanimiteit nodig). Daarom voorstel om niet mee te nemen in de impactanalyse.
Vrijstelling gebruik van diesel- en stookolie voor de commerciële vaart in de binnen wateren en de communautaire wateren	Ca. 1,7 mld.	**Nee**	Het afschaffen van de accijnsvrijstelling is een effectief beprijzingsinstrument voor de binnen- en zeevaart en sluit aan bij het principe dat de vervuiler betaalt. Deze vrijstelling is echter vastgelegd in internationale verdragen en er is momenteel geen zicht op dat deze op korte termijn gaan veranderen. Hiervoor is steun van andere landen nodig: De verkoop van brandstof voor de binnenvaart is in Nederland, net als in de meeste andere lidstaten, van accijnzen vrijgesteld. Internationale afschaffing van de accijnsvrijstelling voor de binnenvaart vergt aanpassing van de Herziene Rijnvaartakte 1868 (Akte van Mannheim). Hiervoor is unanieme instemming van de verdragslanden vereist. De verkoop van brandstof voor de zeescheepvaart is in Nederland, net als in de andere EU-lidstaten, 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. Daarom voorstel om niet mee te nemen in de impactanalyse.
Raffinaderijvrijstelling	Niet bekend	**Ja** – alleen het deel dat conform de ETD op nationaal niveau kan worden afgeschaft.	Raffinaderijen produceren of kopen minerale oliën die zij inzetten voor het gebruik van de raffinage-installatie. Deze minerale oliën

			worden dus ingezet als brandstof (input) voor het vervaardigen van minerale oliën (output). De minerale oliën als input zijn vrijgesteld van accijns. Vanwege de ETD kan alleen een klein deel (de minerale oliën die als input dienen en door de raffinaderij zelf worden geproduceerd) van de vrijstelling worden afgeschaft. Voor de minerale oliën die als input dienen en door raffinaderij wordt aangeschaft geldt verplicht een vrijstelling vanwege de ETD.
Accijnsvrijstelling non energetisch verbruik van minerale oliën	Ca. 8 miljard (exclusief gedragsreactie)	**Ja.**	Er geldt een vrijstelling in de accijns voor het niet-energetisch en duaal gebruik van minerale oliën. Het gaat om minerale oliën die als grondstof worden gebruikt, bijvoorbeeld bij de productie van plastics. Voor een deel gaat het niet om een expliciete vrijstelling in de wet, maar de grondslag wordt nu eenvoudigweg nog niet belast. Deze regeling moet worden meegenomen in de impactanalyse.
Lager accijnstarief voor diesel, dan voor benzine	Afhankelijk van de benchmark. Per 1 januari 2024 is het tarief voor benzine 95,88 cent/liter en het tarief voor diesel 62,61 cent/liter. Het verschil is circa 33 cent.	**Nee.**	Tegenover het lagere accijnstarief op diesel staat een hoger tarief in de motorrijtuigenbelasting voor dieselauto's. Wanneer de accijnstarieven van diesel gelijk zouden worden getrokken aan benzine, dan zou diesel in totaal veel zwaarder worden belast dan benzine. Vanuit het oogpunt van de externe effecten is dat niet logisch. Het voorstel is daarom om deze regeling niet mee te nemen in de impactanalyse.
Mijnbouwwet			
Investeringsaftrek t.b.v. opsporen en winning aardgas kleine velden Noordzee	Ca. 30 mln.	**Ja.**	De investeringsaftrek is met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2020 in werking getreden. De investeringsaftrek kan worden toegepast op het winstaandeel, wat een extra heffing voor

			mijnbouwbedrijven is krachtens de Mijnbouwwet naast de vennootschapsbelasting Met de investeringsaftrek wordt beoogd het opsporen en winnen van aardgas uit de kleine velden in de Noordzee te stimuleren. Deze regeling moet worden meegenomen in de impactanalyse

Bijlage 2 – onderzoeksvoorstel EZK

Opdracht "impactanalyse afschaffing fiscale vrijstellingen van het non-energetisch verbruik van aardgas en minerale oliën."

