

Vergaderjaar 2024–2025

36 602

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2025)

Nr. 86

BRIEF VAN DE MINISTER VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 11 november 2024

Afgelopen vrijdag vond het vervolg van het wetgevingsoverleg over het pakket Belastingplan 2025 plaats. De leden van de vaste commissie Financiën hebben tijdens het overleg diverse vragen gesteld. In aanloop naar het plenaire debat op 12 november stuur ik uw Kamer de schriftelijke antwoorden op de gestelde vragen. Daarnaast vindt u bij deze brief de appreciaties op de ingediende amendementen.

De antwoorden in deze brief zijn geclusterd per maatregel zoals deze zijn opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2025. Vragen over onderwerpen die niet in het wetsvoorstel Belastingplan 2025 aan bod komen, maar wel zijn gesteld tijdens het wetgevingsoverleg, worden behandeld onder het kopje diversen.

Ik wens uw Kamer zo volledig mogelijk te informeren en heb daarom zoveel mogelijk de ingediende amendementen voorzien van appreciatie, toelichting en een quickscan op uitvoerbaarheid. Omwille van de tijd was het echter niet mogelijk amendementen bij deze brief te betrekken die ingediend zijn na vrijdag 8 november 23:55 uur. Donderdagochtend 14 november a.s. volgt – zoals gebruikelijk – voor aanvang van de stemmingen een Kamerbrief. Hierin zal ik ook de overige amendementen, inclusief quickscan op uitvoerbaarheid, appreciëren en zal ik ingaan op de ingediende moties.

Belastingplan 2025

Uitvoeringsinzichten

Door verschillende leden van uw Kamer is gevraagd om zicht te krijgen op de ruimte en prioriteringsvraagstukken in de ICT-systemen van de Belastingdienst. Ik begrijp deze behoefte. Daarbij is gevraagd of een stelselwijziging sneller mogelijk is als de Kamer «meer op de handen gaat

zitten». Ook is er gevraagd naar de relatie met amendementsverzoeken bij dit Belastingplanpakket, waarbij aangegeven wordt dat dit niet op korte termijn uitvoerbaar is vanwege onvoldoende ruimte in de ICT-systemen van de Belastingdienst. Beleidswijzigingen met een kleine impact – zoals parameteraanpassingen – zijn mogelijk. Maar structuurwijzigingen vergen meer ICT-capaciteit en leiden daarmee tot verdringing van ICT-capaciteit die benodigd is voor de modernisering.

Uw Kamer is de afgelopen jaren op verschillende momenten via Kamerbrieven, technische briefings en werkbezoeken geïnformeerd over de noodzakelijke moderniseringsopgave van de Belastingdienst. Uw Kamer is steeds geïnformeerd over de opgave die er ligt, de planning en de voortgang. Hierbij is aangegeven dat deze moderniseringsopgave voor de meeste ketens in 2026 zal worden afgerond. Het is belangrijk dat ook nu de modernisering voorrang behoudt op structuraanpassingen om daarmee de continuïteit van de ICT-systemen en de belastinginkomsten voor de toekomst te garanderen. Tot en met 2026 geldt dat er weinig ruimte is voor nieuwe beleidswensen die structuurwijzigingen vergen. Binnen enkele ketens zal de modernisering echter ook na 2026 doorlopen. Hierbij verwijs ik uw Kamer graag naar het «Overzicht Uitvoerbaarheid» dat is meegestuurd met het Belastingplan 2025¹. In dit overzicht is ook aangegeven welke paramaters op korte termijn gewijzigd kunnen worden, en welke structuurwijzigingen meer tijd vergen. Nieuw beleid wordt zo veel mogelijk uitgevoerd door middel van wijzigingen waar beperkte capaciteit voor nodig is, zoals parameterwijzigingen. Een parameterwijziging is bijvoorbeeld het aanpassen van een belastingtarief of schijflengte. In het «Overzicht Uitvoerbaarheid» is aangegeven hoeveel wijzigingen elk jaar worden doorgevoerd en welke parameters er allemaal zijn met de bijbehorende deadlines.²

In de brief van 14 oktober jl. bent u door de voormalig Staatssecretaris geïnformeerd dat de planning voor de modernisering van de keten Inkomensheffingen (IH) gewijzigd is door de recente Hoge Raad-arresten over box 3. De noodzakelijke herstelwerkzaamheden die hieruit volgen, leiden ertoe dat de uitfasering van Cool:Gen 9 tot 12 maanden vertraging oploopt. De Staatssecretaris zal u voor het eind van het jaar nader informeren over de alternatieve invoeringsopties m.b.t. het nieuwe stelsel box 3 en de verdere gevolgen die dit heeft voor de keten IH³.

In antwoord op de vragen uit het schriftelijk overleg ICT, is uw Kamer op 14 oktober jl.⁴ geïnformeerd dat in het Hoofdlijnenakkoord diverse maatregelen zijn aangekondigd die impact hebben op de Belastingdienst. Dit betreffen zowel fiscale maatregelen, maatregelen van andere opdrachtgevende ministeries en generieke wetgeving (die voor alle uitvoerende organisaties geldt). Een groot deel van de fiscale maatregelen loopt mee in het pakket Belastingplan 2025. In het recente «Overzicht Uitvoerbaarheid», dat met het pakket Belastingplan 2025 met u is gedeeld, is aangegeven dat het pakket Belastingplan 2025 inpasbaar en uitvoerbaar is. Andere maatregelen uit het Hoofdlijnenakkoord, zoals de vliegbelasting, worden de komende periode nader uitgewerkt door het kabinet. Ook hierbij geldt dat het belangrijk is om de uitvoering tijdig te betrekken. De inpasbaarheid in het ICT-portfolio zal dan meestal afhangen van de vormgeving, dit geldt ook voor de vliegbelasting.

¹ Kamerstuk 36 602, nr. 5.

² Kamerstuk 36 602, nr. 5.

³ Kamerstuk 31 066, nr. 1429.

⁴ Kamerstuk 31 066, nr. 1429.

Het kan voorkomen dat een beleidswens van het kabinet of uw Kamer op korte termijn niet mogelijk is, omdat er geen ruimte is voor het verwerken van de gewenste structuurwijziging in de ICT. Dit betekent dat als het uitvoeringsoordeel op een amendement aangeeft dat vanwege de ICT dit op de gevraagde termijn niet mogelijk is, dat dit ook de feitelijke informatie is over de uitvoerbaarheid. Uw Kamer ontvangt deze informatie met een quickscan op het amendement. Het is aan uw Kamer hoe u deze weegt bij de besluitvorming. Het is voor dit kabinet prioriteit dat de moderniseringsopgave van de Belastingdienst conform planning wordt afgemaakt, zodat de continuïteit van de belastinginning en -uitbetaling niet in gevaar komt. Het kabinet hecht er om die reden sterk aan dat de modernisering zo spoedig mogelijk wordt afgerond en zal het in haar uitvoeringsoordeel aangeven wanneer voorstellen tot vertraging in de reeds geplande werkzaamheden leiden.

Door deze kabinetsperiode te starten met de beleidsmatige voorbereiding voor een nieuw stelsel en tegelijkertijd de modernisering conform planning af te maken, ontstaat de situatie dat het weer mogelijk wordt om een stelselwijziging door te gaan voeren. De beleidsmatige voorbereiding voor een nieuw stelsel is een zeer omvangrijk traject en daar wil dit kabinet de komende periode samen met uw Kamer mee aan de slag. En daarbij onderschrijf ik – net als uw Kamer – het belang om uitvoerbaarheid een belangrijke randvoorwaarde te laten zijn, zodat het hiermee ook voor burgers en bedrijven eenvoudiger wordt.

Verderop in de beantwoording ga ik nader in op vragen over de uitvoerbaarheid van een aantal vormen van tariefdifferentiatie bij de vliegbelasting en tariefdifferentiatie bij de kansspelbelasting.

Aanpassingen inkomstenbelasting

Mevrouw Van Dijk vraagt waarom ervoor is gekozen het gezamenlijke basistarief weer te splitsen. Ook vraagt zij waarom – als het systeem van heffingskortingen ervoor zorgt dat mensen hun marginale druk niet goed kunnen inschatten – juist dit systeem niet wordt aangepast. Het kabinet heeft voor het splitsen van het tarief gekozen om gericht lastenverlichting te kunnen geven. Op korte termijn is het mogelijk om lastenverlichting te geven via zogenoemde parameterwijzigingen. Dit zijn bedragen of percentages die de Belastingdienst kan wijzigen per 1 januari in de aangifteprogrammatuur voor de VA en de DA van het aankomende jaar (jaar t+1). De cijfers moeten dan vaststaan (dat wil zeggen dat er door de Tweede Kamer over is gestemd) voor 15 november 12.00 uur van dit jaar (jaar t).

Voor maatregelen in de inkomensheffing gaat het dan – naast aanpassingen in de tarieven zoals het kabinet nu voorstelt – bijvoorbeeld om het verhogen of verlagen van (het afbouwpunt van) een heffingskorting of het aanpassen van schijfgrenzen. Deze maatregelen zijn wat het kabinet betreft niet per definitie minder complex. Het aanpassen van het systeem van heffingskortingen is een structuuraanpassing. Zoals uw Kamer hierboven heeft kunnen lezen, vergen deze meer capaciteit en kunnen deze niet op korte termijn niet verwerkt worden in de ICT-systemen, terwijl het kabinet graag per 2025 iets aan de koopkracht wil doen. In het licht van deze fundamentele aanpassing heeft het kabinet de ambitie om deze kabinetsperiode een hervorming van het belasting- en toeslagenstelsel voor te bereiden.

Mevrouw Maatoug vraagt naar de groep huishoudens die een koopkracht-achteruitgang ondervindt door de aanpassingen in de algemene heffingskorting en de huurtoeslag. De aanpassingen in de huurtoeslag kunnen inderdaad interacteren met de aanpassingen in de algemene heffingskorting. Hierbij dient opgemerkt te worden dat deze interactie niet eenduidig is, en bijvoorbeeld afhangt van het hebben van een partner, het inkomen van de partner (type en hoogte) en de hoogte van de huur. In de statische koopkrachtraming voor 2025 en 2026 wordt met deze interacties rekening gehouden en wordt een beeld geschetst van de effecten van alle inkomensmaatregelen die in deze jaren genomen worden, en van de ontwikkeling in lonen, prijzen en zorgpremies. Het koopkrachtbeeld voor 2025 en 2026 laat in doorsnee een koopkrachtvooruitgang zien van respectievelijk 0,7% en 0,8%. De meeste huishoudens gaan er naar verwachting dus op vooruit in deze jaren, maar dat betekent niet dat alle huishoudens erop vooruitgaan. Uit de begroting van het Ministerie van SZW blijkt bijvoorbeeld dat er in 2025 ook huishoudens zijn die er in statische koopkracht op achteruit gaan, door samenloop van maatregelen en economische ontwikkelingen (in 2025 naar verwachting ca. 2 op de 10 huishoudens). Voor de meeste huishoudens is de inkomensachteruitgang in 2025 niet groter dan ca. 1%, zowel gezien over alle huishoudens als voor de laagste inkomensgroep.

Mevrouw Van Dijk vraagt of een andere opbouw van de arbeidskorting het aantrekkelijker kan maken voor ouderen om meer te gaan werken en wat de effecten daarvan zijn op de arbeidsmarkt. AOW-gerechtigden hebben net als andere belastingplichtigen recht op arbeidskorting als ze werken. De arbeidskorting voor werkenden en gepensioneerden is momenteel vergelijkbaar.

In theorie kan de arbeidsparticipatie van ouderen verbeterd worden door het introduceren van een aparte arbeidskorting voor AOW-gerechtigden.

