RAMINGSTOELICHTINGEN

Toelichtingen op de ramingen van de budgettaire effecten
van de wetsvoorstellen uit het

pakket Belastingplan 2024

1 Inhoud

1 Inhoud **2**

2 Inleiding **4**

3 Belastingplan 2024 **5**
3.1 Aandelen in VvE scharen onder spaargeld 6
3.2 Derdengelden notaris en gerechtsdeurwaarder scharen onder spaargeld 7
3.3 Onderlinge vorderingen en schulden in box 3 defiscaliseren 8
3.4 Niet indexeren heffingvrije vermogen en vervroegen verhoging tarief box 3 9
3.5 Verruiming HIR inzake stoppersregelingen 10
3.6 Wijziging IACK co-ouderschap 11
3.7 Wijziging IACK materiële toets 12
3.8 Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten 13
3.9 Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag IB/Zvw 14
3.10 Aanpassingen minimumkapitaalregel in de vpb 15
3.11 Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties 17
3.12 Afschaffen teruggaaf bpm- geldtransport 18
3.13 Afschaffen verlaagd/nihil mrb-tarief voor CNG/LPG/LNG 19
3.14 Afschaffen nihiltarief OV-autobussen voor CNG/LPG 20
3.15 Aanpassing tarieven mrb voor kampeerauto's 21
3.16 Versoberen mrb-vrijstelling oldtimerregeling (>40jr.) 22
3.17 Afschaffen mrb-kwarttarief paardenvervoer 23
3.18 Verhogen vaste voet in de bpm 24
3.19 Actualiseren lijst duurzame warmtebronnen 25
3.20 Informatie-uitwisseling door energieleveranciers 26
3.21 Indexeren alcoholaccijns met tabelcorrectiefactor (tcf) 27
3.22 Verhogen accijns rooktabak en sigaretten 28
3.23 Koopkrachtmaatregelen 29
3.24 Verlagen mkb-winstvrijstelling 31
3.25 Afschaffen verlaagd btw-tarief agrarische input-goederen en diensten 32
3.26 Aanpassen schenken vanuit de vennootschap 33
3.27 Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding 35
3.28 Verhogen accijns stookolie 36
3.29 Beperken afschrijving gebouwen in de IB 37

4 Belastingplan BES Eilanden 2024 **38**
4.1 Verscheidene aanpassingen Caribisch Nederland 39
4.2 Aanpassen gebruikelijk loon voor DGA's CN 40

5 Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling **41**
5.1 Vbi – aansluiten bij icbe-definitie 42
5.2 Wijziging definitie fgr 43

6 Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling **44**
6.1 Vastgoedmaatregel in het fbi-regime 45

7 Wet Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen **46**
7.1 Kwalificatiebeleid rechtsvormen 47

8 Wet compensatie wegens selectie aan de poort **48**

9 Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm **49**

10 Wet Overige fiscale maatregelen 2024 50
10.1 Reparatie lucratief belang 51
10.2 Aanpassingen excessief lenen 52
10.3 Versterking aanpak dividendstripping 53
10.4 Aanpassen verhoudingsgetal voor meenemen verliezen bij geruisloze terugkeer 54

11 Wet Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw 2024 55
11.1 CO2 Heffing glastuinbouw 56
11.2 Afschaffen verlaagde energiebelastingtarieven voor de glastuinbouwsector 57
11.3 Beperken vrijstelling elektriciteitsopwekking 58

12 Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 59
12.1 Aanpassen vrijstelling goingconcernwaarde BOR 60
12.2 Afschaffen van doelmatigheidsmarge BOR en DSR ab 61
12.3 Aanpassen keuzevermogen BOR en DSR ab 62
12.4 Afschaffen dienstbetrekkingseis en invoering minimumleeftijd verkrijger bij schenkingen BOR en DSR ab 63
12.5 Uitsluiten aan derden verhuurde onroerende zaken BOR en DSR ab 64

13 Wet aanpassing nabestaandenregeling hersteloperatie toeslagen 65

14 Wet tijdelijke regeling herziene aangifte inkomstenbelasting 66

15 Wet fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit 67
15.1 Afschaffen vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés 68
15.2 Minimum CO2-prijs elektriciteitssector en de industrie 69
15.3 Afschaffing vrijstelling duaal verbruik en non-energetisch gebruik kolen 70

16 Certificering van het CPB 71

2 Inleiding

Om de transparantie te vergroten en de kwaliteit van de ramingen verder te borgen, worden met ingang van het Belastingplan 2018 toelichtingen op de budgettaire ramingen van fiscale maatregelen gepubliceerd. Voor deze publicatie is inspiratie ontleend aan de praktijk in het Verenigd Koninkrijk waar elk half jaar ramingstoelichtingen[1] worden gepubliceerd. De ramingen worden gecertificeerd door het Centraal Planbureau (CPB). Hierbij geeft het CPB een oordeel over de neutraliteit en redelijkheid van de ramingen en geeft het een inschatting van de onzekerheid ervan. Met deze certificering wordt het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte[2] gevolgd.

Deze publicatie bevat de volgende onderdelen:

- De toelichting op de ramingsmethodieken bij de afzonderlijke maatregelen met een budgettair effect
- Het certificeringsdocument van het CPB.

Het certificeringsdocument van het CPB
In dit document is het certificeringsdocument van het CPB opgenomen. Met dit document is het CPB van oordeel is dat de raming 'redelijk en neutraal' is. Een raming is 'redelijk' als er bij het CPB geen betere bronnen of ramingsmethoden bekend zijn om de betreffende raming te maken. De term 'neutraal' houdt in dat de raming zuiver is en dus geen vooropgezette afwijking naar boven of naar beneden vertoont. Daarnaast geeft het CPB een oordeel over de mate van onzekerheid van de maatregel. Het certificeringsdocument is onafhankelijk door het CPB opgesteld en wordt eveneens op de website van het CPB gepubliceerd.

[1] http://obr.uk/category/policy-costings/
[2] Rijksoverheid (2015). 15e rapport Studiegroep Begrotingsruimte: Van Saldosturing naar stabilisatie, p.41.

3 Belastingplan 2024

3.1 Aandelen in VvE scharen onder spaargeld

Korte beschrijving van de maatregel

Het aandeel in het vermogen van een VvE is een vermogensrecht dat op basis van de huidige bepalingen van box 3 in de categorie 'overige bezittingen' valt. Meestal staat dit vermogen op een bankrekening. De categorie banktegoeden past daarom voor wat betreft het rendement beter bij dit vermogensbestanddeel dan de categorie 'overige bezittingen'. Het kabinet stelt voor om per 2023 dit vermogen onder de categorie banktegoeden te plaatsen. Belastingplichtigen moeten dan wel – net als nu – hun aandeel in het vermogen van een VvE zelf in de aangifte invullen. Het vooraf invullen van deze gegevens is niet mogelijk.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	2026	2027	Struc.
Aandelen in VvE scharen onder spaargeld	-25	-25	-26	-26	0	0

Kern van de raming

Aandelen in het vermogen van een VvE worden op basis van de huidige bepalingen van box 3 gekwalificeerd als 'overige bezittingen'. Op deze vermogenscategorie werd een forfaitair rendement verondersteld van 6,17%, een percentage dat gebaseerd is op het langjarige rendement op aandelen, obligaties en onroerende zaken. Tijdens de behandeling van de Overbruggingswet box 3, waarmee de huidige bepalingen in de Wet IB 2001 zijn opgenomen, is toegezegd om het geld dat op spaarrekeningen van VvE's staat als banktegoed te behandelen.[3]

Uit cijfers afkomstig van de renseigneringsstroom van de Belastingdienst blijkt dat ca. 95% van de VvE-rekeningen spaarrekeningen zijn. Om aan de gedane toezegging tegemoet te komen stelt het kabinet voor om het saldo van al deze rekeningen ook als zodanig te belasten. Om de budgettaire effecten van deze maatregel in kaart te brengen, is eerst het belastbaar VvE-vermogen in box 3 geschat op basis van gegevens afkomstig uit een verkennend onderzoek over VvE's van het Centraal Bureau voor de Statistiek. Vervolgens zijn de effecten van het wijzigen van het forfait doorgerekend. Let wel, deze maatregel wordt met terugwerkende kracht ingevoerd voor 2023. Per 2027 is voorzien dat het stelsel werkelijk rendement wordt ingevoerd. De derving voor dat jaar evenals de structurele derving is om die reden gelijkgesteld aan € 0.

[3] Kamerstukken II 2022/23, P, nr. T2000000226, p. 30/31.

3.2 Derdengelden notaris en gerechtsdeurwaarder scharen onder spaargeld

Korte beschrijving van de maatregel
Het aandeel in een derdengeldenrekening van een notaris of een gerechtsdeurwaarder is een vermogensrecht dat onder de huidige regels van box 3 in de categorie 'overige bezittingen' valt. Meestal staat dit vermogen op een bankrekening. De categorie banktegoeden past daarom voor wat betreft het rendement beter bij dit vermogensbestanddeel dan de categorie 'overige bezittingen'. Het is mogelijk om deze vermogensrechten per 2023 onder de categorie banktegoeden te plaatsen. Belastingplichtigen moeten dan wel – net als nu – hun aandeel in een derdengeldenrekening van een notaris of van een gerechtsdeurwaarder zelf in de aangifte invullen. Het vooraf invullen van deze gegevens is niet mogelijk.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	2026	2027	Struc.
Derdengelden notaris scharen onder spaargeld	-5	-5	-5	-5	0	0

Kern van de raming
Geld van belastingplichtigen op derdenrekeningen bij de notaris of bij de gerechtsdeurwaarder ten behoeve van een in box 3 belastbaar vermogensbestanddeel wordt onder de huidige regels van box 3 gekwalificeerd als 'overige bezittingen'. Op deze vermogenscategorie wordt een forfaitair rendement toegepast, een percentage dat gebaseerd is op het langjarige rendement op aandelen, obligaties en onroerende zaken. Uit cijfers afkomstig van de renseigneringsstroom van de Belastingdienst blijkt dat circa 99% van het saldo van deze rekeningen op spaarrekeningen staat.

In lijn met de toezegging om het aandeel in het reservefonds van een VvE als banktegoed te behandelen[4], stelt het kabinet daarom voor om ook het aandeel in een derdenrekening van een notaris en van een gerechtsdeurwaarder als zodanig te belasten, namelijk tegen het forfait op bank- en spaartegoeden. Om de budgettaire effecten van deze maatregel in kaart te brengen, is eerst het belastbaar vermogen in box 3 geschat op basis van gegevens van de Belastingdienst en nadien de effecten van het wijzigen van het forfait doorgerekend. Let wel, deze maatregel wordt met terugwerkende kracht ingevoerd voor 2023. Per 2027 is voorzien dat het stelsel werkelijk rendement wordt ingevoerd. De derving voor dat jaar evenals de structurele derving is om die reden gelijk gesteld aan € 0.

[4] Kamerstukken II 2022/23, P, nr. T2000000226, p. 30/31.

3.3 Onderlinge vorderingen en schulden in box 3 defiscaliseren

Korte beschrijving van de maatregel
Het kabinet stelt voor om vorderingen en schulden tussen fiscaal partners en tussen ouders en minderjarige kinderen te defiscaliseren. Deze hoeven dan niet in de aangifte te worden vermeld. Bij ouders en minderjarige kinderen gaat het dan alleen om de situatie waarin het inkomen van het minderjarige kind aan de ouders wordt toegerekend, omdat alleen dan sprake is van dezelfde aangifte.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	2026	2027	Struc.
Onderlinge vorderingen en schulden in box 3 defiscaliseren	-4	-4	-4	-4	0	0

Kern van de raming
In vorderingen- en schuldverhoudingen tussen fiscaal partners en tussen ouders en hun minderjarige kinderen worden de schuld en de vordering in het huidige stelsel tegen verschillende forfaits in aanmerking genomen. Onder het oude stelsel zouden deze bedragen wegens de saldering van bezit en schulden wegvallen uit de belastbare grondslag. Dit is onder de huidige bepalingen van box 3 niet langer het geval. Op vorderingen wordt in 2023 namelijk een forfaitair rendement van 6,17% verondersteld, terwijl de rente op schulden in de Wet IB 2001 voorlopig is bepaald op 2,46%. Belastingplichtigen met onderlinge vorderingen en schulden zouden als gevolg hiervan per saldo belasting verschuldigd zijn.

In lijn met een toezegging in de Eerste Kamer[5] tijdens de behandeling van de Overbruggingswet box 3 wordt voorgesteld om onderlinge vorderingen tussen fiscale partners of tussen ouders en minderjarige kinderen te defiscaliseren. Om de budgettaire effecten van deze maatregel in kaart te brengen is het budgettair beslag bepaald aan de hand van de tekstuele toelichting bij de aangifte van 'overige bezittingen box 3' in de aangiftegegevens van de Belastingdienst. Nadien is verondersteld dat dit volledige bedrag onbelast blijft. Let wel, deze maatregel wordt met terugwerkende kracht ingevoerd voor 2023. Per 2027 is voorzien dat het stelsel werkelijk rendement wordt ingevoerd. De derving voor dat jaar evenals de structurele derving is om die reden gelijk gesteld aan € 0.

[5] Handelingen EK 2022/23, nr. 13-4, p. 2.

3.4 Niet indexeren heffingvrije vermogen en vervroegen verhoging tarief box 3

Korte beschrijving van de maatregel

Het kabinet stelt voor om het tarief in box 3 in 2024 met 1%-punt te verhogen. In het Belastingplan 2023 is bepaald dat het tarief in box 3 met ingang van 1 januari 2024 stijgt van 32% naar 33%, en met ingang van 1 januari 2025 stijgt naar 34%. Door de voorgestelde maatregel in dit wetsvoorstel wordt het tarief al met ingang van 1 januari 2024 verhoogd tot 34%. Daarnaast stelt het kabinet voor om het heffingvrije vermogen in box 3 niet te indexeren met ingang van 1 januari 2024. Daardoor blijft het heffingvrije vermogen € 57.000 (€ 114.000 voor fiscale partners gezamenlijk).

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Uitstel werkelijk rendement	0	0	-395	0	0
Niet indexeren heffingvrije vermogen en verhogen tarief	235	89	89	0	0

Kern van de raming

Het uitstel van werkelijk rendement betekent dat de eerder geraamde derving voor de overbruggingswetgeving een jaar langer van kracht is. Deze raming is op basis van nieuwe aangiftecijfers van belastingjaar 2020 geactualiseerd en komt nu uit op € 395 miljoen. In 2024 wordt het tarief verhoogd met 1%-punt ten opzichte van het basispad, waarmee het uitkomt op 34%. Dit levert in 2024 eenmalig € 146 miljoen op. Onderstaande tabel toont een overzicht van de tarieven per jaar. Zonder maatregelen zou het heffingvrije vermogen vanwege indexatie zijn uitgekomen op € 62.643. De indexatie wordt teruggedraaid, wat neerkomt op een beleidsmatige verlaging van € 5.643 in 2024. Dit levert jaarlijks € 89 miljoen op. Ook de ramingen van deze maatregelen zijn gebaseerd op aangiftegegevens van de Belastingdienst uit het jaar 2020.

Tarieven box 3	2023	2024	2025	2026
Basispad	32%	33%	34%	34%
Na Belastingplan 2024	32%	34%	34%	34%

3.5 Verruiming HIR inzake stoppersregelingen

Korte beschrijving van de maatregel

Voor ondernemers in de inkomstenbelasting geldt dat de herinvesteringsreserve per onderneming kan worden toegepast. Op basis van de wetssystematiek is het niet mogelijk om de herinvesteringsreserve over de grens van de onderneming toe te passen. Indien een ondernemer meerdere ondernemingen heeft, kan een herinvesteringsreserve die is gevormd in de ene onderneming dus niet worden gebruikt voor een (her)investering in een andere onderneming. Voorgesteld wordt om toepassing van de herinvesteringsreserve voor ondernemers in de inkomstenbelasting over de ondernemingsgrens mogelijk te maken in geval van een staking van een gedeelte van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Verruiming HIR inzake stoppersregelingen	-1	-1	-1	-1	0

Kern van de raming

De raming is gebaseerd op het aantal potentiële gebruikers van de verruiming en de geschatte omvang van het bedrag dat door middel van deze verruiming geherinvesteerd kan worden. Hierbij is uitgegaan van data van het CBS en data van de Belastingdienst met betrekking tot de aangifte inkomstenbelasting. De verruiming betreft in feite een uitbreiding van een mogelijkheid om belastinguitstel te realiseren. In dat kader is rekening gehouden met een derving in verband met tijdswaarde, verminderde progressiviteit doordat inkomsten gespreid over tijd kunnen worden, en een eventuele derving door afstel.