Context
In het rapport "scherpe doelen, scherpe keuzes – IBO aanvullend normerend en beprijzend nationaal klimaatbeleid voor 2030 en 2050" van 13 maart 2023 staan voorstellen om het klimaatbeleid aan te scherpen, zodat het kabinet de ambities voor 2030 (minimaal 55% reductie van CO2-uitstoot t.o.v. 1990) kan realiseren. Eén van de voorstellen is opgenomen in fiche 5.5a (pdf (overheid.nl)) en betreft het afschaffen van de fiscale vrijstellingen van het non-energetisch verbruik van grondstoffen. Het betreft de navolgende 3 vrijstellingen:

a) de vrijstelling in de accijns voor het niet-energetisch en duaal gebruik van minerale oliën. Het gaat om minerale oliën die als grondstof worden gebruikt, bijvoorbeeld bij de productie van plastics;
b) de vrijstelling in de energiebelasting voor het niet-energetisch gebruik van aardgas. Het gaat om aardgas dat als grondstof wordt ingezet, bijvoorbeeld bij de productie van kunstmest;
c) de vrijstelling in de kolenbelasting voor het niet-energetisch en duaal gebruik van kolen, bijvoorbeeld de toepassing van kolen in de staalproductie.

In het aanvullende klimaatpakket van dit kabinet, zoals ook beschreven in de Kamerbrief van 26 april jl. is over deze maatregelen opgenomen:
"Maatregel S13: Onderzoek en impactanalyse van afbouwpad fiscale regelingen die fossiel energieverbruik stimuleren (waaronder vrijstelling in de energiebelasting voor non energetisch verbruik van aardgas en het niet heffen van accijns over het non energetisch verbruik van minerale oliën)."

Beschrijving van de opdracht
Deel I: Maak een analyse van de impact van de afschaffing van vrijstelling in de accijns voor het niet-energetisch en duaal gebruik van minerale oliën.

Deel II: Maak een analyse van de impact van de afschaffing van vrijstelling in de energiebelasting voor het niet-energetisch gebruik van aardgas.

Ga hierbij, voor zowel deel I als deel II, in ieder geval in op de navolgende aspecten:

1) Welke sectoren en bedrijven raakt het primair?
2) Wat is de verwachte financiële impact op deze sectoren en bedrijven? Hierbij dient specifiek gekeken te worden naar de mate van mogelijkheden tot doorbelasting, impact op de winst, en impact op de productie van de bedrijven.
3) Wat is het verwachte effect op de CO2-uitstoot van deze sectoren en bedrijven? Specificeer hierbij tenminste de volgende punten:
    - Welke duurzame alternatieven zijn er?
    - Wanneer zijn deze alternatieven (technologisch) beschikbaar?
    - Aan welke randvoorwaarden moet nog worden voldaan om voordat deze alternatieven realistisch zijn?
    - Zijn de alternatieven economisch haalbaar of is sprake van een onrendabele top?
4) Wat betekent dit voor de toekomst van betreffende sectoren en bedrijven in Nederland?
5) Wat zijn de gevolgen in de keten (toeleveranciers, afnemers, gebruik bijproducten, etc.)?
6) Wat zijn, n.a.v. van 4) en 5) de gevolgen voor de werkgelegenheid in Nederland?

7) Hoe gaan andere landen in Europa met non-energetisch gebruik om, en in welke mate speelt eventueel een vergelijkbare discussie over het reduceren van fiscale prikkels die samenhangen met non-energetisch gebruik?
8) Welk EU-beleid is er al respectievelijk in voorbereiding ter vervanging van fossiele feedstock. In welk tempo wordt hierdoor fossiele feedstock afgebouwd?

Onderzoeksmethode: Kwantificeren van financiële impact op sector- en bedrijfsniveau op basis van data-analyse, analyse van productiemethoden en alternatieve productiemethoden op basis van publieke beschikbare informatie (bijv. MIDDEN database) en interviews met bedrijven. Kwalitatieve reflectie indien data ontoereikend is voor gedegen kwantificatie.

Uitvoeringsperiode
De leverdata voor deel I en deel II zijn:

- Donderdag 1 juni 2023: oplevering conceptrapport (slidedeck)
- Donderdag 8 juni 2023: oplevering definitief eindrapport (slidedeck)

Eisen
De maximum totaalprijs is niet hoger dan € 80.000 exclusief BTW. Facturering op nacalculatie.

Voorwaarden
Op deze opdracht zijn de "Algemene Rijksvoorwaarden voor het verstrekken van opdrachten tot het verrichten van Diensten" (ARVODI-2018) van toepassing.