

REGISTER ■  
BELASTING ■  
ADVISEURS ■

# RB-special Prinsjesdag

2024

Fiscale wetsvoorstellen  
ingediend

Het Belastingpakket met fiscale maatregelen voor 2025 en volgende jaren bestaat uit de volgende tien wetsvoorstellen:

1. Belastingplan 2025;
2. Overige fiscale maatregelen 2025;
3. Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025;
4. Wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025;
5. Wetsvoorstel Wet aanpassing wet minimumbelasting 2024;
6. Wetsvoorstel beëindiging salderingsregeling per 2027;
7. Belastingplan BES Eilanden 2025;
8. Wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met de koopkrachtondersteuning;
9. Wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2025, 2026, en 2027 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentiefunctie-minimumloon;
10. Wijziging van de Wet verlaging eigen bijdrage huurtoeslag, de Wet op de huurtoeslag en enkele andere wetten ter verbetering van de koopkracht en vereenvoudiging van de regeling.

Voor de wetsvoorstellen onder de nummers 8, 9 en 10 volstaan wij met bovengenoemde vermelding.

Verder ontlenen wij aan de aanbiedingsbrief bij het pakket Belastingplan 2025 het volgende:

- In een nog in te dienen nota van wijziging op het Belastingplan 2025 wordt geregeld dat de versoering van de 30%-regeling uit het Belastingplan 2024 grotendeels wordt teruggedraaid en de maximale onbelaste vergoeding op een constant forfait van 27% wordt gesteld per 1 januari 2027. In 2025 en 2026 geldt voor alle ingekomen werknemers een percentage van 30%. Verder wordt de salarishoogte verhoogd van € 46.107 naar € 50.436 (prijzen 2024) en de salarishoogte voor ingekomen werknemers jonger dan 30 jaar met een mastergraad van € 35.048 naar € 38.338 (prijzen 2024). Voor ingekomen werknemers die vóór 2024 de 30%-regeling hebben toegepast geldt respecterend overgangsrecht. Voor hen blijft tot het einde van de looptijd een percentage van 30% gelden en de oude (geïndexeerde) salarishoogten.
- Met ingang van 1 januari 2026 zal het algemeen tarief in de overdrachtsbelasting voor woningen worden verlaagd van 10,4% naar 8%. Dit tarief is van toepassing op alle verkrijgingen van woning, met uitzondering van situaties waarin het bestaande verlaagd tarief van 2% geldt of een vrijstelling, zoals de startersvrijstelling.

## Belastingplan 2025

In het Belastingplan 2025 staan maatregelen die tenzij anders aangegeven, op 1 januari 2025 ingaan. Het wetsvoorstel bevat onder andere het inkomensbeleid voor het komende jaar en fiscale maatregelen met (budgettaire) gevolgen die samenhangen met de begroting voor het jaar 2025. Wij ontleen aan het wetsvoorstel het volgende:

### 1. *Aanpassing tariefschijven*

- Er wordt een lagere eerste belastingschijf ingevoerd. Voor deze schijf gaat een tarief van 35,82% gelden voor inkomens tot € 38.441.
- Het tarief van de tweede schijf is 37,48% en geldt voor de inkomens tussen € 38.441 en € 76.817.
- Het aangrijpingspunt van het toptarief in de IB wordt verhoogd. Naast deze beleidsmatige aanpassing, wordt het aangrijpingspunt jaarlijks geïndexeerd. Bij de Voorjaarsbesluitvorming is besloten het aangrijpingspunt juist te verlagen. Per saldo blijft er een beleidsmatige verhoging van het aangrijpingspunt over, maar deze verhoging is minder groot geworden.

### 2. *Terugdraaien verhoging box 2-tarief*

Het tarief van de tweede schijf van box 2 van 33% wordt verlaagd met 2%-punt tot 31%.

### 3. *Aftrek kosten en lasten niet-zelfstandige werkruimte in ondernemingsvermogen*

De aftrek van kosten en lasten die verband houden met een niet-zelfstandige werkruimte in een tot het ondernemingsvermogen behorende woning wordt verduidelijkt. In lijn met jurisprudentie en parlementaire geschiedenis komen kosten en lasten die verband houden met een dergelijke werkruimte en die in een verhuursituatie door een huurder plegen te worden gedragen (huurderslasten) niet voor aftrek in aanmerking. Dergelijke huurderslasten omvatten bijvoorbeeld uitgaven voor de inrichting (meubilair, stoffering, behangen schilderwerk), gas, water en licht.

### 4. *Vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de autobelastingen*

Fiscaal zal met ingang van 1 januari 2027 worden aangesloten bij de voertuigcategorieën die de RDW vastlegt in het kentekenregister. Dit geldt voor hoofdclassificaties – personenauto, bestelauto, motorrijwiel, vrachtwagen – en ook voor bepaalde bijzondere voertuigen zoals de kampeerauto, de ambulance en de lijkwagen.

### 5. *Voorkomen dubbeltellingen bij excessief lenen bij samenwerkingsverbanden*

- Voor de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap worden in beginsel alle civielrechtelijke schuldverhoudingen en verplichtingen in aanmerking genomen. Daardoor kunnen dubbeltellingen ontstaan in de situatie dat belastingplichtigen participeren in een samenwerkingsverband, waarvan één of meerdere participanten tevens een aanmerkelijk belang hebben in bijvoorbeeld een BV die een lening heeft verstrekt aan dat samenwerkingsverband. Het gaat dan om belastingplichtigen die participeren in een vof, een cv of een (openbare) maatschap of een naar het recht van een andere staat opgerichte vergelijkbare rechtsvorm. De dubbeltelling ontstaat doordat een crediteur van een dergelijke personenvennootschap volgens het private recht twee samenlopende vorderingsrechten heeft die onafhankelijk van elkaar kunnen worden ingesteld.
- Verplichtingen die voortkomen uit de verbondenheid van de participanten in een samenwerkingsverband, worden in verband met het bovenstaande met terugwerkende kracht tot 1 januari 2023 uitgesloten van het schuldbegrip. Daarnaast wordt een samentelbepaling ingevoerd voor situaties waarin een schuld voor meer dan de nominale waarde bij verschillende belastingplichtigen die participeren in een samenwerkingsverband in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het fictief regulier voordeel. Afgezien van de hoofdelijke verbondenheid kan een schuld onder bepaalde omstandigheden namelijk ook op andere wijze worden toegerekend voor een gedeelte dat groter is dan het gedeelte waartoe de vennoot gerechtigd is in het afgescheiden vermogen van de personenvennootschap. Deze dubbeltelling wordt weggenomen doordat het meerdere van het gezamenlijk in aanmerking te nemen bedrag in gelijke delen in mindering wordt gebracht op het bij de belastingplichtige in aanmerking te nemen bedrag van de schuld.

### 6. *Beperken fiscale regelingen rond giften*

- De giftenaftrek in de Vpb vervalt met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

- De regeling "geven uit de vennootschap" vervalt voor wat betreft de dividendbelasting en de inkomstenbelasting. Giften vanuit de vennootschap (boven de begrenzing van de giftenaftrek in de Vpb) – die worden gezien als dividenduitdeling - zijn niet langer vrijgesteld van heffing in box 2 en de dividendbelasting.
- De giftenaftrek in de inkomstenbelasting wordt zonder versoering in stand gehouden.

#### 7. *Vrijstelling box 3 bepaalde vermogensrechten herstel aardbevingsschade*

Geduceerden in het aardbevingengebied in Groningen en Noord-Drenthe kunnen een beroep doen op enkele vormen van schadeafhandeling of versterking waarbij er geen uitkering in de vorm van een geldbedrag aan de bewoners plaatsvindt. Die vormen van schadeafhandeling of versterking geven de geduceerden aanspraken op de overheid die kwalificeren als overige vermogensrechten met waarde in het economische verkeer in box 3. Voor deze aanspraken wordt een specifieke vrijstelling in box 3 opgenomen.

#### 8. *Reparatie heffingslek zeevarenden en anticiperen op introductie thuiswerkdrempel*

- Een kennisgroep van de Belastingdienst heeft met betrekking tot een inwoner van België die volledig buiten Nederland werkzaam is als zeevarende in het internationaal verkeer voor een Nederlandse inhoudingsplichtige werkgever, en waarbij het belastingverdrag met België het heffingsrecht over het loon van de zeevarende aan Nederland toewijst, het standpunt ingenomen dat geen belasting verschuldigd is in Nederland. Dit betekent tevens dat in dergelijke situaties waarin ter voorkoming van dubbele belasting de vrijstellingsmethode wordt toegepast van een dubbele vrijstelling sprake is. Daarom wordt, voor dergelijke overigens zelden voorkomende situaties, voorgesteld dat ook als de dienstbetrekking volledig buiten Nederland wordt vervuld deze dienstbetrekking wordt geacht in Nederland te zijn vervuld voor zover het heffingsrecht over het loon ter zake van die dienstbetrekking op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht aan Nederland is toegewezen.
- Met de wijziging wordt ook geanticipeerd op een wijziging van een belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belastingen in situaties dat Nederland aanvullende afspraken maakt over het heffingsrecht ter zake van het loon dat kan worden toegerekend aan thuiswerkdagen. Als Nederland als werkstaat op grond van een aangepast belastingverdrag toch een heffingsrecht heeft over de in het woonland gewerkte thuiswerkdagen, kan Nederland dat heffingsrecht in alle situaties effectueren.

#### 9. *Gerichte vrijstelling voor OV-abonnementen*

- Verduidelijkt wordt dat zolang de werkgever aannemelijk kan maken dat sprake is van (ten minste enig) zakelijk gebruik van het recht op vrij reizen of het recht op korting, hij geen registratie van privé- en zakelijk gebruik hoeft bij te houden om in aanmerking te komen voor de gerichte vrijstelling van die rechten.
- Het onderscheid tussen reizen per Nederlands openbaar vervoer en reizen met ander openbaar vervoer vervalt.