Het is de schatting dat het gemiddeld over de komende 10 jaar om een zestigtal agrarische bedrijven en een paar niet-agrarische bedrijven gaat per annum, die gebruik kunnen maken van de verruiming. Gemiddeld wordt verwacht dat er voor circa € 300.000 wordt geherinvesteerd bij gedeeltelijke staking. In de berekening van het budgettaire belang wordt uitgegaan van een discontovoet van 2,5% en een gemiddelde afschrijvingstermijn op de nieuwe investering van 20 jaar. Daarnaast wordt aangenomen dat in plaats van het hoge tarief in de inkomstenbelasting na mkb-winstvrijstelling (44,33%) er belasting wordt betaalt tegen het gemiddelde gewogen marginaal tarief van 40,42% voor agrariërs en het gewogen marginaal tarief van 38,35% voor niet-agrarische bedrijven. Tezamen geeft dit een budgettaire derving van € 1 miljoen per jaar over de komende 10 jaar. De structurele derving nadien bedraagt naar verwachting nihil.

3.6 Wijziging IACK co-ouderschap

Korte beschrijving van de maatregel

In een arrest van de Hoge Raad van 30 september 2022[6] is geoordeeld dat het tegelijkertijd behoren tot beide huishoudens voor de IACK moet worden beoordeeld binnen een periode van 6 maanden in plaats van een kalenderjaar. Hierdoor bestaat er al recht op IACK als een co-ouder 78 dagen in een kalenderjaar voor een kind zorgt. Omdat dit niet in lijn is met het doel en strekking van de IACK en de regeling voor co-ouderschap, namelijk dat de zorg in gelijke mate wordt verdeeld, wordt de wet aangepast. In de Wet IB 2001 wordt vastgelegd dat het kind tegelijkertijd tot het huishouden van diens beide ouders behoort indien hij ten minste 156 dagen van het kalenderjaar in elk van beide huishoudens verblijft. Ter vereenvoudiging komt de eis in de Uitvoeringsregeling IB dat sprake moet zijn van een doorgaans repeterend ritme te vervallen.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
Arrest HR en aanpassingen co-ouderschap IACK	-2	-2	0	0	0

Kern van de raming

Voor de raming van de derving als gevolg van het arrest is aangesloten bij de informatie die is verzameld voor een eerdere verruiming van de co-ouderschapsregeling in het Belastingplan 2021. In lijn met deze informatie is verondersteld er een groep van 1.900 ouders is met een co-ouderschapsregeling die voor het arrest niet voldeed aan de criteria voor recht op IACK. De dageneis wordt door het arrest fors versoepeld dus een aanzienlijk deel van deze groep krijgt mogelijk nu wel recht op IACK, maar tegelijkertijd is het aannemelijk dat er een groep huishoudens resteert zonder IACK vanwege diverse andere redenen. Daarom is verondersteld dat 50% van deze 1.900 ouders ook daadwerkelijk profiteert van de verruiming als gevolg van de uitspraak. Vermenigvuldigd met het gemiddelde verzilverde bedrag IACK voor alleenstaande ouders leidt dit tot een derving van € 2 miljoen in 2022 en 2023.

De structurele opbrengst vanaf 2024 is € 0, omdat de wetsaanpassing per 1 januari 2024 ervoor zorgt dat het recht op IACK weer in lijn is met de situatie voor het arrest. De eis dat de verdeling van zorg in een repeterend ritme moet plaatsvinden heeft naar verwachting een verwaarloosbaar budgettair effect. Het is in de praktijk onwaarschijnlijk dat er veel co-ouderschapsregelingen met betrekking tot jonge kinderen en werkende ouders zijn vastgelegd zonder structuur of ritme.

[6] HR 30 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1345.

3.7 Wijziging IACK materiële toets

Korte beschrijving van de maatregel
Een van de voorwaarden voor een belastingplichtige om in aanmerking te komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) is dat de belastingplichtige in een kalenderjaar ten minste 6 maanden op hetzelfde woonadres staat ingeschreven als een kind dat bij het begin van het kalenderjaar jonger is dan 12 jaar (de formele inschrijvingseis). In de praktijk zijn er situaties waarin de belastingplichtige (meestal een ouder) arbeid en zorg over een of meerdere jonge kinderen combineert, maar hij niet gezamenlijk met het kind of de kinderen op hetzelfde woonadres staat ingeschreven in de basisregistratie personen (BRP).

Veel van deze situaties zijn wel in lijn met het doel en de strekking van de IACK. Daarom wordt de formele inschrijvingseis vervangen door een materiële toets. Voortaan wordt materieel beoordeeld (feitelijke toets) of iemand recht heeft op IACK. De wijziging wordt per 2024 geregeld middels goedkeuring vooruitlopend op wetgeving en vanaf 2025 wettelijk vastgelegd.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Vervangen formele door materiële toets IACK	-1	-1	-1	-1	0

Kern van de raming
Voor de raming is op basis van kwalitatieve informatie van de Belastingdienst en achtergrondinformatie uit diverse bronnen een inschatting gemaakt van het aantal personen dat door vervanging van de formele eis door een materiële toets extra in aanmerking komt voor IACK. Op basis van deze inventarisatie is de inschatting dat het gaat om ca. 540 gevallen per jaar. Dit aantal is vermenigvuldigd met het gemiddelde verzilverde bedrag aan IACK per huishouden om tot de budgettaire derving van € 1 miljoen per jaar te komen.

3.8 Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten

Korte beschrijving van de maatregel
Tijdens de behandeling van het belastingplan 2023 is de Motie van Kamerlid De Jong en Van Ginniken aangenomen. Deze motie verzoekt de regering om te onderzoeken hoe werkgevers beter gefaciliteerd kunnen worden om hun werknemers OV-abonnementen te verstrekken. Voorgesteld wordt om het privégebruik van een abonnement dat wordt vergoed, verstrekt of ter beschikking wordt gesteld te vereenvoudigen door deze gericht vrij te stellen.

Dat betekent dat een OV-abonnement of voordeelurenkaart altijd onbelast kan worden aangeboden mits het aannemelijk is dat het OV-abonnement dan wel de voordeelurenkaart ook (in welke mate dan ook) voor zakelijke reizen (waaronder woon-werkverkeer) zal worden gebruikt. Als dat het geval is, hoeft een werkgever geen registratie van privé- en zakelijk gebruik meer bij te houden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling. Hiermee is een vereenvoudiging ten opzichte van de huidige situatie beoogd.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkarten	-18	-18	-18	-18	-18

Kern van de raming
Voor werkgevers die momenteel een OV-abonnement ter beschikking stellen verandert er door de maatregel in dit opzicht niks in de verschuldigde loonbelasting. Er is geen loonbelasting verschuldigd over de OV-kaart zolang deze ook zakelijk gebruikt wordt. Voor werkgevers die nu een OV-abonnement vergoeden of verstrekken vervalt de nacalculatie van de kosten voor zakelijke reizen. Ook als de kosten voor zakelijke reizen lager zijn dan de waarde van de OV-kaart, zijn deze voortaan onbelast voor de loonbelasting zolang mede zakelijk gereisd is. Dit levert een budgettaire derving op. De hoogte van de budgettaire derving is de loonbelasting die nu wordt afgedragen over het privévoordeel (waarde OV-kaart min kosten zakelijke reizen) van vergoede en verstrekte OV-kaarten.

De raming is daarmee een product van de volgende factoren, waarvan de hoogte zoveel mogelijk onderbouwd is door diverse onderzoeken en andere bronnen.

- 8.403.000 werknemers in Nederland
- 12% werknemers met OV-kaart van werkgever
- 20% waarbij OV-kaart vergoed of verstrekt wordt
- 25% werkgevers dat zakelijk/privégebruik in kaart brengt
- € 2.283 gemiddelde kosten OV-abonnement
- 22% waarde OV-kaart waarover loonheffing verschuldigd
- 49,54% marginaal tarief werknemers

De budgettaire derving in de loonbelasting bedraagt op basis van deze raming € 13 miljoen per jaar.

De raming bestaat uit een derving in de loonbelasting en een derving premies werknemersverzekeringen. Voor de premieraming is uitgegaan van de mutatie in de premiegrondslag, vastgesteld op basis van de raming van de derving voor de loonbelasting, vermenigvuldigd met de premiepercentages. De derving bedraagt € 5 miljoen per jaar.

3.9 Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag IB/Zvw

Korte beschrijving van de maatregel
Per 1 januari 2023 is de betalingskorting bij de voorlopige aangifte van de vennootschapsbelasting afgeschaft. In lijn daarmee wordt ook voor de inkomstensheffing de betalingskorting bij de VA afgeschaft. De betalingskorting is een korting op het te betalen bedrag aan inkomensheffing als de voorlopige aanslag in één keer wordt betaald, in plaats van in termijnen.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag IB/Zvw	90	90	90	90	90

Kern van de raming
Van de Belastingdienst zijn de realisatiecijfers ontvangen van de betalingskorting in de IH voor de periode 2016 tot en met eind 2022. In 2016 was het totale bedrag € 50 miljoen. In de jaren daarna steeg dit tot € 65 miljoen in 2020. In 2021 was het totaal niet meer dan € 1 miljoen, doordat de invorderingsrente vanwege de coronacrisis naar 0,01% was verlaagd.

De betalingskorting in de IH kan worden verleend als er een voorlopige aanslag wordt opgelegd waarin een bedrag aan te betalen inkomensheffing is opgenomen. Dit is het geval als er inkomsten zijn waarover niet al loonheffing is afgedragen. Dit zal bijvoorbeeld optreden bij IB-ondernemers, resultaatgenieters, aanmerkelijkbelanghouders en bezitters van box 3-vermogen.

Het blijkt dat van deze groepen, voor zover die een voorlopige aanslag krijgen, de IB-ondernemers verreweg het belangrijkst zijn wat betreft het inkomen. Op basis daarvan is verondersteld dat de ontwikkeling van de betalingskorting sterk gecorreleerd zal zijn aan de ontwikkeling van de belastingheffing bij IB-ondernemers. Uitgaande van de raming van de belastingopbrengst bij IB-ondernemers wordt voor 2024 het bedrag aan betalingskorting geraamd op € 90 miljoen.

In tegenstelling tot de situatie in de VPB is de betalingskorting in de IH geen "belastbaar voordeel". Er hoeft dus geen rekening gehouden te worden met doorwerking in het te belasten inkomen.
Het budgettaire belang van de betalingskorting in de Zvw wordt ingeschat op circa € 10 miljoen. Dit is echter niet lastenrelevant. De besparing wordt verwerkt in de tariefstelling van de Zvw.

3.10 Aanpassingen minimumkapitaalregel in de vpb

Korte beschrijving van de maatregel
Het kabinet is voornemens om per 1 januari 2024 de minimumkapitaalregel (MKR) in de vennootschapsbelasting (vpb) aan te passen. De MKR beperkt de aftrek van de verschuldigde rente en kosten ter zake van geldleningen (hierna: renten) voor zover de bank of verzekeraar gefinancierd is met – onder huidig recht – minder dan 9% eigen vermogen (EV) aan de hand van de formule (9-%EV)/(100-%EV). Als bijvoorbeeld blijkt dat het percentage eigen vermogen 5% is, wordt over 4/95 deel van de verschuldigde renten de aftrek geweigerd. Indien de verschuldigde renten van een bank of verzekeraar in aftrek worden beperkt, wordt de fiscale winst hoger en stijgt de te betalen vpb. Het percentage eigen vermogen is voor de MKR gedefinieerd aan de hand van de leverage ratio, die volgt uit de Europese verordening kapitaalvereisten.

Indien de leverage ratio lager is dan 9% beperkt de MKR de renten op alle geldleningen in aftrek, ongeacht of sprake is van een externe geldlening of een groepslening. Hieronder vallen ook groepsleningen in het kader van treasuryactiviteiten. Voorgesteld wordt om het rentebegrip zodanig aan te passen dat voortaan renten ter zake van geldleningen die zijn verkregen van groepslichamen niet meer meetellen voor toepassing van de MKR, voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat deze groepslening niet direct verband houdt met een externe lening (anti-misbruikbepaling). De derving die door voornoemde aanpassingen ontstaat, wordt gedekt door het percentage in de MKR te verhogen van 9% naar 10,6%.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Buiten beschouwing laten van rente op groepsleningen	-73	-73	-73	-73	-73
Dekking: Verhogen percentage van 9% naar 10,6%	73	73	73	73	73

Kern van de raming
Deze berekening is op individuele basis uitgevoerd voor de Nederlandse grootbanken op basis van de laatste commerciële jaarcijfers en de vpb-aangiftegegevens van 2020 van de Belastingdienst. In deze gegevens is de toepassing van de MKR in 2020 terug te vinden. In sommige gevallen is ook het bedrag aan rente op schulden bij groepsmaatschappijen ingevuld. De cijfers zijn opgehoogd om rekening te houden met de gestegen rente. De bijdrage van kleinere banken, Nederlandse vestigingen van buitenlandse banken en van verzekeraars is bijgeschat op basis van de vpb-aangiften over 2020.

Er wordt gerekend met een structurele situatie waarin de banken winstgevend zijn; er wordt dus geen rekening gehouden met verliezen. Verder is rekening gehouden met de wijziging van de definitie van de leverage ratio in het kader van promotionele leningen per 2022, waardoor enkele banken vermoedelijk niet meer geraakt worden door de MKR.

Het buiten beschouwing laten van groepsleningen geeft een risico op gedragseffecten waarbij externe financiering wordt omgezet in interne financiering via een groepslichaam, om zo de MKR te omzeilen. Om dit verschuivingsgevaar te ondervangen wordt bij de uitwerking van de aanpassing van de MKR een tegenbewijsregeling opgenomen die inhoudt dat de belastingplichtige aannemelijk dient te maken dat de groepslening niet direct verband houdt met een externe lening. Bovendien is het vanuit prudentieel oogpunt niet direct mogelijk om grote delen van het externe kapitaal via buitenlandse dochterbedrijven aan te trekken. In de raming is daarom aangenomen dat bij Nederlandse banken geen gedragseffect optreedt. Bij Nederlandse vestigingen van buitenlandse banken is wel de verwachting dat zij – voor zover dat niet al het geval was – meer door de in het buitenland gevestigde moederentiteit gaan worden gefinancierd. Met dit gedragseffect is in de raming wel rekening gehouden.
Voor de dekkingsmaatregel is, net als bij de invoering van de MKR, ook zonder gedragseffect gerekend. Als banken en verzekeraars al besluiten om hun gedrag aan te passen door meer eigen vermogen aan te houden, dan betekent dit naast minder renteaftrekbeperking ook minder renteafrek.

De interne groepsleningen omvatten niet alleen de typische treasuryactiviteiten van banken; ook rente op andere interne groepsleningen wordt met de maatregel uitgesloten. Hierdoor profiteren bijvoorbeeld ook Nederlandse vestigingen van buitenlandse banken die vanuit het buitenlandse moederbedrijf zijn gefinancierd. Ook (kleinere) Nederlandse banken zonder treasuryafdeling in Nederland kunnen van de maatregel profiteren. Daarentegen worden juist alle banken en verzekeraars met minder dan 10,6% eigen vermogen geraakt door de dekkingsmaatregel. Per saldo is sprake van een lastenverschuiving van banken (en verzekeraars) met veel interne groepsschulden naar banken (en naar verzekeraars) met weinig interne groepsschulden.

