1.1 Wetsvoorstel overbruggingswet box 3 & verhogen tarief box 3 naar 34% en heffingsvrij vermogen naar € 57.000

Korte beschrijving van de maatregel
Het kabinet neemt de volgende maatregelen met betrekking tot box 3 van de inkomstenbelasting. Het stelsel op basis van werkelijk rendement wordt met één jaar uitgesteld tot 2026. Dat betekent dat het overbruggingsstelsel een jaar langer van toepassing is. Per 2023 wordt het heffingsvrij vermogen in box 3 verhoogd zodat het uitkomt op € 57.000. Het tarief in box 3 wordt stapsgewijs verhoogd naar 32% in 2023, 33% in 2024 en 34% in 2025.

Kern van de raming
Het uitstel van werkelijk rendement betekent dat de eerder geraamde derving van 385 miljoen euro per jaar voor de overbruggingswetgeving een jaar langer van kracht is.

Tabel 1: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	struc
Uitstel werkelijk rendement	-385	-385	-385	0
Verhogen tarief en heffingsvrij vermogen	84	217	350	350

Zonder maatregelen zou het heffingsvrij vermogen vanwege indexatie zijn uitgekomen op € 53.841 in 2023. De beleidsmatige verhoging bedraagt dus € 3.159. Dit kost 49 miljoen euro. Elke verhoging van het tarief met 1%-punt levert 133 miljoen euro op. Vanaf 2026 moet het nieuwe stelsel op basis van werkelijk rendement ingaan. Het tarief in dat stelsel is nog onbekend, maar de intensivering van box 3 met 350 miljoen euro is ook beoogd in dit stelsel.

De kosten van de overbruggingswetgeving zijn reeds geraamd, zie daarvoor de betreffende ramingstoelichting. Er wordt een vlakke reeks verondersteld.

Bij het verhogen van het heffingsvrij vermogen en het tarief is gebruik gemaakt van aangiftegegevens uit 2019. Deze aanpassingen moeten gezien worden in samenhang met de invoering van het overbruggingsstelsel per 2023. In 2023 gaat een nieuw stelsel in, met andere parameters dan voorzien ten tijde van de oorspronkelijke raming van dit overbruggingsstelsel. De raming voor het overbruggingsstelsel is daarom herhaald, nu met een hoger heffingsvrij vermogen en een hoger tarief (achtereenvolgens 32%, 33% en 34%). Zie voor de methode de ramingstoelichting voor de overbruggingswetgeving.

Dat betekent dat het gedragseffect van 20% van het budgettaire effect wanneer positief, zoals gehanteerd voor de overbruggingswetgeving, ook nu weer wordt toegepast voor de overbruggingswetgeving inclusief tariefsverhoging, ten opzichte van het oude stelsel. Dat sluit aan bij de vuistregel voor gedragseffecten bij een tariefsverhoging in box 3, die ook 20% van het budgettaire effect bedraagt.

1.2 Wetsvoorstel minimum CO_2-prijs industrie

Korte beschrijving van de maatregel

Ter uitvoering van het coalitieakkoord wordt per 1 januari 2023 een minimum CO_2-prijs ingevoerd voor de industrie. In 2022 is reeds een minimum CO_2-prijs ingevoerd voor elektriciteitsproducenten die deelnemen aan het Europese Emissiehandelssysteem (EU ETS). Nu wordt wettelijk geregeld dat deze minimumprijs ook gaat gelden voor industriële bedrijven die deelnemen aan het EU ETS. De minimumprijs zorgt ervoor dat er een nationale belasting wordt geheven zodra de EU ETS-termijnkoers onder een bepaald minimum zakt.

Tabel 2: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	struc	Struc in
Introductie CO_2-minimumprijs industrie	0	0	0	0	2030

Kern van de raming

De EU ETS-prijs zal naar verwachting niet onder het minimumprijspad uitkomen gedurende de ramingsperiode. Daarmee volgen er geen opbrengsten uit de introductie van de minimum CO_2-prijs industrie. In 2022 zal het kabinet starten met een tussenevaluatie naar de hoogte van de minimum CO_2-prijs industrie, tezamen met de hoogte van de minimum CO_2-prijs elektriciteitsopwekking.

Grondslag

De grondslag van de heffing is gebaseerd op cijfers van de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa). Zij hebben eerder al in het kader van de introductie van de CO_2-heffing industrie de emissies van alle relevante bedrijven in beeld gebracht. De scope van de heffing bestaat net als de bestaande CO_2-heffing industrie uit alle industriële broeikasgasemissies binnen het EU-ETS, de CO_2-emissies van afvalverbrandingsinstallaties (AVI's) en de substantiële lachgasemissies. In totaal worden circa 300 installaties en/of bedrijven met de heffing geconfronteerd.

Tarief

Het kabinet kiest er voor om de minimum CO_2-prijs industrie gelijk te stellen aan de minimum CO_2-prijs elektriciteitsopwekking. Aangezien het de verwachting is dat de minimum CO2-prijs structureel lager uitvalt dan de in die jaren geldende EU ETS-prijs zal er effectief naar alle waarschijnlijkheid materieel geen heffing gaan optreden. Zie tabel 2 hieronder voor een overzicht van de bijbehorende tarieven.

Tabel 17: overzicht bijbehorende tarieven

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Minimum CO_2-prijs (in € per ton)	16,4	18	19,8	21,8	24	26,4	29	31,9
Projectie EU ETS-prijs (in € per ton)[1]	33,4	36,2	39,0	43,6	48,2	52,8	57,4	62,0
Resulterende heffing (in € per ton)	-	-	-	-	-	-	-	-

[1] P. Koutstaal, B. Daniels & P. Hammingh (2021), Klimaat- en Energieverkenning 2021, Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving.

1.3 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 € 0,19 per kilometer. Voorgesteld wordt de onbelaste reiskostenvergoeding per 1 januari 2023 te verhogen tot € 0,21 per kilometer en per 1 januari 2024 verder te verhogen naar € 0,22 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 forfait van € 0,19 per kilometer geldt ook voor de reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters. Ook de andere forfaits van € 0,19 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 3: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	Struc	Struc in
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding met € 0,02 in 2023 en €0,03 vanaf 2024	-218	-327	-327	2024

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[2], 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[3] * aantal werkbare dagen * aantal woon-werkkilometers[4] per dag * % werkgevers dat reiskostenvergoeding verhoogt[5] * marginaal tarief * verhoging per kilometer*

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.

Werknemers & zelfstandigen (situatie 1 t/m 5)

De factor *arbeidsjaren* in de formule is bepaald op basis van CBS-data. Door deeltijd- en voltijdbanen om te rekenen naar arbeidsjaren wordt rekening gehouden met parttimebanen. Er is vanuit gegaan dat een jaar 214 *werkbare dagen* telt, hetzelfde aantal als ook wordt aangehouden voor de regeling voor een vaste reiskostenvergoeding. Het gebruikte *marginaal tarief* bedraagt 49,07%[6] voor werknemers en 27,6%[7] voor zelfstandigen. Op basis van het een onderzoek van Motivaction[8] naar het reisgedrag van werknemers en het

[2] In gevallen waar de onbelaste reiskostenvergoeding niet of niet tegen het maximale onbelaste tarief per kilometer wordt toegekend, kan fiscale uitruil van het brutoloon of eindejaarsuitkering voor een reiskostenvergoeding mogelijk zijn.
[3] Voor zelfstandigen worden de variabelen "% dat reist voor werk" en "% met kilometervergoeding" veranderd in de variabele "% dat kilometervergoeding in aftrek neemt".
[4] Of in het geval van dienstreizen het aantal km voor dienstreizen per dag.
[5] 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.
[6] Tarief van 37,07% + 6% afbouw algemene heffingskorting + 6% afbouw arbeidskorting.
[7] Gemiddelde marginale Ib-tarief voor zelfstandigen op basis van aangiftegegevens voor de zelfstandigenaftrek.
[8] Motivaction (2022): Gebruik onbelaste reiskostenvergoeding.

gebruik van de reiskostenvergoeding is het *gemiddeld aantal reiskilometers* per dag berekend voor werkenden, zelfstandigen en voor woon-werkverkeer en dienstreizen.

Werknemers (situatie 1 t/m 3)
Het *percentage werknemers dat reist voor werk* is geschat op basis van het onderzoek van Motivaction. 92% van de werknemers reist voor woon-werkverkeer en 36% maakt dienstreizen. Deze percentages worden onderbouwd door CBS-data over thuiswerken en onderzoek van het Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid (KiM)[9] en I&O Research[10] naar onder andere dienstreizen. De enquête van Motivaction is tevens de bron voor het bepalen van het *percentage dat een kilometervergoeding krijgt* op basis van een bedrag per kilometer: 56%. Dit komt overeen met bevindingen uit het Landelijk Reizigersonderzoek.[11] Voor dienstreizen wordt in 33% van de gevallen een reiskostenvergoeding op basis van kilometers geboden door werkgevers. Ten aanzien van de mogelijkheid tot *cafetarisering* blijkt uit de enquête dat afgerond 13% van de werknemers momenteel gebruikmaakt van een cafetariaregeling voor reiskosten of dat waarschijnlijk zal doen na verhoging.

Tot slot is geraamd hoeveel procent van de werkgevers naar aanleiding van de verhoging van de maximale onbelaste kilometervergoeding zal *besluiten de reiskostenvergoeding voor hun werknemers te verhogen*. In het Motivaction-onderzoek is aan werkgevers gevraagd in hoeverre zij de vergoeding zullen verhogen als de maatregel wordt ingevoerd. 73% geeft aan dan de vergoeding voor werknemers zullen verhogen, 15% doet dit niet en de rest twijfelt. Voor de raming is verondersteld dat 73% van de werkgevers de vergoeding zal verhogen. Daarbij is dus impliciet aangenomen dat de 12% die nu nog twijfelt niet zal verhogen. Dit wordt weggestreept tegen de mogelijkheid dat een aantal werkgevers de reiskostenvergoeding wel verhoogt maar niet de volledige verhoging overneemt om zo hun kosten enigszins te beperken.

Zelfstandigen (situatie 4 en 5)
Uit de Motivaction-enquête blijkt dat 52% van de zelfstandigen een *kilometervergoeding in aftrek* neemt. Dit percentage betreft 52% van alle zelfstandigen, niet alleen de zelfstandigen die reizen voor werk, omdat wanneer er niet gereisd wordt er ook geen kilometervergoeding in aftrek wordt genomen. De variabele "percentage dat reist voor werk" komt dus niet expliciet terug in de gebruikte formule voor zelfstandigen. Voor zelfstandigen nemen we daarnaast aan dat alle zelfstandigen die momenteel hun reiskosten in aftrek nemen besluiten hun *reiskostenaftrek te verhogen* tot het nieuwe maximale tarief per kilometer. Er zijn geen redenen om aan te nemen dat deze groep minder forfaitaire reiskosten in aftrek zal nemen dan toegestaan en daarmee hun eigen belastingvoordeel beperkt.

De raming kent een aantal belangrijke onzekerheden:

- Omdat geen aangiftegegevens beschikbaar zijn waaruit het huidige gebruik van de onbelaste reiskostenvergoeding kan worden afgeleid is de raming gebaseerd op diverse aannames. Deze zijn zoveel mogelijk onderbouwd door diverse onderzoeken maar elke aanname vergroot de onzekerheid. De belangrijkste aanname ziet op in hoeverre werkgevers besluiten om de reiskostenvergoeding voor hun werknemers te verhogen naar aanleiding van de wettelijke verhoging, dit levert namelijk ook extra kosten op voor werkgevers.
- De raming is gebaseerd op het huidige reisgedrag van werknemers (juli 2022). Het is mogelijk dat het reisgedrag nog verandert in de nasleep van de coronapandemie. Het huidige reisgedrag lijkt echter een representatief beeld te geven. Het onderzoek van het KiM dat is uitgevoerd in mei van dit jaar toont aan dat Nederlanders momenteel nog minder reizen dan voor de pandemie maar meer dan tijdens de pandemie. De verwachting voor het aantal werkgerelateerde verplaatsingen op de lange termijn is vergelijkbaar met de huidige situatie.

[9] Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid (2022): Heeft COVID geleid tot structureel ander reisgedrag? KiM+brochure+Heeft+COVID+geleid+tot+structureel+ander+reisgedrag_pdfA.pdf
[10] I&O Research (2021): Werkgeversenquête 2022. Werkgeversenquête 2022 | Rapport | Rijksoverheid.nl
[11] Muconsult (2022): Landelijk Reizigersonderzoek 2021. Landelijk+Reizigers+Onderzoek+2021 (3).pdf

- Er zijn geen gedragseffecten meegenomen in de raming omdat deze naar verwachting verwaarloosbaar zijn. De maximale onbelaste reiskostenvergoeding wordt maar beperkt verhoogd, waardoor het niet waarschijnlijk is dat werkenden hun keuze voor woon- of werklocatie of reisgedrag hierdoor op de lange termijn zullen aanpassen en daardoor structureel meer reiskilometers zullen afleggen. De totale kosten voor woon-werkverkeer zijn daarnaast ook afhankelijk van andere factoren zoals brandstofprijzen.

1.4 Afschaffen oudedagreserve

Korte beschrijving van de maatregel
De oudedagsreserve houdt in dat een ondernemer voor de inkomstenbelasting onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd mag reserveren voor een oudedagsvoorziening. Een toevoeging aan de oudedagsreserve vermindert de belastbare winst, een onttrekking vergroot de belastbare winst. Het voordeel van de oudedagsreserve voor de ondernemer is het mogelijk behalen van een tariefvoordeel en uitstel van belasting.

Voorgesteld wordt vanaf 2023 (onderscheidenlijk bij een gebroken boekjaar met ingang van het begin van het eerste boekjaar dat aanvangt na 1 januari 2023) de mogelijkheid om nog een reservering toe te voegen aan de oudedagsreserve af te schaffen. De reeds opgebouwde oudedagsreserve kan op basis van de huidige regels worden afgewikkeld.

Tabel 4: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.	Struc. in
Transactiebasis	214	218	212	206	200	194	78	2048
Lastenrelevant	115	115	115	115	115	115	115	2023

Kern van de raming
Het totale jaarlijkse bedrag aan toevoegingen aan de FOR is bepaald uit de aangiften inkomstenbelasting. In 2019, het meest recente voldoende gevulde jaar, bedroeg dit in totaal € 517 miljoen bij 87.000 belastingplichtigen (gemiddeld circa € 5.900 per persoon). Dit bedrag is opgehoogd met de bbp-ontwikkeling van 2019 naar 2023 (stand CEP 2022). Dit is een groei van cumulatief 11,6% of gemiddeld 2,8% per jaar. De raming voor 2023 komt uit op € 577 miljoen per jaar.