#### 10. *Nazorg Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen*

Als gevolg van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (Wet FKR) worden per 1 januari 2025 de regels met betrekking tot de behandeling van buitenlandse lichamen voor Nederlandse fiscale doeleinden gecodificeerd. Een aantal redactionele onjuistheden en onbedoelde gevolgen van de Wet FKR worden hersteld. De wijzigingen zien op het volgende: a) een verwijzingsfout in de regeling voor buitenlandse belastingplichtigen voor de IB, b) een toevoeging aan het begrip kerkgenootschappen als Vpb-plichtig lichaam, c) een overbodig geworden toerekeningsbepaling voor commanditaire vennoten in de Vpb, d) een aanpassing van de aftrekbeperking in de Vpb met betrekking tot de toekenningen en uitreikingen van aandelen en optierechten binnen een concern en e) een aanpassing van de specifieke aftrekbeperking voor rente die verschuldigd is aan verbonden lichamen of personen.

#### 11. *Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking*

Met name ten aanzien van verhuurd vastgoed wordt in de praktijk ingespeeld op een optimaal gebruik van de aftreukruimte door rentesaldi van belastingplichtigen te verdelen over verschillende vennootschappen. Om het opsplitsen van vastgoedlichamen, met als doel de renteaftrek te optimaliseren, tegen te gaan blijft als antifragmentatiemaatregel met ingang van 1 januari 2025 de aftreukruimte van de earningsstrippingmaatregel voor vastgoedlichamen met aan derden verhuurd vastgoed buiten toepassing. De drempel van € 1 miljoen komt dus voor kwalificerende vastgoedlichamen te vervallen.

12. *Verleggen bezwaar- en beroepsprocedures MIA en Vamil*

- Het aanvraagproces voor de MIA en de Vamil wordt in lijn gebracht met dat van de EIA. Na aanmelding van een milieu-bedrijfsmiddel respectievelijk milieu-investering bij RVO, wordt de aanmelding door RVO beoordeeld. RVO besluit tot het al dan niet afgeven van de verklaring dat sprake is van een milieu-bedrijfsmiddel of milieu-investering die in aanmerking komt voor de MIA of Vamil. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid om tegen de beslissing van RVO in bezwaar te gaan. Voor wat betreft de gevallen waarin, na de bezwaarfase, beroep wordt ingesteld, wordt het College van Beroep voor het bedrijfsleven bevoegd om dergelijke zaken te behandelen, in lijn met de bezwaar- en beroepsprocedure bij de EIA.
- Indien door RVO de verklaring is afgegeven dat sprake is van een milieu-bedrijfsmiddel of milieu-investering en de belastingplichtige daarvoor bij de aangifte kiest, wordt de MIA of Vamil toegepast bij het bepalen van de winst over dat jaar. Ingeval geen recht bestaat op MIA of Vamil ondanks de door RVO afgegeven verklaring, omdat niet aan de overige voorwaarden wordt voldaan, kan de belastingplichtige bezwaar en beroep (bij de rechter) instellen tegen de aanslag.

13. *Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten*

- Voor de kosten van vervoer voor het verkrijgen van medische hulp en (farmaceutische) hulpmiddelen wordt aangesloten bij de wijze waarop reiskosten voor het bezoeken van langdurig verpleegde personen wordt berekend. De aftrekbare uitgaven worden gesteld op € 0,23 per kilometer indien gereisd wordt per auto, niet zijnde een taxi.
- Een belastingplichtige die als gevolg van zijn ziekte of invaliditeit, al dan niet met hulpmiddelen, niet meer dan 100 meter zelfstandig kan lopen, en daardoor hogere vervoerskosten heeft, krijgt recht op een forfaitaire aftrek van € 925 per jaar. Een eventuele vergoeding die belastingplichtige ontvangt of had kunnen ontvangen moet hierop in mindering worden gebracht. De belastingplichtige kan de mobiliteitsbeperking van 100 meter bijvoorbeeld laten blijken door middel van het overleggen van een gehandicaptenparkeerkaart, een besluit van de gemeente op de aanvraag van een mobiliteitsvoorziening in het kader van de Wmo of het persoonsgebonden budget of een verklaring van een arts.

14. *Aanpassing aftrek uitgaven voor reizen in verband met ziekenbezoek*

- De voorwaarde dat de bezoeker bij aanvang van de ziekte of invaliditeit een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde wordt gewijzigd in de voorwaarde dat de bezoeker bij aanvang van de verpleging een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde. Het gaat bij verpleging om opname of verblijf in een (verzorgings)instelling, ziekenhuis of elders.
- De overige voorwaarden blijven ongewijzigd, dat wil zeggen dat sprake moet zijn van regelmatig ziekenbezoek, de zieke langer dan een maand moet worden verpleegd en de enkele reisafstand tussen woning of verblijfplaats en de plaats waar de zieke wordt verpleegd meer dan 10 kilometer moet zijn.

15. *Eindheffing doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto*

Het bedrag van de eindheffing van € 300 per jaar voor een bestelauto die doorlopend afwisselend wordt gebruikt door twee of meer werknemers wordt met ingang van 1 januari 2025 verhoogd naar € 438 per jaar. Dit bedrag wordt vervolgens met ingang van 1 januari 2026 jaarlijks geïndexeerd.

16. *Fiscale oplossing eenverdieners*

De uitbetaling van de algemene heffingskorting (AHK) aan minstverdienende partners geboren op of na 1 januari 1963 wordt gedeeltelijk teruggebracht, met een aantal aanvullende voorwaarden. De maatregel is gericht op eenverdienerhuishoudens die anders een lager besteedbaar inkomen overhouden dan een bijstandspaar. De minstverdienende partner die geboren is op of na 1 januari 1963 krijgt recht op gedeeltelijke uitbetaling van de AHK als:

- de minstverdienende partner de AHK zelf niet of beperkt kan verrekenen (beneden een niveau van 55% van de voor de belastingplichtige geldende AHK)
- de minstverdienende partner bij aanvang van het kalenderjaar ten minste 21 jaar is en in het kalenderjaar niet gedurende meer dan zes maanden in belangrijke mate door de ouders is onderhouden.
- de meestverdienende partner voldoende belasting en premie voor de volksverzekeringen is verschuldigd, na vermindering met de gecombineerde heffingskorting.
- het gezamenlijke verzamelinkomen minder dan € 48.500 (geschat bedrag 2028) bedraagt.
- het bedrag van de AHK waar de meestverdienende partner recht op heeft niet te hoog is.

Deze maatregel treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Beoogde datum van inwerkingtreding is 1 januari 2028.

#### 17. *Aanpassen liquidatieverliesregeling deelnemingsvrijstelling*

- Bij de berekening van het door een belastingplichtige opgeofferde bedrag voor een deelneming zal ook rekening worden gehouden met een door die belastingplichtige ten gunste van de belastbare winst teruggenomen afwaardering van een vordering op die deelneming, zonder dat een bedrag gelijk aan de afwaardering aan de opwaarderingsreserve wordt toegevoegd. Daarvan is sprake indien zich bepaalde besmette rechtshandelingen voordoen, bijvoorbeeld als de deelneming haar schuld (die correspondeert met de vordering van de belastingplichtige) voldoet door bijvoorbeeld uitgifte van aandelen of als de belastingplichtige haar vordering prijsgeeft.
- In de praktijk is gebleken dat in strijd met doel en strekking van de liquidatieverliesregeling het in bepaalde situaties mogelijk is om een in beginsel niet-afrekbaar verkoopverlies op een middellijk gehouden deelneming om te zetten in een afrekbaar liquidatieverlies op een onmiddellijk gehouden deelneming. Door een wijziging in de tussenhoudsterbepaling wordt voortaan rekening gehouden met zowel waardedalingen sinds de onmiddellijke verkrijging van de deelneming in het ontbonden lichaam, als met waardedalingen sinds de middellijke verkrijging daarvan.

#### 18. *Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking*

Het percentage van de gecorrigeerde winst, dat wordt gehanteerd voor het bepalen van de aftrekrimte in de generieke renteaftrekbeperking (earningsstrippingmaatregel), wordt verhoogd van 20% naar 25%.

#### 19. *Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling in de Vpb*

Voor situaties met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 mln wordt de kwijtscheldingswinst volledig vrijgesteld voor zover de kwijtscheldingswinst de overigens in het jaar geleden verliezen overtreft.

#### 20. *Verduidelijking registratiedatum in de dividendbelasting*

De huidige wettekst roept in de praktijk vragen op over de reikwijdte van de regeling, namelijk of de regeling naast het moment waarop de gerechtigde tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen wordt vastgesteld, ook (verdere) invulling geeft aan het begrip opbrengstgerechtigde. Dat laatste is niet het geval. Daarom wordt de per 1 januari 2024 in werking getreden maatregel verduidelijkt, zodat de regeling enkel het moment aanwijst waarop de gerechtigde tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen wordt bepaald.

#### 21. *Nieuw groepsbegrip in de bronbelasting*

- In de Wet bronbelasting 2021 wordt een nieuw groepsbegrip geïntroduceerd, het begrip "kwalificerende eenheid". Dit begrip bestaat uit twee elementen. Ten eerste moet sprake zijn van een gezamenlijk handelen tussen lichamen. Ten tweede heeft dit gezamenlijk handelen als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een van die lichamen te ontgaan. De bewijslast ter zake van het bestaan van een kwalificerende eenheid rust bij de inspecteur.
- Omdat een kwalificerende eenheid slechts wordt geconstateerd als sprake is van een misbruiksituatie, wordt de tegenbewijsregeling bij de toepassing van de hybridebepaling aangepast zodat structuren waarbij een kwalificerende eenheid is betrokken, uitgesloten zijn van de tegenbewijsregeling.