3.11 Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties

Korte beschrijving van de maatregel
De levering van nieuwe onroerende zaken is belast met btw. De verkrijging van bestaande onroerende zaken wordt in de regel belast met overdrachtsbelasting. Door nieuwe onroerende zaken indirect te leveren, dat wil zeggen door overdracht van de aandelen van de BV waartoe de onroerende zaken behoren, kan worden bereikt dat geen btw en geen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Dit is ongewenst. Het voorstel houdt in dat de samenloopvrijstelling geen toepassing vindt bij de verkrijging van een kwalificerend aandelenbelang in een zogenoemde onroerendezaakrechtspersoon als niet is voldaan aan het hieronder beschreven 90%-criterium.

De maatregel introduceert een nieuw tarief in de overdrachtsbelasting van 4%. De vaststelling op 4% voorkomt de op grond van deze maatregel te heffen overdrachtsbelasting en mogelijk aanwezige btwvoordruk samen tot een hogere uiteindelijke belastingdruk leiden dan wanneer de betreffende onroerende zaken rechtstreeks waren geleverd en daarover btw tegen het algemene btw-tarief zou zijn geheven.

Voor de afbakening van de werkingssfeer steunt het voorstel op een criterium uit de btw: als de door middel van aandelen indirect overgedragen nieuwe ongebruikte onroerende zaken of rechten waaraan zij zijn onderworpen gedurende twee jaren na de verkrijging voor 90% of meer worden gebruikt voor btw-belaste leveringen of diensten, blijft de samenloopvrijstelling van toepassing en wordt dus niet geheven volgens het nieuw tarief.

De maatregel voorziet in overgangsrecht. De overgangsregeling ziet op verkrijgingen die plaatsvinden vóór 2030, en waartoe de intentie nu reeds blijkt uit een overeenkomst die is bereikt voorafgaand aan het moment van indiening van het wetsvoorstel.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties	0	0	0	32	64

Kern van de raming
Gegevens voor overdrachten die binnen de samenloopvrijstelling vallen worden geleverd door het Vastgoedkenniscentrum (VKC) van de Belastingdienst. Op basis van deze gegevens wordt geschat dat er jaarlijks voor circa 1,6 miljard aan overdrachten plaatsvindt die gebruik maken van een vastgoedaandelentransactie. Deze maatregel houdt in dat het OVB-tarief wordt verhoogd naar 4% voor deze transacties. We nemen aan dat het transactievolume wegens gedragseffecten zal afnemen met 20%. Met de inclusie van het overgangsrecht bedraagt de structurele opbrengst van deze maatregel € 64 miljoen per jaar vanaf 2028 in prijzen van 2025.

3.12 Afschaffen teruggaaf bpm- geldtransport

Korte beschrijving van de maatregel
De teruggave in de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 voor geldtransport wordt per 1 januari 2026 beëindigd.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen teruggaaf bpm geldtransport	-	-	0	0	0

Kern van de raming
Op basis van belastingdienstgegevens is het aantal gebruikers van deze regeling in 2020 vastgesteld op onder de tien. Derhalve wordt het budgettaire effect als gevolg van de aanpassing (afgerond) nihil verondersteld.

3.13 Afschaffen verlaagd/nihil mrb-tarief voor CNG/LPG/LNG

Korte beschrijving van de maatregel
Het voorstel heeft betrekking op het beëindigen brandstoftoeslag nihil of verlaagd voor gas in de motorrijtuigenbelasting per 1 januari 2026.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen verlaagd/nihil tarief brandstoftoeslag mrb	-	-	57	57	57

Kern van de raming
Aan de hand van belastingdienstgegevens is het budgettaire beslag van de regeling berekend. Dat komt uit op € 71 miljoen in 2023. Omdat de afschaffing een verhoging in de mrb behelst die het bezit van de betreffende voertuigen minder aantrekkelijk maakt, wordt een gedragseffect van 20% genomen bij afschaffing. Hierdoor is de verwachte opbrengst € 57 miljoen in prijspeil jaar van invoering.

3.14 Afschaffen nihiltarief OV-autobussen voor CNG/LPG

Korte beschrijving van de maatregel
Het voorstel heeft betrekking op de afschaffing van het mrb-nihiltarief voor OV-autobussen op LPG of CNG in de motorrijtuigenbelasting per 1 januari 2030.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen nihiltrarief OV-autobussen LPG en CNG mrb	-	-	-	-	0

Kern van de raming
Op basis van CBS-gegevens is het aantal gebruikers van de regeling momenteel minder dan 500. Dat aantal neemt de komende jaren verder af als de trend in gebruikers van de afgelopen jaren ook de jaren erna doorzet. Met een gemiddeld mrb-jaartarief voor autobussen van € 990 zullen de budgettaire effecten van het afschaffen van het nihiltarief in 2030 minder dan € 0,5 bedragen (in prijzen jaar van invoering), waardoor de opbrengst op afgerond 0 uitkomt.

3.15 Aanpassing tarieven mrb voor kampeerauto's

Korte beschrijving van de maatregel
Het voorstel betreft een tariefsaanpassing van een kwarttarief naar een halftarief voor kampeerauto's die particulier worden gebruikt per 1 januari 2026.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Aanpassen kwarttarief naar halftarief mrb kampeerauto's	-	-	80	80	80

Kern van de raming
Aan de hand van belastingdienstgegevens is het budgettaire beslag van de regeling berekend. Dat komt uit op € 239 miljoen in 2023. In de jaren 2021 en 2022 is er een opvallende stijging te zien in het aantal kampeerauto's in het wagenpark. Omdat deze groei verder niet in eerdere jaren is terug te zien, en inmiddels ook weer lijkt te zijn gestopt, wordt er aangenomen dat het kampeerwagenpark niet verder zal toenemen, waardoor de verwachte opbrengst constant blijft.

De afgelopen jaren werden gemiddeld ongeveer 1/3 van de kampeerauto's halfjaarlijks geschorst, waardoor ze de helft van het jaar geen mrb verschuldigd zijn. Verwacht wordt dat bij versobering tot een halftarief een gedragseffect van 20 % optreedt. Het is de verwachting dat het gedragseffect tot stand komt doordat meer kampeerauto-eigenaren hun wagen zullen schorsen. Hierdoor is de verwachte opbrengst € 80 miljoen in prijspeil jaar van invoering.

3.16 Versoberen mrb-vrijstelling oldtimerregeling (>40jr.)

Korte beschrijving van de maatregel
Het voorstel betreft dat de mrb-vrijstelling voor oldtimers (motorrijtuigen ouder dan 40 jaar) vanaf 2028 wordt teruggebracht tot het bouwjaar 1988. Dit houdt in dat vanaf 2028 alleen nog motorrijtuigen met een bouwjaar van vóór 1 januari 1988 onder de vrijstelling vallen. Dit zijn op 1 januari 2028 nog alle motorrijtuigen van 40 jaar of ouder, maar in de jaren daarna komen er geen nieuwe cohorten aan oldtimers meer bij.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Versoberen mrb-vrijstelling oldtimerregeling	-	-	-	-	76

Kern van de raming
Het huidige budgettaire beslag van deze vrijstelling bedraagt € 108 miljoen in prijzen 2024 op basis van RDW-data. Ervan uitgaande dat het oldtimerwagenpark blijft groeien op hetzelfde niveau als voorgaande jaren bedraagt het budgettaire beslag € 152 miljoen in 2028 (prijspeil 2028).

Door de mrb-vrijstelling voor motorrijtuigen met een leeftijd van 40 jaar of ouder om te zetten naar een vrijstelling voor motorrijtuigen met een datum eerst toelating (DET) van vóór 1 januari 1988, zijn er vanaf 2028 geen nieuwe cohorten aan oldtimers meer. Hierdoor zullen er ook pas budgettaire effecten zijn vanaf 2028. De opbrengst zal gelijk zijn aan de aanwas 'nieuwe' motorrijtuigen ouder dan 40 jaar met een DET vanaf 1 januari 1988. Hierdoor neemt de opbrengst stapsgewijs toe. Met een gedragseffect van 50% is de geraamde opbrengst € 76 miljoen.

3.17 Afschaffen mrb-kwarttarief paardenvervoer

Korte beschrijving van de maatregel
Het voorstel heeft betrekking op het beëindigen van het kwarttarief voor paardenvervoer per 1 januari 2026.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen mrb-kwarttarief paardenvervoer	-	-	2	2	2

Kern van de raming
Het budgettaire beslag van de maategel bedroeg in 2020 € 1,4 miljoen op basis van belastingdienstgegevens. In prijzen 2026, met een gemiddelde groei van het aantal gebruikers van 3,7% per jaar, bedraagt het budgettaire beslag in 2026 € 2,2 miljoen. Hetgeen wordt afgerond tot € 2 miljoen budgettair.

3.18 Verhogen vaste voet in de bpm

Korte beschrijving van de maatregel
Het betreft het voorstel om de vaste voet voor de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) te verhogen met € 200.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Verhogen vaste voet in de bpm	0	104	108	111	119
w.v. nieuwverkopen	0	92	92	92	92
w.v. parallelimport	0	13	18	20	32
w.v. export	0	-1	-2	-2	-5

**Door afronding kunnen verschillen ontstaan in de optelling.*

Kern van de raming
De verhoging van de vaste voet in de bpm geldt vanaf 2025 en bedraagt € 200 per personenauto in prijzen 2023, in prijzen 2025 is dat naar verwachting € 221. De verhoging geldt voor alle personenauto's, ook voor (PH)EV's. Het verwachte gemiddeld aantal nieuw verkochte personenauto's per jaar (periode 2025-2030) is circa 418.000. Hiermee komt de raming voor de nieuwverkopen uit op structureel € 92 miljoen per jaar in prijzen 2025 (jaar van invoering).

Bij parallelimport en export wordt ook bpm geheven/teruggegeven. Hierbij geldt de verhoging van de vaste voet voor personenauto's met een datum eerste toelating (DET) vanaf 1-1-2025. Voor auto's met een eerdere DET geldt de verhoging niet. De opbrengst kent daardoor een ingroeipad waarbij de verdeling van de leeftijd van parallelimport/export van belang is. Door afschrijving neemt het bedrag van de verhoging van de vaste voet af voor geïmporteerde/geëxporteerde personenauto's die niet meer nieuw zijn.

Berekeningen voor parellelimport en export zijn gemaakt op basis van belastingdienstdata. Doordat de parallelimport hoger ligt dan de export levert dit netto extra inkomsten op. De netto extra inkomsten lopen op van € 11 miljoen in 2025 tot structureel € 27 miljoen vanaf 2034.

Er wordt geen gedragseffect verwacht van deze kleine verhoging en de raming kent weinig onzekerheid voor de nieuwverkopen. Deze raming kent de onzekerheid dat benodigde gedetailleerde gegevens over de leeftijdsverdeling van geïmporteerde en geëxporteerde auto's vanaf 2019 niet beschikbaar zijn en alleen totalen bekend zijn. Hierdoor is de raming een extrapolatie vanuit eerder jaren waarvoor nog wel gedetailleerde gegevens beschikbaar zijn.

3.19 Actualiseren lijst duurzame warmtebronnen

Korte beschrijving van de maatregel

Door het updaten en uitbreiden van de stadverwarmingsregeling met nieuwe technieken eboiler, aquathermie en biogas kunnen meer stadsverwarmingsinstallaties gebruikmaken van de stadsverwarmingsregeling. Dit houdt in dat het gasverbruik volgens het reguliere schijvensysteem in de energiebelasting belast wordt, in plaats van het hoge tarief in de eerste schijf.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Actualiseren lijst duurzame warmtebronnen	-3	-3	-4	-7	2030

Kern van de raming

De raming is gebaseerd een sectorinschatting van de groei van het aantal duurzame warmtebronnen dat gebruikmaakt van deze techniek. Op basis van een gemiddeld verbruik en het tariefverschil in de eerste en tweede schijf is vervolgens een raming gemaakt van de budgettaire derving.

3.20 Informatie-uitwisseling door energieleveranciers

Korte beschrijving van de maatregel

Een aantal regelingen binnen de energiebelasting wordt volgens de staatssteunregels van de Europese Unie gezien als staatssteun. Om uitvoering te kunnen geven aan de voorwaarde om transparantie te geven over staatssteun via de Transparency Aid Module (TAM) wordt een wettelijke grondslag gecreëerd in de Wet belastingen op milieugrondslag. Hierdoor kan bij energieleveranciers informatie worden opgevraagd over de omvang van de ontvangen steun door begunstigden.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Informatie-uitwisseling door energieleveranciers	0	0	0	0	0

Kern van de raming

Het creëren van een wettelijke grondslag voor gegevensuitwisseling zorgt niet voor een aanpassing van de grondslag van de heffing of een andere belastingdruk. Derhalve is geen sprake van een budgettaire opbrengst.

3.21 Indexeren alcoholaccijns met tabelcorrectiefactor (tcf)

Korte beschrijving van de maatregel

De accijns op alcoholische producten wordt geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor voor 2023 (6,3%) en 2024 (9,9%). Het gaat om de bieraccijns, wijnaccijns, accijns op tussenproducten met alcohol en de accijns op overige alcoholhoudende producten.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	2026	2027	Struc.
Indexeren alcoholaccijns met tcf 2023 en 2024	0	153	153	153	153	153

Kern van de raming

Op basis van de raming van de totale opbrengsten van de bieraccijns, wijnaccijns en alcoholaccijns (tussenproducten en overige alcoholhoudende producten) en een standaard gedragseffect van 20% is de opbrengst berekend. De geraamde opbrengst in 2024 is € 1.183 miljoen. Deze opbrengst is vermenigvuldigd met 16,2% (9,9% + 6,3%) en met 80% vanwege het gedragseffect.

3.22 Verhogen accijns rooktabak en sigaretten

Korte beschrijving van de maatregel

Met de voorgestelde maatregel wordt de accijns op sigaretten met € 0,60 per pakje van 20 sigaretten verhoogd (€30,- per 1000 sigaretten) en de accijns op rooktabak met €3,60 per pakje van 50 gram rooktabak (€72,- per 1000 gram rooktabak) bovenop de verhoging per 1 april 2024 die volgt uit Belastingplan 2023.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	2026	2027	Struc.
Verhogen tabaksaccijns rooktabak en sigaretten	0	82	137	137	137	137

Kern van de raming

Op basis van de raming van de totale opbrengsten van de tabaksaccijns en een gedragseffect van 65% is de opbrengst berekend van de verhoging. De verhoging gaat per 1 april in. Daarom wordt de opbrengst van de verhoging met 9/12 vermenigvuldigd. Daarnaast is extra voorraadvorming verondersteld, omdat over de voorraad nog het oude accijnstarief geldt. Daarom is de opbrengst in het eerste jaar vermenigvuldigd met een factor van 0,8. De opbrengst van de accijnsverhoging is afhankelijk van het aantal verkochte tabaksproducten en daarmee van het aantal rokers en het aantal gerookte producten.

Op basis van analyses van het Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM) wordt aangenomen dat de door CBS en RIVM geobserveerde trendmatige daling van het aantal rokers (en gerookte producten) de komende jaren doorzet. Het gedragseffect is bepaald op basis van wetenschappelijke studies uit het buitenland en gelijk aan de raming van de verhoging van de tabaksaccijns per 1 april 2020 met €1 (en de verhoging in 2023 en 2024 in het belastingplan 2023). De effecten van de verhoging per 1 april zijn geëvalueerd via een studie van het RIVM[7] en via een Empty pack survey van de Douane[8].

Deze resultaten geven geen aanleiding om het gedragseffect aan te passen. Hierbij dient opgemerkt te worden dat de resultaten van de onderzoeken moeilijk te interpreteren zijn door de tussenkomst van COVID-19.
De voornaamste onzekerheid in de raming zit in de gedragseffecten. Het gaat daarbij om de mogelijke afname van het aantal rokers en het aantal sigaretten per roker, het effect op legale koop van sigaretten buiten de grens van Nederland en het effect op de illegale handel van sigaretten.