Vanaf 2009 heeft enkele jaren een extra heffingskorting bestaan voor werkenden net onder de AOW-leeftijd, de doorwerkbonus. Die heffingskorting was gericht op het stimuleren van oudere werkenden om later uit te treden. Volgens het CPB zijn de werkgelegenheidseffecten van zo'n heffingskorting bescheiden.⁵ Te verwachten valt dat een hogere arbeidskorting voor werkenden ná het bereiken van de AOW-leeftijd een nog kleiner effect heeft. Deze groep heeft immers al een inkomensstroom (AOW en aanvullend pensioen), waardoor de financiële prikkel om langer door te werken kleiner is dan voor de groep net onder de AOW-leeftijd.

Fiscale oplossing alleenverdienersproblematiek

Mevrouw Maatoug heeft gevraagd naar de rode vlaggen in de uitvoeringstoets bij de maatregel fiscale oplossing voor alleenverdieners. Zij vraagt zich af waarom dit de gekozen oplossing is, terwijl er tijdens alle debatten ook veel gesproken is over de uitvoering.

Het klopt dat de uitvoeringstoets bij de maatregel fiscale oplossing alleenverdieners een aantal rode vlaggen heeft. De maatregel is ook complex voor de betreffende groep belastingplichtigen. Dit kan enerzijds leiden tot terugvordering van ten onrechte uitbetaalde bedragen en anderzijds tot niet-gebruik van de regeling terwijl belastingplichtigen er wel recht op hadden. Om belastingplichtigen zoveel mogelijk te onder-

⁵ CPB (2020) Kansrijk arbeidsmarktbeleid – update uittredleeftijd en AOW. Kansrijk arbeidsmarktbeleid - update uittredleeftijd en AOW (cpb.nl)

steunen bij de toepassing van de regeling zal de Belastingdienst zich inspannen om de doelgroep voor zover mogelijk actief te benaderen en te ondersteunen bij het aanvragen van een voorlopige aanslag en het doen van de aangifte inkomstenbelasting. Aan de fiscale oplossing van de alleenverdienersproblematiek en de tijdelijke oplossing die wordt uitgevoerd door gemeenten, is een uitvoerig onderzoekstraject voorafgegaan. Daarbij zijn ook alternatieven onderzocht en gewogen en is geen kleinere, eenvoudigere en uitvoerbare maatregel naar boven gekomen.

Onder andere mevrouw Van Dijk en de heer Grinwis hebben alternatieven voorgesteld. Sommige van deze alternatieven bleken tot een grote budgettaire derving te leiden, bijvoorbeeld een compensatie via een verhoging van de algemene heffingskorting, verlaging van de inkomstenbelasting of verhoging van het wettelijk minimumloon. Dat komt omdat de groep belastingplichtigen die geraakt wordt door de afbouw van de dubbele algemene heffingskorting (AHK) daarmee niet apart bereikt kan worden. Een andere suggestie was het herintroduceren van een uitbetaalbare AHK voor iedereen. Dit zou betekenen dat de problematiek van terugvorderingen en niet-gebruik wordt verbreed naar een grotere doelgroep. Ook wordt de omvang van de massale processen voorlopige aanslagen en definitieve aanslagen groter, omdat de doelgroep groter wordt.

Het kabinet is van mening dat de voorgestelde maatregel de beste optie is voor de groep belastingplichtigen en voor de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst.

Specifieke zorgkosten

Mevrouw Van Dijk en mevrouw Maatoug hebben vragen over de voorgestelde aftrek van € 925 voor de gemaakte leefkilometers. Mevrouw Maatoug vraagt om inzicht naar het gebruik van de huidige regeling waarbij de werkelijke meerkosten aftrekbaar zijn. Specifiek vraagt zij naar het gemiddelde bedrag dat in aftrek wordt gebracht en naar de onderverdeling daarvan. Mevrouw Van Dijk vraagt om een nadere toelichting op het eerder gegeven antwoord op de vraag wat het voorgestelde vaste bedrag van € 925 – dat op gemiddelden is gebaseerd – betekent voor mensen die in regio's wonen waar voorzieningen verder weg zijn.

Op basis van de aangiften inkomstenbelasting kan niet worden achterhaald welk bedrag gemiddeld aan leefkilometers in aftrek wordt gebracht. Dit komt omdat in de aangifte inkomstenbelasting alle typen vervoerskosten – zonder onderliggende specificatie – worden opgegeven in één invulveld. De belastingplichtige dient één bedrag in te vullen voor de categorie vervoerskosten. De leefkilometers en de zorgkilometers worden – indien van toepassing – dus gezamenlijk opgegeven, waardoor deze niet te onderscheiden zijn. Alleen bij een handmatige controle van de aangifte kan deze onderverdeling worden gemaakt als deze gegevens door de inspecteur worden opgevraagd bij de belastingplichtige. Het is wel mogelijk om inzicht te bieden welk bedrag gemiddeld in de totaalpost «vervoerskosten» wordt opgegeven en de onderverdeling daarvan.

In 2021 voerden ruim 380 duizend huishoudens vervoerskosten op in hun aangifte, met een gemiddeld bedrag van € 365. Deze kosten zijn scheef verdeeld. Zo had van die huishoudens 50% minder dan € 176 aan vervoerskosten afgetrokken en 75% minder dan € 390. Een klein percentage had (heel) hoge vervoerskosten afgetrokken. De kleine groep die nu heel hoge vervoerskosten in aftrek heeft gebracht, kan er door de forfaitaire regeling op achteruit gaan. Dit is inherent aan een forfaitaire regeling, waarbij geen maatwerk wordt geboden. Met de voorgestelde

forfaitaire regeling wordt beoogd om een eenvoudige regeling te introduceren waarmee niet-gebruik of onjuist gebruik wordt voorkomen en om aan te sluiten bij de bestaande regelingen waarvoor de 100-meter-eis geldt. Dit leidt tot eenduidigheid in regelingen. De verwachting is ook dat door de vereenvoudiging en de aandacht voor deze kosten het aantal huishoudens dat deze kosten opvoert zal toenemen. Het niet-gebruik van de aftrekpost zal daardoor naar verwachting afnemen.

In de huidige regeling van aftrek van leefkilometers moet de burger de werkelijke totale autokosten vergelijken met de werkelijke totale autokosten van een persoon die niet ziek of invalide is, maar die in financieel en maatschappelijk opzicht vergelijkbaar is. Door deze vergelijking worden de meerkosten als gevolg van de ziekte of invaliditeit berekend. Stel dat een belastingplichtige die zeer beperkt is in zijn mobiliteit vanuit zijn woonplaats 15 kilometer moet afleggen voor een bezoek aan een winkelcentrum. Zijn buurman heeft geen mobiliteitsbeperking en moet naar hetzelfde winkelcentrum gaan en gebruikt daarvoor vanwege de afstand, net zoals de belastingplichtige, de auto. De buurman moet zodoende ook kosten maken om de reisafstand te overbruggen omdat de voorziening ver weg is. De belastingplichtige maakt dus voor de voorziening die verder weg is gelegen geen extra vervoerskosten als gevolg van zijn ernstige mobiliteitsbeperking. De aftrekpost is bedoeld als een tegemoetkoming van de extra vervoerskosten die mensen maken. Daarom is in de onderliggende berekening onder andere gerekend met het aantal kilometers dat gemiddeld met de fiets en per voet wordt afgelegd. Iemand met een ernstige mobiliteitsbeperking zal deze afstanden veelal met de auto afleggen waardoor deze vervoerskosten voor hem meerkosten zijn als gevolg van ziekte of invaliditeit. Wanneer de belastingplichtige die in aanmerking komt voor de aftrek van € 925 voor leefkilometers en ook reist voor het verkrijgen van genees- of heelkundige hulp, farmaceutische hulpmiddelen of overige hulpmiddelen kan hij – naast het bedrag van € 925 – aanspraak maken op een vergoeding van € 0,23 per kilometer voor deze zorgkilometers.

Giftenaftrek

Mevrouw Van Dijk vraagt waarom er geen impactanalyse is gedaan voor de afschaffing van de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting (Vpb) en de regeling geven uit de vennootschap. De versoering van de giftenaftrek is een afspraak uit het Hoofdlijnenakkoord. Er heeft recent een uitgebreide evaluatie plaatsgevonden van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting (IB) en de Vpb over de periode 2016–2021.⁶ De belangrijkste conclusie van deze evaluatie is dat de giftenaftrek weliswaar doeltreffend is (de aftrekpost stimuleert het geven), maar niet doelmatig omdat er weinig extra wordt gegeven door de giftenaftrek. Anders gezegd, de toename aan giften door de giftenaftrek is minder groot dan de omvang van de belastingkorting. Dat geeft een duidelijke indicatie van de impact van de giftenaftrek voor de filantropiesector. Bovendien is het budgettaire belang van circa € 500 miljoen per jaar van de giftenaftrek in de IB vele malen groter dan dat van de giftenaftrek in de Vpb. Daar komt bij dat als bedrijven goede doelen steunen door middel van sponsoring of reclame, dit geen giften maar zakelijke kosten zijn, die aftrekbaar zijn van de winst voor de Vpb. In de praktijk is dan ook meer dan de helft van het totaal aan bedragen dat door bedrijven aan goede doelen wordt gegeven (een vorm van) sponsoring of reclame en daarmee zakelijk.

⁶ Kamerstuk 36 410 IX, nr. 42.

Tevens vraagt mevrouw Van Dijk hoe kan worden gezegd dat het effect van afschaffing van de regeling geven uit de vennootschap gering is terwijl de regeling pas een jaar in werking is getreden. Zij vraagt daarnaast waarop deze inschatting is gebaseerd als de Belastingdienst niet over de juiste brongegevens kan beschikken. Het is inderdaad zo dat de regeling geven uit de vennootschap nog maar een jaar geleden is ingevoerd. Het kabinet heeft ervoor gekozen om deze regeling niet te continueren. Dit is uitvoerig toegelicht in het algemeen deel van de toelichting op het Belastingplan 2025 en in de beantwoording van de Kamervragen daarover.⁷ Kort gezegd, gaat deze regeling in tegen de fiscale systematiek, leidt de regeling naar verwachting tot constructies en is de regeling oneerlijk ten opzichte van andere particuliere gevers, die alleen gebruik kunnen maken van de giftenaftrek in de IB.

Voorts vraagt mevrouw Van Dijk waarom de motie Bakker/Klein om te zoeken naar alternatieven voor de aftopping van € 250.000 van de periodieke giftenaftrek, niet is uitgevoerd. Dit plafond is ingevoerd nadat bleek dat sprake was van een aantal zeer hoge periodieke giften die er veelal voor zorgde dat het belastbaar inkomen voor degenen die de gift deden tot nihil gereduceerd kon worden, waardoor geen belasting werd betaald over het inkomen. Het toenmalige kabinet vond dit niet meer in balans. Deze motie is ingediend bij het Belastingplan 2023 toen deze aftopping werd ingevoerd. Naderhand werd de regeling geven uit de vennootschap ingevoerd met als doel de nadelen van dat plafond voor grote(re) giften afkomstig vanuit box 2 te ondervangen. Het kabinet heeft overigens wel gewezen op alternatieven genoemd in de eerdergenoemde evaluatie van de giftenaftrek die is gepubliceerd in maart 2024. Daarin zijn de volgende beleidsopties opgenomen: aftrektarief in de IB verlagen naar 20 procent, periodieke en andere giften in de IB gelijk behandelen, omvormen naar een geefsubsidie en giftenaftrek afschaffen. Uit de evaluatie blijkt dat een geefsubsidie doelmatiger is omdat meer geld bij de goede doelen terechtkomt. Er wordt nu verder onderzoek gedaan naar de vormgeving en de uitvoerbaarheid van een geefsubsidie. De uitkomst van dat onderzoek verwacht ik in het voorjaar van 2025.