#### 22. *Verhoging kansspelbelasting*

Het tarief van de kansspelbelasting wordt met ingang van 1 januari 2025 verhoogd van 30,5% tot 34,2% en daarna tot 37,8% per 1 januari 2026.

#### 23. *Aanpassing van de kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting*

De voorwaarden van de kavelruilvrijstelling ten aanzien van kavelruil landelijk gebied worden als volgt aangepast:

- De kavelruilvrijstelling is niet langer van toepassing op de verkrijging van een woning, inclusief rechten waaraan deze is onderworpen, de ondergrond en eventuele aanhorigheden daarbij. Een agrarische bedrijfswoning wordt van deze aanpassing uitgesloten.
- De kavelruilvrijstelling is niet langer van toepassing op de verkrijging van een andere opstal dan een woning inclusief de ondergrond en rechten waaraan die opstal is onderworpen en tot die opstal behorende aanhorigheden, tenzij die geheel of nagenoeg geheel ten behoeve van de landbouw

- bedrijfsmatig geëxploiteerd wordt (de landbouweis).
- Voor de opstallen die wél voldoen aan de landbouweis en daardoor in aanmerking komen voor de kavelruilvrijstelling, geldt dat de bedrijfsmatig agrarische exploitatie gedurende ten minste tien jaar na de verkrijging als zodanig moet worden voortgezet (de voortzettingseis). Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is ten aanzien van de verkrijging van die opstal(len) die niet langer aan de landbouweis voldoet of voldoen alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd. Een vergelijkbare eis geldt ook voor de agrarische bedrijfswoning. Als een dergelijke woning binnen tien jaar na de verkrijging niet langer als zodanig kwalificeert is de vrijstelling niet meer van toepassing en is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd.
  - Overdrachtsbelasting is niet alsnog verschuldigd indien niet aan de voortzettingseis wordt voldaan als gevolg van het feit dat een opstal door overheidsingrijpen aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap.

Voor onbebouwde grond geldt de landbouweis (en daarmee de voortzettingseis) niet. Deze grond hoeft dus niet bedrijfsmatig agrarisch geëxploiteerd te worden om onder de reikwijdte van de vrijstelling te kunnen vallen.

#### 24. *Diensten aan onroerende zaken*

- De BTW-herzieningsregeling wordt met ingang van 1 januari 2026 uitgebreid naar investeringsdiensten die een drempelbedrag van € 30.000 (excl. omzetbelasting) per investeringsdienst te boven gaan.
- De herzieningstermijn (per dienst) wordt vastgesteld op (effectief) vijf boekjaren.
- De start van de herzieningstermijn is gekoppeld aan het moment van ingebruikname van de dienst.

#### 25. *Opheffen meerdere posten verlaagd BTW-tarief*

- Het verlaagde BTW-tarief voor de levering van kunstvoorwerpen komt met ingang van 1 januari 2026 te vervallen. Hetzelfde geldt voor de invoering van kunstvoorwerpen, en voorwerpen voor verzamelingen en antiques.
- Ook de levering van boeken en het uitlenen daarvan vallen met ingang van 1 januari 2026 onder het BTW-tarief van 21%. Dit geldt ook voor de elektronische versies en het verlenen van toegang tot nieuwswebsites van dagbladen, weekbladen en tijdschriften.
- Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden komt met ingang van 1 januari 2026 onder het BTW-tarief van 21% te vallen. Ook de toegang tot sportwedstrijden en sportwedstrijden valt met ingang van 1 januari 2026 onder het BTW-tarief van 21%.
- Het verlaagde BTW-tarief voor het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel, pension- en vakantiebedrijfsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden, wordt met ingang van 1 januari 2026 afgeschaft. Het verlaagde BTW-tarief voor het geven van gelegenheid tot kamperen binnen het kader van het kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden blijft bestaan.
- Het verlaagde BTW-tarief voor culturele goederen en diensten wordt met ingang van 1 januari 2026 grotendeels afgeschaft. Het verlaagde BTW-tarief blijft van toepassing op het verlenen van toegang tot attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen, circussen, dierentuinen en bioscopen.

#### 26. *Beëindigen specifieke tarieftabel in de BPM voor PHEV's*

De specifieke tarieftabel voor plug-in hybride voertuigen (PHEV's) in de Wet BPM wordt afgeschaft.

#### 27. *Tariefkorting in de MRB voor emissievrije personenauto's*

Vanaf 1 januari 2026 geldt voor emissievrije personenauto's een aangepaste tariefkorting van 25% in de MRB. Vanaf 2030 vervalt de korting. De tariefkorting geldt zowel voor het rijksdeel als voor de provinciale opcenten.

#### 28. *Wijzigingen energiebelasting*

- De energiebelasting op aardgas tot een verbruik van 170.000 m<sup>3</sup> wordt verlaagd met 2,8 cent per m<sup>3</sup> in 2025, oplopend naar 4,8 cent per m<sup>3</sup> in 2030 (prijsspeil 2024).
- De belastingvermindering in de energiebelasting bedraagt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2024 € 521,81 (excl. BTW).
- De verlagingen van het tarief van de eerste schijf elektriciteit in de jaren 2025 tot en met 2033 gaan niet door.
- Met ingang van 1 januari 2026 wordt energetisch verbruik van waterstof in de energiebelasting belast met een separaat tarief dat lager is dan het tarief voor aardgas. Voor het tarief voor een kWh

waterstofgebruik wordt aangesloten bij het hoogste schijftarief voor zakelijk elektriciteitsgebruik vanaf 10.000.000 kWh.

- De vrijstelling in de energiebelasting voor elektriciteit die wordt ingezet in elektrolytische procedés gaat ook gelden voor elektriciteit die wordt verbruikt bij demineralisatie van water alsmede de purificatie en compressie van de uit dit water ontstane waterstof.

*29. Kolenbelasting duaal en non-energetisch verbruik*

De vrijstellingen voor duaal gebruik van kolen en non-energetisch gebruik van kolen worden per 2027 afgeschaft.

*30. Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw*

- In de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw is geregeld dat, naast glastuinbouwbedrijven, ook energiebedrijven voor glastuinbouw onder de CO<sub>2</sub>-heffing glastuinbouw vallen. Voor energiebedrijven voor glastuinbouw gaat de eis gelden dat ten minste 75% van de met aardgas opgewekte warmte direct of indirect wordt getransporteerd naar één of meer glastuinbouwbedrijven.
- De Belastingdienst zal gaan zorgen voor de uitvoering van de CO<sub>2</sub>-heffing glastuinbouw.
- De aangiftetermijn voor de CO<sub>2</sub>-heffing glastuinbouw wordt gesteld op ten minste drie maanden na het einde van het tijdvak waarover aangifte wordt gedaan.

*31. Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG*

De huidige, sinds 1 juli 2023 geldende accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG blijven gelden tot en met 31 december 2025.

*32. Behoud inkoopfaciliteit in de dividendbelasting*

De afschaffing van de inkoopfaciliteit in de dividendbelasting voor beursfondsen per 1 januari 2025 gaat niet door.



## Wetsvoorstel overige fiscale maatregelen 2025

Het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025 bevat de volgende maatregelen en voorstellen:

### 1. Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie

Voorgesteld worden maatregelen om de vereenvoudigde fusies waarbij iemand rechtstreeks alle aandelen houdt in het kapitaal van de te fuseren vennootschappen (de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie) ook onder het toepassingsbereik van de fiscale regelingen te laten vallen. De vereenvoudigde zusterfusie waarbij iemand indirect alle aandelen houdt in de te fuseren vennootschappen (de vereenvoudigde indirecte zusterfusie) wordt niet onder het bereik van de fiscale regelingen gebracht. In een besluit van 14 maart 2024 was vooruitlopend op dit wetsvoorstel een goedkeuring opgenomen waardoor onder voorwaarden de fiscale doorschuiffaciliteit voor het aanmerkelijk belang kan worden toegepast bij een vereenvoudigde zusterfusie. Deze goedkeuring en de voorwaarden die daarvoor gelden, worden gecodificeerd.

### 2. Wijziging van "Staat der Nederlanden" in de Wet LB

In de Wet LB wordt de verwijzing naar het beperktere begrip "de Staat der Nederlanden" vervangen door een verwijzing naar "een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon". Iemand die niet in Nederland woont en zijn dienstbetrekking geheel buiten Nederland vervult, wordt in de regel niet als werknemer in de zin van de Wet LB aangemerkt en is in dat geval niet LB-plichtig. Op grond van de huidige wettekst geldt onder meer een uitzondering indien de werknemer in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden. Deze regeling in de Wet LB kent een tegenhanger in de Wet IB 2001. Naar aanleiding van jurisprudentie wordt sinds 2008 in die tegenhanger in de Wet IB 2001 niet meer verwezen naar "een dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden", maar naar "een dienstbetrekking bij een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon". Die jurisprudentie is ook van belang voor de LB.

### 3. Fiscale premiegrens ouderdomspensioen en partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum

De Wet toekomst pensioenen voorziet in een (gezamenlijke) fiscale premiegrens van 30% voor de opbouw van een ouderdomspensioen en een partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum. De wettekst wordt aangescherpt voor wat betreft de toekomstige berekening van deze premiegrens. Er wordt wettelijk vastgelegd dat de rendementsverwachting over een looptijd van 60 jaar moet worden berekend. De wijziging werkt terug tot en met 1 oktober 2024 zodat voor de berekening van het nieuwe percentage met peildatum 1 oktober 2024 gerekend kan worden met een rendementsverwachting die is gebaseerd op een looptijd van 60 jaar zoals dat ook het uitgangspunt was bij de introductie van de premiegrens.