[7] Kamerbrief over rapportage grenseffecten accijnsverhoging tabak | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl
[8] Kamerbrief over periodiek monitoren van grenseffecten | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl

3.23 Koopkrachtmaatregelen

Korte beschrijving van de maatregel
In het Belastingplan 2024 zijn enkele maatregelen in de Inkomstenbelasting (IB) opgenomen die de lasten (op arbeid) van burgers beïnvloeden. De maatregelen vloeien voort uit de augustusbesluitvorming.

a. Verhogen tarief eerste schijf ter dekking zorgpremies en als invulling resterende taakstelling belastingconstructies en fiscale regelingen
b. Verhogen tweede knikpunt in de arbeidskorting met € 115
c. Verlagen aanvangspunt toptarief IB door beperken indexatie (met 3,55% i.p.v. 9,9%)
d. Verlagen aanvangspunt tweede schijf voor gepensioneerden door beperken indexatie (met 3,55% i.p.v. 9,9%)

Daarnaast is tijdens de augustusbesluitvorming ook het voornemen uit de startnota om de jonggehandicaptenkorting te halveren teruggedraaid. Dit betekent dat de jonggehandicaptenkorting in 2024 en 2025 niet wordt verlaagd. Omdat deze verlaging nog niet was opgenomen in wetgeving, hoeft de halvering ook niet teruggedraaid te worden in het Belastingplan 2024. Wel was de budgettaire opbrengst van halvering eerder al verwerkt in het inkomstenkader, waardoor nu een corresponderende derving is ingeboekt.

Tabel 1: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.
Prijzen jaar van invoering (2024)

Maatregel	2024	2025	2026	2027	2028	Struc	Struc jaar
a. Aanpassen TES	272	420	384	488	387	338	2029
b. Verhogen AK 2e knikpunt met € 115	-207	-207	-207	-207	-207	-207	2024
c. Verlagen aanvangspunt toptarief	1622	1622	1622	1622	1622	1622	2024
d. Verlagen aanvangspunt 2e schijf AOW'ers	244	247	250	253	256	351	2060

Kern van de raming
De budgettaire effecten waarop deze ramingstoelichting betrekking heeft zijn gebaseerd op berekeningen uit het microsimulatiemodel MIMOSI van het Centraal Planbureau (CPB). Het model is gebaseerd op gegevens uit de IPO-steekproef uit 2018 van het Centraal Bureau voor de Statistiek. Dit is een betrouwbaar model dat ook gebruikt wordt door het CPB. De onzekerheid in de ramingen is daarom naar verwachting relatief beperkt.
De reeksen van bovenstaande maatregelen staan in bovenstaande tabel in prijzen jaar van invoering. Deze zijn gebaseerd op de versie van MIMOSI op basis van de cMEV 2024. Om rekening te houden met de interactie tussen de maatregelen zijn ze op volgorde doorgerekend. De maatregelen zijn doorgerekend op volgorde a – b - terugdraaien halveren jonggehandicaptenkorting[9] – c - d.

De procentuele aanpassingen van het tarief eerste schijf zijn weergeven in onderstaande Tabel 2.

Tabel 2: TES mutaties

TES-boekhouding	2023	2024	2025	2026	2027	2028	struc	struc jaar
basispad CEP2023	36,93%	36,91%	36,96%	36,96%	36,96%	36,88%	36,88%	
taakstelling constructies		0,03%	0,05%	0,07%	0,08%	0,08%	0,08%	2027
basispad cMEV2024	36,93%	36,94%	37,01%	37,03%	37,04%	36,96%	36,96%	

[9] Het budgettaire effect van terugdraaien van de verlaging van de jonggehandicaptenkorting zoals opgenomen in het inkomstenkader is niet de reeks o.b.v. Mimosi, maar betreft de tegengestelde reeks van de na de startnota al ingeboekte opbrengst van verlagen. Hiermee is het effect van het voornemen + terugdraaien van dit voornemen per saldo 0. De maatregel is wel geprogrammeerd in Mimosi vanwege de interactie met andere maatregelen.

correctie zorgpremies		0,03%	0,04%	0,05%	0,04%	0,04%	0,04%	2027
correctie door invullen taakstelling				-0,04%	-0,02%	-0,04%	-0,05%	2028
basispad MEV	36,93%	36,97%	37,05%	37,04%	37,06%	36,96%	36,95%	

3.24 Verlagen mkb-winstvrijstelling

Korte beschrijving van de maatregel

Het kabinet stelt voor de MKB-winstvrijstelling te verlagen Het voorstel is het percentage te verlagen van 14% naar 12,7%. De MKB-winstvrijstelling verlaagt de belastbare winst. Als de onderneming verlies lijdt, verkleint de MKB-winstvrijstelling het fiscale verlies. De opbrengst van de maatregel is onderdeel van de dekking voor Pijler 2. Daarnaast draagt de maatregel bij aan het verkleinen van het verschil in de fiscale behandeling van werknemers en ondernemers in de inkomstenbelasting.

Tabel 1: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Verlagen mkb-winstvrijstelling van 14% naar 12,7%	180	180	180	180	180

Kern van de raming

De raming is gebaseerd op het budgettaire belang van de mkb-winstvrijstelling zoals weergegeven in de Miljoenennota 2024. Dat budgettaire belang is voor 2024 geraamd op 1.943 miljoen euro. Hieruit volgt dat één procentpunt mkb-winstvrijstelling overeenkomt 138,8 miljoen euro. Een verlaging van de mkb-winstvrijstelling met 1,3 procentpunt levert dan ook 180 miljoen euro op.

3.25 Afschaffen verlaagd btw-tarief agrarische input-goederen en diensten

Korte beschrijving van de maatregel

Deze maatregel verhoogt het btw-tarief op agrarische goederen van 9% naar 21%. Onder agrarische goederen worden verstaan granen en peulvruchten niet bestemd voor menselijke consumptie, vee en slachtafval, zaden, rondhout, stro, veevoer, vlas en ruw en ongewassen wol. Gelijktijdig met het voorstel tot afschaffing van het verlaagde btw-tarief op leveringen van bepaalde agrarische goederen zal de in het wetsvoorstel Fiscale Verzamelwet 2024 opgenomen codificatie van bestaand beleid ongedaan gemaakt worden. Dit bestaande beleid ziet op de toepassing van het verlaagd tarief voor de opfok van dieren en het opkweken van planten.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen verlaagd btw-tarief op agrarische input-goederen en diensten	-	43	43	43	43

Kern van de raming

De maatregel leidt tot een budgettaire opbrengst omdat een beperkt deel van de agrarische goederen wordt geleverd aan particulieren, die de hogere btw niet terug kunnen vragen. Het gaat hierbij met name om de aanschaf van bepaalde dieren (pluimvee en konijnen), dierenvoeder voor deze dieren, zaaizaden, pootgoed en opfokdiensten die aan particulieren geleverd worden. Op basis van branchegegevens, data van het CBS en een schatting van het aantal veedieren, gehouden als gezelschapsdieren, wordt de grondslag geschat op € 358 miljoen. Een afschaffing van het verlaagde btw-percentage (mutatie van 9% naar het algemene tarief van 21%) leidt dan tot een structurele budgettaire opbrengst van € 43 miljoen per 2025. Hierbij worden geen gedragseffecten verondersteld.

3.26 Aanpassen schenken vanuit de vennootschap

Korte beschrijving van de maatregel
Met deze maatregel wordt geregeld dat giften door de vennootschap niet worden aangemerkt als verkapte winstuitdeling aan de aanmerkelijkbelanghouder en dus niet leiden tot een heffingvan IB (box 2) en dividendbelasting. Daarbij vervalt de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting, waardoor giften niet langer aftrekbaar zijn van de winst van de vennootschap.

Tabel 1: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Aanpassen schenken vanuit de vennootschap	0	-6	-12	-18	-24

Kern van de raming
Onderdelen raming
De maatregel heeft drie elementen die van belang zijn voor het budgettaire effect. Ten eerste ontstaat er een opbrengst door het afschaffen van de giftenaftrek in de Vpb. Ten tweede ontstaat er een derving doordat er meer nieuwe giften gedaan zullen worden vanuit de vennootschap, waardoor er minder grondslag voor box 2 overblijft. Ten derde ontstaat er een derving doordat de invoering van het plafond van € 250.000 per 2023 voor de aftrek van periodieke giften minder effectief wordt door de voorliggende maatregel. Dit wordt hieronder verder toegelicht en is samengevat in onderstaande tabel.

Afschaffen giftenaftrek in de Vpb
In 2019 werd in de Vpb € 38,3 miljoen aan giften in aftrek gebracht door bijna 3.000 belastingplichtigen. Geraamd wordt dat dit bedrag in 2024 zal zijn opgelopen naar € 47 miljoen. Dit wordt afgetrokken tegen een gemiddeld tarief van 24%, hetgeen een budgettair beslag oplevert van € 11 miljoen. Door de giftenaftrek in de Vpb af te schaffen, stijgt de opbrengst van de Vpb met dit bedrag.

Derving door nieuwe giften (IB box 2)
In 2019 liepen circa 300 belastingplichtigen in de Vpb aan tegen de fiscale begrenzing van de giftenaftrek (maximaal € 100.000 en maximaal de helft van de winst) en daarmee de mogelijkheid om giften te doen vanuit de vennootschap die niet in box 2 belast worden. Het bedrag aan giftenaftrek in de Vpb bij deze groep bedroeg € 18 miljoen. Op basis van het gedragseffect dat in 2012 optrad toen de begrenzing aangepast werd (toen daalde het bedrag op het fiscaal maximum met naar schatting 2/3), is ingeschat dat het bedrag aan giften dat nu nog beperkt wordt, zal verdubbelen. Opgehoogd naar 2024 is het een bedrag van € 21 miljoen dat niet meer in box 2 belast zal worden. Tegen een gemiddeld tarief van 27,5% is dit een derving van € 6 miljoen in box 2 in de IB. Dit onderdeel van de raming gaat uit van een waargenomen gedragseffect in 2012. Onbekend is het risico dat door constructies, die niet meer beperkt worden door een maximum aan de uitdelingen, de grondslag van box 2 verder kan eroderen.

Derving opbrengst maatregel periodieke giften (IB box 2)
Als gevolg van het Belastingplan 2023 is voor de aftrek van periodieke giften een plafond van € 250.000 per 1 januari 2023 ingevoerd. Die maatregel zou er, onder andere, toe leiden dat een deel van de giften afkomstig uit het box-2-inkomen niet meer aftrekbaar zou zijn en dus de facto € 136 miljoen extra grondslag in box 2 opleveren. De voorliggende maatregel maakt het voor de betrokken aanmerkelijkbelanghouders mogelijk de box-2-heffing te voorkomen door de betreffende gift niet meer vanuit privé te doen, maar vanuit de vennootschap. Er is gerekend met een gedragseffect in de categorie groot (80%). Op die manier gaat € 109 miljoen aan grondslag verloren, hetgeen tegen een gemiddeld tarief van 27,5% een derving van € 30 miljoen oplevert. Er is vanuit gegaan dat de derving in vijf jaar ingroeit, omdat periodieke giften niet meteen kunnen worden aangepast.

Tabel 2: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Afschaffen giftenaftrek in de Vpb (Vpb)	11	11	11	11	11	11
Derving door nieuwe giften (IB box 2)	-6	-6	-6	-6	-6	-6
Derving opbrengst maatregel periodieke giften (box 2)	-6	-12	-18	-24	-30	-30
Totaal	**0**	**-6**	**-12**	**-18**	**-24**	**-24**

3.27 Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding

Korte beschrijving van de maatregel

De huidige onbelaste reiskostenvergoeding in de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet inkomstenbelasting 2001 bedraagt maximaal € 0,21 per kilometer in 2023 en € 0,22 per kilometer vanaf 2024. Voorgesteld wordt de onbelaste reiskostenvergoeding per 1 januari 2024 verder te verhogen tot € 0,23 per kilometer. Deze bedragen gelden voor zakelijke reiskosten, met inbegrip van de kosten van woon-werkverkeer. Voor de kosten van openbaar vervoer mogen, net als nu het geval is, de werkelijke kosten worden vergoed. De verhoging van het bedrag geldt ook voor de reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters. Ook de andere forfaits van € 0,21 (2023) per kilometer worden verhoogd. Het gaat om:

- de aftrek specifieke zorgkosten voor reiskosten ziekenbezoek;
- de kilometervergoeding voor weekenduitgaven gehandicapten;
- de giftenaftrek als een vrijwilliger afziet van reiskostenvergoeding

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding naar 23 cent	-109	-109	-109	-109	-109

Kern van de raming

Er zijn 5 verschillende situaties te onderscheiden waarop de verhoging van de maximale onbelaste reiskostenvergoeding invloed heeft: 1) werknemers woon-werkverkeer, 2) werknemers dienstreizen, 3) werknemers cafetarisering , 4) zelfstandigen woon-werkverkeer, en 5) zelfstandigen dienstreizen

De budgettaire gevolgen van verhoging zijn geraamd door voor deze 5 doelgroepen het product van diverse factoren te berekenen volgens de volgende formule (die iets kan afwijken per doelgroep):

*arbeidsjaren * % dat reist voor werk * % met kilometervergoeding[10] * aantal werkbare dagen * aantal woon-werkkilometers[11] per dag * % werkgevers dat reiskostenvergoeding verhoogt[12] * marginaal tarief * verhoging per kilometer*

De waarde van deze factoren is gestoeld op diverse databronnen. Voor het aantal arbeidsjaren wordt aangesloten bij data van het CBS. Het marginaal tarief kan worden afgeleid uit de belastingparameters, waarbij rekening wordt gehouden met de afbouw van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. Het reisgedrag van werknemers en zelfstandigen, het gebruik van de onbelaste reiskostenvergoeding en de gedragsreactie van werkgevers zijn onderbouwd op basis van onderzoek van Motivaction (2022).[13] Voor alle variabelen zijn vergelijkbare aannames gebruikt als voor de verhoging van de onbelaste reiskostenvergoeding zoals opgenomen in het Belastingplan 2023.

Ten slotte is het budgettaire effect van het verhogen van de forfaits meegenomen in de totale budgettaire reeks, hoewel dit effect heel beperkt is. Dit is bepaald op basis van aangiftegegevens.

Omdat geen aangiftegegevens beschikbaar zijn waaruit het huidige gebruik van de onbelaste reiskostenvergoeding kan worden afgeleid is de raming gebaseerd op diverse aannames. Daardoor kent de raming een grote mate van onzekerheid.

[10] Voor zelfstandigen worden de variabelen "% dat reist voor werk" en "% met kilometervergoeding" veranderd in de variabele "% dat kilometervergoeding in aftrek neemt".

[11] Of in het geval van dienstreizen het aantal km voor dienstreizen per dag

[12] Voor zelfstandigen: percentage zelfstandigen dat voortaan een hogere kilometervergoeding in aftrek neemt. Voor cafetarisering: percentage werknemers dat gebruik maakt van de cafetariaregeling om de reiskostenvergoeding onbelast aan te vullen.

[13] Motivaction (2022): Gebruik onbelaste reiskostenvergoeding

3.28 Verhogen accijns stookolie

Korte beschrijving van de maatregel

Het tarief van zware stookolie wordt gelijkgesteld aan het tarief van gasolie (diesel). Het tarief wordt verhoogd van € 41,31 naar € 654,53 per 1000 kilogram (met omrekenfactor van 0,96 van liters naar kg).

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	2026	2027	Struc.
Tarief zware stookolie gelijkstellen aan gasolie	0	26	26	26	26	26

Kern van de raming

Op basis van aangiftecijfers van 2022 en het tarief is berekend wat de grondslag is. Deze grondslag is vermenigvuldigd met het verschil in tarief en een standaard gedragseffect van 20%. Dit gedragseffect is onzeker omdat er geen gegevens zijn over welk aandeel de brandstofkosten hebben in de totale bedrijfskosten van de gebruikers van zware stookolie. Uit een analyse van de douane volgt dat de verhoging voor 50% betrekking heeft op gebruik in het wegverkeer en de andere 50% bestaat uit gebruik in slachterijen, beenderverwerkingsbedrijven en afvalverwerking- en recyclingbedrijven.