Het gemiddelde marginale effectieve tarief waartegen de toevoegingen aan de FOR worden afgetrokken is bepaald uit de aangiften. Dit bedraagt 38,79%. Hierbij moet worden bedacht dat het marginale effectieve tarief waartegen wordt afgetrokken gedrukt wordt door de MKB-winstvrijstelling van 14%. De opbrengst door het wegvallen van de toevoegingen bedraagt dus 38,79% maal € 577 miljoen = € 224 miljoen per jaar.

Bij gebroken boekjaren kan er in 2023 nog toegevoegd worden. Daar gaat de opbrengst in 2024 in. Dit betreft 4,23% van de toevoegingen aan de FOR. De opbrengst in 2023 is hiervoor gecorrigeerd. Het gemiddelde marginale effectieve tarief waartegen onttrekkingen worden belast is ook bepaald op basis van de aangiften en bedraagt 25,30%. Structureel is de derving door het wegvallen van de onttrekkingen dus € 146 miljoen. De structurele opbrengst is per saldo € 78 miljoen.

De gemiddelde termijn tussen toevoeging en onttrekking is bepaald door de gewogen gemiddelde leeftijd te bepalen bij enerzijds degenen die toevoegen en anderzijds degenen die onttrekken, waarbij is gewogen naar het bedrag aan toevoegingen en onttrekkingen. De gemiddelde leeftijd (over de periode 2008-2019) voor toevoegingen komt uit 45 jaar, voor onttrekkingen op 57 jaar. De gemiddelde termijn tussen toevoeging en onttrekking op deze wijze bepaald komt dus uit op 12 jaar.

Aangezien door de maatregel belastinginkomsten naar voren worden gehaald is de vlakke reeks met dezelfde netto contante waarde bepaald. Er is uitgegaan van een discontovoet van 2,5%. De netto-contante waarde is een opbrengst van € 4,713 miljard. De vlakke reeks die hierbij hoort is € 115 miljoen per jaar. Deze reeks is ingeboekt als de lastenrelevante reeks. Er is naar verwachting geen effect op box 3. Het afschaffen van de FOR heeft in principe geen invloed op het bedrag aan liquide middelen dat in de onderneming aangehouden kan worden.

1.5 Verlagen zelfstandigenaftrek

Korte beschrijving van de maatregel
De zelfstandigenaftrek wordt stapsgewijs verlaagd tot € 900 in 2027.

Tabel 5: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
Verlagen zelfstandigenaftrek	0	252	504	756	648

Kern van de raming
Het budgettaire effect van deze maatregel is uitgerekend op basis van aangiftegegevens. Hierbij is het structurele budgettaire belang van de zelfstandigenaftrek (ZA) leidend voor de berekening van het budgettaire belang.

De ZA gaat vanaf 2023 extra omlaag met stappen van € 920 per jaar (in 2026 € 910 en in 2027 is de verlaging € 60 minder dan in het basispad was voorzien om zo op € 900 uit te komen). Zie onderstaande tabel voor een overzicht. Daarmee komt de totale jaarlijkse daling op € 1280 per jaar (t/m 2025) en € 1270 in 2026 en € 300 in 2027. De structurele hoogte van de ZA van € 900 wordt in 2027 bereikt.

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029
Mutatie basispad	-360	-360	-360	-360	-360	-390	-110
Extra mutatie Rutte IV	-290	-290	-290	-290	-290	-260	-495
Extra mutatie augustus	-630	-630	-630	-620	350	650	605
ZA basispad	5.950	5.590	5.230	4.870	4.510	4.120	4.010
ZA variant RA	5.660	5.010	4.360	3.710	3.060	2.410	1.805
ZA variant augustus	5030	3750	2470	1200	900	900	900
Opbrengst variant RA (mln)	**79**	**159**	**238**	**318**	**397**	**469**	**604**
Opbrengst augustus (mln)	**173**	**345**	**518**	**688**	**598**	**420**	**255**
Totale opbrengst (mln)	**252**	**504**	**756**	**1006**	**996**	**889**	**859**

	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036 = struc
Mutatie basispad	-110	-110	-110	-110	-110	-110	-110
Extra mutatie Rutte IV	-495	110	110	110	110	110	110
Extra mutatie augustus	605	0	0	0	0	0	0
ZA basispad	3.900	3.790	3.680	3.570	3.460	3.350	3.240
ZA variant RA	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200
ZA variant augustus	900	900	900	900	900	900	900
Opbrengst variant RA (mln)	**718**	**688**	**658**	**627**	**597**	**567**	**559**
Opbrengst augustus (mln)	**89**	**89**	**89**	**89**	**89**	**89**	**89**
Totale opbrengst (mln)	**829**	**798**	**768**	**738**	**708**	**678**	**648**

De belangrijkste component van de raming is het bepalen van de structurele kosten van de ZA. Die structurele kosten zijn berekend met behulp van aangiftegegevens, waarbij 2020 het laatste jaar is waarvoor een (min of meer) volledige dataset beschikbaar is. Op basis van deze gegevens wordt berekend hoeveel de belastingopbrengst zou toenemen als de ZA afgeschaft zou worden, waarbij rekening wordt gehouden met het feit dat daarmee de mkb-winstvrijstelling juist toeneemt. Die toename bedraagt € 1,76 miljard in 2020.

Op basis van de gemiddelde endogene groeivoet tussen 2015 en 2019 (voor de ZA 4,45%) en beleidsontwikkelingen wordt dit bedrag opgehoogd naar 2023. Daarbij wordt de groeivoet in 2021 nog verlaagd, vanwege een corona-effect. Om dit corona-effect in te schatten, wordt gebruik gemaakt van de CPB-raming van de mutatie van de ZA-grondslag in de CEP2022. Daarnaast wordt rekening gehouden met de ontwikkeling van de hoogte van de ZA, die in 2021 met € 360 daalt. De totaal geraamde groei komt voor 2021 op -1,2%. Voor 2022 en 2023 is geen rekening gehouden met een corona-effect en bedraagt de groei dus het historisch gemiddelde van 4,45%. Per saldo komt de raming voor 2023 op € 1.496 mln (dit is niet het bedrag dat in bijlage 9 van de Miljoenennota 2023 terug te vinden is, omdat bij dit bedrag nog geen rekening is gehouden met de verlaging van de ZA zoals beschreven in deze ramingstoelichting).

Om tot het structurele effect te komen wordt het budgettaire belang in 2023 gecorrigeerd voor de afname van het ZA-bedrag tot € 3.240 in het basispad t/m 2036 (per saldo - € 0,8 mrd) en het corona-effect (+ € 0,1 mrd). Het structurele budgettaire belang van de ZA komt daarmee op € 918 miljoen bij een hoogte van € 3.240.

Een verlaging van de ZA met € 2.040 naar € 1.200 levert structureel dus 2.040 / 3.240 * € 918 mln = € 578 mln op. Op dit bedrag is nog een afslag gedaan, omdat de eerste euro verlaging van de ZA minder oplevert dan de laatste euro verlaging. Die afslag is geschat op 3,3% met behulp van aangiftedata voor 2019. De structurele opbrengst komt daarmee op 559 mln. De opbrengst in de jaren 2023 t/m 2036 wordt geraamd op basis van deze sleutel. De opbrengst piekt in 2030 op € 718 mln. Dit komt doordat de ZA conform het voorstel in dit RA sneller wordt afgebouwd, waardoor het beoogde eindpunt van de afbouw is bereikt in 2030 in plaats van 2036.

Na deze maatregel uit het regeerakkoord zou het structurele belang van de ZA nog 918 miljoen minus 559 miljoen = 359 miljoen bedragen bij een bedrag van € 1200. Dat komt dus neer op 29,9 miljoen per € 100 zelfstandigenaftrek. Een extra verlaging van € 300 levert dus 89 miljoen euro op.[12] De opbrengst in de jaren tot en met 2029 is voor de verlaging tot € 1200 geraamd met de sleutel die ook bij de verlaging uit het RA is gebruikt (559 miljoen / € 2.040 * € 100 = 27,4 miljoen per € 100 ZA-verlaging). Die sleutel is namelijk geschikt om verlagingen tot € 1200 te ramen. De sleutel voor verdere verlagingen is wat hoger, omdat op basis van de aangiftedata een inschatting is gemaakt van in hoeverre de eerste euro ZA vaker verzilverd wordt dan de laatste euro ZA. Voor de verlaging van € 1200 naar € 900 is niet meer aangenomen dat er een verschil is in “verzilverbaarheid” tussen de eerste en laatste euro verlaging. Anders gezegd: voor de extra verlaging is de sleutel gebruikt voor een verlaging van € 1200 naar € 0.

Als voorbeeld de berekening van de extra opbrengst in 2029: volgens het RA zou de ZA € 1805 bedragen in 2029. Na de augustusbesluitvorming is dat € 900. Voor de verlaging van € 1805 naar € 1200 is de sleutel van 27,4 miljoen gebruikt. Voor de verlaging van € 1200 naar € 900 is de sleutel van 29,9 miljoen gebruikt. Opbrengst: € 605 * (27,4/100) + € 300 * (29,9/100) = 166 + 89 = 255 miljoen euro.

[12] Door een wat grove afronding in het ramingssheet is gerekend met 355 miljoen structureel budgettair belang.

1.6 Afschaffen middelingsregeling

Korte beschrijving van de maatregel

In de Wet Inkomstenbelasting 2001 vervalt per 1 januari 2023 de middelingsregeling. Afschaffing van deze regeling per 2023 betekent dat 2022-2024 het laatste middelingstijdvak is waarover gemiddeld kan worden. Dit is namelijk het laatste tijdvak waarin een jaar vóór 2023 in de middeling betrokken wordt.

Tabel 6: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	2026	Struc.
Afschaffen middelingsregeling	58	117	175	175	175

Kern van de raming

De raming van de kosten voor 2022 is gebaseerd op de cijfers tot en met 25 juli 2022. Op basis van deze cijfers zijn de kosten van de middelingsregeling voor 2022 geraamd op € 175 miljoen. De verwachting is dat de stijging van de kosten in de afgelopen jaren hierna tot stilstand komt. Hierbij speelt ook mee dat de effecten van het twee-schijvenstelsel uitgewerkt zijn. Voor 2023 en latere jaren worden de kosten van de middelingsregeling daarom geraamd op hetzelfde bedrag als in 2022, namelijk € 175 miljoen.

Op transactiebasis worden de kosten van de middelingsregeling toegerekend aan de drie jaren van het middelingstijdvak, elk voor een derde. De opbrengst van het afschaffen is geraamd op transactiebasis, net zoals bij alle IB-maatregelen. Dit betekent dat over 2023 nog wel de kosten over de middelingstijdvakken 2021-2023 en 2022-2024 van toepassing zijn, maar niet meer over 2023-2025. Over 2024 is alleen het middelingstijdvak 2022-2024 relevant. Met ingang van 2025 zijn er op transactiebasis geen kosten meer en is de structurele opbrengst bereikt. In 2023 en 2024 zijn de kosten geraamd op respectievelijk een derde en twee derde van de structurele opbrengst van € 175 miljoen.

Er zou mogelijk een anticipatie-effect kunnen optreden door het middelen over een eerder middelingstijdvak dan men anders zou doen. Concreet: in plaats van middelen over 2023-2025 zou men kunnen proberen te middelen over 2022-2024. Of dit voor de belastingplichtige wat oplevert en hoeveel is echter zeer onzeker. Daarnaast zou dit gedragseffect alleen een eenmalig effect kunnen hebben, de structurele opbrengst van de maatregel wordt er niet door beïnvloed.

1.7 Actualiseren leegwaarderatio

Korte beschrijving van de maatregel
Het kabinet stelt voor om de leegwaarderatio te updaten volgens onderstaande tabel.

Verhouding jaarlijkse huurprijs tot WOZ-waarde		Huidige leegwaarderatio	Voorstel voor actualisatie
Meer dan	Minder dan		
0%	1%	45%	73%
1%	2%	51%	79%
2%	3%	56%	84%
3%	4%	62%	90%
4%	5%	67%	95%
5%	6%	73%	100%
6%	7%	78%	100%
7%	-	85%	100%

Daarnaast stelt het kabinet de volgende aanpassingen aan de leegwaarderatio voor.

a. De tijdelijke contracten worden uitgesloten van toepassing van de leegwaarderatio. Voor tijdelijke contracten betekent dit in feite dat de leegwaarderatio wordt afgeschaft.
b. Bij niet-marktconforme verhuur aan gelieerde partijen wordt uitgegaan van het hoogste percentage in de tabel van de leegwaarderatio, op basis van het voor te stellen percentage van 100%. In de huidige systematiek werd uitgegaan van 62%. Voor verhuursituaties in gelieerde verhoudingen betekent dit in feite dat de leegwaarderatio voorlopig wordt afgeschaft.

Kern van de raming
In box 3 is uitgegaan van het huidige heffingsvrij vermogen en van het nieuwe box 3 stelsel zoals dat in 2023 gaat gelden. De opbrengst in box 3 is groter dan geraamd voor het regeerakkoord, omdat nu wordt uitgegaan van het nieuwe box 3 stelsel en omdat de ramingstechniek is verbeterd. Door het uitsluiten van tijdelijke contracten voor toepassing van de leegwaarderatio wordt in box 3 ongeveer 7 miljoen extra opgehaald. In de erf- en schenkbelasting levert die maatregel naar verwachting tussen de 0 en 1 miljoen euro extra op. Dit is het bedrag ten opzichte van actualisatie waarbij tijdelijke contracten niet worden uitgesloten.

Tabel 7: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

Jaar	2023	2024	2025	struc	struc in
Actualiseren leegwaarderatio box 3	194	194	194	194	2026
Actualiseren leegwaarderatio schenkbelasting	2	2	2	2	2026
Actualiseren leegwaarderatio erfbelasting	5	5	5	5	2026

Box 3
De raming is gebaseerd op microdata uit de aangiftebestanden van de Belastingdienst en de WOZ-bestanden van de Waarderingskamer uit het jaar 2019. Er is gecorrigeerd voor de waardestijging van huren en woningen tussen 2019 en 2023. Door de aangiftewaarde te delen door de WOZ-waarde, wordt duidelijk of een leegwaarderatio is toegepast. We nemen aan dat een leegwaarderatio van x% is toegepast wanneer

| x% * WOZ-waarde – aangiftewaarde | ≤ € 500.