De heer Van Oostenbruggen vraagt of uitgaven van een ondernemer via de loonstroken van werknemers aan een goed doel of Giro 555 als niet-zakelijke kosten onder de huidige giftenaftrek in de vennootschapsbelasting vallen of onder Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO). Het kabinet stelt voorop dat als de werkgever het mogelijk maakt voor werknemers om rechtstreeks vanuit hun salaris (via de loonstrook) een gift te doen, deze gift wordt gedaan door de werknemer zelf. Voor de werkgever zijn de loonkosten natuurlijk aftrekbaar van de winst. Voor de werknemer geldt dat met betrekking tot de rechtstreeks vanuit zijn salaris (via de loonstrook) gedane giften, de werknemer zelf de giftenaftrek in de inkomstenbelasting kan toepassen. Het kabinet heeft in het wetsvoorstel Belastingplan 2025 geen voorstel gedaan om de giftenaftrek in de inkomstenbelasting aan te passen maar enkel voorgesteld om de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting en de regeling geven vanuit de vennootschap af te schaffen. In de memorie van toelichting⁸ en de nota naar aanleiding van het verslag⁹ bij het Belastingplan 2025 is opgemerkt dat de aftrekbaarheid van zakelijke kosten niet wordt bestreken door de voorgestelde afschaffing van de giftenaftrek. Van zakelijke kosten kan sprake zijn als bedrijven goede doelen steunen door middel van sponsoring of reclame. Dergelijke uitgaven zijn, net zoals andere bedrijfskosten, aftrekbaar van de winst voor de vennootschapsbelasting.

⁷ Kamerstuk 36 602, nrs. 3, 43 en 26.

⁸ Kamerstuk 36 602, nr. 3.

⁹ Kamerstuk 36 602, nr. 26.

Ook uitgaven die worden gedaan in het kader van MVO zijn in beginsel zakelijk en dus in principe aftrekbaar.¹⁰ Onder MVO verstaat men zodanig ondernemen dat de aandacht voor milieu, sociaal-ethische aspecten en winst gebalanceerd is en afgestemd is op de verwachtingen van stakeholders/belanghebbenden bij en van de onderneming.¹¹ Het is in algemene zin niet mogelijk om aan te geven of bepaalde uitgaven van de vennootschap niet-zakelijke giften (die momenteel onder voorwaarden aftrekbaar zijn onder de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting), uitgaven in het kader van MVO of zakelijke kosten voor sponsoring of reclame zijn. Dit hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval, waaronder de wijze waarop de vennootschap MVO toepast in haar visie op de kernactiviteiten van de onderneming. Als een vennootschap rechtstreeks geld overboekt naar Giro 555, zal het normaliter een gift zijn, een onzakelijke kostenpost, die niet aftrekbaar is (behoudens aftrekbaar als gift als aan de voorwaarden van de huidige giftenaftrek wordt voldaan).

30%-regeling en ETK-regeling

Mevrouw Maatoug vraagt waarom de ETK-regeling in het verleden niet ook werd versoerd, terwijl de expatregeling een forfaitaire variant is van de ETK-regeling en zij in die zin aan elkaar gekoppeld zijn. De expatregeling is een forfaitaire kostenvergoedingsregeling, terwijl de ETK-regeling een vrijstelling is op grond van daadwerkelijk gemaakte kosten in die zin dat de werknemer de extraterritoriale kosten waarvoor hij een belastingvrije vergoeding ontvangt moet kunnen bewijzen. Deze koppeling aan daadwerkelijk gemaakte kosten maakt ook de noodzaak om beperkingen aan te leggen aan de werking van de regeling minder pregnant en dit gebeurt daarom ook minder. Daarom waren recente versoeringen van de 30%-regeling veelal niet relevant voor de ETK-regeling; hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de aftopping van de 30%-regeling op de WNT-norm, de stapsgewijze afbouw van het percentage of de verhoging van de salarismax. Voor zover aanpassingen in de expatregeling wel relevant zijn voor de ETK-regeling, zijn ze in beginsel ook daarin doorgevoerd. Zo is in 2019 bij het terugbrengen van de maximale looptijd van de 30%-regeling van 8 naar 5 jaar bepaald dat ook de ETK-regeling vanaf dat moment nog maar voor maximaal 5 jaar kan worden toegepast.¹²

Mevrouw Maatoug heeft in eerdere schriftelijke antwoorden gelezen dat 83% van de gebruikers van de ETK-regeling valt onder een CAO die een inhouding tot onder het voor de werknemer geldende minimumloon niet toestaat. Mevrouw Maatoug vraagt zich af hoe het zit met de resterende 17% van de ETK-gebruikers. In fiscale wet- of regelgeving wordt alleen geregeld dat een inhoudingsplichtige extraterritoriale kosten onbelast mag vergoeden. Los hiervan kunnen werkgevers en werknemers afspraken maken over de hoogte van het loon. Bij het vaststellen van de hoogte van het loon zijn partijen gebonden aan de (niet-fiscale) wetgeving volgend uit de *Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag*. Inhoudingen op het minimumloon zijn volgens de *Wet Aanpak Schijnconstructies* verboden. Onder strenge voorwaarden staat het *Besluit minimumloon en minimumvakantiebijslag* als uitzondering toe dat betalingen voor huisvesting en zorgverzekering kunnen worden ingehouden op het door de desbetreffende werknemer verdiende en geldende minimumloon. De werkgever heeft dan een inspanningsverplichting om deze zaken daadwerkelijk te leveren. Een inhouding voor

¹⁰ Zie Kamerstuk 34 552, V, p. 7–8.

¹¹ Zie ook de website www.duurzaam-ondernemen.nl en www.mvonederland.nl.

¹² Kamerstuk 35 026, nr. 22, pag. 7.

huisvestingskosten (inclusief nutsvoorzieningen en servicekosten) mag maximaal 25% van het door de desbetreffende werknemer verdiende en geldende minimumloon bedragen.¹³ Bovendien dient de huisvesting aan bepaalde kwaliteitsnormen te voldoen, die dienen te zijn vastgelegd bij cao. Ook dient de werknemer de werkgever toestemming te geven voor het plegen van de inhouding via een schriftelijke volmacht. De gedachte achter dit besluit is dat de werknemer weliswaar in geld minder ontvangt dan het voor hem of haar verdiende en geldende minimumloon, maar de werknemer dan wel desgewenst voorzien is van elementaire zaken als huisvesting en een ziektekostenverzekering.¹⁴ De inhoudingsregeling uit het besluit van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid staat overigens volledig los van de ETK-regeling. Dubbele huisvestingskosten kunnen kwalificeren als extraterritoriale kosten, maar de kosten van een ziektekostenverzekering waarvoor het besluit ook geldt doen dat niet en kunnen dus niet onbelast worden vergoed via de ETK-regeling. Het kabinet verkent op dit moment of de inhoudingsregeling in het *Besluit minimumloon en minimumvakantiebijslag* in de praktijk werkt zoals beoogd voor de doelgroep. Uw Kamer wordt hier naar verwachting voor het einde van het jaar nader over geïnformeerd door de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.

Renteaftrekbeperking

Mevrouw Van Dijk vraagt hoe andere landen die een drempel hebben opgenomen omgaan met fragmentatieproblemen omtrent de generieke renteaftrekbeperking.

De Europese Commissie heeft in 2020 aan het Europees parlement en de Raad een voorlopig verslag uitgebracht over de uitvoering van ATAD1¹⁵ en ATAD2¹⁶ in de lidstaten. Hieruit een volgt dat 16 lidstaten een drempel hebben opgenomen van € 3 miljoen en 6 lidstaten een drempel hebben opgenomen van minder dan € 3 miljoen.¹⁷ Een meer recent officieel overzicht van welke landen een drempel hebben opgenomen – en of zij hierbij hebben voorzien in antifragementatieregels – is niet voorhanden. In vervolg op het voornoemde voorlopig verslag wordt door de Europese Commissie – in het kader van de evaluatie van ATAD – een uitgebreider verslag opgesteld over de maatregelen uit ATAD. Volgens de meest recente planning van de Europese Commissie wordt dit verslag in het derde kwartaal van 2025 gepubliceerd. Zodra het verslag beschikbaar is, zal dit met de Kamer worden gedeeld.

Het kabinet heeft geen rechtsvergelijkend internationaal onderzoek gedaan naar de vraag, of, en zo ja, hoe andere lidstaten opknipgedrag tegengaan. Het is namelijk niet goed mogelijk om een vergelijking te maken, omdat de omstandigheden per lidstaat verschillen. In de eerste plaats wat betreft de wijze van implementatie van de generieke renteaftrekbeperking. Lidstaten hebben namelijk de mogelijkheid om keuzes te

¹³ Artikel 2a lid 1 Besluit minimumloon en minimumvakantiebijslag.

¹⁴ Staatsblad 2016, 419.

¹⁵ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1).

¹⁶ Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad 29 mei tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybride mismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1).

¹⁷ Verslag van de Commissie aan het Europees parlement en de Raad over de uitvoering van Richtlijn 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen, COM (2020) 383, Brussel, 19 augustus 2020.

maken, ten aanzien van de door richtlijn gestelde minimumnorm voor de renteaftrekbepanking maar ook ten aanzien van de randvoorwaarden die daaraan gesteld kunnen worden. In de tweede plaats is zeker zo bepalend het gehele samenstel van fiscale wet- en regelgeving dat van toepassing is op belastingplichtigen die vallen onder de reikwijdte van de generieke renteaftrekbepanking, waaronder generieke en specifieke antimisbruikbepalingen. Gelet op de onvergelojkbare variabelen, heeft een rechtsvergelijkend internationaal onderzoek derhalve naar verwachting geen toegevoegde waarde.

Mevrouw Van Dijk vraagt naar de gevolgen van het Belastingplan 2025 voor de huurmarkt en om meer inzicht in hoeverre het met de voorgestelde maatregelen beter of slechter wordt voor de vastgoedbeleggers.

Het kabinet hecht veel waarde aan voldoende beschikbare betaalbare huurwoningen. Daarom heeft het kabinet voorgesteld om per 1 januari 2026 een nieuw en gunstiger algemeen woningtarief van 8% in te voeren voor de overdrachtsbelasting. Deze voorgestelde maatregel heeft als doel het aanbod van huurwoningen te vergroten. Ten eerste door investeringen in (private) huurwoningen te stimuleren. Ten tweede beoogt het de bouw van meer (private) huurwoningen te stimuleren door de uiteindelijke belastingdruk bij verkoop te verlagen.

Woningmarktbeleggers (exclusief woningcorporaties) betalen ongeveer € 450 miljoen aan vennootschapsbelasting. Hiervan is ruim € 70 miljoen het gevolg van de generieke renteaftrekbepanking. In het Belastingplan 2025 worden twee maatregelen voorgesteld ten aanzien van de generieke renteaftrekbepanking die effect hebben op woningmarktbeleggers. Enerzijds wordt voorgesteld om de generieke renteaftrekbepanking te versoepelen door het percentage van de gecorrigeerde winst dat wordt gehanteerd voor het bepalen van de aftrekruipte te verhogen van 20% naar 25%. Deze maatregel leidt ertoe dat de door vastgoedbeleggers als gevolg van de generieke renteaftrekbepanking betaalde vennootschapsbelasting met € 10 miljoen daalt naar € 60 miljoen. Anderzijds wordt in het Belastingplan 2025 een antifragmentatiemaatregel in de voorgenomde generieke renteaftrekbepanking voorgesteld. De gevolgen van de antifragmentatiemaatregel zijn door het kabinet bij de vormgeving geraamd. Bij die inschatting is een opbrengst van € 40 miljoen geraamd, waarvan ongeveer € 36 miljoen zou worden opgehaald bij investeerders op de vastgoedmarkt. Daardoor stijgt het bedrag dat vastgoedbeleggers aan vennootschapsbelasting betalen als gevolg van de generieke renteaftrekbepanking per saldo met ongeveer € 26 miljoen naar ongeveer € 96 miljoen. Het totaalbedrag dat woningmarktbeleggers (exclusief woningcorporaties) betalen stijgt daardoor naar ongeveer € 476 miljoen aan vennootschapsbelasting. De inschatting is dat de gevolgen daarmee beperkt zouden zijn voor de vastgoedmarkt als geheel.