3.29 Beperken afschrijving gebouwen in de IB

Korte beschrijving van de maatregel

Net zoals sinds 1 januari 2019 geldt voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting, wordt ook voor de winstsfeer in de inkomstenbelasting de afschrijving op gebouwen in eigen gebruik beperkt tot de WOZ-waarde als bodemwaarde (en dus niet meer 50% van de WOZ-waarde). De maatregel treedt in werking vanaf boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024. Overgangsrecht voor belastingplichtigen die met betrekking tot een gebouw in eigen gebruik nog geen drie jaar hebben afgeschreven. Zij kunnen gedurende het restant van de driejaarsperiode nog volgens de oude regels (tot 50% van de WOZ-waarde) afschrijven.

Tabel 1: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Beperken afschrijving gebouwen IB	106	106	106	106	106

Kern van de raming

Opbrengst door aftrekbeperking

De post afschrijving op bedrijfsgebouwen in eigen gebruik in de IB bedroeg in 2020 € 991 miljoen bij 152.000 belastingplichtigen. Slechts een deel hiervan wordt geraakt door de maatregel, namelijk het deel dat zich tussen 100% en 50% van de WOZ-waarde bevindt. Dit is € 471 miljoen bij 74.000 belastingplichtigen. Er is van uitgegaan dat de mogelijkheid van afwaardering naar lagere bedrijfswaarde niet vaak zal voorkomen. Voor 2024 wordt het geraakte bedrag geraamd op € 532 miljoen. Er is uitgegaan van een effectief tarief van 37,8%, waarmee het budgettaire belang van de aftrekbeperking uitkomt op € 201 miljoen per jaar.

Overgangsrecht

Het overgangsrecht heeft als gevolg dat in de jaren 2024, 2025 en 2026 een steeds afnemend aantal cohorten nog kan afschrijven. Vanaf 2027 is er geen effect meer.

Derving door lagere belasting bij afwikkeling of vervreemding

De beperking van de afschrijving zal op langere termijn leiden tot een lagere belasting bij staking van de onderneming, dan wel bij vervreemding van het gebouw. Structureel wordt de lagere belasting bij afrekening geraamd op € 198 miljoen. Hierin is rekening gehouden met het verlies van belastingclaim door faillissementen, door voorkoming van verliesverdamping en doorschuifmogelijkheden van stille reserves.

Totaal effect

Op korte termijn domineert het opbrengstverhogende effect van de afschrijvingsbeperking; structureel zorgt de derving door lagere belasting bij staking en vervreemding voor een per saldo geringere opbrengst. Dit is in onderstaande tabel weergegeven. Omdat de maatregel een schuif in de tijd van belastingopbrengsten betreft, is de netto contante waarde van het totaal van de kasstromen berekend. Dit bedrag is omgerekend naar een vlakke reeks met dezelfde netto contante waarde. Deze vlakke reeks is relevant voor het inkomstenkader en in tabel 1 getoond.

Tabel 2: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Beperking afschrijving gebouwen IB	201	201	201	201	201
Overgangsrecht	-40	-27	-13	0	0
Derving afrekening	gering	gering	gering	gering	-198
Totaal	**161**	**174**	**188**	**201**	**3**

4 Belastingplan BES Eilanden 2024

4.1 Verscheidene aanpassingen Caribisch Nederland

Korte beschrijving van de maatregel

Er worden verscheidene aanpassingen gedaan binnen Caribisch Nederland (CN) met budgettaire gevolgen.

- Opbrengstbelasting: De voorwaarden voor afgifte van de vestigingsplaatsbeschikking voor houdstervennootschappen worden aangepast.
- Algemene bestedingsbelasting:
  - De integratieheffing in de ABB vervalt.
  - De omzetgrens voor de kleineondernemersregeling in de ABB wordt verhoogd van USD 20.000 naar USD 30.000 per jaar.
- De begrippen *personenauto* en *bestelauto* worden eenduidig gedefinieerd voor de algemene bestedingsbelasting (ABB), en voor de Inkomsten- en de Loonbelasting.
- Gevolgen Introductie minimumbelasting 15% en de gevolgen voor de BES.
- De dividendvrijstelling in de Inkomstenbelasting vervalt.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Verscheidene maatregelen CN	0	0	0	0	0

Kern van de raming

Alle maatregelingen binnen de Opbrengstbelasting, Algemene bestedingsbelasting, en autobelasting, hebben betrekking tot een dermate kleine grondslag dat het budgettaire effect nihil is. De de budgettaire effecten voor de BES-eilanden door de invoering van een wereldwijde minimumbelasting van 15% zijn beperkt tot de winst van de desbetreffende bedrijven.

De verwachtte opbrengst in 2024 bedraagt € 0,3 mln op basis van hun winst in het jaar 2022. Voor het afschaffen van de dividendvrijstelling is, op basis van BCN-gegevens uit 2019-2021, de verwachting dat de budgettaire opbrengst € 0,1 miljoen zal zijn. Bij elkaar hebben de maatregelen beperkte budgettaire gevolgen en zijn daarmee niet lastenrelevant.

4.2 Aanpassen gebruikelijk loon voor DGA's CN

Korte beschrijving van de maatregel
Het gebruikelijk loon voor directeur-grootaandeelhouders wordt naar de hoogte van 2 keer de belastingvrije som verhoogt van 25.000 USD naar 34.704 USD.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Verhoging gebruikelijk loon DGA's	3	3	3	3	3

Kern van de raming
Maatvoering van de raming is op basis van de hoogte van de huidige Belastingvrije som die momenteel 17.352 USD bedraagt. Mocht de BVS nog worden aangepast of door indexatie (waarvan cijfers pas in oktober 2023 beschikbaar zal zijn, prijspeil van de maatregel is daardoor 2023) omhoog gaan, dan is het mogelijk dat het budgettair relevante gevolgen zal hebben op de raming.

Op basis van BCN gegevens van directeuren/CEO's zien we in de jaren 2020-2022 een gemiddelde gebruikelijk loon van 21.390 USD. In 2023 is het gebruikelijk loon verhoogd van 14.000 USD naar 25.000 USD. Met een tarief van 30,4 % en een gemiddeld aantal DGA's van 1176, levert deze maatregel toen circa 1 mln. USD op.

Als dezelfde redenatie wordt gebruikt maar dan uitgaande van een huidig gemiddeld gebruikelijk loon van 25.000 USD en een verhoging naar 34.704 USD, dan levert de nieuwe ophoging circa 3,5 miljoen USD op. Ervan uitgaande dat het werkelijke huidige gemiddelde gebruikelijk loon hoger dan 25.000 USD zal zijn en omgezet met de huidige euro/dollar-koers zal het verwachtte budgettaire effect van de maatregel € 3 miljoen zijn.

5 Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling

5.1 Vbi – aansluiten bij icbe-definitie

Korte beschrijving van de maatregel
Voorgesteld wordt de werking van de vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) te beperken tot een beleggingsinstelling en een instelling voor collectieve beleggingen in effecten als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht. De vbi's mogen alleen rechten van deelneming aanbieden aan een breed publiek of aan institutionele beleggers.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Vbi – aansluiten bij icbe-definitie	0	47	47	47	47

Kern van de raming
Voor de toepassing van het vbi-regime komt zowel een nv als een fgr in aanmerking. Met betrekking tot het voorstel voor toepassing van het vbi-regime aan te sluiten bij de in de Wft gehanteerde begrippen beleggingsinstelling en icbe, moet een onderscheid gemaakt worden tussen de vbi die is vormgegeven als nv en de vbi die is vormgegeven als fgr. Het betreffen de groepen die momenteel niet als institutionele belegger zijn geregistreerd.

De vbi die nv is, is momenteel subjectief vrijgesteld. Als een vbi die nv is, niet langer aan voorwaarden voor toepassing van het vbi-regime voldoet, wordt deze nv met ingang van 1 januari 2025 regulier belastingplichtig. De eventuele uitkering van die nv aan haar aandeelhouders is vervolgens belast op het niveau van die aandeelhouder (bijvoorbeeld, maar niet beperkt tot, box 2 heffing). De vbi wordt dus belast met een gecombineerde heffing van vbp en box 2.

Een belangrijke aanname is dat de vbi een rendement behalen in lijn met het forfaitaire rendement van box 3. Per saldo is het totaal belegd vermogen gerelateerd aan de zogenaamde familie-vbi's ongeveer € 10,8 mld. Bij een rendement van 6,17% leidt tot een jaarlijkse grondslag van € 668 miljoen. Hiervan ligt € 424 miljoen (64%) bij de vbi die vormgegeven zijn als nv en € 244 miljoen dit vormgegeven zijn als fgr.

Met het vervallen van het vbi-regime wordt bij deze vbi's het vermogen niet meer alleen belast in box 2 tegen gemiddeld 27,5% in box 2, maar tegen het vpb-tarief in combinatie met box 2. Bij het gemiddelde winstniveau van de vbi bedraagt de vennootschapsbelasting naar schatting 23% wat een opbrengst geeft van € 155 miljoen. Daar tegenover staat dat 184 miljoen minder aan forfaitaire heffing aan box 2 wordt ontvangen.

Wel zal in de nieuwe situatie zal in principe nog € 141 miljoen aan box 2-heffing ontvangen worden omdat het nu winst na belasting betreft. De box 2-heffing wordt echter in een aanmerkelijk later stadium ontvangen. Aangenomen wordt dat na 25 jaar de feitelijke dividenduitkering plaatsvindt. Verdisconteerd bij 2,5% leidt dit in ncw-termen een bedrag van € 76 miljoen. Per saldo leidt dit tot een opbrengst van (155 – 184 + 76) = € 47 miljoen.

5.2 Wijziging definitie fgr

Korte beschrijving van de maatregel
De definitie van het fonds voor gemene rekening (fgr) wordt aangepast. Een fgr moet een beleggingsfonds of fonds voor collectieve belegging in effecten zijn als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht, en de deelgerechtigdheid in dit fonds blijkt uit verhandelbare bewijzen van deelgerechtigdheid. In de nieuwe definitie vervalt het huidige toestemmingsvereiste.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Wijziging definitie fgr	0	0	0	0	0

Kern van de raming
Doordat de zelfstandige belastingplicht van de fgr voor niet-beursgenoteerde bedrijven vervalt, en deze rechtsvormen dus voor fiscale doeleinden fiscaal transparant worden, wordt de belastingheffing verlegd naar de aandeelhouders. In de situatie dat de deelnemer een vpb-plichtig lichaam is, zoals een besloten vennootschap, zal de heffing in de vennootschapsbelastingsfeer blijven plaatsvinden. In dat geval is er sprake van verlegging van de vpb-plicht van de ene vpb-plichtige naar de andere vpb-plichtige. Er zijn geen redenen om aan te nemen dat dit tot meer of minder heffing leidt.

In de situatie dat de deelnemer een natuurlijk persoon of een personenvennootschap woonachtig/gevestigd in Nederland is, zal het rendement uit de fgr in principe in de inkomstenbelasting, via box 1, 2 of 3, in de heffing betrokken worden. In de situatie dat de deelneming als onderneming gezien wordt, zal de heffing via box 1 plaatsvinden. De verwachting is echter dat dit niet vaak voorkomt omdat het om een fgr gaat. Het de deelnemer een ab-belang in een deelneming heeft is, is box 2 van toepassing. Zijn het vooral participatie-belang in een deelneming, dan is box 3 van toepassing.

Het is echter niet bekend tegen welke tarieven de heffing bij de participanten zal gaan plaatsvinden. Mede omdat het totale vpb-bedrag met € 11 miljoen relatief laag is, kan de aanname worden gedaan dat het gemiddelde tarief in de inkomstenbelasting (box 1, 2 of box 3) gelijk is aan het gemiddelde tarief in de vennootschapsbelasting dat op het niveau van de fgr verschuldigd was, in combinatie met de inkomstenbelasting op het niveau van de deelnemers (combinatie vpb-heffing en box 2).
Onder de veronderstelling dat de belastingdruk in de fgr - gemiddeld gezien - even hoog is als bij de participanten, heeft het wetsvoorstel op dit onderdeel geen budgettair effect.

Bij toepassing van de doorschuiffaciliteit (al dan niet in combinatie met de aandelenfusie faciliteit) zullen eventuele belastingclaims op stille reserves, fiscale reserves behouden blijven na overgang van het vermogen naar de vennoten. In een beperkt aantal situaties zal mogelijk worden afgerekend over deze belastingclaims (al dan niet met toepassing van uitstel van betaling). Op basis van een netto contante waarde berekening zal dit een verwaarloosbaar budgettair effect hebben omdat heffing alleen in de tijd verplaatst wordt.

6 Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling

6.1 Vastgoedmaatregel in het fbi-regime

Korte beschrijving van de maatregel
Het voorstel betreft een aanpassing in het regime voor fiscale beleggingsinstellingen (fbi). Om voor het fbi-regime in aanmerking te komen, mag de fbi met ingang van 2025 niet meer rechtstreeks in vastgoed in Nederland beleggen (de zogenoemde vastgoedmaatregel). De huidige uitbreidingen van het begrip beleggen van vermogen blijven in aangepaste vorm bestaan.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Vastgoedmaatregel in het fbi-regime	0	46	46	46	46

Kern van de raming
De raming is gebaseerd op de gemiddelde balans en verlies- en winstrekening van de vastgoed-fbi's over de periode 2017-2020. Bij elke fbi is gekeken naar de belastbare winst en gekeken wat de betalen vpb zou zijn in geval de fbi een vpb-plichtig zou worden.

Daarbij zijn wel enkele gedragseffecten te verwachten. Uit de balans blijkt dat een deel van de opbrengst van de vastgoed-fbi komt uit opbrengsten uit 'deelnemingen', 'overige financieel vaste activa en 'overige activa'. Het is de verwachting dat fbi's deze activa zullen afscheiden van het vastgoed. Dit kan door deze activa overbrengen naar een andere fbi of door het vastgoed uit de fbi te halen. In beide gevallen zal het rendement van deze activa nog steeds onder het fbi-regime vallen en niet belast worden. Aan de hand van het percentage op de balans is per fbi dit gedragseffect bepaald.

Een tweede gedragseffect is dat fbi's waarbij pensioenfondsen aandeelhouder zijn, het vastgoed zullen onderbrengen in een fonds voor gemene rekening (fgr) om zo te blijven profiteren van hun subjectieve vrijstelling. Bij deze groep is een gedragseffect van 100% aangenomen.

Tot slot wordt verwacht de huidige fbi's scherper zullen kijken naar hun fiscale mogelijkheden door bijvoorbeeld meer met vreemd vermogen te financieren, of gebruik te maken van fiscale faciliteiten bij met betrekking tot verduurzaming of energiebesparing. Bij het eerdere 0%-tarief was het niet nodig. Daarom is er een additioneel gedragseffect van 20% van de grondslag ingeboekt. Per saldo leidt dit tot een opbrengst van € 46 miljoen.

7 Wet Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

7.1 Kwalificatiebeleid rechtsvormen

Korte beschrijving van de maatregel
Dit wetsvoorstel codificeert beleid en jurisprudentie over hoe naar buitenlands recht opgerichte rechtsvormen voor de toepassing van de Nederlandse fiscale bepalingen gekwalificeerd moeten worden. Met behulp van de rechtsvormvergelijkingsmethode worden de inkomsten en (winst)uitkeringen van of aan rechtsvormen, die naar buitenlands recht zijn opgericht, op dezelfde wijze in de Nederlandse heffing betrokken, als het geval zou zijn bij de (meest) vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm.

Indien er geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm is, voorziet het wetsvoorstel in twee aanvullingen om in die situaties de buitenlandse rechtsvorm te kwalificeren zodat de inkomsten of uitkeringen in de Nederlandse heffing kunnen worden betrokken. Voor niet vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen gaat gelden dat a) indien zij in Nederland zijn gevestigd, zij als zelfstandig belastingplichtig lichaam worden aangemerkt (ten gevolge van de vaste kwalificatiemethode); of b) indien zij niet in Nederland zijn gevestigd, voor de kwalificatie zelfstandig- of transparant- lichaam de fiscale wetgeving van het vestigingsland wordt gevolgd (de symmetrische kwalificatiemethode).