Zo houden we rekening met eventuele afronding op duizendtallen door belastingplichtige. Het is momenteel niet mogelijk om direct in aangiftedata te zien of een leegwaarderatio is toegepast, omdat de leegwaarderatio

wordt bepaald in een hulpprogramma van de aangifte en dus niet wordt opgeslagen. Dit vergroot de onzekerheid van de raming. Voor slechts 44% van de aangiftewaarde van woningen in box 3 kan de koppeling met de WOZ-bestanden gemaakt worden. Hiervoor is gecorrigeerd, maar dit vergroot wel de onzekerheid in de raming.

Voor de objecten met een leegwaarderatio wordt de aangiftewaarde in box 3 vervangen door de waarde zoals die zou worden bepaald met de nieuwe leegwaarderatiotabel, om vervolgens de box 3 belasting opnieuw te bepalen.

We passen een gedragseffect toe van 20% van het budgettaire effect op belastingplichtigen die een sterke prikkel ervaren om het box 3 vermogen onder of dicht bij het heffingvrije vermogen te houden. Deze grondslag is gekozen als alle personen met ten minste € 1 miljoen aan bezittingen in box 3 die bovendien een schuld hebben ter waarde van ten minste 80% van de waarde van de bezittingen.

Volgens Tabel 2.3 van het recent gepubliceerde onderzoek WoOn2021[13] is momenteel 14% van de privaat verhuurde woningen verhuurd met een tijdelijk contract. Daarom is in het model een variabele toegevoegd die op willekeurige wijze aan 14% van het totaal aan verhuurde woningen een leegwaarderatio van 100% toekent.

In de aangifte van de schenkbelasting wordt wel opgeslagen of een leegwaarderatio is gebruikt en of sprake is van niet-marktconforme verhuur aan gelieerde partijen. Hier bleek dat bij 8,5% van de woningen waarbij een leegwaarderatio is toegepast sprake is van niet-marktconforme verhuur aan een gelieerde partij. Qua aantallen lijkt dat ook voor box 3 plausibel: dit komt overeen met 56,5% van de woningen waarop een leegwaarderatio van 62% was toegepast. Ook hiervoor is een variabele ingebouwd.

Erf- en schenkbelasting

De raming voor de schenkbelasting is vastgesteld op basis van aangiftedata schenkbelasting voor 2020. Op basis van de aangiften kan worden bepaald welke leegwaarderatio van toepassing is bij schenking van een verhuurde woning omdat door de belastingplichtige in de aangifte wordt aangegeven wat de WOZ-waarde is van de geschonken woning, of deze (deels) verhuurd is, tegen welke huurprijs en of dit een (on)zakelijke huur betreft. Vervolgens zijn de WOZ-waarden en de huurinkomsten opgehoogd naar het niveau voor 2023. Voor de raming is vervolgens de waarde van de woning berekend zoals die zou worden bepaald met de nieuwe leegwaarderatiotabel. Wanneer is aangegeven bij een schenking dat sprake is van niet-marktconforme huur aan gelieerde partijen wordt een leegwaarderatio van 100% toegepast. Om te corrigeren voor de tijdelijke verhuur is eveneens het percentage van 14% van het totaal aan verhuurde woningen afkomstig uit het WoOn2021 onderzoek gebruikt.

De raming voor erfbelasting kent een grote onzekerheid omdat in aangifte erfbelasting alleen de totale waarde van alle nagelaten woningen (eigen woning en box 3-woningen) in Nederland gezamenlijk is opgenomen. Dit betreft tevens de waarde die al gecorrigeerd is voor een eventuele toepasbare leegwaarderatio. Op basis van de aangiften is het totale nagelaten woningvermogen bepaald over het jaar 2020, dit is vervolgens gecorrigeerd voor de groei van de WOZ-waarde in de periode 2020 t/m 2023 . Volgens CBS-data over de totale WOZ-waarde van woningen in 2019 gecombineerd met aangiftedata over de totale WOZ-waarde van woningen in box 3 in 2019 is verondersteld dat 6% van het nagelaten woningvermogen box 3 woningvermogen betreft.

Vervolgens is gerekend met dezelfde verdeling over de leegwaarderatio-percentages en aandeel verhuurd/niet verhuurd als in de box 3-raming. Omdat de verdeling van verhuurde woningen over de leegwaarderatio-percentages volgens de box 3 aangiftedata en volgens de schenkingsaangiften redelijk gelijk is, lijkt deze inschatting betrouwbaar. Voor tijdelijke verhuur en niet-marktconforme verhuur is eveneens gecorrigeerd voor percentages van 14% respectievelijk 8,5%. Er is geen gedragseffect toegepast voor de erfbelasting. De waarde van de nalatenschap neemt weliswaar iets toe door de hogere leegwaarderatio-percentages, maar dit leidt naar verwachting niet tot een prikkel om een woning al deels gespreid te schenken voor overlijden. Schenk- en erfbelasting spelen slechts een heel beperkte rol in de totale financiële afweging rondom het verhuren van woningen.

[13] Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (2021): Woononderzoek Nederland. Link

1.8 Aanpassen culturele multiplier voor partners

Korte beschrijving van de maatregel

In de Wet Inkomstenbelasting 2001 wordt de wettekst per 2023 in lijn gebracht met de uitvoeringspraktijk: de culturele giften van fiscale partners worden samengevoegd en dit bedrag wordt vervolgens verhoogd met 25%, maar ten hoogste met € 1.250. Op grond van de huidige wet bedraagt de culturele multiplier voor fiscale partners maximaal € 2.500. Het is de bedoeling om de multiplier voor de belastingjaren vanaf 2017 tot en met 2022 toe te passen overeenkomstig de huidige wet.

Tabel 8: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	2026	Struc.
Aanpassen culturele multiplier voor partners	-6	0	0	0	0

Kern van de raming

De wetswijziging heeft naar de toekomst geen budgettaire gevolgen, omdat de wettekst in lijn wordt gebracht met de uitvoeringspraktijk.

Op basis van gegevens uit de aangiften Inkomstenbelasting waren er in de afgelopen jaren jaarlijks ongeveer 1.500 gevallen waarbij fiscale partners gezamenlijk meer dan € 5.000 giften aan culturele ANBI's hebben gedaan. Het toepassen van een multiplier van maximaal € 2.500 voor fiscale partners in plaats van € 1.250 voor de belastingjaren 2017 tot en met 2022 brengt kosten met zich mee. Deze worden in één keer gedekt in Belastingplan 2023. Hiervoor wordt € 6 miljoen gereserveerd.

1.9 Afbouwen inkomensafhankelijke combinatiekorting

Korte beschrijving van de maatregel
Voorgesteld wordt om vanaf 2025 nieuwgeboren kinderen niet meer mee te tellen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). Dat betekent dat ouders vanaf 2025 alleen IACK ontvangen als zij een kind hebben dat geboren is in 2024 of eerder en op 1 januari van het belastingjaar nog geen 12 jaar oud is. Op deze manier wordt de IACK gedurende een periode van 13 jaar uitgefaseerd. De overige voorwaarden van de IACK blijven gedurende deze periode gelden.

Kern van de raming
De budgettaire effecten van de maatregelen zijn gebaseerd op berekeningen in het microsimulatiemodel Mimosi dat is ontwikkeld door het Centraal Planbureau. Er is gebruik gemaakt van de versie van Mimosi van het CEP 2022, die is gebaseerd op de IPO-steekproef van het Centraal Bureau voor de Statistiek uit 2018.

Tabel 9: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033
Uitfaseren IACK	62	171	288	409	523	640	766	913	1065

2034	2035	2036	2037	Structureel	Structureel in
1234	1434	1661	1772	1772	2037

De recentere maatregelen, zoals het verhogen van de algemene heffingskorting, zijn in de startpositie van de raming meegenomen. Het model is 13 keer gedraaid in het jaar 2025, waarbij een in het micromodel ingebouwde leeftijdsondergrens voor de IACK steeds met een jaar wordt verhoogd. De structurele situatie komt overeen met afschaffing van de IACK.

Om IACK te kunnen ontvangen, moet het kind ten minste 6 maanden van het kalenderjaar op het adres van de belastingplichtige staan ingeschreven. Daarom ontvangen ouders alleen IACK in het geboortejaar van het kind, als het kind in de eerste helft van het jaar wordt geboren. Dit verklaart waarom het budgettaire effect in 2025 relatief klein is (circa de helft) ten opzichte van de stappen in volgende jaren. In de jaren tot 2032 is de budgettaire stap vervolgens steeds ongeveer € 120 mln. Dit budgettaire effect wordt gedempt doordat veel nieuwgeboren kinderen een oudere broer of zus hebben die nog geen 12 jaar oud is, waardoor deze ouders toch IACK blijven ontvangen. In de jaren vanaf 2033 is sprake van een inhaaleffect, wanneer oudere broers en zussen de 12 jaar passeren en ouders alsnog recht op IACK verliezen.

Vanwege het grote financiële belang van de geboortedatum van het kind voor ouders, kan er sprake zijn van een gedragseffect. Mogelijk leidt deze maatregel tot iets meer geboortes eind 2024 en iets minder begin 2025. We schatten dit effect in als nihil en hebben het niet meegenomen in de berekening.

Ook niet meegenomen is dat de IACK tot doel heeft de arbeidsparticipatie van minstverdienende partners te bevorderen. Het aantal gewerkte uren zal daarom door de afschaffing van de IACK naar verwachting dalen. Hier staat tegenover dat deze maatregel niet los kan worden gezien van de intensivering van de kinderopvangtoeslag, wat mogelijk een positief effect op het arbeidsaanbod heeft. Uit de CPB Notitie Arbeidsaanbodeffecten van beleidsvarianten uit het IBO Toeslagen blijkt dat het structurele arbeidsaanbodeffect van afschaffing van de IACK destijds op -0,4% ingeschat werd. Hierdoor daalt de opbrengst van de inkomstenbelasting. Dit negatieve inverdieneffect is ex-post en wordt derhalve conform de ramingsregels niet meegenomen.

1.10 Afbouwen algemene heffingskorting

Korte beschrijving van de maatregel

De algemene heffingskorting (AHK) wordt momenteel afgebouwd met het inkomen uit werk en woning. Het voorstel is om vanaf 2025 af te bouwen met het verzamelinkomen. Dit betekent dat naar het inkomen in box 1 ook het inkomen in box 2 en box 3 wordt meegenomen om het recht op AHK te bepalen.

Tabel 10: Budgettaire effecten maatregel

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

	2022	2023	2024	2025	Struc.
Algemene heffingskorting afbouwen met verzamelinkomen	0	0	0	352	352

Kern van de raming

De afbouw van de AHK met verzamelinkomen is in MIMOSI geraamd door het inkomen in box 2 en box 3 op te tellen bij het inkomen waarmee de AHK nu al afbouwt. Hierbij is geen rekening gehouden met het nieuwe stelsel op basis van werkelijk rendement in box 3, omdat nog niet bekend is hoe dit stelsel eruit gaat zien. Voor het afbouwtraject van de AHK is uitgegaan van dezelfde inkomensgrenzen die nu al gelden (maar nu dus gemeten zijn in termen van box 1 inkomen). Uit de raming volgt dat ongeveer 85% van het totale budgettaire effect is toe te schrijven aan inkomen in box 3 (en de resterende 15% dus aan inkomen uit box 2).

1.11 Oudedagsverplichting aanwenden ter verkrijging van een lijfrente

Korte beschrijving van de maatregel

Momenteel kan de oudedagsverplichting (ODV) in een bv niet meer fiscaal geruisloos omgezet worden in een lijfrente als de belastingplichtige ouder is dan de AOW-gerechtigde leeftijd plus vijf jaar. Dit blijkt in de praktijk te knellen, omdat dit mensen op gevorderde leeftijd dwingt een bv in stand te houden. De voorgestelde maatregel houdt in dat de ODV ook na vijf jaar na AOW-leeftijd nog fiscaal geruisloos omgezet kan worden in een lijfrente. Dit is reeds goedgekeurd in een beleidsbesluit. Voorliggende maatregel is de codificatie hiervan.

Tabel 11: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	2026	2027	Struc.
ODV aanwenden voor lijfrente	0	0	0	0	0	0

Kern van de raming

Bij de omzetting van een ODV naar een lijfrente blijft de fiscale claim intact. Het maakt voor de verschuldigde belastingen en premies niet uit of de uitkering wordt gedaan door een bv of door een verzekeraar. De maatregel heeft dus geen budgettaire effecten.

1.12 Introduceren twee schijven box 2

Korte beschrijving van de maatregel

- Inkomen uit aanmerkelijk belang wordt momenteel in box 2 van de inkomstenbelasting tegen een tarief van 26,9% belast.
- Per 1 januari 2024 worden twee tariefschijven in box 2 geïntroduceerd:
    - Schijf 1: Inkomen tot € 67.000 wordt belast tegen een tarief van 24,5%.
    - Schijf 2: Inkomen boven € 67.000 wordt belast tegen een tarief van 31%.

Tabel 12: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.	Struc. in
Transactiebasis	468	-278	-119	-39	1	40	80	2029
Lastenrelevant		71	71	71	71	71	71	2024

Kern van de raming

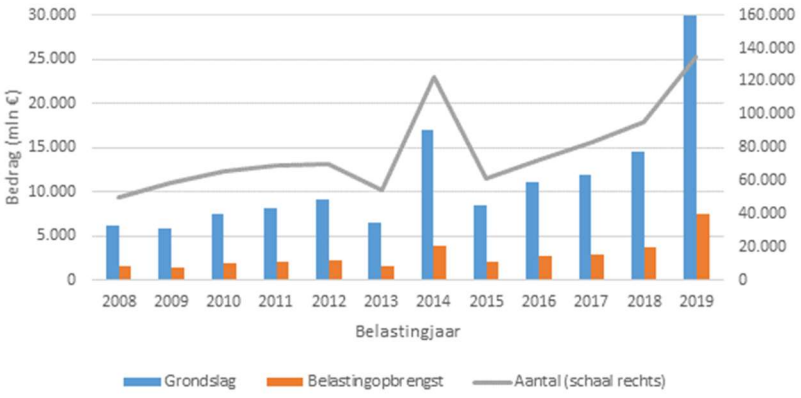
Inleiding

De raming bestaat in essentie uit drie onderdelen: het bepalen van de structurele grondslag van box 2, het bepalen van de gedragseffecten als gevolg van de maatregel en het bepalen van de budgettaire reeks op transactiebasis en de lastenrelevante reeks.