### 4. Samenloop onderworpenheidstoetsen Vpb en Pijler 2

Ten aanzien van de toepassing van enkele onderworpenheidstoetsen wordt in algemene zin verduidelijkt dat onder een naar de winst geheven belasting mede een kwalificerende Pijler 2-bijheffing wordt verstaan. Hiermee wordt een kwalificerende Pijler 2-bijheffing op gelijke wijze in beschouwing genomen als een naar de winst geheven belasting in de onderworpenheidstoetsen. De voorgestelde wijzigingen zien op enkele onderworpenheidstoetsen in de Vpb die betrekking hebben op uiteenlopende (antimisbruik)bepalingen, namelijk: (1) een specifieke renteaftrekbepaling gericht tegen winstdrainage, (2) de deelnemingsvrijstelling en (3) de objectvrijstelling. De voorgestelde wijzigingen hebben geen betrekking op de onderworpenheidstoetsen die zien op (antimisbruik)bepalingen om mismatches tegen te gaan die ontstaan door toepassing van verschillen tussen Vpb-stelsels. Met de voorgestelde verduidelijkingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de werking van de bestaande onderworpenheidstoetsen en de uitleg daarvan.

### 5. De objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen

De regels met betrekking tot de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten worden aangepast. In de praktijk blijkt dat de implementatie van ATAD2 in de Nederlandse wet tot dubbele belastingheffing ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen (v.i.'s) kan leiden. Het betreft situaties waarin de winst van de buiten beschouwing blijvende v.i. in de andere staat wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Het ontstaan van deze dubbele belastingheffing is niet in lijn met het doel van ATAD2 om mismatches te neutraliseren. Daarom voorziet de voorgestelde maatregel in een aanpassing van de regels met betrekking tot de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Hierdoor vindt deze vrijstelling wel toepassing voor zover de winst van de buiten

beschouwing blijvende v.i. is onderworpen aan een naar de winst geheven belasting in de staat waarin die v.i. voor de toepassing van de objectvrijstelling wordt beschouwd als te zijn gelegen. Hiermee wordt beoogd dubbele belastingheffing in deze situaties te voorkomen.

#### 6. *Wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1 in de Vpb*

De op grond van ATAD1 verplichte General Anti-Abuse Rule (GAAR) wordt wettelijk verankerd. Bij de implementatie van ATAD1 heeft Nederland ervoor gekozen om de GAAR niet in nationale wetgeving om te zetten, omdat de GAAR uit ATAD1 met het leerstuk van *fraus legis* al in het Nederlandse belastingrecht is geïmplementeerd. De EC heeft in het kader van de implementatieverplichting van Nederland ten aanzien van de GAAR aandacht gevraagd voor de wettelijke verankering van de GAAR in de Vpb. Met de voorgestelde maatregel wordt hierin voorzien. Met de maatregel is geen materiële wijziging beoogd ten opzichte van de toepassing van het leerstuk van *fraus legis*. De voorgestelde maatregel in de vennootschapsbelasting beoogt ook geen effect ten aanzien van andere belastingen.

#### 7. *Wijziging inhoudingsvrijstelling in de Wet DB*

De facultatieve inhoudingsvrijstelling in de DB voor deelnemingsituaties en situaties waarin de inhoudingsplichtige en aandeelhouder deel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid voor de Vpb (de inhoudingsvrijstelling) wordt vervangen door een imperatieve inhoudingsvrijstelling. De inhoudingsplichtige is daardoor in deze situaties bij de uitkering van dividend verplicht de inhoudingsvrijstelling toe te passen. Dit heeft tot gevolg dat de aandeelhouder het dividend ontvangt zonder dat daarop DB wordt ingehouden. De voorwaarden voor toepassing van de inhoudingsvrijstelling blijven ongewijzigd. Mocht de inhoudingsvrijstelling ten onrechte niet zijn toegepast door de inhoudingsplichtige, dan heeft de aandeelhouder de mogelijkheid bezwaar te maken tegen de inhouding.

#### 8. *Forfait voor bestelauto's waarvoor geen CO<sub>2</sub>-waarde is vastgesteld*

Als gevolg van het Belastingplan 2023 vervalt de BPM-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer met ingang van 1 januari 2025. Met ingang van deze datum wordt de grondslag van de BPM voor bestelauto's bepaald aan de hand van de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Voorgesteld wordt om voor bestelauto's waarvoor geen CO<sub>2</sub>-uitstoot is of kan worden vastgesteld een forfait toe te passen van 330 gram per kilometer. Het aan te leveren tegenbewijs moet een vergelijkbare betrouwbaarheid opleveren als de WLTP-methode. Het kan hierbij gaan om een testrapport van een individuele keuring van de auto, waarbij de CO<sub>2</sub>-uitstoot is gemeten overeenkomstig de WLTP-methode. Voor bestelauto's die enkel worden aangedreven door elektrische energie of door waterstof is de CO<sub>2</sub>-uitstoot van 0 gram per kilometer niet expliciet in het kentekenregister vermeld. Daarom wordt de CO<sub>2</sub>-uitstoot voor deze motorrijtuigen afgeleid uit de brandstof of energiebron waarmee de bestel- of personenauto wordt voortbewogen. Verder wordt voorgesteld om de voorfinanciering van BPM bij inschrijving van bestelauto's voor gehandicaptenvervoer te voorkomen door het introduceren van een verrekenmogelijkheid binnen de BPM. Deze verrekenmogelijkheid houdt in dat degene die aanvraag doet voor inschrijving, wijziging van inschrijving of herinschrijving van een bestelauto die is ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine én voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbaar rolstoel ten behoeve van die persoon, de verschuldigde belasting kan verrekenen met de gecedeerde teruggaaf voor deze bestelauto voor gehandicaptenvervoer. Door introductie van deze mogelijkheid tot verrekening hoeft de belasting niet eerst door de inschrijver betaald en doorbelast te worden. Met het voorstel blijft de inschrijver van de bestelauto de belastingplichtige. De gehandicapte op wiens naam de bestelauto te naam wordt gesteld blijft de rechthebbende op de teruggaaf als deze gehandicapte aan de voorwaarden voor de teruggaaf voldoet. Die voorwaarden blijven ongewijzigd. Met de teruggaafverklaring draagt de gehandicapte, die voorfinanciering wil voorkomen, zijn eigen recht over aan de inschrijver van de bestelauto (cessie).

#### 9. *Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie verbranding stedelijk afval*

In het kader van CO<sub>2</sub>-heffing die wordt uitgevoerd door de Nederlandse Emissieautoriteit (NEA) wordt expliciet gemaakt dat als een broeikasgasinstallatie tevens een afvalverbrandingsinstallatie is, de regels voor een afvalverbrandingsinstallatie van toepassing zijn. Voorgesteld wordt om uitsluitend voor 2024 een onduidelijkheid uit te leggen in het voordeel van de belastingplichtigen, wat neerkomt op toepassing van het tarief dat geldt voor broeikasgasinstallaties. De NEA is voornemens de wet op die wijze uit te voeren.

#### 10. *Verduidelijking van de vermindering afvalstoffenbelasting*

Verduidelijkt dat alle stoffen, waaronder CO<sub>2</sub>, die via de schoorsteen vrijkomen na verbranding niet in aanmerking komen voor het in mindering brengen op de grondslag. De in-/uitmethode beoogt

verbranding en resulterende vervuiling te voorkomen. Verbranding en vervuiling worden niet voorkomen bij de uitstoot van stoffen via de schoorsteen van de verbrandingsinstallatie.

*11. Wijziging wet fiscale klimaatregelen glastuinbouw*

Voorgesteld wordt de grens voor de twee verschillende energiebelastingregimes voor installaties voor elektriciteitsopwekking in overeenstemming te brengen met het totaal opgesteld elektrisch vermogen van niet meer dan of meer dan 20 megawatt.

*12. Vervallen bepalingen naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof*

De bepalingen die naheffing dan wel teruggaaf van accijns bij veraccijnsde voorraad regelen, komen te vervallen. Daarmee wordt de Wet op de accijns vereenvoudigd. Ook wordt hiermee vooraf duidelijkheid geboden voor de Douane en het bedrijfsleven over de vraag of de betreffende bepalingen worden toegepast of (telkens) wettelijk buiten werking worden gesteld.

*13. Wijziging boetebepalingen Algemene Douanewet (ADW)*

Door een wijziging van de ADW wordt bereikt dat de inspecteur die boeten oplegt onder de toepassing van de ADW dezelfde regels hanteert als bij het opleggen van boeten op grond van de AWR. Het betreft de bepaling dat de inspecteur die aangifte behandelt en een overtreding constateert ook een boete kan opleggen. Daarnaast gaat het om de bepaling dat als er nieuwe bezwaren bekend zijn geworden er na een verzuimboete ook een vergrijpboete opgelegd kan worden voor hetzelfde feit. De al opgelegde verzuimboete wordt dan verrekend. Bij de omschrijving van nieuwe bezwaren die aanleiding kunnen geven voor het opleggen van een vergrijpboete na een verzuimboete wordt in de ADW wel aangesloten bij het Douanewetboek van de Unie (DWU), omdat het DWU boven de AWR staat.

*14. Wijziging in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen*

Als gevolg van een arrest van het EU-Hof van Justitie van 16 november 2023 komen twee voorwaarden die Nederland stelt aan een internationale waardeoverdracht van pensioen te vervallen omdat deze volgens het EU-Hof belemmerend zijn voor het vrije verkeer van werknemers. Het betreft de voorwaarde dat de buitenlandse pensioenuitvoerder de aansprakelijkheid moet aanvaarden in een overeenkomst met de Nederlandse Belastingdienst of zekerheidsstelling moet worden verleend en het verbod op ruimere afkoopmogelijkheden in het buitenland.