In samenhang met voorstaande wordt tevens voorgesteld om het unanieme toestemmingsvereiste, en daarmee de open commanditaire vennootschap, af te schaffen. Hiermee verdwijnt het - in het buitenland niet bestaande - fiscale onderscheid tussen open en besloten commanditaire vennootschappen en wordt de toepassing van de rechtsvormvergelijkingsmethode op naar buitenlands recht opgerichte personenvennootschappen eenvoudiger. In dit wetsvoorstel is overgangsrecht opgenomen ter begeleiding van de gevolgen van deze afschaffing.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Kwalificatiebeleid rechtsvormen	0	0	0	0	0

Kern van de raming
In samenhang met de codificatie van de rechtsvormvergelijkingsmethode wordt voorgesteld om zelfstandige belastingplicht van de zogenoemde open commanditaire vennootschap (cv) per 1 januari 2025 te laten vervallen.

Met ATAD2 (per 1 januari 2020 ingevoerd) zijn al maatregelen genomen om het belastingontwijkingseffect van hybride mismatches op te heffen door een belastingheffing of weigering van aftrek. Met dit wetsvoorstel wordt verder geregeld dat minder hybride mismatches zullen ontstaan ("aanpak bij de bron"). De in het wetsvoorstel voorgestelde aanvullende kwalificatiemethode voor buitenlandse rechtsvormen leidt naar verwachting slechts in een gering aantal zeer specifieke gevallen tot een wijziging van de kwalificatie van fiscaal transparant naar fiscaal niet-transparant of omgekeerd. Om die reden is sprake van een verwaarloosbaar budgettair effect.

Met het wetsvoorstel vervalt ook de zelfstandige belastingplicht, en de cv dus voor fiscale doeleinden fiscaal transparant wordt, wordt de belastingheffing verlegd van de open cv naar de vennoten. Bij toepassing van de doorschuiffaciliteit (al dan niet in combinatie met de aandelenfusie faciliteit) zullen eventuele belastingclaims op stille reserves, fiscale reserves en goodwill van de open cv behouden blijven na overgang van het vermogen van de open cv naar de vennoten. In een beperkt aantal situaties zal mogelijk worden afgerekend over deze belastingclaims (al dan niet met toepassing van uitstel van betaling). Op basis van een netto contante waarde berekening zal dit een verwaarloosbaar budgettair effect hebben omdat heffing alleen in de tijd verplaatst wordt. Onder de veronderstelling dat de belastingdruk in de open cv - gemiddeld gezien - even hoog is als bij de vennoten, heeft het wetsvoorstel op dit onderdeel geen budgettair effect.

8 Wet compensatie wegens selectie aan de poort

9 Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm

10 Wet Overige fiscale maatregelen 2024

10.1 Reparatie lucratief belang

Korte beschrijving van de maatregel
De lucratiefbelangregeling (art. 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001) ziet kort gezegd op het houden van vermogensrechten die mede zijn verkregen als beloning voor werkzaamheden. De vermogensrechten moeten dusdanig gunstige condities hebben dat sprake is van een excessieve beloning. Deze heffing vindt plaats in box 1 als resultaat uit overige werkzaamheden (ROW).

Op 14 april 2023 heeft de Hoge Raad (HR) arrest gewezen over de toepassing van art. 3.92b lid 4 Wet Inkomstenbelasting 2001. De HR onderschrijft in zijn arrest (r.o. 6.2.1) dat ook leningen kunnen meetellen bij de beoordeling, maar voegt hier een belangrijke beperkende overweging aan toe: voor de toepassing van lid 4 tellen leningen alleen mee indien en voor zover deze voor de toepassing van de belastingwetgeving als informeel kapitaal zijn aan te merken.

Met dit criterium vallen de posities waarbij gebruik wordt gemaakt van bijvoorbeeld een aandeelhouderslening die niet als informeel kapitaal is aan te merken niet onder het lucratief belang. Dit terwijl dergelijke leningen veel overeenkomsten kunnen vertonen met cumulatief preferente aandelen en daarmee een zodanig hefboomeffect kunnen hebben dat vanuit de doelstelling van de lucratiefbelangregeling bezien box 1-heffing zou moeten plaatsvinden.

Met de voorgestelde reparatie wordt geregeld dat leningen die mede bijdragen aan het beloningsoogmerk eveneens onder de noemer ‘totaal geplaatst aandelenkapitaal’ vallen. Daarmee wordt de regeling weer in lijn gebracht met hoe deze was beoogd sinds de invoering en tot aan het arrest van 14 april 2023 in de praktijk is uitgelegd.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, ‘+’ = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Reparatie lucratief belang	0	0	0	0	0

Kern van de raming
De uitspraak van de Hoge Raad heeft voor de huidige gevallen een verwaarloosbaar budgettair effect. De betroffen lucratieve belangen zijn meestal al in een bv gestructureerd, waardoor er geen belastinggrondslag verloren gaat. Het wegvallen van de doorstootverplichting in onderhavige gevallen zal mogelijk tot belastinguitstel leiden, maar het lastenrelevante budgettaire effect hiervan wordt ingeschat als verwaarloosbaar.

Het budgettaire risico zit vooral in de toekomst als op de uitspraak gestructureerd zou worden. De reparatie voorkomt dit en herstelt de oorspronkelijke uitleg van de wet. Er zijn daarom geen budgettaire effecten aan het voorstel.

10.2 Aanpassingen excessief lenen

Korte beschrijving van de maatregel

Deze aanpassingen hebben betrekking tot reparaties en aanpassingen op het gebied van excessief lenen: de conserverende aanslag, verwijzing naar de tarieven in box 2 naar aanleiding van de tariefsaanpassing per 2024 en verdeling maximumbedrag bij beëindiging van fiscaal partnerschap. De aanpassingen gaan in per 1-1-2024.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Aanpassingen excessief lenen	0	0	0	0	0

Kern van de raming

De reparaties en aanpassingen brengen de wet in lijn met de bedoeling van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap. Er zijn dus geen budgettaire gevolgen ten opzichte van de toen beoogde situatie.

10.3 Versterking aanpak dividendstripping

Korte beschrijving van de maatregel
Dit wetsvoorstel bevat een aantal maatregelen om de aanpak van dividendstripping te versterken. Dividendstripping heeft tot doel het beperken of – zelfs – het voorkomen van de heffing van dividendbelasting. In de praktijk is gebleken dat de huidige wetgeving ontoereikend is om dividendstripping in alle situaties goed aan te pakken. Daarom stelt het kabinet maatregelen voor om de aanpak van dividendstripping door de Belastingdienst te versterken.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Versterking aanpak dividendstripping	0	0	0	0	0

Kern van de raming
Het creëren van een wettelijke grondslag voor gegevensuitwisseling zorgt niet voor een aanpassing van de grondslag van de heffing of een andere belastingdruk. Derhalve is geen sprake van een budgettaire opbrengst.

10.4 Aanpassen verhoudingsgetal voor meenemen verliezen bij geruisloze terugkeer

Korte beschrijving van de maatregel
In aanpassing artikel 14c, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat bij een geruisloze terugkeer uit de bv naar de IH, de verliezen mogen worden meegenomen. Daarbij worden de in de vennootschapsbelastingsfeer geleden verliezen op forfaitaire wijze gecorrigeerd voor de tariefverschillen tussen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting door middel van een bepaalde breuk (verhoudingsgetal). Dit verhoudingsgetal staat 'hard' in de wet. In het Belastingplan 2023 is, ondanks de in die wet opgenomen tariefswijzigingen, het verhoudingsgetal niet aangepast en daarmee "15/42" gebleven.

De bedoeling was om dit verhoudingsgetal, vanwege de aanpassing van het lage vennootschapsbelastingtarief in combinatie met de aftopping van het tarief waartegen de aftrek van de MKB-winstvrijstelling plaatsvindt (en de geldende inkomstenbelastingtarieven), in lijn met de eerdere vaststellingen van dit verhoudingsgetal te actualiseren en daarmee aan te passen naar "19/44". Door middel van een beleidsbesluit is vooruitlopend op wetgeving al goedgekeurd dat het verhoudingsgetal van "15/42" met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 wordt vervangen door "19/44".

Met deze wet wordt voorgesteld om het verhoudingsgetal nu ook te vervangen door een formule. Daarmee sluit het verhoudingsgetal automatisch aan bij eventuele toekomstige tariefswijzigingen in de inkomstenbelasting (rekening houdend met de MKB-winstvrijstelling) en de vennootschapsbelasting.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Aanpassen verhoudingsgetal voor meenemen verliezen bij geruisloze terugkeer	0	0	0	0	0

Kern van de raming
Voor 2023 herstelt de maatregel een omissie. Daardoor heeft deze maatregel geen budgettair effect. Voor 2024 en later heeft de geen budgettair effect om het getal uit de formule aansluit bij het beoogde verhoudingsgetal van de huidige tarieven. Als het vpb-tarief wijzigt in de toekomst, worden budgettaire effecten met betrekking tot artikel 13c worden dan automatisch meegenomen in het budgettaire effect van het wijzigen het vpb-tarief.

11 Wet Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw 2024

11.1 CO2 Heffing glastuinbouw

Korte beschrijving van de maatregel
Met dit wetsvoorstel wordt de een heffing geïntroduceerd op de CO2 uitstoot van de glastuinbouw. Vanaf 2025 betaalt de glastuinbouw een vlakke heffing over de gebruikte warmte en het gebruikte aardgas.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel, prijzen 2025
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
CO2 heffing glastuinbouw	0	3	5	7	13

Kern van de raming
De CO2 heffing van de glastuinbouw is van toepassing op de gas- en warmte-inzet in de glastuinbouwsector. Daarom is voor de grondslag uitgegaan van de gehele gasinzet binnen de glastuinbouwsector welke vanuit de ramingen van de energiebelasting bekend is. De gasinzet is volgens de normen uit bijlage 2 van Regeling kostenverevening reductie CO2-emissies glastuinbouw omgerekend naar CO2 uitstoot. Deze wordt vervolgens gecorrigeerd voor de uitstoot van ETS-bedrijven.

Het pad richting 2030 is geraamd op basis van de ramingen van het gasverbruik die volgen uit de KEV inclusief de effecten van de energiebelastingmaatregelen in het Belastingplan 2024. Deze grondslag is vervolgens vermenigvuldigd met het tarief. Daar de CO2 heffing een zeer beperkte heffing is op de totale gasprijs wordt verondersteld dat deze geen aanvullend gedragseffect veroorzaakt.

11.2 Afschaffen verlaagde energiebelastingtarieven voor de glastuinbouwsector

Korte beschrijving van de maatregel

De energiebelasting kent verlaagde energiebelastingtarieven op aardgas voor de glastuinbouwsector. Het kabinet stelt voor om de verlaagde tarieven vanaf 2025 geleidelijk af te schaffen. Hiermee wordt de energietransitie in de glastuinbouw ondersteund, een vorm van staatssteun afgeschaft en een budgettaire opbrengst gerealiseerd.

Tabel 1: Budgettaire effecten maatregel, prijzen 2025

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen verlaagde energiebelastingtarieven voor de glastuinbouwsector	0	37	55	85	112
Interactie-effect met afschaffing wkk vrijstelling	0	9	14	23	51
Totaal	0	46	69	108	163

Kern van de raming

Op dit moment zijn de tarieven voor de glastuinbouw een fractie van het reguliere tarief. Dit percentage wordt vanaf 2025 geleidelijk verhoogd tot de tarieven in 2030 gelijk zijn aan de reguliere tarieven.

Tabel 2: verlaagd tarief glastuinbouw als percentage van regulier tarief

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Eerste schijf	16%	30%	44%	58%	72%	86%	100%
Tweede schijf	37%	50%	60%	70%	80%	90%	100%

Vanuit de Belastingdienst zijn grondslaggegevens beschikbaar voor het gebruik in de eerste en tweede schijf van de energiebelasting tot en met 2021. Op basis van de KEV22 en de impactstudie van Trinomics naar de afschaffing van de vrijstellingen is vervolgens een raming gemaakt van de ontwikkeling van het verbruik richting 2030 en verder. Het gasverbruik van de sector zal naar verwachting tot en 2035 fors dalen als gevolg van besparing, verduurzaming en gedragseffecten van de maatregel. De tarieven worden gelijktijdig afgebouwd met de ingroei van de afschaffing van de inputvrijstelling WKK. Beide maatregelen kennen een interactie-effect. Dit effect is in de raming meegenomen.

11.3 Beperken vrijstelling elektriciteitsopwekking

Korte beschrijving van de maatregel
In de huidige situatie is alle gasinzet in WKK installaties vrijgesteld van energiebelasting. In het huidige voorstel wordt de vrijstelling per 1-1-2025 beperkt door vanaf dat moment slechts een deel van de gasinput vrij te stellen op basis van de aan het net geleverde elektriciteit.

Tabel 1: Budgettaire effecten maatregel, prijzen 2025
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Beperken vrijstelling elektriciteitsopwekking	0	102	122	136	171

Kern van de raming
Per 2025 wordt er per opleverde KHW elektriciteit een deel van de gasinput vrijgesteld. Deze factor wordt richting 2030 afgebouwd naar 6 MJ per Kwh. Dit staat gelijk aan een elektrisch rendement van 60%. Het afbouwpad wordt in tabel 2 weergegeven.

Tabel 2: afbouw factor KHW elektriciteit gasinput

	2025	2026	2027	2028	2029	2030
MJ per kwh vrijgesteld	10,00	9,20	8,40	7,60	6,80	6,00

Middels een maatwerkopdracht van het CBS is inzicht verkregen in de WKK input en output van WKK installaties per sector in 2020. Hierbij is tevens inzicht verkregen hoe de rendementen van de installaties verdeeld zijn over verschillende sectoren. Daarnaast is vanuit de KEV22 en het Trinomics een inschatting gemaakt hoe de WKK input en output zich de komende jaren zal ontwikkelen. Reeds voorganomen maatregelen en de afschaffing zorgt voor een forse afname van het gasverbruik in wkk's van circa 50% in 2035. Dit zorgt voor een afnemende structurele opbrengst vanaf 2030.

De ingroei van de afschaffing van de inputvrijstelling WKK wordt gelijktijdig afgebouwd met de afbouw van de verlaagde tarieven glastuinbouw. Beide maatregelen kennen interactie-effect. Dit effect is in de raming van de afbouw van de verlaagde tarieven meegenomen.

12 Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024

12.1 Aanpassen vrijstelling goingconcernwaarde BOR

Korte beschrijving van de maatregel
De BOR voorziet in een voorwaardelijke vrijstelling van de schenk- en erfbelasting voor het ondernemingsvermogen bij bedrijfsopvolgingen. De vrijstelling van de goingconcernwaarde is momenteel:

- 100% van de goingconcernwaarde van de objectieve onderneming tot een ondernemingsvermogen van € 1.205.871 (bedrag 2023) per onderneming
- 83% van het ondernemingsvermogen boven dit bedrag

Het kabinet stelt voor om met ingang van 1 januari 2025 de vrijstelling van 83% van de goingconcernwaarde van het ondernemingsvermogen boven € 1,5 miljoen te verlagen naar 70%. Tegelijkertijd wordt het bedrag van € 1.205.871 voor 2023 dat 100% is vrijgesteld, verhoogd naar € 1,5 miljoen met ingang van 1 januari 2025.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Aanpassen vrijstelling goingconcernwaarde BOR	40	13	15	17	49

Kern van de raming
De raming is gebaseerd op aangiftes erf- en schenkbelasting uit 2018 waarin een beroep is gedaan op de BOR. Op basis hiervan is het vrijgestelde ondernemingsvermogen binnen de BOR bepaald. Vervolgens is berekend wat de vrijstelling zou zijn gegeven de nieuwe percentages en de verhoogde grenswaarde. De ex-ante budgettaire opbrengst is vervolgens verlaagd met een gedragseffect van 20%, doordat een deel van de grondslag zal wegvallen. Daarnaast kent de opbrengst vanwege een veronderstelde uitstel van schenkingen een ingroei over een periode van 20 jaar waardoor de structurele opbrengst pas in 2044 bereikt wordt. Tot slot is ook een anticipatie-effect opgenomen in de raming, omdat ondernemers hun bedrijfsoverdracht mogelijk versnellen om nog van de ruimere vrijstelling gebruik te kunnen maken.