Ten aanzien van woningcorporaties geldt dat de versoepeling van de generieke renteaftrekbepanking een besparing oplevert van € 77 miljoen. De gevolgen voor woningcorporaties van de antifragmentatiemaatregel zijn heel beperkt; slechts € 4 miljoen van de totale opbrengst van 40 miljoen is afkomstig van woningcorporaties. Per saldo gaan woningcorporaties er door beide maatregelen dus € 73 miljoen structureel op vooruit. Het effect is dus per saldo positief.

Het kabinet verwacht dat de maatregelen in het Belastingplan 2025 die relevant zijn voor verhuurders er over het geheel genomen aan bijdragen dat het aanbod van huurwoningen beter wordt.

De heer Dijk vraagt in het kader van de voorgestelde verhoging van het percentage van de generieke renteaftrekbeperking of er onderzoek is gedaan naar de effecten van deze maatregel. De verhoging van het percentage van de generieke renteaftrekbeperking is een afspraak uit het Hoofdlijnenakkoord. Om te komen tot een meer gelijke behandeling van eigen vermogen en vreemd vermogen heeft Nederland de generieke renteaftrekbeperking strenger geïmplementeerd dan andere EU-lidstaten. Het kabinet heeft signalen ontvangen dat het bedrijfsleven – met het oog op het Nederlandse vestigingsklimaat zorgen heeft over dit ongelijke speelveld.¹⁸ Het CBP wijst erop dat de strenge implementatie van de generieke renteaftrekbeperking een negatief effect heeft op het investeringsklimaat in Nederland.¹⁹ Dit kabinet wenst het verdienvermogen van Nederland te versterken en de investeringsbereidheid te vergroten. Daarom heeft dit kabinet in het regeerprogramma onder meer afgesproken om de renteaftrek te versoepelen door het percentage te verhogen van 20% naar 25% van de EBITDA, en daardoor meer in lijn te brengen met het Europese gemiddelde. Overigens wordt in de Europese richtlijn die deze beperking voorschrijft (ATAD²⁰) uitgegaan van een percentage van 30%. Nederland blijft met deze aanpassing dus nog steeds strenger dan de Richtlijn. Deze keuze om het percentage te verhogen is in lijn met beleidsopties, zoals onder meer geschetst in CPB-rapport «Kansrijk belastingbeleid»²¹ en het rapport «Belastingen in maatschappelijk perspectief, Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel».²²

Kwijtscheldingswinstvrijstelling

Mevrouw Van Eijk vraagt in het kader van de voorgestelde wijziging van de kwijtscheldingswinstvrijstelling waarom we voor het verlenen van terugwerkende kracht niet kunnen aansluiten bij de datum van publicatie van de Voorjaarsnota 2024 (15 april 2024), het moment dat het voornemen voor deze wetswijziging publiek werd gemaakt. Daarbij vraagt zij of zo'n wijziging dan bij nota van wijziging kan geschieden of dat daar een amendement voor nodig is. In het wetsvoorstel Belastingplan 2025 wordt voorgesteld om voor situaties met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen de kwijtscheldingswinst volledig vrij te stellen voor zover die uitgaat boven het verlies dat overigens in het jaar is geleden. Hiermee wordt voorkomen dat een verschuldigd bedrag aan vennootschapsbelasting, als gevolg van de samenloop van de kwijtscheldingswinstvrijstelling met de in 2022 aangepaste verliesverrekeningsregels, een hindernis kunnen vormen voor een op de Wet homologatie onderhands akkoord gebaseerde overeenkomst (WHOA-akkoord) ten behoeve van een mogelijke doorstart. Bij terugwerkende kracht van de voorgestelde aanpassingen tot Prinsjesdag wordt aangesloten bij kwijtscheldingen voor zover die geschieden op of na 17 september 2024. Hiermee wordt gewaarborgd dat de voorgestelde regeling voor lopende en nieuwe gevallen gaat gelden. Terugwerkende kracht van de voorgestelde aanpassingen biedt echter geen oplossing voor situaties uit het verleden waar een eventuele doorstart niet meer mogelijk is. Dit geldt ook voor terugwerkende kracht van de voorgestelde aanpassingen tot de datum

¹⁸ Zie de Kamerbrief van 5 april 2024 over alternatieve dekkingsopties en het verslag van gesprekken met bedrijven dat als bijlage bij die brief is gehecht (Kamerstuk 36 418, AM, en het afschrift van die brief aan uw Kamer: NDS 2024D13668).

¹⁹ CPB, Kansrijk belastingbeleid, april 2020, p. 98.

²⁰ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1).

²¹ 70 CPB, Kansrijk belastingbeleid, april 2020, p. 98.

²² Belastingen in maatschappelijk perspectief, Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel, bijlage 6, fiche C03.

van publicatie van de Voorjaarsnota 2024 (15 april 2024). Bij belastingplichtigen kan de voorgestelde regeling namelijk geen positieve bijdrage meer leveren aan het in die periode sluiten van een (WHOA-)akkoord met de schuldeisers ten behoeve van een doorstart. Bij deze belastingplichtigen die destijds in financiële moeilijkheden verkeerden kunnen de volgende situaties spelen waardoor terugwerkende kracht tot 15 april 2024 geen oplossing biedt: i) de belastingschuld als gevolg van de samenloop met de in 2022 aangepaste verliesverrekeningsregels is destijds al geaccepteerd voor een (WHOA-)akkoord; ii) op een andere manier is een overeenstemming bereikt met inachtneming van de destijds geldende wetgeving; of iii) de betreffende belastingplichtige is al failliet gegaan.

Zoals tijdens het Wetgevingsoverleg Pakket Belastingplan 2025 van 8 november 2024 reeds werd opgemerkt, is gezien het krappe tijdspad een amendement op dit punt nodig als het verlenen van terugwerkende kracht wenselijk wordt geacht.

Aanpassing van de kavelruilvrijstelling

De heer Vermeer vraagt in hoeverre dit voorstel ongewenst en onnodig zorgt voor een rem op de transitie van het landelijke gebied. Bijvoorbeeld bij plannen voor boerenerven om daarop woningen te realiseren. De heer Vermeer vraagt of het ongewenste gebruik van de vrijstelling kan worden bestreden door burgerwoningen, die niet vallen onder het begrip plattelandswoning, van de maatregel uit te sluiten, gecombineerd met een aanhoudingseis van bijvoorbeeld 5 jaar.

Deze maatregel beoogt te voorkomen dat de kavelruilvrijstelling wordt gebruikt in situaties waarvoor deze niet is bedoeld waardoor partijen in die situaties een door de wetgever onbedoeld fiscaal voordeel behalen. Bij de vormgeving is ook rekening gehouden met de transitieopgave waar het landelijk gebied voor staat. Daarom is bijvoorbeeld geen aanpassing van de vrijstelling gedaan ten aanzien van onbebouwde gronden. De voorgestelde maatregel heeft geen direct effect op het realiseren van nieuwe woningen op boerenerven. Bij de verkrijging van nieuwe woningen is namelijk geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Het kabinet acht het van belang dat situaties waarin een onroerende zaak wordt verkregen die wordt gebruikt voor agrarische doeleinden niet onnodig wordt geraakt door de maatregel. Daarom is de keus gemaakt om onder meer een uitzondering te maken voor agrarische bedrijfswoningen. De kavelruilvrijstelling zo aanpassen waardoor een burgerwoning onder de vrijstelling kan blijven vallen, zou het onbedoelde gebruik echter onvoldoende bestrijden. Ook een verruiming van de invulling van het begrip «agrarische bedrijfswoning» komt het beoogde doel van dit voorstel niet ten goede. Een uitbreiding naar voormalige agrarische bedrijfswoningen, zoals plattelandswoningen, zou er voor kunnen zorgen dat er situaties mogelijk blijven die het kabinet met dit voorstel juist wil voorkomen. Een reden voor de voorgestelde maatregel is namelijk dat bijvoorbeeld bij (ver)kopen van (burger)woningen in het landelijk gebied – niet zijnde agrarische bedrijfswoningen – het aantrekkelijk is gebleken om overdrachtsbelasting te ontwijken via onwenselijke constructies met de kavelruilvrijstelling. Het stellen van een generieke aanhoudingseis, zonder de eis van agrarisch gebruik, is naar het oordeel van het kabinet gelet op het doel van deze aanpassing niet doeltreffend.

Diensten aan onroerende zaken

Mevrouw Van Dijk vraagt waarom de maatregel btw-herziening diensten onroerende zaken, die zoveel complexiteit en regeldruk met zich

meebrengt, wordt genomen. Het kabinet begrijpt en waardeert de aandacht van de Kamer voor de complexiteit en regeldruk die de voorgestelde maatregel voor een btw-herziening op diensten aan onroerende zaken met zich brengt. Het kabinet wil eerst de achtergrond en noodzaak van de maatregel schetsen, daarna hoe rekening wordt gehouden met ondernemers en tot slot ingaan op de balans tussen effectiviteit van de maatregel en de werkbaarheid daarvan.

De achtergrond en de noodzaak van de regeling is als volgt: in de btw-wet geldt een regeling voor herziening van vooraftrek van btw als het gebruik van een investeringsgoed wijzigt. Die herzieningsregeling is van toepassing op onroerende zaken, rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen en roerende zaken waarop wordt of kan worden afgeschreven. De regeling ziet derhalve enkel op goederen en regelt dat de btw-aftrek overeenkomt met het gebruik van die goederen. Dit voorkomt ook misbruik, bijvoorbeeld doordat het minder aantrekkelijk is om goederen slechts voor een korte periode btw-belast te gebruiken om btw-aftrek te claimen en daarna de goederen voor de rest van hun bruikbare levensduur btw-vrijgesteld te gebruiken.

De wet voorziet op dit moment niet in de mogelijkheid om btw die op diensten drukt over een aantal jaren te herzien. Het past echter binnen de systematiek van de btw, en vanwege het beginsel van de fiscale neutraliteit in het bijzonder, om een dienst die meerjarig nut heeft, net als een goed te volgen om de btw-aftrek te laten aansluiten bij het daadwerkelijke gebruik van de dienst. Met volgen wordt dan een herzieningsperiode bedoeld waarin ieder jaar wordt getest in hoeverre het in eerste instantie ingeschatte gebruik nog overeenkomt met het daadwerkelijke gebruik. Bij een significante afwijking volgt dan een positieve of negatieve btw-correctie (herziening) om de btw-aftrek beter aan te laten sluiten bij het gebruik van de dienst. Het feit dat het btw-aftrekrecht voor diensten nu wordt bepaald over een relatief korte periode, te weten het jaar van ingebruikname, leidt in de praktijk bovendien vooral bij verbouwingen van panden tot ongewenste en oneigenlijke belastingbesparende structuren met kortdurende verhuur en daarmee tot een ongelijk speelveld tussen ondernemers met vastgoed. Die belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur werkt, kort samengevat, als volgt: een ondernemer verbouwt een pand tot woningen met de bedoeling om de woningen als zodanig te (gaan) verhuren. Deze verhuur is vrijgesteld van btw. Die voorgenomen btw-vrijgestelde verhuur heeft tot gevolg dat de ondernemer geen recht op vooraftrek heeft van de btw die over de verbouwingskosten wordt berekend. Daarom kiezen sommige ondernemers ervoor om de woningen in het pand eerst (direct na de verbouwing) kortstondig btw-belast te verhuren. Deze btw-belaste verhuur geeft alsdan het recht om de btw op de verbouwingskosten volledig af te trekken. Als een ondernemer vervolgens in het volgende jaar overgaat tot btw-vrijgestelde verhuur van de woningen, kan (momenteel) geen herziening van deze aftrek plaatsvinden, zodat er (onbedoeld) geen btw drukt op de verbouwing. Omdat niet iedere ondernemer van deze btw-structuur gebruik kan of wil maken ontstaat in de praktijk tussen die ondernemers een ongelijk speelveld. Het creëren van een gelijker speelveld tussen ondernemers met vastgoed en, meer algemeen, de btw-aftrek op investeringsdiensten aan laten sluiten bij het meerjarig gebruik van de dienst, vormt dan ook het doel van deze maatregel. Naar de mening van het kabinet is gelet op het voorgaande de maatregel noodzakelijk.