Structurele grondslag box 2

In figuur 1 is de ontwikkeling getoond van de grondslag in box 2 tussen 2008 en 2019. Duidelijk zichtbaar zijn de grote gedragsreacties rond 2014 (tijdelijke tariefsverlaging) en in 2019 (anticipatie op de tariefsverhoging per 2020 en het wetsvoorstel excessief lenen).[14] Het is niet uit te sluiten dat ook in 2018 al anticipatie plaatsvond. Voor de inschatting van het structurele box-2-inkomen te maken is daarom uitgegaan van 2017, namelijk een bedrag van € 11,865 miljard. Geïndexeerd met de bbp-ontwikkeling[15] naar het jaar 2023 komt de structurele grondslag volgens deze raming uit op € 13,981 miljard per jaar.

Figuur 1: Ontwikkeling grondslag, belastingopbrengst en aantal box 2



Voorts is van belang de verdeling van de grondslag over de voorgestelde schijven. Dit wordt getoond in onderstaande tabel waarbij bij partners uit is gegaan van de dubbele schijflengte, aangezien zij het box 2-inkomen kunnen verdelen.[16]

[14] Zie Th. de Jong, Ondernemers anticiperen op verhoging box 2-tarief, ESB 105(4787), p.3.
[15] Volgens CEP 2022.
[16] Uitgaande van de voorgestelde schijfgrens in 2024, teruggerekend met mutatie in cpi naar 2017.

Tabel 13: Verdeling grondslag over de schijven (2017)

	Alleenstaanden	Paren	Totaal	Totaal relatief
Lage schijf	322	2.755	3.077	26%
Hoge schijf	2.208	6.580	8.788	74%
Totaal	2.530	9.335	11.865	100%

Bij deze verdeling van de grondslag over de schijven zou de opbrengst van de maatregel zonder gedragseffecten uitkomen op € 338 miljoen per jaar.

Gedragseffecten
Er is gerekend met twee soorten gedragseffect: het substitutie-effect en het anticipatie-effect. Daarnaast is verondersteld dat partners rationeel het box-2 inkomen zullen verdelen over beide partners. Aangezien er door invoering van de conserverende aanslag bij emigratie in principe geen lek meer is voor de box 2-claim is er geen structureel gedragseffect verondersteld.

Substitutie-effect: het substitutie-effect is het effect dat hoge box 2-inkomens meer worden uitgesmeerd over de tijd om op die manier in een zo laag mogelijke tariefschijf te vallen. Het is namelijk bekend dat ab-houders zich niet jaarlijks hoge sommen dividend uitkeren. Een verondersteld substitutie-effect is op microniveau doorgerekend. Daarbij is ervan uitgegaan dat bij elke ab-houder die in 2017 box 2–inkomen heeft opgegeven dit bedrag na de tariefswijziging wordt uitgesmeerd over vijf jaar. Dit komt ruwweg overeen met de verhouding totaal aantal ab-huishoudens (circa 400.000)[17] ten opzichte van de jaarlijkse uitkeerders (83.500 in 2017): gemiddeld keert een ab-houder eens in de vijf jaar uit. Er is met oog op het anticipatie-effect verondersteld dat het uitsmeren al in de jaren voor invoering optreedt (zie ook aanname hieronder dat het substitutie-effect voor anticipatie-effect komt).

In tabel 3, is het substitutie-effect getoond. Door het uitsmeren daalt het aandeel grondslag in de hoogste schijf van 74% naar 46%. De opbrengst van de maatregel daalt door dit substitutie-effect van € 338 miljoen naar € 80 miljoen. De verdeling is afhankelijk van de aanname dat gemiddeld over vijf jaren uitgesmeerd wordt.

Tabel 14: Verdeling uitgesmeerde grondslag over de schijven (op basis van 2017)

	Alleenstaanden	Paren	Totaal	Totaal relatief
Lage schijf	910	5.527	6.437	54%
Hoge schijf	1.620	3.808	5.428	46%
Totaal	2.530	9.335	11.865	100%

Anticipatie-effect: Figuur 1 illustreert reeds dat er grote anticipatie-effecten te verwachten zijn. Op basis van het gedrag in 2014 wordt het anticipatie-effect bepaald op 22% verschuiving van de grondslag per procentpunt tariefsaanpassing. De 22% is bepaald op basis van het verschil van de grondslag in 2014 met de gemiddelde jaarlijkse grondslag over de periode 2011-2017.

Er is verondersteld dat eerst substitutie volledig heeft opgetreden waarna de anticipatie optreedt. Oftewel: de rationele ab-houder zal eerst voor zichzelf uittekenen hoe hij in het nieuwe stelsel gaat uitkeren en bepaalt daarna wat hij nog kan doen voor het stelsel ingaat. Bij een tariefswijziging voor een bepaalde schijf is het anticipatie-effect bepaald door te berekenen welk deel van de structurele grondslag in die schijf eerder wordt uitgekeerd.

[17] Vergelijk IBO Vermogensverdeling, 2022, tabel 3.2, op basis van dezelfde data, daar op huishoudniveau.

In de jaren na invoering wordt de anticipatie weer ingehaald. Er wordt aangenomen dat dit volgens het volgende schema gebeurt. Dit schema is ook gebruikt in vorige doorrekeningen van maatregelen in box 2, zoals in bijvoorbeeld de Bouwstenen.[18]

	t-1	t	t+1	t+2	t+3	t+4	Struc.
Dynamiek	100%	-45%	-25%	-15%	-10%	-5%	0%

Het anticipatie-effect is voor beide schijven afzonderlijk bepaald. Door het anticipatie-effect treedt er voor de onderste schijf uitstel op aan grondslag van 2023 naar latere jaren, maar voor de bovenste schijf juist een verschuiving naar voren. Per saldo treedt een verschuiving van € 1,74 miljard aan grondslag naar 2023 op. Daardoor stijgt de opbrengst in box 2 in 2023 met € 468 miljoen. In de jaren daarna is er een derving.

Budgettaire reeks op transactiebasis en lastenrelevante reeks
In de budgettaire tabel is de budgettaire reeks op transactiebasis getoond, waarin zichtbaar is dat in het jaar voor invoering een stijging van de opbrengst met € 468 miljoen wordt verwacht en een derving in de jaren daarna. Structureel stijgt de opbrengst met € 80 miljoen per jaar.

Aangezien door de maatregel belastinginkomsten naar voren worden gehaald is de vlakke reeks met dezelfde netto contante waarde bepaald, beginnend in het jaar van invoering. Dit is de lastenrelevante reeks. Er is uitgegaan van een discontovoet van 2,5%.[19] De netto-contante waarde is een opbrengst van € 2,919 miljard. De vlakke reeks die hierbij hoort is een reeks van € 71 miljoen per jaar vanaf 2024. De lastenrelevante opbrengst is iets lager dan de structurele opbrengst doordat in de lastenrelevante opbrengst meeweegt dat door het anticipatie-effect per saldo een deel van de grondslag nog tegen een lager tarief afgerekend kan worden.

[18] Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, 2020.
[19] Conform de laatste vergrijzingsstudie van het CPB en conventie bij andere ramingen.

1.13 Beperken 30%-regeling

Korte beschrijving van de maatregel

In de Wet op de Loonbelasting 1964 wordt de 30%-regeling voor ingekomen werknemers per 1 januari 2024 beperkt tot de zogenoemde Balkenende-norm. Hiermee wordt verwezen naar de bezoldigingsnorm voor topfunctionarissen in de Wet normering topinkomens (WNT-norm).[20] In 2022 bedraagt deze WNT-norm € 216.000 op jaarbasis.

De voorgestelde maatregel houdt in dat het toepassen van de 30%-regeling jaarlijks wordt gemaximeerd op 30% van de WNT-norm. Internationale schoolgelden vallen hierbuiten. Als een werknemer slechts een deel van het kalenderjaar kwalificeert voor toepassing van de 30%-regeling, vindt herrekening naar tijdsgelang plaats. De aftopping geldt per dienstverband. Het blijft mogelijk om – ook boven 30% van de WNT-norm – in plaats van het 30%-forfait de ETK op declaratiebasis te vergoeden.

Beoogd is dat de aftoppingsmaatregel per 1 januari 2024 in werking treedt. Er wordt een overgangsregeling voorgesteld op basis waarvan voor ingekomen werknemers bij wie de 30%-regeling over het laatste loontijdvak van 2022 is toegepast geldt dat de aftopping van de 30%-regeling pas toepassing vindt vanaf 1 januari 2026.

Tabel 15: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	2026	Struc.
Beperken 30%-regeling	0	26	44	88	88

Kern van de raming

Het aftoppen van de 30%-regeling per 1 januari 2024 levert structureel € 88 miljoen op vanaf 2026. Als gevolg van overgangsrecht bedraagt de opbrengst € 26 miljoen in 2024 en € 44 miljoen in 2025.

Bij de raming van de kosten van aftopping is uitgegaan van het gebruik van de 30%-regeling in 2021. De kosten hiervan bedragen in 2021 € 715 miljoen. Per dienstverband is het loon bepaald waarover de 30%-regeling mag worden toegepast. Vervolgens is gekeken op welk deel van het jaar de regeling van toepassing is. Als de regeling niet het hele kalenderjaar van toepassing is, heeft dit invloed op het maximaal in aanmerking te nemen forfait (30% van het bedrag van de WNT-norm). Betreft het slechts een deel van het kalenderjaar, bijvoorbeeld een half jaar, dan is het normbedrag waaraan het maximaal binnen de regeling te vergoeden bedrag moet worden getoetst om de vrijstelling te bepalen, de helft van het maximaal in aanmerking te nemen forfait. Bij alle ruim 67 duizend gebruikers van de 30%-regeling in 2021 is berekend wat het vrijgestelde bedrag zou zijn zonder en met aftopping. Bij ongeveer 4.400 gebruikers daalde het vrijgestelde bedrag, in totaal met € 230 miljoen. Met een marginaal tarief van 49,5% levert dit € 114 miljoen op.

Bij het berekenen van de opbrengst is er van uit gegaan dat de groep waarbij aftopping van toepassing zou zijn hetzelfde loon behouden en dat er loonbelasting afgedragen gaat worden over het vanwege de aftopping niet langer vrijgestelde deel van het loon. In de praktijk zal dit lang niet altijd gebeuren. Mogelijke reacties zijn dat werkgevers (deels) gaan bruteren (in welk geval de kosten van 30%-regeling gelijk blijven, maar het bedrag aan loonbelasting nog iets toeneemt) of de hogere vergoeding ten laste van de vrije ruimte laten komen. Ook kunnen expats uit Nederland vertrekken dan wel minder snel hiernaartoe komen. In welke mate dat gaat gebeuren valt moeilijk te zeggen. Dat is mede afhankelijk van regelingen voor expats in andere landen. De gedragseffecten worden ingeschat op 30%. Een gedragseffect van 30% betekent dat slechts 70% van de potentiële opbrengst wordt gerealiseerd, zijnde 70% van € 114 miljoen = € 80 miljoen.

[20] Artikel 2.3 WNT.

In de jaren vóór corona was een grote stijging te zien van 8% à 10% van het aantal expats dat gebruikmaakt van de 30%-regeling en van de daaruit voortvloeiende kosten. Door loonstijgingen en een verwachte beperkte stijging van het aantal gebruikers van de 30%-regeling wordt van 2021 op 2022 en van 2022 op 2023 een groei van de kosten verwacht van 5%, waarvan het grootste deel loonontwikkeling betreft en een beperkt deel volumestijging. Hiervoor is, behalve de aanzienlijke groei in de periode 2012-2019, geen onderbouwing te geven. Uitgaande van een jaarlijkse groei van 5% komen de structurele kosten in prijzen 2023 uit op € 88 miljoen (€ 80 miljoen x 1,05 x 1,05). Omdat de bedragen in prijspeil 2023 zijn en er bij de getroffen expats nauwelijks sprake is van volumeontwikkeling, is de grondslag voor de raming voor de jaren ná 2023 constant gehouden. De volumestijging zat in het verleden voor het overgrote deel bij de lagere inkomens (die niet getroffen worden door de aftopping).

De regeling gaat pas per 2024 in. Voor 2023 zijn er dus geen kosten. Voor bestaande gevallen geldt een overgangsregeling: voor degenen die vóór 1 januari 2023 gebruikmaakten van de regeling (dat wil zeggen dat de 30%-regeling over het laatste loontijdvak van 2022 is toegepast) geldt aftopping pas vanaf 1 januari 2026. Voor degenen die vanaf 2023 naar Nederland komen geldt dat zij met aftopping te maken krijgen. Door de overgangsregeling is er een ingroei van de opbrengst, totdat in 2026 de gehele opbrengst wordt gerealiseerd.

1.14 Verlaging schijfgrens vennootschapsbelasting

Korte beschrijving van de maatregel
De Vennootschapsbelasting (Vpb) kent twee tarieven, over de eerste €395.000 winst wordt 15% belasting betaald en over het meerdere 25,8%. Deze schijfgrens in de Vpb wordt verlaagd van €395.000 naar €200.000.

Tabel 16: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	struc	Struc in
Verlaging schijfgrens VPB naar €200.000	1309	1309	1309	1309	2023

Kern van de raming
De raming is gebaseerd op gegevens uit de aangiften vennootschapsbelasting (Vpb) tot en met 2019. De grondslagontwikkeling voor de schijfverlaging na 2019 is berekend met de raming van het ministerie van Financiën voor de totale Vpb-ontvangsten. Deze raming is gebaseerd op verwachte economische ontwikkeling uit het CEP2022 en de daaruit voortvloeiende ontwikkeling van winstgrondslag. In de raming wordt rekening gehouden met aanwezige grondslagverbredende maatregelen.

Doordat de schijfgrens lager wordt neemt het voordeel van de lage schijf af en is er een minder sterke neiging voor bedrijven om activiteiten op te splitsen in verschillende ondernemingen. Aangenomen is dat hierdoor de opbrengst van deze maatregel met 20% toeneemt. Voor dit percentage is gekeken naar het aantal bedrijven met een winst boven de € 200.000 euro, op basis waarvan de inschatting is gemaakt dat de ordegrootte van dit effect in de buurt van 20% zal liggen.

1.15 Verhogen lage tarief vennootschapsbelasting

Korte beschrijving van de maatregel
De Vennootschapsbelasting (vpb) kent twee tarieven, over de eerste €395.000 winst wordt 15% belasting betaald en over het meerdere 25,8%. In het Belastingplan 2023 wordt de schijfgrens in de Vpb verlaagd van €395.000 naar €200.000. Deze situatie is als het uitgangspunt genomen voor de raming. Dit betekent dat het lage tarief over de eerste €200.000 winst wordt verhoogd naar 19%.