*15. Verzoekprocedure voor aanspraak op MRB-nihiltarief autobussen*

Houders van autobussen moeten voortaan een verzoek indienen voor toepassing van het nihiltarief binnen de MRB bij tenaamstelling van autobussen die op aardgas of LPG rijden en hoofdzakelijk worden gebruikt voor openbaar vervoer. Om te voorkomen dat ook houders van autobussen die al gebruikmaken van het nihiltarief een verzoek moeten indienen, is voorzien in overgangsrecht. Een verzoek is hierdoor alleen noodzakelijk voor een autobus die na inwerkingtreding van het Belastingplan 2025 wordt tenaamgesteld. Het nihiltarief voor autobussen die op aardgas of LPG rijden en hoofdzakelijk worden gebruikt voor openbaar vervoer komen als gevolg van artikel XXII van het Belastingplan 2024 met ingang van 1 januari 2030 te vervallen.

## Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025

In het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 zijn maatregelen opgenomen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) in de schenk- en erfbelasting en de doorschuifregeling (DSR) in de inkomstenbelasting voor het aanmerkelijk belang (a.b.). De voorgestelde maatregelen zijn:

*1. Beperking toegang tot BOR en DSR tot gewone aandelen met een minimaal belang van 5% van het geplaatste kapitaal*

De toegang tot de BOR en de DSR-a.b. wordt per 1 januari 2026 beperkt tot reguliere aandelen met een belang van ten minste 5% in het totale geplaatste kapitaal. Daarbij is niet van belang of deze gewone aandelen stemrecht hebben. Een uitzondering wordt gemaakt voor een belang - met of zonder a.b. - waarbij met de partner en bloed- en aanverwanten in de neergaande lijn van een eerste familiale aandeelhouder een belang van 25% in een lichaam (dat een onderneming drijft) wordt gehouden. De BOR en de DSR-a.b. blijven gelden voor preferente aandelen die in het kader

van een gefaseerde bedrijfsopvolging zijn uitgegeven. In de parlementaire geschiedenis is niet eenduidig aangegeven wat onder een preferent aandeel moet worden verstaan. Voorgesteld wordt om preferente aandelen in de wet te definiëren als aandelen met voorrang ten aanzien van de winstverdeling of liquidatieopbrengsten. Met deze definitie wordt op hoofdlijnen aangesloten bij de huidige uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst. Wel is sprake van een accentverschuiving in die zin dat momenteel in de uitvoeringspraktijk op grond van de parlementaire geschiedenis bij volledige winstgerechtigdheid niet snel sprake is van een preferent aandeel. De voorgestelde definitie van "preferente aandelen" zal waar het gaat om hybride aandelen worden verduidelijkt door aanpassing bij nota van wijziging op het wetsvoorstel.

2. *Versoepeling van de bezits- en de voortzettingseis in de BOR*  
 Versoepelingen worden voorgesteld met betrekking tot de bezitseis voor de erflater of schenker en met betrekking tot het voortzettingsvereiste voor de verkrijger. Deze versoepeling van de bezits- en voortzettingseis bestaat uit de volgende elementen:
  - (1) de uitkomsten van de 29 mei-arresten van de Hoge Raad worden gerespecteerd;
  - (2) herstructureringen in de bezitstermijn worden vergemakkelijkt;
  - (3) invoering van een faciliteit in geval van overheidsingrijpen tijdens de bezitsperiode;
  - (4) verkorting van de voortzettingstermijn van vijf jaar naar drie jaar voor verkrijgingen vanaf 1 januari 2025;
  - (5) herstructureringen in de voortzettingstermijn worden vergemakkelijkt.
3. *Aanpak onbedoeld gebruik van de BOR op (zeer) hoge leeftijd*  
 De BOR wordt aangevuld met een meer gerichte maatregel om de aantrekkelijkheid van deze vorm van onbedoeld gebruik tegen te gaan. Deze gerichte maatregel houdt in dat voor toepassing van de BOR vanaf een bepaalde leeftijd van de erflater of schenker een aanvullende voorwaarde van toepassing zal zijn. Als aanvullende maatregel wordt voorgesteld om de bezitstermijn voor een onderneming (al dan niet door middel van een a.b.) te verlengen voor een erflater of schenker die de AOW-gerechtigde leeftijd ruimschoots heeft bereikt. Voor erfslaters en schenkers die later dan 2 jaar na het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd een onderneming starten, neemt de bezitstermijn geleidelijk toe waardoor de impact van de maatregel groter is bij iemand die op 80-jarige leeftijd een (nieuwe) onderneming start, dan bij iemand die op 70-jarige leeftijd een onderneming start.
4. *Aanpak specifieke constructie bedrijfsopvolgingscarrousel*  
 Gelet op de vele mogelijke varianten van de bedrijfsopvolgingscarrousel wordt een antimisbruikbepaling voorgesteld voor alle situaties dat iemand een onderneming verkoopt en later weer met toepassing van de BOR erft of geschonken krijgt. De antimisbruikbepaling geldt niet alleen voor de recht-toe-recht-aan casus tussen ouders en kinderen, maar ongeacht de relatie tussen de verkoper, de schenker en de verkrijger van de schenking onderscheidenlijk de overledene en de verkrijger van de erfenis. Met de voorgestelde maatregel wordt in de basis toepassing van de BOR uitgesloten voor zover de onderneming op enig eerder moment in bezit is geweest van de verkrijger. De uitsluiting is maximaal het bedrag van de verkoopsom die betrekking had op het ondernemingsvermogen in de verkochte onderneming.
5. *Wijziging inwerkingtredingsdatum verruiming verwateringsregeling en de toegang voor kleine familiebelangen*  
 De verruiming van de verwateringsregeling en de toegang voor kleine familiebelangen uit een amendement bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 treden niet in werking per 1 januari 2025 maar op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Deze maatregelen leiden naar verwachting tot ongeoorloofde staatssteun. Daarom wordt goedkeuring gevraagd aan de EC vóór inwerkingtreding.
6. *Saldere van de schuld bij ter beschikking gesteld onroerende zaken*  
 Als de aan de eigen vennootschap ter beschikking gestelde onroerende zaak door de schenker/erflater tegelijkertijd met aandelen wordt overgedragen, kan de BOR ook op het pand van toepassing zijn. Voor het bepalen van de hoogte van de BOR-vrijstelling wordt echter als gevolg van een omissie geen rekening gehouden met de (hypotheek)schuld die normaal gesproken gelijktijdig met het pand wordt overgedragen. Deze omissie wordt recht gezet.

## Wetsvoorstel fiscale verzamelwet 2025

Voor de meeste maatregelen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025 is het wenselijk dat ze per 1 januari 2025 in werking treden. Dit wetsvoorstel bevat de volgende maatregelen:

### 1. *Lijfrenten en pensioenen in de Wet IB 2001 en de Wet LB*

Vanuit de uitvoeringspraktijk en jurisprudentie zijn een aantal, vooral technische, aanpassingen voor lijfrenten en pensioenen opgekomen. Het betreft de volgende maatregelen:

- Legataris als begunstigde bij lijfrenterekening, lijfrentebeleggingsrecht en oudedagsverplichting  
 Volgens de huidige wet kan een lijfrenterekening, een lijfrentebeleggingsrecht en een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting (ODV) na overlijden van de gerechtigde alleen toekomen aan de erfgenamen. In de praktijk komt het voor dat een partner geen erfgenaam is, maar wel is aangewezen als legataris voor de lijfrenterekening, het lijfrentebeleggingsrecht of de ODV. Fiscaal wordt een dergelijke lijfrenterekening, lijfrentebeleggingsrecht of ODV dan onzuiver (met fiscale sancties tot gevolg alsof is afgekocht). Daarom wordt de legataris ook opgenomen naast de erfgenamen.
- Voorkomen boxsplitsing van oude lijfrenten door arresten Hoge Raad uit 2018  
 Hoofregel is dat voor zover een lijfrente geheel of gedeeltelijk niet langer voldoet aan de fiscale voorwaarden, deze wordt belast in box 1. De waarde van de lijfrente wordt dan voor wat betreft het onzuivere deel vervolgens als bezitting in box 3 belast. Echter, voor lijfrenten waarover voor 2001 premieaftrek heeft plaatsgevonden, heeft de Hoge Raad in 2018 beslist dat bij het onzuiver worden van de lijfrente, de saldomethode uit de Wet IB 1964 moet worden toegepast. Dit houdt in dat voor het onzuivere deel van de lijfrente, voor zover dat betrekking heeft op hetgeen is opgebouwd vóór 2001, heffing in box 1 plaatsvindt en dat dit deel niet in aanmerking wordt genomen als bezitting in box 3. Bij het nadien uitkeren van de lijfrente is het reeds in box 1 belaste deel niet meer belast, maar slechts het nog niet belaste rendement wat samenhangt met dat deel. Dit leidt tot boxsplitsing voor één lijfrentepolis. Het deel van de lijfrente waarvoor premieaftrek is genoten na 2001 komt namelijk wel in box 3. Deze boxsplitsing is een onwenselijke situatie voor de uitvoeringspraktijk. Het overgangsrecht uit de Invoeringswet Wet IB 2001 wordt zodanig aangepast dat bij het onzuiver worden van (een deel van) de lijfrente, deze ook voor het onzuivere deel geheel in aanmerking wordt genomen als bezitting in box 3.
- Geen revisierente bij afkoop van een lijfrente over het onbelaste deel  
 Bij afkoop van een lijfrente wordt geheven over de waarde in het economisch verkeer (WEV) van de lijfrente, te bepalen op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de afkoop, verminderd met een gemaximeerd bedrag aan niet in aftrek genomen lijfrentepremies. Daarbij is over de gehele WEV revisierente verschuldigd. Echter, in algemene zin ziet revisierente op de te derven rente voor de Belastingdienst. Als er geen premie in aftrek is gebracht, is er ook geen sprake van te derven rente. In de praktijk brengt de Belastingdienst dan ook geen revisierente in rekening over niet afgetrokken premies tot het hiervoor geldende maximumbedrag. Daarom wordt de wet in lijn gebracht met de praktijk en wordt aangesloten bij de oorspronkelijke bedoeling van de revisierente.
- Nettolijfrenten  
 Een nettolijfrente kan opgebouwd worden over het inkomen boven de € 137.800 (bedrag 2024). Bij een handeling in strijd met de fiscale voorwaarden (een onregelmatige handeling) voor een nettolijfrente gelden fiscale gevolgen. Het kan voorkomen dat de onregelmatige handeling slechts ziet op een deel van de nettolijfrente (bijvoorbeeld omdat er een fiscaal niet-toegestane afkoop heeft plaatsgevonden over een deel van de nettolijfrente). Volgens de huidige wet geldt dan dat de fiscale gevolgen voor de gehele nettolijfrente plaatsvinden. Voorgesteld wordt om op te nemen dat bij een onregelmatige handeling, de fiscale gevolgen slechts gelden voor het gedeelte van de nettolijfrente waarbij sprake is van een onregelmatige handeling. Dit is in lijn met de fiscale bepalingen die gelden voor lijfrenten die opgebouwd kunnen worden over het inkomen tot € 137.800 (bedrag 2024).
- Voorkomen vrijstelling op rentebestanddeel oud pensioen door arrest Hoge Raad  
 In bepaalde internationale situaties kan het voorkomen dat een in het buitenland opgebouwd pensioen (het deel opgebouwd t/m 1994) onbelast kan worden genoten. Zowel de aanspraak als de uitkeringen blijven dan onbelast. Volgens het arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2019 is de huidige wettelijke bepaling zo vormgegeven, dat op grond van de Invoeringswet Wet IB 2001 de oorspronkelijke situatie