12.2 Afschaffen van doelmatigheidsmarge BOR en DSR ab

Korte beschrijving van de maatregel
De doelmatigheidsmarge voor de BOR en de DSR ab houdt in dat bij vennootschappen beleggingsvermogen tot 5% van het ondernemingsvermogen wordt aangemerkt als ondernemingsvermogen. Voorgesteld wordt om de doelmatigheidsmarge af te schaffen. De afschaffing van de doelmatigheidsmarge treedt voor de BOR per 1 januari 2025 in werking, terwijl de inwerkingtredingsdatum voor de DSR ab nog zal worden vastgesteld via een koninklijk besluit.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen doelmatigheidsmarge BOR & DSR	0	3	3	4	19

Kern van de raming
Door het afschaffen van de doelmatigheidsmarge kan beleggingsvermogen tot 5% van het ondernemingsvermogen dat mee wordt geschonken of nagelaten niet langer kwalificeren als ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab. Dit beleggingsvermogen zal tegen een hoger tarief worden belast en uitstel van belastingbetaling over de vervreemdingswinst van dit vermogen zal niet langer mogelijk zijn.

De hoogte van beleggingsvermogen dat jaarlijks door de doelmatigheidsmarge als ondernemingsvermogen kwalificeert is niet direct af te leiden uit aangiftegegevens. Voor de raming is allereerst op basis van aangiftegegevens de omvang van het ondernemingsvermogen dat jaarlijks binnen de AB-sfeer via de BOR wordt nagelaten of geschonken geraamd. Vervolgens is verondersteld dat ondernemingen over voldoende beleggingsvermogen beschikken om de doelmatigheidsmarge volledig te benutten, en dat zij vanwege de sterke fiscale prikkel van de BOR de marge ook daadwerkelijk volledig benutten.

Het beleggingsvermogen dat door de doelmatigheidsmarge als ondernemingsvermogen kwalificeert is vervolgens geraamd op 5% van het jaarlijks nagelaten en geschonken ondernemingsvermogen. Dit beleggingsvermogen zal door de maatregel tegen een hoger tarief worden belast bij schenking of erfenis. De ex-ante budgettaire opbrengst is vervolgens verlaagd met een gedragseffect van 20%, doordat een deel van de grondslag zal wegvallen. Daarnaast kent de opbrengst vanwege een verondersteld uitstel van schenkingen een ingroei over een periode van 20 jaar waardoor de structurele opbrengst pas in 2045 bereikt wordt.

De budgettaire opbrengt voor de DSR ab is als volgt geraamd. Door de maatregel schuift de belastingclaim op het vervreemdingsvoordeel (vervreemdingswaarde minus de verkrijgingswaarde) van het beleggingsvermogen dat door de doelmatigheidsmarge nu als ondernemingsvermogen kwalificeert niet langer door naar de volgende eigenaar. Op basis van aangiftegegevens is in de raming verondersteld dat het vervreemdingsvoordeel gelijk staat aan het beleggingsvermogen dat door de maatregel wordt uitgesloten van de DSR ab.

De belasting over dit vervreemdingsvoordeel kan door de maatregel niet langer worden uitgesteld. De netto contante waarde van dit uitstel is gebaseerd op een discontovoet van 2,5% en een verondersteld gemiddelde duur tussen bedrijfsoverdrachten van circa 25 jaar. Voor de raming is verder aangenomen dat er momenteel na één overdracht niet langer wordt doorgeschoven. Tot slot is de ex-ante budgettaire opbrengst verlaagd met een gedragseffect van 20%.

12.3 Aanpassen keuzevermogen BOR en DSR ab

Korte beschrijving van de maatregel
De BOR en de DSR ab zijn alleen van toepassing op het ondernemingsvermogen in het bedrijf. Dat betekent dat beleggingsvermogen is uitgesloten. Kort gezegd is het ook mogelijk dat sprake is van ondernemingsvermogen terwijl een deel van dit vermogen niet voor de onderneming wordt gebruikt maar voor privédoeleinden, zoals bij een personenauto die door een IB-ondernemer zowel zakelijk als privé wordt gebruikt.

Voorgesteld wordt om per 1-1-2025 de BOR en DSR AB niet langer te laten zien op, kort gezegd, de verkrijging van vermogen voor zover dat voor andere dan bedrijfsdoeleinden in de onderneming wordt gebruikt, maar uitsluitend op vermogen voor zover dat voor bedrijfsdoeleinden in de onderneming wordt gebruikt.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Aanpassen keuzevermogen BOR & DSR	0	4	4	5	11

Kern van de raming
Door deze maatregel wordt het niet meer mogelijk om vermogensbestanddelen die maar in beperkte mate zakelijk worden gebruikt voor de volledige waarde tot het ondernemingsvermogen te rekenen voor de BOR en DSR ab. Daarmee zal dit vermogen bij schenking of erflating tegen een hoger tarief worden belast en is de uitstel van belastingbetaling over de vervreemdingswinst niet langer mogelijk.

De mate van privégebruik van ondernemingsvermogen is niet direct af te leiden uit aangiftegegevens. Het uitgangspunt voor de raming is het totaal aan ondernemingsvermogen dat jaarlijks wordt geschonken en nagelaten via de BOR. Om tot het privégebruik van ondernemingsvermogen te komen is vervolgens op basis van expertisekennis binnen de Belastingdienst verondersteld dat in het gros van BOR-schenkingen en erfenissen er sprake is van keuzevermogen, en dat het keuzevermogen (in de gevallen waar sprake is van keuzevermogen) gemiddeld genomen maar een beperkt deel van het totale ondernemingsvermogen betreft. Dit 'gekozen ondernemingsvermogen' kwalificeert door de maatregel niet langer als ondernemingsvermogen voor de BOR en zal tegen een hoger tarief worden belast.

De ex-ante budgettaire opbrengst is vervolgens verlaagd met een gedragseffect van 20%, doordat een deel van de grondslag zal wegvallen. Daarnaast kent de opbrengst vanwege een veronderstelde uitstel van schenkingen een ingroei over een periode van 20 jaar waardoor de structurele opbrengst pas in 2045 bereikt wordt.

De budgettaire opbrengt voor de DSR ab is als volgt geraamd. Door de maatregel schuift de belastingclaim op het vervreemdingsvoordeel (vervreemdingswaarde minus de verkrijgingswaarde) van het 'gekozen ondernemingsvermogen' niet langer door naar de volgende eigenaar. Op basis van aangiftegegevens is in de raming verondersteld dat het vervreemdingsvoordeel gelijk staat aan het ondernemingsvermogen dat door de maatregel wordt uitgesloten van de DSR ab.

De belasting over dit vervreemdingsvoordeel kan door de maatregel niet langer worden uitgesteld. De netto contante waarde van dit uitstel is gebaseerd op een discontovoet van 2,5% en een veronderstelde gemiddelde duur tussen bedrijfsoverdrachten van circa 25 jaar. Voor de raming is verder aangenomen dat er momenteel na één overdracht niet langer wordt doorgeschoven. Tot slot is de ex-ante budgettaire opbrengst verlaagd met een gedragseffect van 20%.

12.4 Afschaffen dienstbetrekkingseis en invoering minimumleeftijd verkrijger bij schenkingen BOR en DSR ab

Korte beschrijving van de maatregel
Binnen de DSR ab voor schenking van een ab geldt een dienstbetrekkingseis. Voorgesteld wordt om deze dienstbetrekkingseis per 1-1-2025 te laten vervallen. Tegelijkertijd wordt er een minimumleeftijd van 21 jaar ingevoerd voor de verkrijger, zowel voor de DSR ab (schenking van een aanmerkelijk belang) als voor de BOR bij schenking.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen dienstbetrekkingseis en invoering minimumleeftijd verkrijger bij schenkingen	0	-1	-1	0	0

Kern van de raming
In de praktijk blijkt dat het eenvoudig is om aan de dienstbetrekkingseis bij schenkingen te voldoen. Naar verwachting leidt de dienstbetrekkingseis maar in een zeer klein aantal gevallen ertoe dat men geen gebruik kan maken van de BOR of de DSR ab. Om die reden is het budgettaire effect van dit onderdeel van de maatregel op nihil geraamd.

Verder blijkt uit aangiftegegevens dat er maar in een beperkt aantal gevallen wordt geschonken aan personen onder de 21 jaar. Schenkingen aan verkrijgers onder de 21 jaar die gepland staan voor het jaar 2025 kunnen in dat jaar geen doorgang vinden, maar aangenomen wordt dat deze wel zullen plaatsvinden in achterliggende jaren. Er zal waarschijnlijk niet worden afgezien van een schenking. Ook voor elk cohort daarna wordt verondersteld dat de schenking wordt uitgesteld. Hierdoor ontstaat een tijdelijke budgettaire derving.

12.5 Uitsluiten aan derden verhuurde onroerende zaken BOR en DSR ab

Korte beschrijving van de maatregel
Voorgesteld wordt om voor de BOR en de DSR ab wettelijk vast te leggen dat per 1-1-2024 aan een ander verhuurde onroerende zaken altijd beleggingsvermogen vormen (en geen ondernemingsvermogen) en daardoor niet voor de BOR en DSR ab in aanmerking komen.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Uitsluiten aan derden verhuurde onroerende zaken BOR en DSR ab	5	6	6	7	20

Kern van de raming
Door deze maatregel zullen aan derden verhuurde onroerende zaken die nu voor de BOR en de DSR ab soms als ondernemingsvermogen kwalificeren, vanaf 2024 standaard als beleggingsvermogen worden aangemerkt. Daardoor komen deze in het vervolg niet langer in aanmerking voor de BOR en zal tegen een hoger tarief worden belast bij schenking of erflating. Bovendien wordt het niet langer mogelijk om belastingbetaling over de vervreemdingswinst van dit vermogen uit te stellen (uitsluiting van DSR ab).

Gegevens over vastgoedvermogen binnen de BOR en DSR ab zijn niet direct af te leiden uit aangiftegegevens. Daarom is voor de raming gebruik gemaakt van een inventarisatie over de omvang van het vastgoedvermogen dat in het kader van de BOR behandeld is door de Belastingdienst. Vervolgens is op basis van expertisekennis binnen de Belastingdienst geraamd welk deel van dit vastgoedvermogen momenteel tot het ondernemingsvermogen wordt gerekend (en straks niet meer). Dit vermogen zal tegen een hoger tarief worden belast bij schenking of erflating.

De ex-ante budgettaire opbrengst is vervolgens verlaagd met een gedragseffect van 20%, doordat een deel van de grondslag zal wegvallen. Daarnaast kent de opbrengst vanwege een veronderstelde uitstel van schenkingen een ingroei over een periode van 20 jaar waardoor de structurele opbrengst pas in 2044 bereikt wordt.

De budgettaire opbrengt voor het uitsluiten van dit vastgoedvermogen voor de DSR ab is als volgt vastgesteld. Door de maatregel schuift de belastingclaim op het vervreemdingsvoordeel (vervreemdingswaarde minus de verkrijgingswaarde) van het geschonken of nagelaten vastgoedvermogen niet langer door naar de volgende eigenaar. Op basis van aangiftegegevens is in de raming verondersteld dat het vervreemdingsvoordeel gelijk staat aan het uitgezonderde vermogen.

De belasting over dit vervreemdingsvoordeel kan door de maatregel niet langer worden uitgesteld. De netto contante waarde van dit uitstel is gebaseerd op een discontovoet van 2,5% en een veronderstelde gemiddelde duur tussen bedrijfsoverdrachten van circa 25 jaar. Voor de raming is verder aangenomen dat er momenteel na één overdracht niet langer wordt doorgeschoven. Tot slot is de ex-ante budgettaire opbrengst verlaagd met een gedragseffect van 20%.

13 Wet aanpassing nabestaandenregeling hersteloperatie toeslagen

14 Wet tijdelijke regeling herziene aangifte inkomstenbelasting

15 Wet fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit

15.1 Afschaffen vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés

Korte beschrijving van de maatregel

Op dit moment bestaat er een aantal vrijstellingen in de energiebelasting voor energie-intensieve processen in de industrie. Specifiek gaat het om het gas en elektriciteitsverbruik in de sectoren 25 metaalproducten, 24 ijzer- en staalindustrie, 23 bouwmaterialen en 20.13 overige anorganische chemie. Deze vrijstellingen worden per 2025 afgeschaft.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel, prijzen 2025

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Afschaffen vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés	0	166	160	162	196

Kern van de raming

Van de verschillende sectoren zijn verbruiksgegevens bekend per schijf voor het jaar 2020. Op basis van deze verdeling en het onderzoek van Trinomics een inschatting gemaakt van de relevante grondslag binnen de vrijstellingen. Deze grondslag is op basis van de KEV in het Trinomics onderzoek geëxtrapoleerd naar 2035. Door afschaffing van de vrijstellingen worden de reguliere tarieven van de energiebelasting van toepassing. Dit zorgt voor een lastenstijging en winstdaling die niet volledig kan worden doorberekend in de prijs. Derhalve is uitgegaan van een gedragseffect van de maatregel op basis van de prijselasticiteit van -0,2 over 10 jaar.

15.2 Minimum CO2-prijs elektriciteitssector en de industrie

Korte beschrijving van de maatregel
Met dit wetsvoorstel wordt de CO2 minimumprijs voor elektriciteitsopwekking en de industrie vanaf 2024 verhoogd. Hiermee wordt het prijspad aangepast aan de gestegen ETS prijs. Ook wordt voorgesteld de minimumprijs jaarlijks te indexeren met de Tabelcorrectiefactor.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	Struc.
Minimum CO2 prijs elektriciteitssector en industrie	0	0	0	0	0

Kern van de raming
De CO2 minimumprijs garandeert dat de CO2 uitstoot altijd op een minimaal niveau belast wordt indien de ETS prijs onder de CO2 minimumprijs komt. Frontier Economics en CE Delft hebben onderzoek gedaan naar de impact van de verhoging van de CO2 minimumprijs. Doordat de verwachting is dat de ETS prijs niet onder de minimumprijs zal komen, is de verwachting dat de er geen budgettaire opbrengst is.

15.3 Afschaffing vrijstelling duaal verbruik en non-energetisch gebruik kolen

Korte beschrijving van de maatregel

De kolenbelasting kent vrijstellingen. Het gaat onder andere om een vrijstelling kolen die duaal worden gebruikt (art.44, lid 3) en worden gebruik voor de productie van cokes. Voorgesteld wordt de deze vrijstelling te per 1-1-2028 te beëindigen.

Tabel: Budgettaire effecten maatregel, prijzen 2028

Bedragen in miljoen euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	Struc.
Afschaffing vrijstelling duaal verbruik en non-energetisch gebruik kolen	0	0	0	0	84	84	5

Kern van de raming

Gegevens over de koleninzet voor duaal gebruik en productie van Cokes zijn bekend vanuit realisatiecijfers van het CBS en de impactstudie van Kalavasta vaan de afschaffing van de vrijstellingen. De verwachting is dat de koleninzet tot en met 2028 redelijk constant zal blijven. Daarna zal de inzet stapsgewijs verder worden afgebouwd via een eerste stap in 2029 en een tweede stap in 2035. Hierdoor is de structurele opbrengst beperkt.

16 Certificering van het CPB

Centraal Planbureau

Certificering budgettaire ramingen Belastingplan 2024, overige wetsvoorstellen en Overbruggingswet box 3

Deze publicatie certificeert budgettaire ramingen van de fiscale beleidsmaatregelen uit het wetsvoorstel Belastingplan 2024, overige wetsvoorstellen in het pakket Belastingplan 2024 en de raming voor 2026 voor de bestaande Overbruggingswet box 3. Het CPB acht de ramingen van de budgettaire effecten van de maatregelen redelijk en neutraal.