Tabel 17: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	struc	Struc in
Verhoging lage tarief naar 19%	1515	1527	1528	1549	2042

Kern van de raming
De raming is gebaseerd op gegevens uit de aangiften vpb tot en met 2019. De grondslagontwikkeling voor de tariefverhoging na 2019 is berekend met de raming van het ministerie van Financiën voor de totale vpb-ontvangsten. Deze raming is gebaseerd op verwachte economische ontwikkeling uit het CEP2022 en de daaruit voortvloeiende ontwikkeling van winstgrondslag. In de raming wordt rekening gehouden met aanwezige grondslagverbredende maatregelen uit eerdere wetsvoorstellen. Daarnaast is in deze raming rekening gehouden met het grondslageffect van de maatregel 'afschaffen doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon' uit dit Belastingplan.

Doordat het lage tarief wordt verhoogd neemt het voordeel van de lage schijf af en is er een minder sterke neiging voor bedrijven om activiteiten op te splitsen in verschillende ondernemingen. Aangenomen is dat hierdoor de opbrengst van deze maatregel met 20% toeneemt. Voor dit percentage is gekeken naar het aantal bedrijven met een winst boven de € 200.000 euro, op basis waarvan de inschatting is gemaakt dat de ordegrootte van dit effect in de buurt van 20% zal liggen.

1.16 Afschaffing en verlagen schenkingsvrijstelling eigen woning

Korte beschrijving van de maatregel
Iedere verkrijger tussen 18 en 40 jaar kan volgens de huidige regelgeving eenmaal in zijn leven per schenker een beroep doen op een verhoogde vrijstelling schenkbelasting van maximaal € 106.671 (bedrag 2022) bij een schenking ten behoeve van een eigen woning (hierna: EW) van de verkrijger.

Het Coalitieakkoord d.d. 15 december 2021 voorziet in afschaffing van de vrijstelling EW per 1 januari 2024. Vooruitlopend op deze afschaffing wordt de vrijstelling per 1 januari 2023 verlaagd tot € 27.231. In samenhang met de verlaging per 1 januari 2023 en afschaffing per 1 januari 2024 vervalt de huidige spreidingsmogelijkheid voor schenkingen EW die voor het eerst in 2023 worden gedaan en wordt de spreidingsmogelijkheid voor schenkingen EW die voor het eerst in 2022 zijn gedaan, beperkt tot in totaal twee jaar. Dit laatste betekent concreet dat een bij een schenking in 2022 onbenut gebleven deel van de maximumvrijstelling nog kan worden benut voor een schenking in 2023, maar niet meer voor een schenking in 2024.

Tabel 18: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	2026	~	2042	2043	2044	struc
Afschaffen schenkingsvrijstelling	-	0	8	16		148	156	164	164
Verlagen schenkingsvrijstelling in 2023	7	7	7	7		7	0	0	0
Totaal	7	7	15	24		155	156	164	164

Kern van de raming
Er zijn drie effecten te onderscheiden als gevolg van het afschaffen van de schenkingsvrijstelling eigen woning:

1) Een in de tijd verspreide derving in box 1 wegens extra hypotheekrenteaftrek bij de verkrijger omdat er met minder schenkingen minder wordt afgelost op de hypotheekschuld;
2) Een in de tijd verspreide opbrengst in box 3 omdat er minder vermogen wordt verplaatst van box 3 bij de schenker naar box 1 bij de verkrijger; en
3) Een in de tijd te verspreiden opbrengst schenkbelasting en erfbelasting vanwege extra toekomstige schenkingen en nalatenschappen.

Binnen plausibele marges vallen effect 1) en 2) tegen elkaar weg.[21] Wanneer de onderliggende variabelen fluctueren kan een beperkte extra opbrengst of derving ontstaan van hoogstens een paar procent van de budgettaire opbrengst van de maatregel. Per saldo resteert de opbrengst in de schenk- en erfbelasting vanwege extra toekomstige schenkingen en nalatenschappen.

Deze opbrengst is geraamd op basis van aangiftegegevens schenkbelasting. Sinds invoering van de verhoogde schenkingsvrijstelling EW in 2017 fluctueert het gebruik. De raming is gebaseerd op aangiftes uit 2017; in 2018 werd aanzienlijk minder geschonken onder de vrijstelling maar het gebruik lijkt in 2019 en 2020 weer toe te nemen.[22] Per schenking in 2017 is berekend welk deel van het geschonken bedrag dat voorheen was vrijgesteld na afschaffen van de schenkingsvrijstelling eigen woning voortaan belast zal worden.

Hierbij is rekening gehouden met de nog bestaande jaarlijkse vrijstellingen in de schenkbelasting. Voor schenkingen van ouders aan kinderen resteert in de toekomst ook nog de eenmalige verhoogde schenkingsvrijstelling van € 28.947 (bedrag 2023). In de raming is op basis van het historische gebruik van deze algemene eenmalige vrijstelling verondersteld dat voortaan 50% van de schenkingen die eerder plaatsvonden

[21] Wanneer 50% van het geschonken bedrag wordt besteed aan aflossing van de hypotheek, het hypotheekrentepercentage 3% is en het tarief in box 1 37,05% bedraagt levert dit een derving in box 1 op van 0,6% van het totale geschonken bedrag. Bij een gemiddeld forfaitair rendement in box 3 van 2% tegen een tarief van 31% is de additionele opbrengst in box 3 ook 0,6% van het totale geschonken bedrag.
[22] Aangiftegegevens over deze jaren zijn nog niet volledig.

onder de eigenwoningvrijstelling nu alsnog gedaan zullen worden tot het bedrag van algemene verhoogde vrijstelling.

De additionele belastingopbrengsten van het afschaffen van de regeling zijn vervolgens geraamd door de grondslagen te vermenigvuldigen met het toepasselijke marginale tarief per schenking, ook berekend op basis van aangiftegegevens. Tot slot zijn de opbrengsten gecorrigeerd voor ingang van de maatregel per 2024 door middel van de bbp-deflator van het CPB.

Een verhoging van de progressiviteit van de erf- en schenkbelasting geeft huishoudens een sterkere prikkel om de overdracht van grote vermogens te spreiden over meerdere jaren. Daarom is in de raming een gedragseffect toegepast van 20% van het ex-ante budgettair effect. Omdat de belastingopbrengsten hoofdzakelijk afkomstig zijn uit toekomstige erfenissen wordt voor de opbrengst tevens een ingroeipad van 20 jaar verondersteld. Deze gedragseffecten worden gebruikelijk toegepast bij het beperken van vrijstellingen in de schenk- en erfbelasting.

Er kan een anticipatie-effect worden verwacht omdat in het Coalitieakkoord eind 2021 al is aangekondigd dat de schenkingsvrijstelling eigen woning zal worden afgeschaft. Dat het aantal schenkingen dat wordt gedaan onder de vrijstelling gevoelig is voor anticipatie-effecten blijkt uit de grote toename in schenkingen bij de tijdelijk verhoging in 2013-2014. Anticipatie leidt er naar verwachting toe dat men in 2022 wanneer mogelijk vaker een schenking onder de schenkingsvrijstelling EW zal doen om nog van de regeling te kunnen profiteren. Voor de raming is aangenomen dat het aantal schenkingen in 2022 daardoor verdubbelt.

Deze aanname is gebaseerd op de verdubbeling in het aantal woningtransacties door afschaffen van de overdrachtsbelasting voor starters in januari 2021[23] en door een verlaging van de overdrachtsbelasting in 2002[24]. Door het anticipatie-effect ontstaat een budgettaire derving vanwege het naar voren halen van de schenkingen, die verspreid over 20 jaar wordt gerealiseerd. Structureel is er geen effect op de budgettaire opbrengst.

Het verlagen van de schenkingsvrijstelling eigen woning tot € 28.947 in 2023 is geraamd door de opbrengst van volledig afschaffen te schalen naar het gedeelte van de vrijstelling dat wordt beperkt: voor schenkingen van ouder aan kind betreft de verlaging de facto afschaffing, omdat het bedrag niet uitkomt boven de reguliere algemene vrijstelling. Voor schenkingen in overige relaties resteert wel nog een beperkte schenkingsmogelijkheid. In totaal betekent dit dat 93% van de budgettaire opbrengst van afschaffen van de schenkingsvrijstelling EW al per 2023 wordt behaald door de verlaging. Ook hier wordt een ingroeipad van 20 jaar verondersteld en is een anticipatie-effect in de raming verwerkt.

[23] Kadaster (2021): Wat doet aanpassing overdrachtsbelasting met woningmarkt. Wat doet aanpassing overdrachtsbelasting met woningmarkt? - Kadaster.nl zakelijk
[24] CPB (2020): Evaluatie verlaging overdrachtsbelasting 2011-2012. Evaluatie verlaging overdrachtsbelasting 2011-2012 (cpb.nl)

1.17 Verhogen algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%

Korte beschrijving van de maatregel
Het verhogen van de algemene tarief in de overdrachtsbelasting van 8 naar 10,4 procent.

Tabel 19: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
Verhogen algemene tarief overdrachtsbelasting naar 10,4%	0	1081	1081	1081	1081

Kern van de raming
Idealiter zou de budgettaire opbrengst van deze maatregel worden geraamd middels een de volgende P*Q-berekening: grondslag (= aantal transacties * marktwaarde) * verandering van het tarief. De benodigde data over de grondslag ontbreekt echter, omdat bij de aangifte van overdrachtsbelasting tot recent niet werd geregistreerd onder welk tarief een transactie valt. Hierdoor is geen zicht op het aantal transacties en de bijbehorende marktwaarde onder het algemene OVB-tarief en over de scheiding tussen woningen- en niet-woningen hierbinnen.

Daarom wordt teruggevallen op de bij differentiatie vastgestelde grondslagen op basis van een – hiervoor speciaal uitgevraagd – databestand van het Kadaster. Deze grondslagen worden vervolgens opgehoogd voor de ontwikkeling van de transactieprijzen (woningen) en, bij een gebrek aan een prijsindex voor niet-woningen, de ontwikkeling van de prijs bbp (niet-woningen). Bij het ophogen wordt uit gegaan van een verdeling van de grondslag van het algemene tarief van 30% woningen (niet-hoofdbewoning) en 70% niet-woningen. Omdat de transactieontwikkeling voor de ramingsjaren erg beperkt is wordt hiervan geabstraheerd. Tot slot wordt de grondslag voor 2021 gecorrigeerd voor het feit dat gecombineerde transactieprijs- en inflatieontwikkeling hoger is dan bij differentiatie vastgesteld, en wordt de grondslag voor 2022 gecorrigeerd voor de invoering van de VoV-vrijstelling. Deze laatste correctie verlaagd de grondslag in 2022 met bijna een half miljard euro.

Het gehanteerde gedragseffect bedraagt een grondslagdaling van 6% per %-punt verhoging van het algemeen tarief. Dit gedragseffect is gebaseerd op een empirische studie uit het Verenigd Koninkrijk[25] die ook als uitgangspunt is gehanteerd in het Dialogic rapport[26] en de raming ten tijde van de differentiatie. Het grondslageffect leidt tot een daling van de grondslag met 1,7 miljard euro. De geschatte grondslag voor het algemene OVB-tarief komt daarmee uit op 45,3 miljard in 2023. Doen we dit getal keer de tariefsaanpassing van 2,4 procentpunt, dan leidt deze verhoging tot een verwachte stijging van het de opbrengsten van 1081 miljoen euro.

Deze raming is hoogst onzeker doordat deze is gebaseerd op cijfers van het Kadaster van 2018, terwijl de woningmarkt sindsdien sterk is veranderd. Daarnaast betreffen de omvang van de OVB-vrijstellingen een inschatting bij gebrek aan aangiftedata. Het gedragseffect volgt uit de literatuur, maar het is niet met zekerheid te zeggen hoe representatief deze is voor de Nederlandse situatie. Door aanpassing van het aangiftebiljet komt vanaf 2022 langzaam meer data beschikbaar, waaronder de verdeling van grondslagen over het verlaagde en algemene tarief en over het gebruik van vrijstelling. Hierdoor kan in de toekomst een beter onderbouwde raming worden gemaakt.

[25] UK Finance (2016-2019) Mortgage Trends Updates.
[26] https://www.dialogic.nl/2020/06/18/verkenning-differentiatie-overdrachtsbelasting-naar-tweede-kamer/

1.18 Algemene btw-tarief op lachgaspatronen

Korte beschrijving van de maatregel
Op basis van een recente gerechtelijke uitspraak is het verlaagde btw-tarief van toepassing op de verkoop van N_2O-capsules (lachgas) voor de bereiding van slagroom. Eerder is in een beleidsbesluit het standpunt ingenomen dat lachgascapsules voor de bereiding van slagroom niet opgaan in de slagroom en dat het verlaagde tarief daarom niet van toepassing is. Een gevolg van de uitspraak is dat ook op de verkoop van lachgas voor gebruik als partydrug het verlaagde btw-tarief van toepassing is. Dit wordt gerepareerd door wettelijk te regelen dat alle lachgas (zowel capsules als flessen)met uitzondering van medische toepassingen worden uitgesloten van het verlaagde btw-tarief

Kern van de raming
Voor het aantal gebruikers is ten eerste gekeken naar het gebruik van lachgas als roesmiddel, aangezien hier naar verwachting de bulk van het gebruik zal zitten. Uitgangspunt voor de raming is de Nationale Drug Monitor 2019 van het Trimbos Instituut. Dit rapport bevat gegevens over het aantal gebruikers in het afgelopen jaar en een verdeling van de frequentie van gebruik (bijv paar keer per jaar of maandelijks). Op basis hiervan en cijfers over het aantal lachgaspatronen dat per keer wordt gebruikt is een inschatting gemaakt van de totale consumptie van lachgas per jaar. Omgerekend naar patronen komt dat neer op ruim 17,5 miljoen per jaar.

Naast gebruik van lachgas als roesmiddel wordt het ook gebruikt door (hobby)koks voor slagroomspuiten. Voor zover dit zakelijk gebruik betreft (horecagelegenheden) heeft de maatregel geen budgettair effect, omdat de btw in dit geval aftrekbaar is. Wat betreft recreatief gebruik door particulieren gaan we uit van beperkt gebruik, in ieder geval niet meer dan het gebruik als roesmiddel.

Voor de prijs per consumptie zijn verschillende websites bezocht die lachgaspatronen dan wel lachgastanks aanbieden. Op basis hiervan is de gemiddelde prijs ingeschat op € 0,45 per patroon.