(geen belastingheffing) onbedoeld toch in stand is gebleven. De Invoeringswet Wet IB 2001 wordt op dit punt zodanig aangepast dat toch belastingheffing kan plaatsvinden over genoemde pensioenuitkeringen.

- Voorkomen belastingafstel bij niet-reguliere afwikkeling pensioen of loonstamrecht in eigen beheer of oudedagsverplichting

Een DGA dient de opgebouwde Pensioen Eigen Beheer-aanspraak, OudeDagsVerplichting-aanspraak of loonstamrechtsaanspraak in beginsel periodiek uit te keren vanaf de (pensioen)ingangsdatum. Als echter op enig moment een handeling in strijd met de fiscale voorwaarden wordt verricht, wordt de gehele pensioenaanspraak, ODV-aanspraak of loonstamrechtsaanspraak op dat moment onzuiver. Er moet dan in beginsel belastingheffing plaatsvinden over de waarde in het economische verkeer van de totale aanspraak. Als er echter geen belastingheffing heeft plaatsgevonden en de Belastingdienst deze oneigenlijke handeling niet binnen de navorderingstermijn of naheffingstermijn opmerkt, kan dit ertoe leiden dat er geen belastingheffing meer kan plaatsvinden, ook niet bij een volgende oneigenlijke handeling met het PEB-aanspraak, de ODV-aanspraak of het loonstamrecht. Als de aanspraak vervolgens niet regulier wordt uitgekeerd of verstrekt aan de gerechtigde maar bijvoorbeeld wordt prijsgegeven, kan die aanspraak geheel onbelast blijven. Dit is een onwenselijke situatie. Daarom wordt bij een volgende oneigenlijke handeling, bijvoorbeeld het niet tijdig laten ingaan van de periodieke uitkeringen, opnieuw een heffingsmoment gecreëerd.

## 2. *Delegatiebepaling Wet vermindering afdracht LB en PVV*

Er geldt geen maximum voor de grondslag voor Speur- en Ontwikkelingswerkzaamheden waarover de S&O-afdrachtvermindering wordt berekend. Voorgesteld wordt om met ingang van 1 januari 2025 naast de percentages ook de grens tussen de eerste en tweede schijf (het bedrag van € 350.000 in 2023) te kunnen aanpassen bij ministeriële regeling, zodat de Minister van EZ tijdig en efficiënt een preciezere, meer fijnmazige afstemming met het beschikbare budget kan bereiken dan met aanpassing van de percentages kan worden bereikt.

## 3. *Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom*

Het kabinet vindt het onwenselijk dat mensen door het sluiten van een sleutelovereenkomst vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging geconfronteerd kunnen worden met de administratieve en financiële gevolgen van een economische eigendomsverkrijging. Bij de sleutelovereenkomst zal zich zelden tot nooit een risico op belastingontwijking voordoen. Daarom wordt het sluiten van een sleutelovereenkomst die door aard en inhoud daarvan leidt tot een verkrijging van de economische eigendom van een woning door een natuurlijk persoon die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken, uitgesloten als verkrijging van economische eigendom van die woning, indien:

- de juridische eigendom van de woning (door middel van de levering) binnen zes maanden na het daadwerkelijk ingaan van de sleutelovereenkomst van die woning wordt verkregen;
- op de verkrijging van de juridische eigendom van die woning het zelfbewoningswoningtarief van 2% of de vrijstelling voor starters van toepassing is.

## 4. *Uitbreiding van de startersvrijstelling en verlaagd tarief overdrachtsbelasting*

Er zijn situaties waarbij geen sprake is van een sleutelovereenkomst, waarin een verkrijging van economische eigendom die belast is tegen het algemene tarief ongewenst is. Het gaat bijvoorbeeld om situaties waarbij vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging van een woning of van rechten waaraan deze is onderworpen eerst de economische eigendom wordt verkregen door een verkrijger die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken (het hoofdverblijfcriterium). Dit betekent dat bij de verkrijging van de economische eigendom vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging meer overdrachtsbelasting wordt geheven dan in de situatie dat de verkrijger gelijktijdig de juridische en economische eigendom van de woning zou verkrijgen. Deze uitkomst is onwenselijk. Voor specifieke gevallen waarin de verkrijging van economische eigendom voortvloeit uit een sleutelovereenkomst wordt dit opgelost door deze als niet-verkrijging aan te merken (zie punt 3). De verkrijging van de economische eigendom wordt ook in andere situaties niet langer wettelijk van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief uitgesloten. Dit houdt in dat de verkrijging van de economische eigendom van een woning in aanmerking kan komen voor het verlaagde tarief of de startersvrijstelling, mits aan alle overige wettelijke voorwaarden voor de toepassing daarvan is voldaan. Ook natuurlijke personen die alleen de economische eigendom (al dan niet gedeeltelijk) verkrijgen van de woning die ze zelf bewonen of gaan bewonen, kunnen het verlaagde tarief of de startersvrijstelling toepassen.

## 5. *VoV-vrijstelling voor aanhorigheden*

Op verkrijgingen (terugkopen) van woningen in het kader van "verkoop onder voorwaarden" (VoV) kan vanaf 1 januari 2022 onder voorwaarden de zogenoemde VoV-vrijstelling worden toegepast. De vrijstelling is voortaan ook van toepassing op de tot de woning behorende aanhorigheden die tegelijk met de woning worden verkregen, zoals een schuur of een garagebox.

*6. Gronden tot intrekking vergunning distilleertoestel en tabaksproductieapparaat*

In de Wet op de accijns (WA) is geregeld dat een vergunning voor een distilleertoestel kan worden ingetrokken via een voor bezwaar vatbare beschikking. In de WA is echter niet voorzien in gronden op basis waarvan een dergelijke vergunning kan worden ingetrokken. Daarom worden de gronden op basis waarvan een vergunning voor een distilleertoestel kan worden ingetrokken in de WA opgenomen.

*7. Afschaffing 27-jaargrens eerstegraads bloed- en aanverwanten toeslagpartnerschap*

Het kabinet vindt het onwenselijk dat burgers met een nauwe familierelatie toeslagen mislopen of lagere aanspraken hebben op toeslagen, mogelijk met terugvorderingen tot gevolg. Daarom wordt de leeftijdsgrens van 27 jaar geschrapt, zodat bloedverwanten in de eerste graad geen toeslagpartner meer kunnen worden. Hiermee wordt het onderscheid tussen eerstegraads bloedverwanten onder de 27 jaar en boven de 27 jaar weggenomen. Ook voor aanverwanten en pleegkinderen vervalt deze leeftijdsgrens. De voorgestelde maatregel zorgt zodoende voor een vereenvoudiging van het toeslagpartnerbegrip doordat het al dan niet ontstaan van partnerschap voor eerstegraads bloed- en aanverwanten niet langer meer aan een leeftijd is gebonden. De maatregel ziet momenteel enkel op toeslagen en niet op het fiscaal partnerschap in de inkomstenbelasting. Eerstegraads bloed- en aanverwanten kunnen in de Wet IB 2001 dus wel nog fiscaal partner worden als zij beiden 27 jaar of ouder zijn.

Daarnaast wordt de doorwerkingsbepaling van het toeslagenpartnerbegrip naar het fiscaal partnerbegrip geschrapt. Deze bepalingen maken het momenteel mogelijk dat een ontpartnering van een aanverwant, onderhuurder of pleegkind bij de toeslagen automatisch leidt tot een ontpartnering bij de Wet IB 2001. Doordat de leeftijdsgrens in de IB wel blijft bestaan, is een dergelijke automatische doorwerking onwenselijk geworden. De leeftijdsgrens van 27 jaar in de Wet IB 2001 blijft bestaan, waardoor doorwerking van de inkomstenbelasting naar toeslagen voor aanverwanten, onderhuurders en pleegkinderen niet leidt tot een inconsistentie. Deze doorwerkingsbepaling kan dus in stand blijven.

*8. Uitzondering toetsingsinkomen bij kwijtscheldingswinst*

Voor de hoogte van toeslagen is het toetsingsinkomen van belang. In de volgende situatie in de sfeer van de inkomstenbelasting zorgt een kwijtscheldingswinst voor een hoger toetsingsinkomen: Een schuld van € 100.000 van IB-ondernemer X wordt om zakelijke overwegingen kwijtgescholden en dat leidt tot een winst van € 100.000. X heeft € 150.000 verrekenbare verliezen uit het verleden. De kwijtscheldingswinstvrijstelling is niet van toepassing, omdat de kwijtscheldingswinst minder bedraagt dan de nog te verrekenbare verliezen. De kwijtscheldingswinst behoort dus tot de belastbare winst uit onderneming en daarmee tot het inkomen uit werk en woning. De verrekenbare verliezen kunnen worden verrekend met het inkomen uit werk en woning, maar verlagen het inkomen uit werk en woning en het toetsingsinkomen voor toeslagen niet.