Deze maatregel heeft echter ook onmiskenbaar gevolgen voor de administratieve lasten voor ondernemers. Het kabinet heeft gekozen voor deze maatregel en daarbij steeds rekening gehouden met de gevolgen

daarvan voor ondernemers. Dat blijkt uit de vormgeving van de maatregel en de keuzes die daarbinnen zijn gemaakt om de aanvullende administratieve lasten te beperken. Ten eerste zijn alternatieve beleidsopties overwogen, maar niet effectief bevonden, om de geschetste doelstellingen te bereiken. Zo is bezien om de kortdurende verhuur van woningen (als uitzondering op de btw-vrijgestelde verhuur) te beperken tot een maximale termijn, een zogenoemde nachttermijn. Wanneer het aantal aaneengesloten overnachtingen de nachttermijn overschrijdt, wordt in die situatie de verhuur wettelijk niet langer als kortdurend (en dus niet langer als btw-belast) beschouwd. Deze maatregel is echter minder doeltreffend en doelmatig dan het huidige voorstel. Het instellen van een nachttermijn zou de te bestrijden structuur namelijk onvoldoende tegengaan. Het blijft dan mogelijk (zij het in een korter, maar nog steeds stuurbaar, tijdsbestek) om kortdurende, btw-belaste verhuur van woningen toe te passen zonder mogelijkheid om de in aftrek gebrachte btw te herzien indien alsnog wordt overgegaan tot van btw-vrijgestelde verhuur. Hierdoor zou de maatregel te beperkt doeltreffend zijn.

Ten tweede zijn een aantal administratieve tegemoetkomingen opgenomen in de maatregel. Zo kent de maatregel een drempelbedrag van 30.000 euro, wat veel ingekochte diensten buiten de regeling houdt, en is voorzien in een relatief korte herzieningstermijn van 5 jaren. Op grond van de jurisprudentie was een langere herzieningstermijn mogelijk geweest maar hier kiest het kabinet expliciet niet voor om de administratieve lasten te beperken (zie ook de volgende vraag). Het is ook belangrijk om op te merken dat de voorgestelde herzieningsregeling enkel ondernemers daadwerkelijk raakt die het betreffende vastgoed in de eerste vijf jaar na ingebruikname van de dienst afwisselend aanwenden voor btw-belaste en btw-vrijgestelde handelingen.

Tot slot zijn enkele algemene overwegingen bij het aanpakken van belastingbesparende structuren op zijn plaats. Het introduceren van regelingen om belastingbesparende structuren aan te pakken maakt het belastingstelsel doorgaans (administratief) complexer. Dergelijke bepalingen moeten specifiek worden geformuleerd om het geïdentificeerde misbruik aan te pakken, zonder een te brede algemene werking die zou kunnen leiden tot overkill. Hoewel gepoogd is de complexiteitsverhoging tot een minimum te beperken, onder andere met een administratieve tegemoetkoming in de vorm van een drempelbedrag, maakt deze maatregel het stelsel onvermijdelijk complexer en vormt de maatregel een aanvullende administratieve last voor ondernemers. Dat is in deze balans tussen effectiviteit en werkbaarheid onvermijdelijk. Het kabinet komt, het bovenstaande overwegend, tot de beslissing dat het opnemen van de voorgestelde regeling voor een herziening van btw op diensten aan onroerende zaken gewenst, onderbouwd en doelmatig is. Daarbij is, zoals hiervoor is gepoogd te verduidelijken, een zorgvuldige afweging gemaakt die recht doet aan de balans tussen effectiviteit en werkbaarheid. Dat in dit specifieke geval de balans meer uitslaat richting effectiviteit is juist en passend bij het karakter van de voorgestelde wijziging die mede beoogt structuren tegen te gaan.

Mevrouw Van Dijk verzoekt het kabinet in te gaan op het recente arrest «Drebers». Daarbij verzoekt zij het kabinet om meer duidelijkheid over de gevolgen hiervan te geven, onder andere voor de btw-maatregel herziening op diensten aan onroerende zaken. Het kabinet begrijpt de roep om meer duidelijkheid rondom de effecten van dit arrest. De uitleg van het arrest Drebers (HvJ EU 12-09-2024, ECLI:EU:C:2024:736) moet in de praktijk worden ontwikkeld in wisselwerking tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen en mogelijke juridische procedures waarin op dit arrest wordt voortgeborduurd. Het kabinet geeft in dit antwoord aanvul-

lende duiding en een uitgebreidere toelichting op de gevolgen van het Drebers-arrest voor de btw-maatregel herziening op diensten aan onroerende zaken. Daarbij blijft het kabinet binnen het kader van de aangegeven omstandigheid dat de verdere uitleg van dit arrest in de praktijk wordt ontwikkeld. Desondanks geeft het kabinet hier weer wat het binnen deze kaders op nuttige wijze kan.

Op grond van artikel 187 van de Europese btw-richtlijn wordt de aftrek van btw op investeringsgoederen gespreid over een periode van vijf jaar (de herzieningstermijn). Op grond van datzelfde artikel bestaat voor lidstaten de mogelijkheid om voor onroerende investeringsgoederen een verlengde herzieningstermijn te hanteren. In Nederland geldt dienaangaande een herzieningstermijn van tien jaar. In dit verband bepaalt artikel 190 van de btw-richtlijn dat diensten die vergelijkbare kenmerken hebben als investeringsgoederen, door lidstaten als zodanig kunnen worden beschouwd. Bepaalde diensten kunnen, in het kader van de herzieningsregeling, dus als investeringsgoederen worden behandeld.

Uit het arrest Drebers blijkt dat het Unierecht zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan de verlengde termijn niet geldt voor diensten die een aanzienlijke uitbreiding en/of een grondige renovatie betekenen van een gebouw, als die diensten een economische levensduur hebben die overeenkomt met die van een nieuw gebouw. Het arrest Drebers is een prejudiciële beslissing over de uitleg van het Europese recht in een individuele casus op basis van de feiten en omstandigheden van dat concrete geval. Die beslissing kan niet zonder meer worden geëxtrapoleerd naar een andere casus. Het zou op dit moment dan ook voorbarig zijn om te anticiperen op een eventueel bredere werking van het arrest.

In reacties op het arrest Drebers (bijvoorbeeld middels de recente internetconsultatie van de eindejaarsregeling 2024) wordt wel gesteld dat de voorgestelde herzieningstermijn voor diensten aan onroerende zaken generiek van vijf jaar naar tien jaar zou moeten worden verhoogd. Dit zou echter tot gevolg hebben dat een grotere administratieve last ontstaat voor belastingplichtigen en zou ook een hogere uitvoeringslast opleveren voor de Belastingdienst. Daarnaast volgt uit het arrest dat de economische levensduur van een dienst aan een onroerende zaak bepaalt of de herzieningstermijn gelijkgesteld moet worden aan de termijn die geldt voor onroerende investeringsgoederen. Dit laatste is, ook bij diensten aan onroerende zaken met meerjarig nut voor die onroerende zaak, niet steeds het geval omdat de economische levensduur van de dienst niet per definitie overeenkomt met die van de betreffende onroerende zaak. Ook nu de herzieningstermijn niet wordt aangepast en dus op vijf jaar blijft staan, heeft dit geen nadelige gevolgen voor de naar verwachting relatief kleine groep belastingplichtigen die baat zou hebben bij een langere herzieningstermijn. Zoals in de eerdere beantwoording aangegeven kan deze groep zich, mede op basis van het arrest Drebers, beroepen op de btw-richtlijn en alsnog een tienjaarstermijn hanteren. Tegelijkertijd worden niet alle belastingplichtigen geconfronteerd met de administratieve lasten die een herzieningstermijn van tien jaar met zich meebrengt. Om deze reden kiest het kabinet ervoor om de maatregel en met name de herzieningstermijn van vijf jaar ongewijzigd te laten. Tevens wordt bevestigd dat wanneer een dienst wordt afgenomen die een economische levensduur heeft die overeenkomt met de economische levensduur van een nieuwe onroerende zaak en wanneer een belastingplichtige zich daarop beroept, het hanteren van de tienjaarstermijn mogelijk is. De tienjaarstermijn kan de belastingplichtige echter niet worden tegengeworpen. Het arrest Drebers zal op deze wijze een positief effect hebben voor bepaalde belastingplichtigen zonder dat de administratieve

lastendruk voor álle onder de maatregel vallende belastingplichtigen wordt verhoogd. Kort en goed: belastingplichtigen die belang hebben bij de termijn van tien jaar kunnen daar gebruik van maken, zonder dat alle andere belastingplichtigen ook die langere termijn moeten hanteren.

Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief

Mevrouw Maatoug vraagt er op geen enkele manier is gekeken naar prijselasticiteit voor sectoren en of het klopt dat de grenseffecten niet zijn meegenomen. Bij de evaluatie van de verlaagde btw-tarieven²³ is er gekeken naar de prijselasticiteiten die zouden optreden bij een eventuele tariefsverhoging. De tabel hieronder laat deze prijselasticiteiten zien. De prijselasticiteit bij boeken is bijvoorbeeld – 0,84. Dit betekent dat een prijsstijging van 1% leidt tot een daling van 0,84% van de vraag naar boeken.

	min	max
hotels	– 0,5	– 1,2
campings vakantieparken	– 0,5	– 1,2
musea	– 0,18	– 0,38
boeken	– 0,84	– 0,84
kranten	– 0,26	– 0,26
podiumkunsten	– 0,32	– 0,37
Bibliotheken	– 0,37	– 0,37

De prijselasticiteit heeft geen impact op de opbrengst van de btw-maatregel. Er wordt namelijk verondersteld dat wanneer er door een btw-verhoging consumptie van een product afneemt, de consumptie zal verschuiven naar andere btw-belaste producten. Hierop is één uitzondering, bij logies veronderstellen wij dat een deel van de vraag uit zal wijken naar consumptie in het buitenland. Hier wordt in de raming rekening mee gehouden.

De grenseffecten van de btw-maatregelen zijn, afgezien van logies, verder niet in kaart gebracht. De impact hangt af van het totale pakket alsmede de voorkeuren van consumenten en is onzeker. Uit eerder onderzoek naar de btw verhoging van 6% naar 9% is gebleken dat de prijsverhoging waarschijnlijk geen grote impact heeft gehad op grensoverschrijdende bestedingsgedrag van consumenten.²⁴

De btw-verhoging is niet van toepassing op alle vormen van tennislessen; tennisverenigingen zonder winstoogmerk zijn en blijven btw-vrijgesteld. Voor commerciële tennislessen geldt dat wanneer deze in het buitenland verricht worden, de-btw-regels van dat land van toepassing zijn. Dus wanneer een Nederlander een tennisles in België volgt, valt dat buiten het bereik van de Nederlandse btw en zijn de Belgische btw-regels van toepassing.

De heer Stultiens vraagt welk btw-tarief van toepassing gaat zijn op een filmvoorstelling waarbij livemuziek ten gehore wordt gebracht.