De eenmalige budgettaire derving volgens bovenstaande berekeningen bedraagt € 0,9 mln in 2022. Daarbij is geen rekening gehouden met opname van lachgas op de Opiumlijst per medio 2022. Het gebruik zal hierdoor afnemen, we gaan uit van een halvering van de budgettaire derving. Daar komt wel bij de derving vanwege het particuliere gebruik van lachgas bij voedselbereiding. We prikken de raming op € 1 mln. Omdat per 2023 herstelwetgeving in werking treedt is er vanaf dat jaar geen sprake meer van derving.

1.19 Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen

Korte beschrijving van de maatregel
De levering en de installatie van zonnepanelen op woningen is thans belast met 21% btw. In de praktijk levert dit voor zonnepaneelhouders en de Belastingdienst een aanzienlijke (administratieve/uitvoerings-) last op. Zonnepaneelhouders zijn namelijk btw-ondernemer omdat zij stroom tegen vergoeding aan het energiebedrijf leveren.[27] Het btw-ondernemerschap brengt administratieve lasten met zich mee.

De voorgenomen toepassing van een btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen op woningen leidt tot lastenverlichting voor particuliere zonnepaneelhouders en uitvoeringsverlichting voor de Belastingdienst. Door de toepassing van een btw-nultarief drukt geen btw meer op de aanschaf en de installatie van de zonnepanelen waardoor er geen teruggaafbelang ontstaat bij de particuliere zonnepaneelhouders.

Kern van de raming
Voor particulieren geldt dat zij bij de installatie van zonnepanelen op hun woning eenmalig een forfaitaire btw-heffing moeten betalen over de levering aan het elektriciteitsnet. Deze heffing valt straks weg omdat particulieren geen btw-aangifte meer doen; zij hebben immers geen aftrekbelang meer. Voor de raming is van belang om te weten het aantal zonnepaneelhouders dat per jaar de btw-heffing afdraagt (Q) en de hoogte van de forfait die zij moeten afdragen (P). Voor het aantal zonnepaneelhouders kijken we naar het aantal aanmeldingen van zonnepaneelhouders voor de Kleineondernemersregeling (KOR).

Dit zijn de zonnepaneelhouders die na aanschaf van zonnepanelen zich aanmelden voor ontheffing van de verplichting om btw-aangifte te doen. Zij ontvangen een teruggaaf van de betaalde btw bij de aankoop van zonnepanelen en moeten eenmalig een forfaitair bedrag betalen aan btw over de levering aan het elektriciteitsnet. In 2021 waren er omgerekend bijna 213.000 nieuwe aanmeldingen (Q), in 2020 waren dit er zo'n 190.000.

Er is een stijgende trend in het aantal aanmeldingen en het is niet uit te sluiten dat dit de komende jaren nog toeneemt. Omdat het aantal in 2021 wel erg hoog is in vergelijking met eerdere jaren en omdat er ook een limiet zit aan het aantal daken waarop installaties geplaatst kunnen worden, gaan we voor de raming uit van het aantal in 2021 en geen verdere stijging.

Zonnepaneelhouders die zich aanmelden bij de Belastingdienst betalen eenmalig een forfaitaire heffing, waarvan de hoogte afhankelijk is van het vermogen van de zonnepaneelinstallatie. Op basis van gegevens van de Belastingdienst kan afgeleid worden hoeveel btw (forfait) zonnepaneelhouders hebben betaald. Deze gegevens zijn beschikbaar voor een beperkte subgroep maar we nemen aan dat dit niet significant afwijkt van de totale groep zonnepaneelhouders. Bijna drie kwart van de populatie betaalt tussen de 60 en 100 euro aan forfaitaire btw-heffing. Dat correspondeert met een zonnepaneelinstallatie met een vermogen tussen de 2000 en 5000 Wattpiek per jaar (tussen de 7 en 16 zonnepanelen per jaar). Gemiddeld bedraagt de verschuldigde omzetheffing ruim € 91 per jaar (P). Dit correspondeert met een gemiddeld opgesteld vermogen aan zonnepanelen van tussen de 3000 en 5000 Wattpiek per jaar. Die inschatting lijkt redelijk; volgens CBS cijfers over het opgesteld vermogen bij woningen bedraagt het gemiddelde vermogen per installatie ruim 3500 Wattpiek.

Op basis van bovenstaande cijfers voor Q en P komt de budgettaire derving door het wegvallen van de forfaitaire btw-heffing uit op € 19,4 miljoen**.** We verwachten geen gedragseffecten; zonnepanelen worden naar verwachting niet duurder of goedkoper door de maatregel, de particulier hoeft nu alleen geen aangifte meer te doen om de btw terug te krijgen. Er zou extra derving optreden als er particulieren zijn die zonnepanelen aanschaffen maar geen aangifte doen. We verwachten dat dit aantal nihil of zeer beperkt zal zijn vanwege het financiële belang van de btw-teruggaaf.

[27] HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (Thomas Fuchs), ECLI:EU:C:2013:413.

Woningcorporaties en andere verhuurders van woningen kunnen straks ook aanspraak maken op het nultarief wanneer zij zonnepanelen of zonnepanelen als dakbedekking (laten) installeren op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen. Een beperkt gedeelte van de woningcorporaties en andere verhuurders van woningen kan nu de btw op deze kosten niet in aftrek brengen. Er zijn geen harde cijfers over het aantal woningcorporaties dat hiermee te maken heeft, ook Aedes (de brancheorganisatie voor woningcorporaties) kon hierover geen informatie leveren. Uit een rapport over de fiscale gevolgen voor woningcorporaties die zonnepanelen plaatsen blijkt dat er wel veel mogelijkheden zijn om de plaatsing van zonnepanelen als belaste prestatie onder te brengen.

Met dit gegeven en gezien het financiële belang van het kunnen aftrekken van de btw voor verhuurders gaan we uit van slechts een beperkt deel dat nu geen aftrekrecht heeft. In die gevallen leidt het nultarief tot een budgettaire derving omdat de overheid geen btw meer ontvangt op de aanschaf van zonnepanelen door deze verhuurders. We prikken het percentage van niet-aftrekgerechtigde verhuurders op 10%. Het aantal woningcorporaties dat jaarlijks zonnepanelen plaatst ramen we op 67.000, namelijk gelijk met het aantal dat uit de meest recente meting bleek.

Daar komen nog overige verhuurders bij, dat aantal rekenen we uit als het verschil tussen het totaal aantal installaties minus het aantal door particulieren geïnstalleerde installaties minus de installaties geplaatst door woningcorporaties. In totaal gaan we uit van ruim 108.000 verhuurders die per jaar zonnepanelen plaatsen. Voor de prijs van zonnepaneelinstallaties gaan we uit van de gemiddelde prijs per Wp (€ 1,45) en het gemiddelde vermogen per zonnepaneelinstallatie in 2021 (3539 Wp), dit bedrag wordt geïndexeerd om uit te komen op de prijs voor 2023. Uitgaande dat 10% van de verhuurders geen aftrekrecht heeft komt de budgettaire derving uit € 10,2 mln

Het nultarief wordt ook van toepassing op zonnepanelen die tevens als dakbedekking gebruikt worden, ook wel geïntegreerde zonnepanelen. Een btw-nultarief op zonnepanelen als dakbedekking leidt tot een extra budgettaire derving van ca. 2/3^{e} van de aanschaf-btw per installatie. Kopers van zonnepanelen als dakbedekking kunnen de aanschaf-btw namelijk voor minimaal 1/3^{e} aftrekken omdat het aftrekrecht wordt beperkt voor de dakbedekkingsfunctie (geen aftrek) en het privégebruik van de zonnepanelen (geen aftrek).

De extra budgettaire derving is waarschijnlijk beperkt omdat het huidige marktaandeel van zonnepanelen als dakbedekking in de totale markt van zonnepanelen nog relatief gering is. Een recente studie naar de markt voor geïntegreerde zonnepanelen schatte het huidige aandeel van deze toepassing in de totale markt op zo'n 2% (zie informatiebronnen).

Hiernaast is het zo dat zonnepanelen als dakbedekking in de regel worden toegepast bij nieuwbouwwoningen, waarbij het niet mogelijk is om het zonnepaneel als dakbedekking als een afzonderlijke levering aan te merken maar deel uitmaakt van de levering van de nieuwbouwwoning (21% btw). In de berekening gaan we uit van 2% van het totale aantal zonnepaneelinstallaties en dat 75% van de installaties plaatsvindt bij nieuwbouwwoningen. Voor de prijs gaan we uit van de prijzen van reguliere zonnepaneelinstallaties. Rekening houdend met het beperkte aftrekrecht bedraagt de budgettaire derving € 1,0 miljoen**.**

1.20 Aanscherpen CO_2-heffing industrie

Korte beschrijving van de maatregel

De CO_2-heffing industrie is in 2021 geïntroduceerd om de emissiereductiedoelstelling voor de industrie uit het klimaatakkoord te borgen. In de Memorie van Toelichting behorende bij het toenmalige voorstel voor de Wet CO_2-heffing industrie is een herijking in 2022 aangekondigd.[28] Het kabinet grijpt deze herijking aan om de CO_2-heffing industrie met ingang van 1 januari 2023 aan te scherpen voor de hogere emissiereductiedoelstelling uit het coalitieakkoord. Hierdoor worden er jaarlijks door de NEa minder dispensatierechten toegekend. De industrie wordt met deze aanscherping gestimuleerd om de uitstoot van broeikasgasemissies met een extra 4 Mton te verminderen in 2030. Dit komt bovenop de reductiedoelstelling van 14,3 Mton uit het klimaatakkoord.

Tabel 20: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	Struc	Struc in
Aanscherpen reductiedoelstelling CO_2-heffing industrie	0	0	0	0	2030

Kern van de raming

Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) heeft recent in navolging van eerdere tariefstudies (Koelemeijer et al. 2019; 2020) opnieuw geanalyseerd[29] welk tarief voor de CO_2-heffing industrie naar verwachting nodig is om de huidige emissiereductiedoelstelling van 14,3 Mton CO_2-reductie in 2030 voor de industrie te kunnen halen. Aanvullend is door PBL ook onderzocht welk tarief nodig zou zijn om een aangescherpt doel van in totaal 18,3 Mton in 2030 voor de industrie te borgen.

In deze actualisatie concludeert PBL dat het huidige tarief van de CO_2-heffing industrie ad. 125 euro per ton in 2030 waarschijnlijk toereikend is om de bestaande emissiereductiedoelstelling ad. 14,3 Mton te realiseren. En dat een aangescherpt heffingsdoel ad. in totaal 18,3 Mton een tarief zou vergen van rond de 175 euro per ton in 2030, uitgaande van het huidige ondersteuningskader.

Het kabinet acht het vooralsnog niet opportuun om het tarief van de CO_2-heffing industrie te verhogen op basis van de verhoogde emissiereductiedoelstelling uit het Coalitieakkoord. Dit in de eerste plaats omdat de industrie door de verdere aanscherping van de reductiefactor per 1 januari 2023 al geleidelijk wordt gestimuleerd om aan de verhoogde emissiereductiedoelstelling te voldoen. Dit in de tweede plaats omdat verschillende (subsidie)maatregelen uit het coalitieakkoord voor de industrie nog onvoldoende zijn uitgewerkt en derhalve ook nog niet in de actualisatie van PBL zijn meegewogen.

Denk hierbij onder meer aan de middelen uit het Klimaatfonds en ontwikkeling van andere subsidie-instrumentarium (zoals DEI+ en VEKI), waarvan nog niet duidelijk is hoe deze zullen worden ingezet. En aan subsidiemiddelen vanuit de EU, zoals die uit het EU-innovatiefonds en de Recovery & Resilience Facility die door PBL niet in de tariefstudie zijn meegenomen, omdat niet duidelijk is hoeveel daarvan ten goede kan komen aan industriële verduurzamingsprojecten in Nederland.

Dit terwijl in algemene zin geldt dat hoe meer subsidies er beschikbaar zijn voor investeringen in emissie reducerende technieken, hoe groter de kans op doelbereik. Immers, er hoeft in dat geval een minder grote prijsprikkel van de CO2-heffing industrie an sich uit te gaan om het voor bedrijven financieel aantrekkelijk te maken om te gaan investeren in emissie reducerende technieken in plaats van de heffing af te dragen.

Het kabinet verwacht dan ook dat de heffing, tezamen met de beschikbare subsidiemiddelen, de industrie nog steeds voldoende prikkel geeft om op termijn daadwerkelijk uitstoot te gaan minderen in plaats van de heffing af te dragen. Niet voor alle emissies hoeft te worden betaald. Een deel van de emissies is vrijgesteld, hiervoor worden door de NEa dispensatierechten toegekend. Richting 2030 neemt het vrijgestelde deel geleidelijk af.

[28] Kamerstukken II 2020/21, 35575, nr. 3, p. 10.
[29] R. Koelemeijer, M. van Hout & B. Daniëls (2022), Analyse tarief CO2-heffing industrie, Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving.

Verder vergroot de mogelijkheid van het verhandelen van rechten de kans dat de totale belastbare grondslag van de heffing uiteindelijk tot nihil wordt gereduceerd.

In 2024 zal het kabinet opnieuw het tarief van de CO_2-heffing industrie (tezamen met de reductiefactor) herijken. Dit op basis van een nieuwe PBL tariefstudie waarin rekening gehouden kan worden met het op dat moment uitgewerkte klimaatbeleid.

1.21 Pakket EB- en ODE-tariefmaatregelen

Korte beschrijving van de maatregel
Ter invulling van de afspraken in het Coalitieakkoord stelt het kabinet in het pakket BP2023 voor de Wet belasting op milieugrondslag en de Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie als volgt te wijzigen:

- Schuif EB 1e schijf gas en elektriciteit*:* Het EB-tarief 1e schijf gas wordt in de periode 2024-2029 geleidelijk verhoogd met in totaal 5,23 cent/m3 en het EB-tarief 1e schijf elektriciteit wordt in dezelfde periode geleidelijk verlaagd met in totaal 5,23 cent/kWh. Hierdoor wordt het verbruik van elektriciteit ten opzichte van aardgas aantrekkelijker gemaakt;
- Het minder degressief maken van de tariefstructuur van de EB: door de EB-tarieven in de hogere verbruiksschuiven voor gas en de vierde verbruiksschijf elektriciteit vanaf 2024 te verhogen wordt de tariefstructuur van de EB minder degressief;
- Het verlagen van het ODE-tarief 2e en 3e schijf elektriciteit: de EB-tarieven in schijf 2 en 3 elektriciteit worden vanaf 2024 verlaagd om elektrificatie te stimuleren;
- Het verhogen van de belastingvermindering per elektriciteitsaansluiting: de vermindering van de energiebelasting per elektriciteitsaansluiting wordt structureel vanaf 2023 verhoogd ter compensatie van de gestegen gasprijs als gevolg van de bijmengverplichting van groen gas.
- Integratie van de ODE in de EB: De ODE-tarieven worden herijkt en geïntegreerd in de energiebelasting. De ODE vervalt per 1 januari 2024 als aparte heffing.