Het kabinet vindt het onwenselijk dat een dergelijke situatie leidt tot een verminderd of geen recht op toeslagen. De staatssecretaris heeft daarom vooruitlopend op deze wetgeving door middel van het Verzamelbesluit Toeslagen voor deze situatie eerder goedgekeurd dat bij het toetsingsinkomen op verzoek van de burger geen rekening wordt gehouden met de kwijtscheldingswinst die niet geheel wordt vrijgesteld van inkomstenbelasting als gevolg van openstaande te verrekenen verliezen uit het verleden. Deze goedkeuring wordt gecodificeerd.

*9. Vereenvoudiging bezwaar vaststellings- en terugvorderingsbeschikking*

Om de rechtsbescherming te verbeteren worden de volgende maatregelen genomen:

Ten eerste zal een bezwaar tegen de vastgestelde hoogte van een toeslag ook een bezwaar inhouden tegen de daarmee samenhangende beschikking tot terugvordering die in dezelfde brief bekend is gemaakt aan de burger.

Ten tweede zal een bezwaar tegen een beschikking tot terugvordering ook een bezwaar inhouden tegen de daarmee samenhangende vastgestelde hoogte van een toeslag die in dezelfde brief bekend is gemaakt aan de burger. De maatregelen gelden niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat de burger alleen opkomt tegen de vaststelling van de toeslag dan wel de terugvordering.

*10. Bepaling hoogte percentage belastingrente*

In de AWR is geregeld dat het percentage van de belastingrente wordt vastgesteld bij algemene maatregel van bestuur en dat dit percentage daarbij voor verschillende belastingen verschillend kan worden vastgesteld. Geregeld wordt dat het percentage ook voor in rekening te brengen rente en te vergoeden rente verschillend kan worden vastgesteld. Tot deze wijziging wordt mede overgegaan vanwege het arrest van de Hoge Raad van 28 januari 2022. In dat arrest stelt de Hoge Raad vast dat de belasting- en invorderingsrente die wordt vergoed aan een belastingplichtige dan wel belastingschuldige wanneer belasting is geheven in strijd met het Unierecht, minimaal hetzelfde percentage moet zijn als het percentage waarvoor de belastingplichtige bij een bank zou kunnen lenen. Het percentage belastingrente dat wordt vergoed (nu 6%) is hoger dan het als minimumpercentage vereiste percentage van de bancaire rente (nu 3,57%). In de toekomst kan dit echter anders zijn. Om hierop te anticiperen, wordt een grondslag gecreëerd om in de algemene maatregel van bestuur te kunnen bepalen dat het percentage te vergoeden belastingrente dat geldt bij belasting die in strijd met het Unierecht is geheven, (tijdelijk) aansluit bij de bancaire rente.

#### *11. Verlenging boetetermijn deelnemer*

In het fiscale bestuursrecht kan niet alleen aan een belasting- of inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete worden opgelegd, maar ook aan anderen, zoals de medepleger, de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige. Voor beboeting van een ander in combinatie met navordering of naheffing is voorzien in een termijn van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden. Er zijn situaties waarin navordering of naheffing, al dan niet in combinatie met bestuurlijke beboeting, niet gedurende een periode van vijf jaar, maar gedurende een periode van twaalf jaar of onbepaald mogelijk is. Er is echter niet voorzien in een bepaling om in dergelijke situaties de termijn voor beboeting van een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige zelf ook te verlengen. Dat kan leiden tot de onwenselijke situatie waarbij navordering of naheffing en beboeting van de belastingplichtige mogelijk is vanwege de verlengde heffingstermijn, terwijl beboeting van een ander, bijvoorbeeld een adviseur of een feitelijk leidinggever, niet langer mogelijk is vanwege verloop van de termijn. Daarom wordt beboeting van een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige gedurende een termijn van twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden mogelijk, indien belastingheffing plaatsvindt met toepassing van de verlengde navorderings- of naheffingstermijn van twaalf jaar. Ook voor de situatie dat de belastingheffing plaatsvindt met toepassing van de onbepaalde navorderingstermijn, wordt de boetetermijn van vijf naar twaalf jaar verlengd.

#### *12. Bepaling invorderingsrente*

Sinds 1 januari 2013 wordt het in rekening brengen en het vergoeden van invorderingsrente in afzonderlijke wettelijke bepalingen geregeld. Bij deze wetswijziging zijn de regels die op dit punt gelden bij een verliesverrekening in de IB en de Vpb per abuis volledig komen te vervallen. Hierdoor is de wettelijke grondslag om invorderingsrente in rekening te brengen wanneer een verliesverrekening plaatsvindt bij een belastingaanslag waarvan de betalingstermijn is verstreken, komen te vervallen. Ondanks het ontbreken van een wettelijke grondslag is er in deze gevallen in de praktijk wél invorderingsrente in rekening gebracht. Voor de toekomst is het de bedoeling dat er wel invorderingsrente in rekening wordt gebracht wanneer de belastingaanslag waarvan de geldende betaaltermijn is verstreken, wordt verrekend met een terug te geven bedrag als gevolg van een verliesverrekening. Met de thans voorgestelde wijziging wordt het per abuis vervallen van het toenmalige artikel 28, lid 6, IW gecorrigeerd. Daarbij is ervoor gekozen om de tekst van lid 6 op te nemen aan het slot van artikel 28, lid 1, IW, dat zal worden herschreven. De wijziging van artikel 28, lid 1, IW zal in verband met de benodigde wijziging in de automatisering – naar verwachting – pas per 1 januari 2027 in werking kunnen treden. Daarom wordt voorgesteld om deze wijziging op een bij koninklijk besluit te bepalen moment in werking te laten treden.

#### *13. Wijziging bepaling fiscaal ingezetene in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen*

De voorgestelde wijziging betreft geen inhoudelijke wijziging maar alleen herstel van een taalkundige omissie. De taalkundige omissie houdt in dat in het artikel waarin onder meer is opgenomen welke gegevens en inlichtingen een rapporterende platformexploitant die rapporteert aan Nederland, is gehouden te rapporteren, per abuis wordt verwezen naar een "gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied". De verwijzing moet echter enkel een "niet-Unierechtsgebied" betreffen. Het woord "gekwalificeerd" moet dus vervallen.

#### *14. Technische aanpassing omzetbelasting als gevolg van implementatie Horizontale accijnsrichtlijn 2020*



Tabel II, onderdeel a, post 6, Wet OB wordt in lijn gebracht met nieuwe terminologie in de Accijnswet die het gevolg is van de implementatie van de Horizontale accijnsrichtlijn 2020. Op grond hiervan moet voor vervoer naar een geregistreeerde geadresseerde of een gecertificeerde geadresseerde in een andere lidstaat gebruik worden gemaakt van de betreffende formaliteiten uit de Accijnswet in de vorm van een elektronisch administratief document (e-AD) of een vereenvoudigd elektronisch administratief document (e-VAD).

## Wetsvoorstel aanpassing wet minimumbelasting 2024

De Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024) is per 31 december 2023 in werking getreden. Met deze wet is een minimumbelasting ingevoerd om te bewerkstelligen dat multinationale en binnenlandse groepen met een omzet van € 750 miljoen of meer ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. Deze wet strekt tot implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Deze richtlijn is gebaseerd op de modelregels van de OESO zoals aangenomen door het Inclusive Framework on BEPS (IF). Na publicatie van deze modelregels heeft het IF in februari 2023, juli 2023, december 2023 en juni 2024 administratieve richtsnoeren gepubliceerd. Verschillende onderdelen van de administratieve richtsnoeren zijn al wettelijk verankerd. In dit wetsvoorstel worden de resterende onderwerpen uit de administratieve richtsnoeren van februari en juli 2023 en enkele onderdelen uit de administratieve richtsnoeren van december 2023, waarvoor een wettelijke grondslag nodig is, opgenomen in de WMB 2024. Daarnaast worden enkele technische wijzigingen voorgesteld. De overige onderdelen uit de administratieve richtsnoeren van december 2023 en juni 2024 zullen nog worden beoordeeld.