In totaal zijn zeventien fiscale maatregelen aan een uitvoerige toetsing onderworpen. Daarvan zijn er vijftien beoordeeld vanwege een geraamd budgettair effect van tenminste 50 mln euro, grote gedragseffecten of een sterk onzekere grondslag en twee op basis van een steekproef.

CPB - september 2023

Nghia Phan
Francis Weyzig

Samenvatting en conclusies

Deze notitie certificeert budgettaire ramingen van de fiscale beleidsmaatregelen in het pakket Belastingplan 2024, overige wetsvoorstellen en de raming voor 2026 voor de bestaande Overbruggingswet box 3. De certificering betreft de beoordeling van fiscale maatregelen die worden ingevoerd via nieuwe wetgeving en beleidsbesluiten. In totaal zijn zeventien fiscale maatregelen aan een toetsing onderworpen, zie tabel 2.1. Van de getoetste maatregelen hebben er vijftien een budgettair effect van minimaal 50 mln euro, een sterk onzekere grondslag en/of grote gedragseffecten. De andere twee maatregelen zijn steekproefsgewijs geselecteerd en gecertificeerd. Het CPB acht de budgettaire effecten van de beoordeelde ramingen redelijk en neutraal. Bij iedere budgettaire raming geeft het CPB een afzonderlijke inschatting van de onzekerheid. Van achttien maatregelen heeft het CPB de ramingen nog niet gecertificeerd, deze moeten nog nader worden beschouwd. De reden hiervoor is beperktere capaciteit door de doorrekening van maatregelenpakketten van politieke partijen voor Keuzes in Kaart (KiK). Er volgt nog een aanvullend certificeringsdocument voor de nader te beschouwen maatregelen. 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 in principe 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 2024, overige wetsvoorstellen, twee aanvullende fiscale maatregelen op basis van de steekproef en de raming voor 2026 van de bestaande Overbruggingswet box 3. Het CPB maakt een uitvoerige beoordeling van maatregelen met een geraamd budgettair effect van minimaal 50 mln euro en maatregelen met grote gedragseffecten of een sterk onzekere grondslag.[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

[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 bieden in budgettaire gevolgen op korte termijn, worden de bedragen bij afwijking ook volgens de kas- of transdefinitie vermeld.

[3] Ramingen waarbij sprake lijkt van grote onzekerheid vanwege gedragseffecten of grote onderliggende verschuivingen kwalificeren voor een uitgebreide toetsing, omdat een raming van maximaal 50 mln euro in dat geval geen garantie is voor een relatief beperkt budgettair effect. Uitgebreide beoordeling is ook gewenst als een maatregel in de bijzondere belangstelling staat van het parlement.

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 maatregelen[4] certificeert het CPB niet alle maatregelen uit het Belastingplan 2024 en overige wetsvoorstellen. In deze certificeringsronde heeft het CPB ervoor gekozen om de meeste maatregelen die een beperkte budgettaire omvang hebben (minder dan 50 mln) , geen grote gedragseffecten teweegbrengen en geen grote onderliggende budgettaire verschuivingen kennen niet te certificeren. Van deze maatregelen worden er steekproefsgewijs enkele geselecteerd die wel worden gecertificeerd en dezelfde uitvoerige beoordeling krijgen als maatregelen met een groter budgettair effect. Tabel 1.1 geeft een overzicht van fiscale maatregelen uit het Belastingplan 2024 en overige wetsvoorstellen die zich niet in de steekproef bevinden en buiten beschouwing gelaten zijn.

Tabel 1.1 Overzicht niet beschouwde maatregelen

Maatregel
Belastingplan 2024
Verfijning en verduidelijking overbruggingswet box 3
Aanpassen regeling voor geven vanuit vennootschap
Verruiming herinvesteringsreserve bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen
Introduceren materiële toets IACK als uitzondering op formele inschrijvingseis
Verruiming vrijstelling ov-abonnement en voordeelurenkaarten
Algemeen btw-tarief op agrarische goederen en diensten
Beëindigen teruggaaf bpm geldtransport
Beëindigen nihiltariefmotorrijtuigenbelasting ov-autobussen op autogas lpg-cng
Beëindigen kwarttarief mrb paardenvervoer
Actualiseren duurzame warmtebronnen
Wettelijke grondslag gegevensverstrekking in het kader van Europeesrechtelijke verplichtingen
Verhoging accijns diesel vervangende stookolie
Verlenging horizonbepaling overtredersbegrip
Invoeren hardheidsclausule uit de Invorderingswet 1990
Aanpassen verhoudingsgetal verliezen bij geruisloze terugkeer bv
Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2024
Aanpassingen m.b.t excessief lenen
Reparatie lucratief belang n.a.v. Hoge Raad-arrest
Wetsvoorstel Versterking aanpak dividendstripping
Wetsvoorstel Wet fiscale klimaatregelen elektriciteit en industrie
Afschaffen vrijstelling duaal verbruik kolen (inclusief non-energetisch)

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

Het CPB heeft acht fiscale maatregelen uit Belastingplan 2024 en tien overige fiscale maatregelen op het gebied van klimaat, energie en bedrijfsopvolgingsfaciliteiten nog niet kunnen certificeren, zie tabel 1.2. Deze maatregelen worden nog nader beschouwd. De reden hiervoor is dat de capaciteit voor certificeringen in de periode voorafgaand aan Prinsjesdag dit jaar beperkter is dan normaal, vanwege de doorrekening van maatregelenpakketten van politieke partijen voor Kik. Er volgt nog een aanvullend certificeringsdocument voor deze maatregelen.

Tabel 1.2 Overzicht nader te beschouwen maatregelen

Maatregel
Belastingplan 2024
Verlagen mkb-winstvrijstelling
Minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting
Verhogen niet-aftrekbaar percentage minimumkapitaalregel
Beëindigen nihil- of lager tarief motorrijtuigenbelasting voor lpg, cng en lng
Versoberen lagere mrb-tarieven kampeerauto
Versoberen oldtimersregeling mrb
Accijnstarieven voor alcoholhoudende producten
Verhoging van tabaksaccijns
Wetsvoorstel fiscale klimaatregelen glastuinbouw 2024
Afschaffen verlaagd tarief glastuinbouw
Beperken inputvrijstelling voor elektriciteitsopwekking
CO_2-heffing glastuinbouw
Wetsvoorstel fiscale klimaatregelen elektriciteit en industrie
Afschaffen vrijstelling voor metallurgische en mineralogische procedés
CO_2-minimumprijs elektriciteit en industrie
Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024
Afschaffen 5% doelmatigheidsmarge in de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) en doorschuifregeling aanmerkelijk belang (DSR ab)
Keuzevermogen gemengde bedrijfsmiddelen beperken in de BOR en DSR ab tot enkel kwalificeren bij de daadwerkelijk gebruiken binnen de onderneming
Afschaffing dienstbetrekkingseis in de DSR ab en invoeren minimumleeftijd verkrijger bij schenking in de BOR en DSR ab
Standaard aanmerken van aan derden verhuurde onroerende zaken als beleggingsvermogen in de BOR en DSR ab
Ministeriële regeling voor afwijking bezitseis BOR
Versoepelen van de bezitseis in de BOR bij overheidsingrijpen

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 drie ramingen het onzekerheidsoordeel 'hoog', acht maatregelen het oordeel 'gemiddeld' en zes het oordeel 'laag'.

Tabel 2.1 Overzicht gecertificeerde maatregelen

Maatregel	Geraamd budgettair effect					Onzekerheid
	mln euro (a)					
	2024	2025	2026	2027	Structureel	
Belastingplan 2024						
Verhoging tarief box 3 in 2024 en niet indexeren heffingsvrij vermogen (b)	235	89	89			Gemiddeld
Verhogen gerichte vrijstelling reiskostenvergoeding (c)	-109	-109	-109	-109	-109	Gemiddeld
Afschrijvingsbeperking gebouwen in de inkomstenbelasting (d)	106 (161)	106 (174)	106 (188)	106 (201)	106 (3)	Gemiddeld
Aanpassen begrip co-ouderschap IACK (e)	0	0	0	0	0	Gemiddeld
Afschaffen betalingskorting voorlopig aanslag IB (f)	90	90	90	90	90	Laag
Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties (g)	0	0	0	32	64	Gemiddeld
Verhogen vaste voet bpm (h)	0	104	108	111	119	Hoog
Fiscale maatregelen koopkrachtpakket a. Verhogen tarief eerste schijf (i) b. Verhogen tweede knikpunt in de arbeidskorting met € 115 (j) c. Verlagen aanvangspunt toptarief IB door beperken indexatie (met 3,55% i.p.v. 9,9%) (k) d. Verlagen aanvangspunt tweede schijf voor gepensioneerden door beperken indexatie (met 3,55% i.p.v. 9,9%) (l)	 272 -207 1622 244	 420 -207 1622 247	 384 -207 1622 250	 488 -207 1622 253	 338 -207 1622 351	Laag
Wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening (fgr) en vrijgestelde beleggingsinstelling						
Herdefiniëring fgr (m)	0	0	0	0	0	Laag
VBI- aansluiten bij icbe-definitie (n)	0	47	47	47	47	Gemiddeld
Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling						
Vastgoedmaatregelen in het fbi-regime (o)	0	46	46	46	46	Gemiddeld
Wetsvoorstel Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen						
Kwalificatiebeleid open cv (p)	0	0	0	0	0	Gemiddeld
Wetvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024						

Verlagen vrijstellingspercentage bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) naar 70% boven € 1,5 miljoen ondernemingsvermogen (q)	40	13	15	17	49	Hoog
Overbruggingswet box 3						
Heffing op basis van werkelijke samenstelling vermogen (r)			-385			Hoog

(a) + is saldoverbeterend/lastenverzwarend.
(b) Betreft alleen het budgettair effect voor de jaren 2024, 2025 en 2026
(c) Structureel vanaf 2024
(d) Structureel vanaf 2024. Reeks tussen haakjes is op transactiebasis. Structureel vanaf 2057
(e) In steekproef. Structureel vanaf 2024
(f) Structureel vanaf 2024
(g) Structureel vanaf 2028
(h) Structureel vanaf 2034
(i) Structureel vanaf 2029
(j) Structureel vanaf 2024
(k) Structureel vanaf 2024
(l) Structureel vanaf 2060
(m) Structureel vanaf 2024
(n) Structureel vanaf 2025
(o) Structureel vanaf 2025
(p) In steekproef. Structureel vanaf 2024
(q) Structureel vanaf 2045
(r) Betreft de raming voor 2026, de jaren 2023 t/m 2025 waren al gecertificeerd. In de overbruggingswet is geen einddatum opgenomen

Hieronder wordt de certificering van de budgettaire ramingen van de grootste maatregelen[5] en van ramingen die het onzekerheidsoordeel 'hoog' en/of een groot budgettair effect hebben toegelicht. Verdere toelichtingen van de raming van fiscale maatregelen, opgesteld door het ministerie van Financiën, bevinden zich als bijlage bij de wetsvoorstellen.

Verhogen vaste voet bpm

Per 1 januari 2025 wordt de vaste voet in de bpm verhoogd met € 200 (in prijzen 2023). Het CPB beoordeelt de raming als neutraal en redelijk. De belangrijkste bron van onzekerheid betreft de inschatting van de leeftijdsverdeling van de internationaal verhandelde auto's. De laatst bekende verdeling naar leeftijd is afkomstig van de Belastingdienst en betreft het jaar 2017. Deze verdeling is omgerekend naar een verdeling in 2021, rekening houdend met de waargenomen dalende budgettaire opbrengst per auto, en vervolgens bij gebrek aan verdere informatie, 1-op-1 overgezet naar een verdeling in het jaar 2025. Het CPB beoordeelt deze inschatting als neutraal maar erg onzeker.

Fiscale maatregelen koopkrachtpakket Belastingplan 2024

In het Belastingplan 2024 is een viertal maatregelen opgenomen met betrekking tot box 1 van de inkomstenbelasting (a t/m d). Deze maatregelen maken onderdeel uit van het koopkrachtpakket voor 2024 en dragen bij aan budgettaire dekkingsopgaven.

a. Verhogen tarief eerste schijf ter dekking zorgpremies en als invulling resterende taakstelling belastingconstructie en fiscale regelingen
b. Verhogen tweede knikpunt arbeidskorting met € 115
c. Verlagen aanvangspunt toptarief IB door beperken indexatie
d. Verlagen aanvangspunt tweede schijf voor gepensioneerden door beperken indexatie

De maatregelen zijn geraamd op basis van de cMEV en doorgerekend met Mimosi, het CPB-microsimulatiemodel voor belastingen, sociale zekerheid, loonkosten en koopkracht. Het model vereist

[5] In termen van absoluut structureel budgettair effect.

weinig aannames over parameters en maakt de simulaties op basis van administratieve data van hoge kwaliteit, waardoor er weinig onzekerheid in het model of de data zit. Het CPB beoordeelt deze raming als neutraal en redelijk met een lage onzekerheid.

Verlagen vrijstellingspercentage bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) naar 70% boven €1,5 miljoen ondernemingsvermogen

Deze maatregel betreft het verlagen van het vrijstellingspercentage van de goingconcernwaarde boven de drempel van 83% naar 70% en het verhogen van de drempel naar €1,5 miljoen per objectieve onderneming.

De grondslag is ingeschat op basis van de aangiftegegevens schenk- en erfbelasting van de Belastingdienst voor het jaar 2018. Dit is het meest recente jaar waarover volledige aangiftegegevens inclusief BOR-gevallen beschikbaar zijn en niet meer significant veranderen. Deze data zijn betrouwbaar, maar relatief oud en brengen dus een hoge mate van onzekerheid met zich mee. Daarnaast leunt de raming sterk op de veronderstellingen over het gedragseffect, het ingroeipad en het anticipatie-effect dat optreedt omdat de maatregel pas in 2025 ingaat. De raming kent daarmee een hoge mate van onzekerheid.

Overbruggingswet box 3

De overgang op een box-3-heffing wordt op basis van werkelijk rendement naar verwachting uitgesteld van 2026 naar 2027. Aangezien de Overbruggingswet box 3 in 2023 reeds volledig is ingevoerd, wordt voor de raming de endogene ontwikkeling na 2023 buiten beschouwing gelaten. Het geraamde bedrag voor 2026 is dus hetzelfde als voor de jaren 2023-2025.

De gedragseffecten zijn ingeschat op 20% 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%). Hiervoor in de plaats komt een apart 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.

Aangenomen wordt dat er geen peildatumarbitrage mogelijk is. Dit is expliciet verboden in de wet. De omzetting van hoogrenderende overige beleggingen in laagrenderend spaargeld is niet toegestaan in een periode van drie maanden rond 1 januari. 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 voorkomt als redelijk en neutraal, maar hoog onzeker.

Bijlage: Toetsingskader

Indien fiscale maatregelen door het CPB gecertificeerd worden, wordt eerst bekeken of de raming van fiscale maatregelen in aanmerking komt voor uitgebreide beoordeling. Dat is het geval als het budgettaire effect volgens de raming van het ministerie van Financiën groter is dan 50 mln euro, de belastinggrondslag erg onzeker lijkt, er sprake kan zijn van sterke gedragseffecten, of als de maatregel politiek omstreden is.[6] Van belastingmaatregelen die niet aan deze criteria voldoen, maar (mogelijk) wel budgettaire gevolgen hebben, wordt een steekproef genomen. Maatregelen in de steekproef krijgen dezelfde uitgebreide beoordeling. Maatregelen die buiten de steekproef vallen en technische maatregelen zijn die naar hun aard geen budgettaire gevolgen hebben, worden bij de certificering verder buiten beschouwing gelaten.

Uitvoerige beoordeling

De toetsing begint met een aantal vragen, die uiteindelijk elk met 'ja' dienen te worden beantwoord.

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?

Verder wordt altijd naar de volgende aspecten van een raming gekeken en beoordeeld of de raming daarbij neutraal en redelijk is:

- 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?

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

[6] Deze condities zijn vergelijkbaar met door de OBR gestelde condities.

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	Niet systematisch verzamelde data Lastig te beoordelen 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.