Verder heeft het kabinet besloten om de tijdelijke verlaging van de energiebelasting in 2022 voort te zetten en te intensiveren in 2023. In de EB worden huishoudens in 2023 tegemoetgekomen voor de forse stijging van de energierekening via lagere tarieven in de eerste schijf aardgas (-6,31 ct/m3 excl. btw) en elektriciteit (-7,06 ct/kWh excl. btw) en een verhoging van de belastingvermindering (+ € 284,39 excl. btw). Tot slot is de EB-schuif 1e schijf gas en elektriciteit ten opzichte van het Coalitieakkoord met een jaar uitgesteld van 2023 naar 2024.

Tabel 21: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	struc	Struc in
Verhoging EB tarief 1e schijf aardgas	0	280	327	501	2030
Verhoging EB tarief 2e schijf aardgas	0	108	190	190	2025
Verhoging EB tarief 3e schijf aardgas	0	117	240	240	2025
Verhoging EB tarief 4e schijf aardgas	0	13	25	25	2025
Verlaging EB tarief 1e schijf elektriciteit	0	-579	-711	-1.232	2030
Verlaging EB tarief 2e schijf elektriciteit	0	-135	-293	-293	2025
Verlaging EB tarief 3e schijf elektriciteit	0	-153	-207	-207	2025
Verhoging EB tarief 4e schijf elektriciteit	0	13	45	45	2025
Verhoging EB belastingvermindering ter compensatie bijmengverplichting groen gas	-225	-225	-225	-225	2023
Interactie EB tariefmaatregelen BP2023 en uitstel afbouw salderingsregeling met 2 jaar[30]	7	-14	5	0	2026

[30] Het betreft hier het inboeken van additionele budgettaire gevolgen als gevolg van het meenemen van de interactie-effecten tussen het uitstellen van de afbouw van de salderingsregeling met 2 jaar en de nieuwe integrale EB-tarieven in schijf 1 en 2 elektriciteit. Met deze interactie-effecten kon namelijk nog geen rekening worden gehouden bij indiening van de NvW van het wetsvoorstel 'Wijziging Elektriciteitswet 1998 en WBM' op 1 juli 2022, aangezien de nieuwe integrale EB-tarieven in schijf 1 en 2 elektriciteit destijds nog niet bekend waren voor de relevante jaren 2023 t/m 2025.

Incidentele verlaging EB-tarief 1e schijf aardgas	-728	0	0	0	2024
Incidentele verlaging EB-tarief 1e schijf elektriciteit	-1.689	0	0	0	2024
Incidentele verhoging EB belastingvermindering	-2.342	0	0	0	2024
Uitstellen schuif energiebelasting op elektriciteit naar gas naar 2024	246	0	0	0	2024
Totaal	-4.732	-575	-604	-956	2030

Kern van de raming

De raming is grotendeels gebaseerd op grondslaggegevens van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). Het CBS heeft voor het jaar 2020 een uitsplitsing gemaakt van het verbruik van aardgas en elektriciteit door bedrijven naar de verschillende verbruiksschijven van de energiebelasting (EB). Hier is het aardgas- en elektriciteitsverbruik van huishoudens in 2020 aan toegevoegd. Daarbij is aangenomen dat het volledige energieverbruik van huishoudens aan de eerste verbruiksschijf kan worden toegerekend.

Aangezien de voorgestelde tariefaanpassingen voor aardgas en elektriciteit in de EB pas per 1 januari 2023 of 1 januari 2024 van kracht worden is het totale energieverbruik van huishoudens en bedrijven in 2020 geëxtrapoleerd naar 2030 met de geprognosticeerde groei van het energieverbruik dat uit de Klimaat- en Energieverkenning 2021 (KEV2021, PBL) volgt. Vervolgens zijn voor elk jaar in de periode 2023 tot en met 2030 afzonderlijke sleutels voor de verbruiksschijven van aardgas en elektriciteit vastgesteld. Voor het berekenen van de sleutels is derhalve rekening gehouden met de ontwikkeling van de grondslag. Deze sleutels zijn zowel op EB als ODE tariefmutaties van toepassing. Dit komt doordat de EB en ODE een identieke grondslag, een identieke lengte van de verbruiksschijven en dezelfde vrijstellingen kennen.

Voor de raming van de verhoging van de belastingvermindering is gebruik gemaakt van data van de Belastingdienst om de realisatie van de aangiftepost belastingvermindering vast te kunnen stellen. De realisatie van deze post bedroeg in 2020 circa € 3,5 miljard. De belastingvermindering bedroeg in 2020 per aansluiting € 435,68 (excl. btw). Derhalve kan geconcludeerd worden dat er in deze jaren in totaal circa 8,1 mln aansluitingen (€ 3,5 mld / € 435,68) waren. Tot het jaar van verhoging van de belastingvermindering (2023) wordt daarbij cf. de KEV2021 nog de zichtbare endogene groei van het totaal aantal woningen in Nederland meegenomen hetgeen resulteert in een sleutel van € 82 mln per 10 euro (excl. btw) wijziging van de belastingvermindering.

Tot slot zijn de voorgestelde EB- en ODE-tariefmutaties voor aardgas en elektriciteit en de verhoging van de EB belastingvermindering vermenigvuldigd met de bijbehorende sleutels. De raming is met name onzeker voor de wat langere termijn. Dit komt doordat het onzeker is in hoeverre burgers en bedrijven onder meer naar aanleiding van de bovenstaande maatregelen zullen overstappen naar duurzame warmte- en/of investeringsopties. Voor de raming is gerekend met een constante vaste prijselasticiteit van -0,2 voor het energieverbruik van huishoudens en bedrijven. Dit gedragseffect is afgeleid uit het PBL rapport ”Kostenefficiëntie van beleidsmaatregelen ter vermindering van broeikasgasemissies” uit 2016, waarbij het effect van een belastingschuif is geïllustreerd.

Alleen voor de tariefmaatregelen die zijn afgesproken in het kader van het incidentele EB compensatiepakket in 2023 ad. € 4,76 miljard wordt geen gedragseffect meegenomen. Dit omdat deze maatregelen enkel in 2023 gelden. De prikkels op het energieverbruik van dit pakket worden daarom, net als de budgettaire consequenties daarvan, verwaarloosbaar klein verondersteld en een correctie daarvoor wordt achterwege gelaten.

1.22 Verhogen vliegbelasting

Korte beschrijving van de maatregel
De vliegbelasting wordt met € 17,95 per jaar verhoogd van € 8,48 (tarief 2023 inclusief indexatie) naar een tarief van €26,43. Dit levert een extra opbrengst op van € 354 miljoen in 2023 oplopend naar € 416 miljoen in 2024. De grondslag van de vliegbelasting verandert niet. Transferpassagiers blijven dus uitgezonderd.

Tabel 22: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	struc	Struc in
Verhoging vliegbelasting	354	416	416	416	2024

Kern van de raming
Op basis van AEOLUS is berekend hoeveel de vliegbelasting moet stijgen om de taakstelling uit het coalitieakkoord van een additionele jaarlijkse opbrengst van € 400 miljoen op te halen.

Door de gevolgen van de COVID-19-pandemie zijn de opbrengsten van de vliegbelasting nog relatief laag in 2023. Daarom is gekeken hoe over de periode 2023-2025 het tarief zo kan worden verhoogd dat er in die jaren gemiddeld € 400 miljoen per jaar extra wordt opgehaald. Voor het inkomstenkader is de opbrengst € 354 miljoen in 2023 en vanaf 2024 € 416 miljoen. De endogene ontwikkeling na 2024 blijft buiten beschouwing in het inkomstenkader.

Uit de berekening volgt een verhoging van het tarief met € 17,95 per jaar in constante prijzen 2023.

1.23 Verhogen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

Korte beschrijving van de maatregel
De verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt met ingang van 1 januari 2023 verhoogd met € 11,37 naar € 20,20 per hectoliter. Eveneens wordt mineraalwater met ingang van 1 januari 2024 uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Daarnaast wordt per 1 januari 2024 het tarief per liter alcoholvrije dranken extra verhoogd met € 2,47 per hectoliter naar € 22,67 per hectoliter.

Het laagste tarief in de bieraccijns (voor de lichte bieren) komt overeen met het tarief van de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken. Het laagste accijnstarief op bier zal daarom met ingang van 2023 en 2024 met dezelfde bedragen worden verhoogd als het tarief op alcoholvrije dranken. Dit betreft een klein aandeel van de totale bierconsumptie.

Tabel 23: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	struc	Struc in
Verhogen verbruiksbelasting alcoholvrije dranken	300	300	300	300	2023
Verhogen laagste tarief bieraccijns	3	4	4	4	2024

Kern van de raming
Om € 300 miljoen extra opbrengst te genereren is een tariefsverhoging van €11,37 per hectoliter nodig in 2023. Dit is berekend op basis van de geraamde opbrengst in 2023 bij het huidige tarief en een standaard gedragseffect van 20%. De geraamde opbrengst in 2023 is € 291 miljoen.
In 2024 wordt mineraalwater uitgezonderd. Hierdoor daalt de opbrengst bij het huidige tarief met ongeveer € 52 miljoen. Dit is bepaald op basis van aangiftegegevens uit 2018, 2019 en 2020. Als hier rekening mee wordt gehouden is vanaf 2024 een verhoging van €13,84 per hectoliter nodig om een opbrengst van € 300 miljoen te genereren. Dit resulteert in een additionele verhoging van €2,47 per hectoliter. Hierbij is ook gerekend met een standaard gedragseffect van 20%.
De verhoging van het minimumtarief bij de bieraccijns heeft een budgettaire opbrengst van € 3 miljoen in 2023 en € 4 miljoen in 2024 . Uit de aangiftedata van de douane uit 2019 volgt dat 290.273 hectoliter in de laagste platocategorie is aangegeven. Het aantal hectoliter wordt vermenigvuldigd met de verhoging van €11,37 in 2023 en €13,84 vanaf 2024.

1.24 Verhogen tabaksaccijns

Korte beschrijving van de maatregel
Met de voorgestelde maatregel wordt de tabaksaccijns zodanig verhoogd dat de gemiddelde verkoopprijs voor een pakje sigaretten van 20 stuks in 2024 op ongeveer € 10 uitkomt. Dit gebeurt in twee gelijke, opvolgende stappen van €50,33 per 1000 sigaretten per 1 april 2023 en 1 april 2024. Dit komt neer op een verhoging €1,01 per pakje sigaretten van 20 stuks. Het tarief van accijns op rooktabak (vooral shag) per kilogram wordt met ingang van dezelfde datum in absolute zin net zoveel verhoogd als het tarief van de accijns op sigaretten. Het tarief van accijns op sigaren wordt twee keer met 1% verhoogd.

Tabel 24: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	struc	Struc in
Verhoging accijns op sigaretten en rooktabak	147	392	490	490	2025
Verhoging accijns op sigaren	1	2,5	2,8	2,8	2025

Kern van de raming
Verhoging accijns sigaretten en rooktabak
Op basis van de raming van de totale opbrengsten van de tabaksaccijns en een gedragseffect van 65% is de opbrengst berekend van de verhoging (voor beide stappen).

De verhoging gaat steeds in per 1 april. Daarom wordt de opbrengst van de verhoging in 2023 en 2024 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. De effecten van de verhoging per 1 april zijn geëvalueerd via een studie van het RIVM[31] en via een Empty pack survey van de Douane[32]. 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.

Verhoging accijns op Sigaren
Op basis van de opbrengst uit 2021 en een standaard gedragseffect van 20% komt de opbrengst van de accijns op sigaren uit op € 1,4 miljoen per procentpunt.

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

1.25 Beëindigen vrijstelling bpm bestelauto's ondernemers, aanpassing grondslag bpm bestelauto's en verhoging van het tarief in de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's ondernemers

Korte beschrijving van de maatregel
In het Belastingplan wordt voorgesteld om de vrijstelling van de bpm voor bestelauto's van ondernemers af te schaffen in 1 stap per 2025. De maatregel wijkt op een paar punten af van wat in het coalitieakkoord is opgenomen.

- De grondslag is aangepast van catalogusprijs naar CO_2-uitstoot, omdat de catalogusprijs voor de uitvoering zeer moeilijk handhaafbaar bleek te zijn. De formule die gehanteerd gaat worden is € 66,91 x CO2-uitstoot (WLTP). Dit bedrag is in prijzen 2023 (en wordt nog opgehoogd met de tabelcorrectiefactor tot dat de formule in 2025 daadwerkelijk in werking treedt).;
- De invoering is in één keer per 2025 in plaats van in 3 stappen per 2024, omdat in 3 stappen voor de uitvoering erg lastig bleek te zijn;
- Omdat door de aanpassingen en de herijking van de raming de opbrengst lager uitkwam dan geraamd voor het coalitieakkoord is een additionele maatregel genomen om het inkomstenkader weer te sluiten: de mrb voor bestelauto's van ondernemers wordt in 2025 verhoogd met 15%.[33] In 2026 worden de tarieven vervolgens nog eens met 6,96% verhoogd (in totaal dus een verhoging van 23%). In 2025 geldt vanuit het Klimaatakkoord een kwarttarief voor EV-bestelauto's van ondernemers t.o.v. de tarieven voor fossiele bestelauto's voor ondernemers, en vanaf 2026 geldt hetzelfde tarief als voor fossiele bestelauto's.

Kern van de raming
Voor de raming wordt uitgegaan van doorrekeningen van Revnext met het rekenmodel gemaakt voor bestelauto's.[34] In dit model zit zowel het wagenpark als de nieuwverkopen van bestelauto's. Door het rekenmodel te gebruiken voor de raming kan ook goed rekening gehouden worden met het effect van maatregelen op de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm), motorrijtuigenbelasting (mrb), brandstofaccijnzen en energiebelasting.

Bij deze raming wordt in het gebruikte model rekening gehouden met gedragseffecten (verschuivingen binnen segmenten naar goedkoper/zuiniger/lichter en naar parallelimport) en anticipatie-effecten (een fossiele bestelauto kopen voordat de afschaffing van de vrijstelling wordt ingevoerd). Bij parallelimport ligt de bpm lager doordat al snel afschrijving wordt toegepast.