Als een filmvoorstelling wordt voorzien van livemuziek is sprake van een dienst die meerdere elementen bevat, een zo te noemen samengestelde dienst. In dat geval moet worden bepaald of er sprake is van één dienst of van twee van elkaar te onderscheiden diensten (dit laatste is in de btw-heffing het uitgangspunt). Er is sprake van één dienst als de filmvoor-

²³ open.overheid.nl/documenten/ronl-e4af62032f9ef6681d2297394327a404299e692c/pdf

²⁴ Kamerstuk 35 927, nr. 128

stelling bijkomend is bij de muziekuitvoering (of andersom). Dit doet zich voor als de film als zodanig voor de gemiddelde consument geen doel op zichzelf is, maar slechts een middel is om de muziekuitvoering zo aantrekkelijk mogelijk te maken. Er is ook sprake van één dienst als de filmvoorstelling en de muziekuitvoering in economisch opzicht één ondeelbare dienst vormen. Dit is het geval als de filmvoorstelling en de livemuziek zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij, gezien vanuit de gemiddelde consument, ondeelbaar zijn en waarbij splitsen als kunstmatig zou worden beschouwd. Dit is met name het geval als de filmvoorstelling en de livemuziek afzonderlijk gezien geen (praktische) betekenis zouden hebben voor de gemiddelde consument.

Het is niet mogelijk om de voorgelegde situatie eenduidig te beantwoorden. Om hierover een oordeel te kunnen geven moet de inspecteur steeds alle feiten en omstandigheden van de voorliggende casus beoordelen. In het geval echter dat de gemiddelde consument twee afzonderlijke diensten ervaart die elk onder een ander btw-tarief vallen zal de vergoeding hiervoor gesplitst moeten worden. Het splitsen van de vergoeding is in de btw-heffing geen uitzonderlijke situatie. Een splitsing op basis van gangbare prijzen is daarvoor de geëigende methode (de zogenoemde marktwaardemethode).

Als bijvoorbeeld een orkest tijdens een muziekuitvoering enkele filmbeelden vertoont zullen die filmbeelden geen doel op zichzelf zijn voor de gemiddelde consument, maar een middel om de muziekuitvoering aantrekkelijker te maken. In dat geval is sprake van één dienst (de muziekuitvoering) en is splitsing niet aan de orde. Vanaf 2026 zal de vergoeding voor die muziekuitvoering volledig belast zijn naar het algemene btw-tarief.

Omdat het beoordelen van dit soort situaties in de btw gebruikelijk is, geeft de Belastingdienst aanwijzingen hoe daarmee kan worden omgegaan. Die aanwijzingen zijn opgenomen in het document dat tijdens het Wetgevingsoverleg op vrijdag 8 november 2024 is aangeduid als «het handboek btw». Dat document is, op verzoek van de heer Vermeer, uitgedeeld tijdens het debat. In de btw-praktijk is het document bekend als het beleidsbesluit: «Toelichting tabel I» en onder die naam beschikbaar voor iedereen op rijksoverheid.nl. De hier bedoelde aanwijzingen zijn opgenomen in onderdeel 3.2 van het document.

Mevrouw Maatoug vraagt of de btw-verhogingen voor logies, cultuur en sport leidt tot een eenvoudiger btw-stelsel en vraagt welke nieuwe grensgevallen ontstaan als gevolg van deze maatregel.

Het schrappen van sommige posten leidt onvermijdelijk ook tot nieuwe discussies in relatie tot btw-posten waarvoor het verlaagde btw-tarief wordt gehandhaafd. Dergelijke vormen van grensverkenning zijn inherent aan het huidige heffingssysteem met een hoog en een laag btw-tarief en doen zich al voor sinds de invoering van de omzetbelasting in 1934. Dit is alleen volledig te vermijden door de invoering van één of ook wel uniform btw-tarief. Het schrappen van regelingen die een uitzondering vormen op de hoofdregel, zoals deze maatregel voorstelt, levert per saldo wel een eenvoudiger stelsel op. Er zijn dan immers minder uitzonderingen. In de praktijk zal na het schrappen van de diverse btw-posten een nieuwe status quo ontstaan als gevolg van de ingenomen standpunten door de Belastingdienst en eventuele fiscale procedures.

Nieuwe discussies zijn bijvoorbeeld denkbaar bij (tropische) zwembaden in een attractiepark, over de vraag of sommige klimparken kwalificeren als attractiepark, of overnachten in een tentje bij een muziekfestival aan te

merken valt als gelegenheid geven tot kamperen en de duiding van een filmvoorstelling in een museum.

Op voorhand zijn deze vragen niet eenduidig en allesomvattend te beantwoorden. Daarvoor is kennis noodzakelijk van de specifieke omstandigheden en feiten van het individuele geval. Die toetsing is voorbehouden aan de inspecteur en (eventueel) uiteindelijk aan de rechter. Meer in het algemeen kan hierover het volgende worden opgemerkt. In de bovengenoemde voorbeelden is sprake van diensten die uit meerdere elementen kunnen bestaan. Dit is geen nieuw «fenomeen» in de btw omdat, zoals opgemerkt, in de btw al heel lang wordt gewerkt met verschillende tarieven. Hiervoor is in de praktijk op basis van jurisprudentie het leerstuk van de zogenoemde samengestelde prestatie (in dit geval diensten) ontwikkeld.

Samengestelde diensten zijn diensten die uit meerdere elementen bestaan. In dat geval moet worden bepaald of er sprake is van één dienst of van meerdere van elkaar te onderscheiden diensten. Er is sprake van één dienst als een dienst bijkomend is bij een andere dienst, of als diensten in economisch opzicht één ondeelbare dienst vormen. Hierbij is de zienswijze van de gemiddelde consument bepalend. Er is sprake van één dienst als diensten zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij, gezien vanuit de gemiddelde consument, ondeelbaar zijn en waarbij het splitsen van die dienst als kunstmatig wordt beschouwd. Hierbij valt te denken aan diensten die elk afzonderlijk geen praktisch nut hebben voor de gemiddelde consument. Het in rekening brengen van één prijs bijvoorbeeld is daarvoor niet bepalend, hooguit een aanwijzing dat sprake is van één dienst. Verder is van één dienst sprake als een dienst voor de gemiddelde consument geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofddienst optimaal gebruik te kunnen maken (bijkomend). Als sprake is van één dienst geldt dat de overheersende dienst het karakter en daarmee het van toepassing zijnde tarief bepaalt.

In het geval dat in een museum bij een specifieke tentoonstelling een toelichtende film wordt vertoond zal de museale prestatie normaliter overheersen waardoor de dienst van toegang verlening tot het museum vanaf 2026 onder het algemene tarief valt. In het geval dat tijdens een muziekfestival op een specifiek ingericht terrein de gelegenheid wordt geboden om tegen vergoeding je tent(je) op te zetten zal normaliter sprake zijn van twee van elkaar te onderscheiden diensten (te weten toegang verlenen tot het muziekfestival enerzijds en het gelegenheid geven tot kamperen anderzijds).

Steeds zal aan de hand van het voorliggende feitencomplex in het individuele geval beoordeeld moeten worden welk regime van toepassing is op de voorliggende dienste(en). Alleen op basis van dat feitencomplex kan beoordeeld worden of bijvoorbeeld een klimpark in dat specifieke geval kwalificeert als een attractiepark.

Daarnaast is tijdens het wetgevingsoverleg gesproken over de (de)nivellerende werking van de btw-maatregelen. Over het algemeen zal de btw-maatregel nivellerend uitpakken. Uit cijfers van het CBS over bestedingsaandelen blijkt dat hoge inkomens een relatief groter deel van hun inkomen uitgeven aan posten in het verlaagde btw-tarief. Onderstaande grafiek laat zien welk deel van het besteedbaar inkomen wordt uitgegeven aan goederen en diensten die van het verlaagde tarief naar het algemeen tarief zullen gaan. Hieruit blijkt dat de laagste inkomensgroepen circa 3% van hun inkomen uitgeven aan deze producten waar dat bij de hoogste inkomensgroepen circa 5% is. Door het afschaffen van verschillende posten in het verlaagde tarief, verdwijnt het regressieve karakter

van het verlaagde tarief grotendeels. Dit betekent dat de lastenverzwaring relatief, en dus ook absoluut, meer terecht komt bij hogere inkomens.



Energiebelasting

De heer Stultiens refereerde aan de vraag over een vlak tarief in de energiebelasting die hij stelde tijdens het eerste wetgevingsoverleg en aan de beantwoording daarvan. Hij merkte op dat in de beantwoording wordt genoemd dat onderzoek en een politieke afweging nodig is. Naar aanleiding hiervan vraagt hij of dat onderzoek er komt en zo ja, wanneer de uitkomsten zijn te verwachten.

Een onderzoek naar specifiek de invoering van een vlak tarief ben ik niet voornemens te doen. Op 7 juni jl. heeft de toenmalige Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst het ambtelijke onderzoek «Naar een toekomstbestendige energiebelasting» naar uw Kamer gestuurd.²⁵ Hierin wordt onder meer de complexiteit van de energiebelasting geschetst. Hieruit kan ook worden opgemaakt dat een onderzoek naar de mogelijke vormgeving van een energiebelasting met vlak tarief zeer veelomvattend zou zijn. Het gaat bijvoorbeeld niet alleen om de hoogte van de vlakke tarieven voor aardgas en elektriciteit en de impact daarvan op de energierekening van huishoudens en bedrijven. Er zou ook onderzocht moeten worden of de bestaande uiteenlopende bijzondere regelingen in stand zouden moeten worden gehouden, moeten worden aangepast of afgeschaft. Kort gezegd zijn er in totaal zestien teruggaveregelingen (waaronder vijf vrijstellingen) en zes bijzondere tarieven. Er zou ook moeten worden onderzocht of er juist aanleiding kan zijn om nieuwe regelingen te introduceren bij de invoering van vlakke tarieven. Het kabinet geeft er de voorkeur aan om meer integraal te onderzoeken welke maatregelen bijdragen aan het bereiken van de klimaatdoelen. In het voorjaar neemt het kabinet een besluit over alternatief beleid om de afgesproken klimaatdoelen te halen. Ter voorbereiding hierop wordt nader onderzoek gedaan naar welk prijsniveausniveau per sector nodig is om te borgen dat de afgesproken klimaatdoelen worden gerealiseerd. De tariefssystematiek van de energiebelasting als zodanig is geen onderdeel van het onderzoek, maar de energiebelasting wordt wel betrokken.

Wettelijke verankering GAAR uit ATAD1

De heer Stultiens vraagt waarom de Europese Commissie (EC) aandringt om de GAAR uit ATAD1 wettelijk te verankeren. In eerdere parlementaire stukken is uitvoerig uiteengezet hoe het kabinet tot de voorgestelde maatregel is gekomen.²⁶ De essentie van deze uiteenzetting is dat de EC in

²⁵ Bijlage bij Kamerstuk 32 140, nr. 195.

²⁶ Kamerstuk 36 603, nr. 8 en Kamerstuk 36 602, nr. 40.

het kader van de implementatieverplichting van de GAAR uit ATAD1 als uitgangspunt hanteert dat de GAAR een wettelijke verankering behoeft. De GAAR uit ATAD1 is naar de mening van het kabinet met het leerstuk van *fraus legis* al in het Nederlandse belastingrecht geïmplementeerd. Een wettelijke verankering is daarom naar de mening van het kabinet niet noodzakelijk om aan de implementatieverplichting te voldoen. Desalniettemin ziet het kabinet geen reden om niet aan het verzoek van de Commissie tegemoet te komen. Het kabinet merkt voor de volledigheid op dat over de inhoud van ambtelijke correspondentie tussen de regering en de EC geen mededelingen worden gedaan. Deze correspondentie kan niet worden gedeeld om de vertrouwelijkheid ervan te beschermen.