Wij ontlenen aan het wetsvoorstel het volgende:

- In de administratieve richtsnoeren van juli 2023 zijn kaders opgenomen voor de behandeling van belastingtegoeden (ook: tax credits). Kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden worden, net als kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden, in aanmerking genomen bij het kwalificerende inkomen. Dat betekent dat zowel kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden als kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden, een geringer neerwaarts effect hebben op het effectieve belastingtarief van de betreffende groepsentiteit in een staat en derhalve minder snel of in geringere mate leiden tot bijheffing in tegenstelling tot een niet-kwalificerend belastinggoed. Het kader voor dergelijke belastingtegoeden wordt onder de reikwijdte van de WMB 2024 gebracht.
- In de administratieve richtsnoeren van juli 2023 heeft de OESO regels gepubliceerd die zien op het omrekenen van bedragen naar een andere valuta voor de toepassing van verschillende Pijler 2-maatregelen. De door de OESO gepubliceerde omrekenregels worden opgenomen in de WMB 2024.
- De OESO heeft in de administratieve richtsnoeren van juli 2023 enkele aanvullende regels gepubliceerd die zien op de vereisten waaraan een kwalificerende binnenlandse bijheffing moet voldoen alsmede de vereisten waaraan een kwalificerende binnenlandse bijheffing moet voldoen voor de toepassing van de kwalificerende binnenlandse bijheffing veiligheidsregel. De betreffende onderdelen van die richtsnoeren zijn al opgenomen in de WMB 2024. Naar aanleiding van vragen uit de praktijk wordt voorgesteld om te voorzien in een nadere invulling om de kwalificerende binnenlandse bijheffing en de kwalificerende binnenlandse bijheffing veiligheidsregel in lijn te brengen met de desbetreffende onderdelen van de richtsnoeren.
- In de administratieve richtsnoeren van februari 2023 heeft de OESO regels gepubliceerd voor de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor situaties waarin het bijheffingspercentage hoger is dan het minimumbelastingtarief. Voor die situaties wordt geregeld dat de negatieve som van de gecorrigeerde betrokken belastingen niet in aanmerking worden genomen over dat verslagjaar, maar wordt doorgeschoven als een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave. Met de voorgestelde maatregel worden in dit kader de door de OESO gepubliceerde regels ten aanzien van het in aanmerking nemen van een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave opgenomen in de WMB 2024.
- Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid is het bedrag dat in mindering komt op het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar in een staat voor het berekenen van de overwinst (de grondslag). Dit uitgesloten inkomen wordt bepaald aan de hand van de werknemerslasten en de materiële activa. In de administratieve richtsnoeren van juli 2023 zijn aanvullende regels gegeven voor het bepalen van het bedrag van het uitgesloten inkomen op

basis van reële aanwezigheid. In de WMB zal worden aangesloten bij deze administratieve richtsnoeren.

- In de administratieve richtsnoeren van december 2023 heeft de OESO een nadere invulling gegeven aan, en aanvullende regels gepubliceerd die zien op de tijdelijke Country-by-Country Reporting-veiligheidsregulering. Deze aanvullende regels worden opgenomen in de WMB 2024.
- De OESO heeft in de administratieve richtsnoeren van december 2023 aanvullende regels gepubliceerd omtrent de formeelrechtelijke aspecten. Als gevolg van de werking van de termijnen voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte en de kennisgeving zou een (kort) boekjaar dat eindigt vóór 31 maart 2025 ertoe kunnen leiden dat zowel de groepsentiteit als nationale Belastingdiensten te maken kunnen krijgen met het versneld opstellen, indienen en verwerken van die documenten. Daarom heeft de OESO de administratieve richtsnoeren gepubliceerd die erin voorzien dat de indieningsdatum voor de bijheffing-informatieaangifte en de kennisgeving in dergelijke gevallen niet eindigt vóór 30 juni 2026. Deze administratieve richtsnoeren worden opgenomen in de WMB 2024. Ook worden voor deze situaties de aangiftetermijn, de betalingstermijn en andere formeelrechtelijke termijnen verlengd.

## Wetsvoorstel beëindiging salderingsregeling per 2027

In het Hoofdlijnenakkoord is afgesproken dat de salderingsregeling per 1 januari 2027 wordt beëindigd. Een eerder wetsvoorstel om de salderingsregeling af te bouwen is op 13 februari 2024 door de Eerste Kamer verworpen. In de motie Bontenbal is verzocht om een voorstel tot aanpassing van de salderingsregeling bij het Belastingplan 2025 naar de Kamer te sturen. Met dit wetsvoorstel wordt gehoor gegeven aan deze motie en wordt voorgesteld om de salderingsregeling met ingang van 2027 te beëindigen.

Een actieve afnemer ontvangt per 1 januari 2027 voor alle teruggeleverde hernieuwbare elektriciteit, zoals elektriciteit opgewekt met zonnepanelen of uit andere hernieuwbare bronnen, een redelijke vergoeding van de marktdeelnemer aan wie hij teruglevert. De salderingsregeling wordt beëindigd. Aangezien teruggeleverde elektriciteit niet langer geheel of gedeeltelijk kan worden gesaldeerd met geleverde elektriciteit, wordt de eis van een redelijke vergoeding voortaan op alle door een actieve afnemer teruggeleverde zelfopgewekte hernieuwbare elektriciteit van toepassing. Het onderscheid tussen de teruggeleverde hernieuwbare elektriciteit die gesaldeerd kan worden en de overige hernieuwbare elektriciteit die teruggeleverd wordt vervalt hiermee vanaf 2027. De vergoeding voor zelfopgewekte hernieuwbare elektriciteit die door een actieve afnemer wordt teruggeleverd aan een marktdeelnemer moet redelijk zijn. Gelet op de Richtlijn hernieuwbare energie gaat het om een vergoeding die een afspiegeling is van de marktwaarde van die elektriciteit en die rekening kan houden met de waarde op lange termijn ervan voor het net, het milieu en de samenleving. In het wetsvoorstel wordt expliciet vastgelegd dat de vergoeding niet redelijk is indien die vergoeding onevenredig laag is gezien de kosten en baten van de marktdeelnemer en niet concurrerend is.

## Wetsvoorstel belastingplan BES eilanden 2025

In het Belastingplan BES-eilanden 2025 wordt het fiscale stelsel op de BES-eilanden op een aantal onderdelen met ingang van 1 januari 2025 aangepast. Dit betreft wijzigingen in de Belastingwet BES, de Wet inkomstenbelasting BES (Wet IB BES), de Wet loonbelasting BES (Wet LB BES) en de Douane- en Accijnswet BES (DABES) en enkele sociale verzekeringswetten die op de BES-eilanden van toepassing zijn.

Het wetsvoorstel bevat de volgende maatregelen:

- De looptijd van de investeringsfaciliteit wordt verkort van tien naar vijf jaar en het tarief vastgoedbelasting voor onroerende zaken waarin een hotelbedrijf wordt uitgeoefend wordt verhoogd van 10% naar 11%. Hierdoor wordt het effectieve tarief verhoogd van 0,4% naar 0,44%.
- Het tarief van de opbrengstbelasting wordt verhoogd van 5% naar 7,5%. De opbrengstbelasting heeft tot doel om uitkeringen (van winst) van lichamen aan rechthebbenden bij een dergelijk lichaam te belasten.

- In de algemene bestedingsbelasting (ABB) wordt een bepaling opgenomen waardoor de hoogte van de kleine ondernemersregeling vanaf 2026 jaarlijks wordt aangepast aan de hand van de tabelcorrectiefactor die in de Wet IB BES is opgenomen.
- Voor de toepassing van de minimumbelasting wordt een afzonderlijke transitieregel ingevoerd die een aantal formele termijnen regelt bij een verslagjaar dat eindigt voor 31 maart 2025.
- In de inkomstenbelasting wordt het begrip eigen woning aangescherpt voor de toepassing van de eigenwoningregeling.
- In de Wet IB BES worden enkele wijzigingen aangebracht die voortvloeien uit en samenhangen met de voorgestelde wijzigingen in de Wet LB BES, zoals de invoering van het eindheffingsregime.
- De stamrechtvrijstelling vervalt voor tot het loon behorende afkoopsommen en schadeloosstellingen die worden genoten in de vorm van een stamrecht.
- De belastingvrije som wordt gekoppeld aan het wettelijk minimumloon.
- De tariefstructuur van de belastingtarieven van de inkomstenbelasting wordt gewijzigd en de instap in de tweede tariefschijf wordt verlaagd naar USD 50.000.
- Het belastingtarief voor a.b.-winst, wordt verhoogd van 5% naar 7,5%.
- De opbouw van het loonbegrip wordt anders vormgegeven, voornamelijk door de verschillende bepalingen die het begrip loon mede vormgeven een andere plaats in de wet te geven.
- De tariefsystematiek van de LB wordt eenduidig geformuleerd en op dezelfde wijze vormgegeven als in Nederland.
- De administratieve verplichtingen in de Wet LB BES worden gecodificeerd, aangevuld en geactualiseerd. Onderdeel daarvan is invoering van een identificatieplicht voor werknemers.
- Voor de partner van de aanmerkelijkbelanghouder wordt een fictieve dienstbetrekking ingevoerd, indien deze werkzaamheden verricht voor het lichaam waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden.
- Het recht van een werknemer op een uitkering jegens een spaar- en voorzieningsfonds wordt aangemerkt als een tot het loon behorende aanspraak en de op het tegoed aangegroeide rente als opbrengst van roerend kapitaal, waarop de rentevrijstelling in beginsel van toepassing is. Het recht van de werknemer om (een deel van) de storting in een spaar-en voorzieningsfonds in aftrek te brengen vervalt.
- Als de werkgever op grond van een verdrag of regeling ter voorkoming van dubbele belasting geen loonbelasting dient in te houden, mag hij deze inhouding ook achterwege laten als hij niet beschikt over een daartoe strekkende verklaring van de inspecteur. Het verplichte karakter van de verklaring vervalt, maar kan op verzoek van de werkgever of werknemer wel worden verstrekt.
- Een eindheffingsregime wordt ingevoerd voor situaties waarin aan de werkgever een naheffingsaanslag wordt opgelegd.
- De regelgeving ten aanzien van documenten die dienen tot bewijs van de oorsprong van goederen die op de BES-eilanden worden ingevoerd, worden aangepast aan het REX-systeem.
- In de DABES (Douane- en Accijnswet BES) worden de regels voor het aanbrengen van identificatiemiddelen (zoals zegels) uitgebreid.
- In de DABES wordt een nieuwe strafbepaling ingevoerd voor een persoon die de regels omtrent identificatiemiddelen zoals het verwijderen van zegels schendt.
- De boetebepaling in de DABES wordt aangepast die ziet op de situatie dat bij invoer in het verleden ten onrechte een vrijstellingsvergunning is verkregen of omdat er onjuist gebruik is gemaakt van vrijgestelde goederen of voorwaarden.
- De regeling voor de tijdelijke invoer van goederen wordt uitgebreid voor het gebruik van sleepboten in de territoriale wateren van de BES-eilanden.
- De teruggaafregeling voor accijnzen wordt op een drietal punten uitgebreid.