Voor de berekeningen wordt gebuikt gemaakt van profielen/segmenten voor bestelauto's (klein, middel, groot, extra groot en pick up), waarbij per profiel gekeken is naar voertuigkenmerken (zoals catalogusprijs, gewicht, CO_2-uitstoot) en gebruik (zoals jaarkilometrages). Er is ook gekeken naar het rijbereik van emissievrije bestelauto's en de gemiddelde afstanden die per dag gereden worden om te bepalen of een emissievrije bestelauto praktisch gezien een goed alternatief is voor een fossiele bestelauto.

De opbrengst van het afschaffen van bpm voor bestelauto's van ondernemers komt niet overeen met het budgettaire beslag zoals gerapporteerd in bijlage 9 van de Miljoenennota. Dit komt doordat in de Miljoenennota geen gedragseffecten worden meegenomen, die wel plaatsvinden als de regeling wordt afgeschaft en waar in deze raming wel rekening mee gehouden is. Het bedrag in de Miljoenennota is het bedrag dat gemoeid is met de aantallen nieuwverkopen en de daarbij behorende bpm die is vrijgesteld.

Verder wordt in de raming van het beleidseffect, conform de begrotingsregels, ook rekening gehouden met het effect van de bpm-maatregel op andere autobelastingen, zoals de mrb, brandstofaccijns en energiebelasting. Onderstaande tabel geeft de budgettaire effecten van de twee afzonderlijke maatregelen en het totaal.

[33] Dit komt bovenop de verlaging van de tarieven in 2025 met 4,34% uit de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord, waardoor de tarieven in 2025 in totaal met 10,01% verhoogd zullen worden.
[34] Zie Revnext, 2022, Achtergrondrapport bestelautomodel Revnext voor toelichting op het model. Zie Revnext 2022, Effectenstudie: Afbouw BPM-vrijstelling bestelauto's ondernemers voor meer details over deze specifieke raming.

Tabel 25: Budgettaire effecten maatregel

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

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	Struc
Bpm-maatregel	0	510	407	341	246	154	70	-111
Mrb-verhoging	0	80	140	144	149	153	154	176
Totaal	0	591	547	485	395	307	224	65

Door afronding kunnen verschillen ontstaan in de optelling.

1.26 Verlengen verlaging accijns op brandstof

Korte beschrijving van de maatregel
De accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG blijven per 1 januari 2023 gelijk aan de tarieven die sinds 1 april 2022 gelden. Dit komt neer op een verlaging van de accijns op benzine met 22,5 eurocent per liter, de accijns op diesel met 15,43 eurocent per liter en de accijns op LPG met 5,3 eurocent per liter ten opzichte van het basispad. In het basispad zouden de tarieven per 1 januari 2023 zijn geïndexeerd en zou daarbovenop de dieselaccijns met 1 eurocent per liter zijn verhoogd (conform Klimaatakkoord). Per 1 juli 2023 worden de tarieven voor de rest van het jaar met respectievelijk 8,65 eurocent, 5,55 eurocent en 2,0 eurocent per liter verlaagd ten opzichte van het basispad.

Tabel 26: Budgettaire effecten maatregel
Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	struc	Struc in
Verlaging 1 januari t/m 30 juni 2023	-877	0	0	0	NVT
Verlaging 1 juli 2023 t/m 31 december 2023	-327	0	0	0	NVT
Totaal	-1204	0	0	0	NVT

Kern van de raming
Op basis van de meest recente raming (MEV) is geraamd hoeveel de opbrengst van de accijns op de minerale olie in 2023 zou bedragen zonder tariefswijziging. Aan de hand van aangiftegegevens van de belastingdienst is daarnaast bekend welk deel van de opbrengst uit accijnzen op minerale oliën afkomstig is van dieselaccijns en welk deel afkomstig is van LPG-accijns.

Deze opbrengst is vermenigvuldigd met de procentuele verlaging. Vervolgens is een standaard gedragseffect toegepast van 20%. Het gaat daarbij voornamelijk om veranderingen in autogebruik en prikkels tot grenstanken. De afslag van 20% is geprikt op basis van studies van CE Delft en PBL, aangevuld met expertinschattingen en modelsimulaties. In onderstaande tabel wordt de derving per brandstofsoort incl. gedragseffect gegeven.

Derving in euro miljoen per brandstofsoort	Jan-Jun	Jul-dec	Totaal
Benzine	-459	-176	-635
Diesel	-409	-147	-556
LPG	-9	-4	-13
Totaal	-877	-327	-1204

De voornaamste onzekerheid volgt uit de raming van de accijnsopbrengsten in het basispad, die onder de huidige prijsomstandigheden lastig te ramen is. Daarnaast gaan de geschatte gedragseffecten met onzekerheid gepaard, vanwege de tijdelijkheid maar ook de omvang van de tariefsaanpassing en onzekerheid over aanpassingen en andere landen. Tot slot zit er een beperkte onzekerheid in de verdeling van de accijnzen over diesel en LPG.

1.27 Brandstofaccijnzen buitenwerking stellen artikel 84a

Korte beschrijving van de maatregel

Op grond van de wet (artikel 84a WA) dient bij een accijnsverhoging aangifte te worden gedaan voor de brandstof die in voorraad ligt en waarover eerder accijns tegen lagere tarieven is betaald. Door het verschil in accijns bij te betalen, wordt over de voorraad het nieuwe accijnstarief betaald. In de wet is een drempel van € 250 opgenomen. Om uitvoeringstechnische redenen wordt deze bepaling buiten werking gesteld bij de verhogingen per 1 juli 2023 en 1 januari 2024.

Tabel 27: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	struc	Struc in
Vervallen derving door verlenging tariefsverlaging	31	0	0	0	NVT
Buitenwerking stellen artikel 84a WA per 1 juli 2023	-22	0	0	0	NVT
Buitenwerking stellen artikel 84a WA per 1 januari 2024		-14	0	0	NVT
Totaal	9	-14	0	0	NVT

Kern van de raming

Bij de accijnsverlaging per 1 april 2022 is een derving van € 31 miljoen geraamd voor het buitenwerking stellen van artikel 84a WA per 1 januari 2023. Deze raming was gedaan op basis van teruggaafverzoeken die gedaan konden worden bij de accijnsverlaging per 1 april over veraccijnsde voorraden en een 100% gedragseffect[35]. In het huidige voorstel blijven de tarieven per 1 januari 2023 gelijk aan de tarieven per 1 april 2022. Hierdoor vervalt de derving van €31 miljoen.

In het huidige voorstel gaan de tarieven in 2 stappen terug naar het basispad. De eerste stap is per 1 juli 2023 en de tweede stap is per 1 januari 2024. Bij deze stappen wordt artikel 84a WA buiten werking gesteld. Op basis van de eerder berekende derving van €31 miljoen en de relatieve verandering van de tarieven is een derving berekend van € 22 miljoen per 1 juli 2023 en een derving van € 14 miljoen per 1 januari 2024. Hierbij is gerekend met een gedragseffect van 80% ipv 100%. De stappen zijn per keer kleiner, waardoor de prikkel kleiner is om extra voorraad aan te houden.

De raming is onzeker. Enerzijds heeft de consument vlak voor een verhoging van de accijns een prikkel om zijn brandstoftank nog vol te tanken tegen het lage tarief (zorgt voor afname voorraden), anderzijds hebben pompstations een prikkel om extra voorraad aan te houden tegen het lage tarief. Voor landbouw en industriële bedrijven met een mogelijkheid om brandstof op te slaan is er een prikkel om zoveel mogelijk voorraad op te slaan. Al is dit ook afhankelijk van de verwachting over de ontwikkeling van de totale brandstofprijs na 1 juli 2023 en 1 januari 2024. Tot slot is niet bekend in hoeverre bedrijven die in minerale olie handelen extra veraccijnsde voorraden zullen creëren vlak voor de verhoging.

[35] Zie voor een uitgebreide toelichting op deze raming Ramingstoelichting bij de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl

1.28 Fiscale maatregelen koopkrachtpakket Belastingplan 2023

Korte beschrijving van de maatregel
In het Belastingplan 2023 zijn enkele maatregelen in de inkomstenbelasting (IB) opgenomen die de lasten (op arbeid) van burgers beïnvloeden (a t/m o). De maatregelen vloeien grotendeels voort uit het regeerakkoord. Van enkele maatregelen is tijdens de augustusbesluitvorming besloten de maatvoering aan te passen.

a) Verlagen zelfstandigenaftrek (aparte ramingstoelichting);
b) Geleidelijk afschaffen van de inkomensafhankelijke combinatiekorting (aparte ramingstoelichting);
c) Verlaging tarief eerste schijf (TES) ter compensatie van hogere zorgpremies (0,06%-punt in 2023 en 0,04%-punt extra in 2025);
d) Verhoging tarief eerste schijf in pakket wml-huurtoeslag (0,01%-punt in 2025).

<u>Pakket lastenverlichting middeninkomens:</u>

e) Doorwerking hoger wettelijk minimumloon (wml) op grenzen arbeidskorting terugdraaien;
f) Arbeidskorting (AK) generiek verhogen (met € 384 bij knikpunten 1 en 2, met €434 bij knikpunt 3);
g) Arbeidskorting sneller afbouwen (toename afbouwpercentage met 0,54%-punt);
h) Verkorten eerste schijf inkomstenbelasting (met € 740);
i) Tarief eerste schijf verhogen (sluitpost pakket lastenverlichting middeninkomens, met 0,05%-punt in 2023 en 0,08%-punt extra in 2025)

<u>Augustusbesluitvorming + Voorjaarsnota:</u>

j) Extra verlaging zelfstandigenaftrek (aparte ramingstoelichting);
k) Verhoging tarief eerste schijf ter compensatie van lagere zorgpremies (0,06%-punt in 2023);
l) Doorwerking eerdere en snellere verhoging wml op grenzen arbeidskorting terugdraaien;
m) Arbeidskorting extra verhogen en steiler afbouwen (verhoging met € 89 bij knikpunten 2 en 3 en 0,11%-punt steilere afbouw)
n) Verlaging tarief eerste schijf (met 0,17%-punt in 2023 en nog eens 0,08%-punt in 2028);
o) Algemene heffingskorting afbouwen met verzamelinkomen (aparte ramingstoelichting);

Kern van de raming
De budgettaire effecten van de maatregelen waarop deze ramingstoelichting betrekking heeft zijn gebaseerd op berekeningen in 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 maatregelen c t/m i staan in Tabel 1 (in prijzen jaar van invoering). Deze zijn gebaseerd op de versie van MIMOSI op basis van het Centraal Economisch Plan 2022.

Tabel 28: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	Struc	Struc in	In prijzen
c. Verlagen TES (zorg)	-243	-243	-426	-426	2025	2023
d. Verhogen TES (wml-ht)	0	0	45	45	2025	2025
e. Terugdraaien doorwerking verhogen WML op grenzen AK	0	25	8	-97[36]	2037	2024
f. Arbeidskorting verhogen	-3211	-3211	-3211	-3401	2023	2023
g. Arbeidskorting sneller afbouwen	438	438	438	438	2023	2023
h. Verkorten eerste schijf	234	234	234	234	2023	2023
i. Verhogen TES	198	198	539	539	2025	2023

Het aanvullende pakket uit de augustusbesluitvorming is geraamd op de versie van MIMOSI op basis van de concept-Macro-Economische Verkenning 2023, waarin de maatregelen c) t/m i) en o) al verwerkt zijn. De volgorde van doorrekenen is k), l), m), n). Nadat maatregel k) uitgerekend was met MIMOSI, is de wml-verhoging van 8,05% in 2023 in MIMOSI verwerkt. Dit is geen fiscale maatregel, maar deze maatregel heeft wel invloed op de raming van maatregelen l) tot en met n).

De budgettaire effecten van de maatregelen uit het augustuspakket staan in Tabel 2 (wederom in prijzen jaar van invoering).

Tabel 29: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	Struc	Struc in	In prijzen
k. Verhogen TES (zorg)	245	245	245	245	2023	2023
l. Terugdraaien doorwerking verhogen WML op grenzen AK*	118	28	1	-7	2037	2023
m. Arbeidskorting verhogen en sneller afbouwen	-526	-526	-526	-526	2023	2023
n. Verlagen TES (sluitpost)	-705	-705	-705	-1036	2028	2023

**Terugdraaien doorwerking verhogen wml op grenzen arbeidskorting*

In het coalitieakkoord was afgesproken dat de wml-verhoging in twee stappen zou plaatsvinden in 2024 en 2025. De doorwerking op de arbeidskorting terugdraaien heeft dus in Tabel 1 effect vanaf 2024. Bij de voorjaarsbesluitvorming is besloten om de wml-verhoging naar voren te halen: 2,5% in 2023, 2,5% in 2024 en 2,32% in 2025. Dat had ook effect op het terugdraaien van de doorwerking op de grenzen van de arbeidskorting, die maatregel krijgt dan ook een budgettair effect vanaf 2023. In het augustuspakket is de wml-verhoging in zijn geheel naar voren gehaald en verhoogd naar 8,05% in 2023. De reeks in Tabel 2 is het effect van zowel de voorjaarsbesluitvorming als het augustuspakket.

[36] Dit getal is veel groter dan in 2025 vanwege een sterk interactie-effect met de IACK door verzilveringsproblemen. De wml-verhoging verschuift de grenzen van de AK zo veel op, dat er € 700-800 mln aan arbeidskorting wordt verschoven van inkomens in het opbouwtraject naar inkomens in het afbouwtraject. Het budgettaire saldo van de verschuiving is klein in 2024 en 2025.

In het Belastingplan 2023 komt uiteindelijk één budgettaire tabel waarin een aantal reeksen bij elkaar is opgeteld en alle bedragen in prijzen jaar van invoering staan, zie Tabel 23.

Tabel 30: Budgettaire effecten maatregel

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

	2023	2024	2025	Struc	Struc in	In prijzen
TES mutaties regeerakkoord (c, d, i)	-45	-45	156	156	2025	2023
Terugdraaien doorwerking verhogen WML op grenzen AK (e, l)	118	53	8	-102	2037	2023
AK verhogen regeerakkoord (f)	-3211	-3211	-3211	-3401	2023	2023
AK sneller afbouwen (g)	438	438	438	438	2023	2023
Verkorten eerste schijf (h)	234	234	234	234	2023	2023
TES mutaties augustus (k, n)	-460	-460	-460	-791	2028	2023
AK verhogen en sneller afbouwen augustus (m)	-526	-526	-526	-526	2023	2023