Klimaat en Milieu

De heer Stultiens vraagt of het kabinet kan aangeven hoe de verhouding zich ontwikkelt tussen hoeveel huishoudens respectievelijk bedrijven betalen voor broeikasgasemissies.

Tijdens het eerste wetgevingsoverleg heeft de heer Vijlbrief ook een vraag gesteld naar de verschillen. In het antwoord heeft het kabinet aangegeven dat het betreffende onderzoek van het CBS kijkt naar 2023, terwijl de CO₂-beprijzing met name voor de industrie richting 2030 gaat toenemen door onder andere een aanscherping van het Europese emissiehandels-systeem en de nationale CO₂-heffing industrie. Het relatieve verschil in CO₂-prijs neemt hierdoor naar verwachting iets af. Het is op deze korte termijn helaas niet mogelijk om de exacte berekening van het CBS te produceren tot en met 2030. Als alternatief is in onderstaande tabel een overzicht geboden van de verandering in belastingtarieven die direct zien op fossiele brandstoffen of CO₂-emissies. Voor huishoudens is hierbij gekeken naar de energiebelasting op aardgas in de eerste en tweede schijf (0 tot 170.000 m³) en naar de accijns op benzine. Dit is afgezet tegen de belastingtarieven en belastingvrijstellingen voor de industrie. Deze tabel laat zien dat de grootste beleidsmatige toename van de CO₂-prijs de komende jaren plaatsvindt bij de industrie. Hier werd in het antwoord op de eerdere vraag van de heer Vijlbrief op gedoeld.

Huishoudens (euro per ton CO₂ in prijspeil 2023)

	2023	2030
Energiebelasting aardgas eerste en tweede schijf (0 tot 170.000 m³)	€ 275	€ 295
Brandstofaccijns benzine	Met korting januari 2023: € 299 Met korting juli 2023: € 363 Zonder korting: € 402	€ 402
ETS2	–	€ 55

Industrie (euro per ton CO₂ in prijspeil 2023)

Energiebelasting aardgas derde schijf (170.000 tot 1 miljoen m³)	€ 54	€ 181
Energiebelasting aardgas vierde schijf (1 tot 10 miljoen m³)	€ 29	€ 120
Energiebelasting aardgas vijfde schijf (meer dan 10 miljoen m³)	€ 22	€ 28
Inputvrijstelling aardgas bij elektriciteitsproductie	Volledig vrijgesteld bij rendement >30%	Volledig vrijgesteld bij rendement > 60%
Duaal en non-energetisch verbruik kolen	Volledig vrijgesteld	Volledig belast (tarief kolenbelasting is circa € 6)

	2023	2030
CO₂-heffing industrie	€ 55,94 <i>Aantal dispensatierechten (vrijgestelde uitstoot): circa 51 Mton</i>	€ 136,77 <i>Aantal dispensatierechten (vrijgestelde uitstoot): 26,9 Mton</i>
ETS1	€ 85 <i>Energie-intensieve industrie krijgt alleen gratis rechten</i>	€ 108 <i>Aantal gratis rechten voor energie-intensieve industrie is gedaald met 48,5% (voor sectoren die onder CBAM vallen)</i>

Mevrouw Van Dijk vraagt waarom het kabinet aangeeft dat huishoudens en bedrijven zich door de verlenging van de accijnsverlaging meer tijd krijgt om zich aan te passen op het vervallen van de tijdelijke accijnsverlaging, terwijl de accijnskorting telkens groter wordt. Het kabinet heeft er bewust voor gekozen om de korting met één jaar te verlengen, om de brandstofkosten voor huishoudens in 2025 niet te verzwaren. De resterende korting ten opzichte van het basispad wordt direct toegepast, wat een groter tijdelijk effect op de brandstofprijzen heeft dan een geleidelijke afbouw. Hierdoor ervaren zowel burgers als bedrijven een duidelijker financieel voordeel dan bij een geleidelijke en minder merkbare spreiding over een langere periode. Daarnaast hangt de prijs aan de pomp in 2026 niet alleen af van de accijns, maar ook van andere factoren, zoals de olieprijs en ontwikkelingen op de energiemarkt. Daarom is het moeilijk om een accijnsverlaging als vast beleidsinstrument op lange termijn in te zetten. Zoals aangekondigd in het regeerprogramma, komt het kabinet in het voorjaar van 2025 met een plan voor de hervorming van de autobelastingen en het mobiliteitsbeleid. Dit geeft meer tijd om grondiger na te denken over het stelsel van de autobelastingen. Bij deze hervorming kijkt het kabinet hoe automobilititeit betaalbaar kan blijven. Tegelijkertijd wordt er gestreefd naar het behalen van de klimaatdoelen en het op orde houden van de overheidsfinanciën op lange termijn.

Kansspelbelasting

Mevrouw van Dijk vraagt of een tariefdifferentiatie in de kansspelbelasting kan worden geïntroduceerd met 1 januari 2025 als datum van inwerking-treding. Specifiek gaat het om de tariefdifferentiatie, waarbij naast het basistarief een gebruteerd tarief wordt geïntroduceerd indien de aanbieder van het kansspel de belasting overneemt. Gevraagd wordt waarom handmatige verwerking geen oplossing kan bieden voor de IV-problematiek, gegeven het feit dat het om een beperkt aantal aanbieders gaat, die via een formulier aangifte doet en waarbij de verwerking op één gespecialiseerd kantoor plaatsvindt.

Ik begrijp de gedachte om met beperkte aanpassingen in het formulier en een handmatige verwerking een oplossing te zoeken. Hoewel dit op het eerste gezicht een charmante en eenvoudige oplossing kan lijken, is de praktijk weerbarstiger. Ik zal eerst kort herhalen wat de ruimte voor structuurwijzigingen is en daarna ingaan op de uitvoerbaarheid van het geschetste alternatief.

De benodigde bouwtijd voor structuurwijzigingen is 6 tot 18 maanden. Daarnaast moet per keten worden gekeken wanneer er ruimte is om de systemen aan te passen. De geautomatiseerde systemen die momenteel nog worden gebruikt voor de kansspelbelasting zijn sterk verouderd. Om die reden vindt er nu modernisering van het ICT-systeem voor de kansspelbelasting plaats en deze moet eerst worden afgerond, voordat verdere structuurwijzigingen kunnen worden uitgewerkt. Structuurwijzigingen per 1 januari 2025 voor deze belasting zijn dus per definitie niet

uitvoerbaar. Verder zijn nieuwe structuurwijzigingen binnen het portfolio van de keten Overige Middelen tot 2028 maar zéér beperkt mogelijk. Hierover is uw Kamer in het Overzicht Uitvoerbaarheid bij het pakket Belastingplan 2025 geïnformeerd.

Voor uw achtergrond zal ik hierna een gedetailleerder beeld schetsen van de stand van zaken, op basis waarvan de Belastingdienst de differentiatie in de huidige systemen onuitvoerbaar acht. Het huidige aangifteformulier én de achterliggende systemen bieden enkel ruimte voor toepassing van één tarief, dat gekoppeld is aan het tijdstip of tijdvak waarover de kansspelbelasting verschuldigd is. Binnen het huidige aangifteformulier, een pdf-formulier met ingebouwde validatieregels, kan de belastingplichtige immers enkel eenmalig het tijdstip of tijdvak invullen en op basis hiervan wordt bij de berekening van het verschuldigde belastingbedrag het geldende belastingtarief automatisch ingevuld. Hierbij geldt dat er door het formulier heen slechts één tarief van toepassing kan zijn wanneer deze digitaal wordt ingevuld. Naast de benodigde aanpassing in het aangifteformulier zijn er wijzigingen in de achterliggende systemen nodig. De aangifteformulieren moeten verwerkt worden in de software voor de kansspelbelastingheffing om tot het vaststellen van het verschuldigde belastingbedrag te komen. Deze software is op zijn beurt gekoppeld aan het inningssysteem. De software voor de kansspelbelasting kan maar één tarief per tijdvak verwerken. Wanneer het tarief op het formulier zou afwijken van dat ene tarief kan de software voor de kansspelbelastingheffing het formulier niet verwerken. De aangifte kan dan niet kunnen worden vastgesteld en de inning kan dan niet worden gestart. Zoals hiervoor aangehaald is het aangiftesysteem verouderd en kan deze niet op korte termijn worden aangepast, zonder dat daarbij het risico op algehele uitval van dit systeem wordt vermeden. De benodigde structuurwijziging voor de voorgestelde wijziging is daarom niet per 2025 niet mogelijk.

Als een tijdelijke oplossing is ook gesuggereerd dat de Belastingdienst tijdelijk kan overstappen naar handmatige afhandeling van de ontvangen aangiften kansspelbelasting, tot aan het moment dat de geautomatiseerde werkstroom is gemoderniseerd en de voorgestelde tariefdifferentiatie ondersteunt.

Ik ga hieronder in op de mogelijkheden hiertoe. De Belastingdienst ontvangt de aangiften kansspelbelasting maandelijks. Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2025 is aangegeven, wordt de heffing van de kansspelbelasting vanuit diverse belastingkantoren verricht. De aangifteformulieren worden weliswaar naar één belastingkantoor verstuurd ter administratieve verwerking, maar na het inscannen door de administratief medewerker worden de aangiften doorgezet naar het aangiftesysteem waar de heffingsmedewerker, die zich elders bevindt, overgaat tot inhoudelijke behandeling van de aangifte. Er is dus geen sprake van één expertisekantoor waar alle kennis en processen voor de kansspelbelasting bijeen is gebracht.

Handmatige verwerking betekent dat buiten de huidige systemen om wordt gewerkt. Dit leidt tot een onevenredige toename van de arbeidsintensiviteit van het aangifteproces en brengt risico's met zich mee. De kansspelbelasting is een relatief klein belastingmiddel, dat binnen de Belastingdienst wordt gekenmerkt door zeer specialistische kennis en onderbezetting. Een handmatig proces zou vergen dat een papieren werkstroom wordt ingericht met handmatige administratie van alle processen. Hiervoor moet een werkproces worden ingericht met onder andere een administratiebestand (bijv. in MS Excel). Zoals u begrijpt leidt het handmatige proces tot diverse risico's. Dit gaat om informatiebevei-

liging, handhaafbaarheid en robuustheid van het werkproces, interne controles en het voldoen aan de AVG, BIO en Archiefwet en overige waarborgen voor toezicht. Het vergt nadere uitwerking om te bepalen of handmatige verwerking kan worden ingericht op een manier waarbij wordt voldaan aan de geldende wet- en regelgeving. De risico's zullen in ieder geval groter zijn dan bij niet-handmatige verwerking. Concluderend is het inrichten van een handmatige verwerking in ieder geval op deze korte termijn onuitvoerbaar. Daarbij is het ook niet wenselijk om deze maatregel handmatig te laten uitvoeren, gelet op de uitvoeringslasten van deze maatregel en tegelijkertijd de grote opgave waar de Belastingdienst voor staat. Ik hoop hiermee voldoende inzicht aan mevrouw Van Dijk te hebben geboden in de technische details zoals zij in het WGO heeft verzocht en mocht dat niet het geval zijn is de Belastingdienst graag bereid om u nader te informeren, bijvoorbeeld via een werkbezoek

Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025

Mevrouw Van Dijk vraagt om opheldering waarom de toegang tot de doorschuifregeling aanmerkelijk belang (DSR ab) wordt beperkt terwijl uit de evaluatie door het Centraal Planbureau (CPB) blijkt dat de DSR ab doelmatig is. Het CPB heeft in de evaluatie van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten onder andere gekeken naar de doeltreffendheid en doelmatigheid van de DSR ab. De conclusie van het CPB is dat de DSR ab doeltreffend is maar dat over de doelmatigheid geen oordeel kan worden gegeven door gebrek aan gegevens.²⁷ Het kabinet verwacht dat de voorgestelde maatregel «beperking van de toegang tot gewone maatregelen met een belang van tenminste 5%» de doelmatigheid van de DSR ab (en van de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR)) zal verbeteren.

Daarnaast vraagt mevrouw Van Dijk of ik van mening ben dat elk familiebedrijf voldoende kan anticiperen op de maatregel «5% belang», bijvoorbeeld als een bezitstermijn nog twee jaar moet worden doorlopen vanwege een uitbreiding. Het voorstel om de toegang tot de BOR en de DSR ab te beperken is eerder aangekondigd in de Voorjaarsnota 2023²⁸ en in de brief van 29 juni 2023²⁹ en het kabinet stelt voor deze maatregel op 1 januari 2026 in werking te laten treden. Anticipatie is op meerdere manieren mogelijk. Eventueel kan bedrijfsopvolging naar voren gehaald worden zodat die voor 1 januari 2026 plaatsvindt. Dat zal niet in alle gevallen mogelijk of wenselijk zijn. Het nog niet voldoen aan de bezitseis, het voorbeeld dat mevrouw Van Dijk geeft, kan een dergelijk geval zijn. Anticipatie is ook mogelijk door alvast na te denken over de financiering van de te betalen belasting. Mogelijk kan spaargeld opzijgezet worden door de erflater, schenker of verkrijger of kan nagedacht worden over andere vormen van financiering, al dan niet vanuit de onderneming. Overigens zal in lang niet alle gevallen anticipatie nodig zijn om de verschuldigde belasting te kunnen betalen.

Voorts vraagt mevrouw van Dijk om een reactie op haar eerdere vraag of de verruiming van de BOR naar kleine familiebelangen door de landsadvocaat getoetst kan worden aan het gelijkheidsbeginsel. De maatregel om de BOR uit te breiden naar kleine belangen waarbij de erflater of schenker samen met zijn familie een belang heeft van ten minste 25% is waarschijnlijk in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Ik verwacht dat de landsadvocaat tot dezelfde conclusie zal komen. Voor een definitief

²⁷ Kamerstuk 35 925 IX, nr. 30 en bijlage. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsopdracht» | CPB.nl; Kamerstuk 32 637, nr. 525.

²⁸ Kamerstuk 36 350, nr. 1, p. 44 en 45.

²⁹ Kamerstuk 32 637, nr. 570. Kamerstuk 36 202, Z.

oordeel zou een juridische procedure tot en met de hoogste rechter moeten worden gevoerd en dat kan pas plaatsvinden nadat de maatregelen zijn ingevoerd.

Het kabinet stelt voor om de verruiming van de verwateringsregeling en de toegang voor kleine familiebelangen, die als gevolg van het aangenomen amendement 11 van de leden Van Dijk en Erkens³⁰ deel uitmaken van de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024, bij koninklijk besluit in werking te laten treden zodra goedkeuring van staatssteun van de Europese Commissie is verkregen. Mevrouw Maatoug vraagt zich af of het een nettere route zou zijn om deze uitbreidingen van de BOR en de DSR ab nu uit te wet te halen en pas weer in de wet te zetten nadat goedkeuring voor staatssteun is verkregen. Deze twee maatregelen zouden per 1 januari 2025 in werking treden. Uit het juridisch advies dat is opgenomen in de brief van 16 mei 2024³¹ van voormalig Staatssecretaris Van Rij blijkt dat er sprake is van een risico op staatssteun bij deze twee maatregelen. De inwerkingtreding is pas mogelijk na formele goedkeuring door de Europese Commissie. De Europese Commissie heeft de exclusieve bevoegdheid te oordelen of er sprake is van staatssteun en indien daar sprake van is, of het geoorloofd is of niet. Daarom wordt voorgesteld om deze twee maatregelen in werking te laten treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Mevrouw Maatoug vraagt verder naar de tijdlijnen rondom het staatssteunproces.

Vanwege het door het kabinet geconstateerde risico op staatssteun is het noodzaak de maatregel eerst voor te leggen aan de Europese Commissie. Voordat een formele goedkeuringsprocedure gestart kan worden is het efficiënt om eerst informeel (vertrouwelijk) met de diensten van de Europese Commissie contact te zoeken. Een informeel overleg kan op relatief korte termijn plaatsvinden. Het voordeel van een informeel overleg is dat ingeschat kan worden of het starten van een formeel traject (dat langdurig en intensief is) zinvol is. In het gunstigste geval zal een traject van formele goedkeuring ongeveer een jaar duren. Tot die tijd is het niet mogelijk om de maatregel in werking te laten treden, vanwege strijdigheid met het Werkingsverdrag betreffende de Europese Unie.

Daarnaast vraagt mevrouw Maatoug om een nadere toelichting op de volgende in de memorie van toelichting op de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 opgenomen passage. *«Het inkorten van de voortzettingstermijn van vijf naar drie jaar met ingang van 1 januari 2025 leidt naar verwachting tot een relatief beperkte toename in het oneigenlijk gebruik van de BOR. Door de inkorting nemen de financiële risico's die gepaard gaan met het opzetten van oneigenlijk gebruik routes namelijk af met een budgettaire derving tot gevolg.»*. Oneigenlijk gebruik is in deze context het gebruik van de BOR, terwijl geen sprake is van een reële bedrijfsopvolging. Er wordt dan (spaar)geld of ander vermogen omgezet in kwalificerend ondernemingsvermogen om de BOR te kunnen toepassen. Met ondernemingsvermogen wordt in het algemeen meer risico gelopen dan met spaargeld en bepaalde beleggingen. Als de termijn waarin het geld vastzit in kwalificerend ondernemingsvermogen korter is, wordt over een kortere periode financieel risico gelopen. Door de voortzettingseis te verkorten naar 3 jaar, wordt minder lang financieel risico gelopen. Aangenomen wordt dat hierdoor een deel van het potentieel aan onbedoelde gebruikers, die de constructie eerder te risicovol vonden, de constructie nu wel opzoekt. De hoogte van dit extra

³⁰ Kamerstuk 36 421, nr. 11.

³¹ Kamerstuk 36 421, nr. 12.

onbedoeld gebruik is ingeschat met behulp van simulaties gebaseerd op inzichten uit de economische literatuur over financiële risico's en de mate waarin risico aversie verschilt van persoon tot persoon. Naar verwachting leidt het inkorten van de voortzettingstermijn tot een structurele budgettaire derving van € 8 miljoen.

Mevrouw Maatoug vraagt of het kabinet heeft overwogen om de bezitstermijn voor de BOR bij overlijden te verlengen en of er een alternatief heeft voorgelegd. Het kabinet heeft niet overwogen de bezitstermijn van 1 jaar bij overlijden te verlengen. Wel stelt het kabinet voor de bezitstermijn bij overlijden te verlengen voor een erflater die de AOW-gerechtigde leeftijd ruimschoots heeft bereikt. Ook stelt het kabinet voor de bezitstermijn van 5 jaar bij schenking te verlengen voor een schenker die de AOW-gerechtigde leeftijd ruimschoots heeft bereikt. Deze maatregelen worden voorgesteld in het kader van de aanpak van onbedoeld gebruik van de BOR op hogere leeftijd.

Mevrouw Maatoug vraagt of het klopt dat de verwateringsregeling ingaat tegen het idee van een minimumpercentage van 5% en wat de reden is voor het bestaan van een verwateringsregeling. Het klopt dat een indirect belang van minder dan 5% op grond van de verwateringsregeling onder voorwaarden kan kwalificeren. De reden voor de invoering van de verwateringsregeling volgt uit de toelichting op die regeling. *«De praktijk heeft het signaal afgegeven dat een en ander tot grote problemen zou leiden voor familiebedrijven. In situaties waarin het directe belang in de holding door verervingen naar meerdere personen (in de regel de kinderen) verwatert, verwatert ook het indirecte belang in de werkmaatschappij. Door de verwatering aan de top van het familiebedrijf zakken de individuele aandeelhouders door de ondergrens van minimaal 5% indirect belang in de werkmaatschappij. Dit betekent dat hun verkrijgers krachtens schenking of erfrecht niet voor de faciliteiten in aanmerking zouden komen. Deze situatie is ongewenst indien het indirecte belang louter en alleen door wijzigingen in de privésituatie van de aandeelhouder door de grens van 5% heen zakt. Hiertoe wordt voorgesteld om (...).»*³²

Mevrouw Maatoug geeft aan dat er geen grote problemen waren toen er voor bedrijfsopvolging nog geen vrijstelling in de schenk- en erfbelasting was, maar slechts een betalingsregeling. Zij vraagt wat er veranderd is waardoor het kabinet nu wel van mening is dat een vrijstelling nodig is. Het valt niet goed na te gaan of in 1981 sprake was van gevaar voor de continuïteit van (familie)bedrijven ten gevolge van belastingheffing bij overlijden of schenking, en als daar sprake van was, wat de redenen daarvan waren. Zonder vrijstelling zal er vaker en meer vermogen aan de onderneming onttrokken worden voor het voldoen van de schenk- en erfbelasting. Dat kan negatieve gevolgen hebben voor de groei, het concurrentievermogen en de continuïteit van ondernemingen. Daarom is het voor het kabinet duidelijk dat de BOR en de DSR ab in het huidige tijdperk een belangrijke functie vervullen bij een bedrijfsoverdracht.

Mevrouw Maatoug vraagt of er technische redenen zijn om op het niveau van de erflater of schenker te toetsen of voldaan wordt aan het door het kabinet voorgestelde minimale belang van 5% van het geplaatste aandelenkapitaal als toegangspoort voor de BOR en de DSR ab en niet op het niveau van de verkrijger. In de brief van 25 oktober 2024³³ heeft voormalig Staatssecretaris Idsinga geantwoord waarom het kabinet ervoor gekozen heeft om het minimum van 5% van het geplaatste aandelenkapitaal te toetsen op het niveau van erflater of schenker en niet

³² Tweede nota van wijziging, Kamerstuk 31 930, nr. 16, p. 12.

³³ Kamerstuk 36 602, nr. 40 p. 59.

op het niveau van de verkrijger. Technisch zou de wet zodanig aangepast kunnen worden dat deze toets plaatsvindt op het niveau van de verkrijger. Dat zou wel een breuk zijn met de huidige systematiek van de BOR en de DSR ab waarin het belang van de erflater of schenker relevant is voor de toegangspoort tot de BOR en de DSR ab.

Belastingplan BES-eilanden 2025

De heer Stultiens vraagt, met betrekking tot het Belastingplan BES-eilanden 2025, waar het omslagpunt ligt voor wie meer of minder inkomstenbelasting in Caribisch Nederland gaat betalen door de verlaging van de instap van de tweede schijf in vergelijking met het jaar daarvoor (2024 tegenover 2025).

De instap van de tweede schijf wordt per 1 januari 2025 nog geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor (TCF). Dit betekent dat de instap naar de tweede schijf op USD 51.250 komt te liggen en de belastingvrije som wordt verhoogd tot USD 20.935. Het omslagpunt voor wanneer iemand meer belasting gaat betalen in vergelijking met 2024 (zonder rekening te houden met een mogelijke aanpassing van het minimumloon voor 2025) ligt op USD 75.580:

Jaar	2024	2025 (met TCF)
Bruto-inkomen	\$ 75.580	\$ 75.580
Arbeidskostenforfait	\$ 280	\$ 280
Belastbaar inkomen	\$ 75.300	\$ 75.300
Belastingvrije som	\$ 20.424	\$ 20.935
Belastbare som	\$ 54.876	\$ 54.365
Belasting 30,4%	\$ 16.682	\$ 15.580
Belasting 35,4%	\$ 0	\$ 1.102
Totaal belasting	\$ 16.682	\$ 16.682

Overig

Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen

Mevrouw Maatoug vraagt naar de wijzigingen in het Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen naar aanleiding van de reacties daarop. De consultatie van het concept Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen (geconsulteerde BVBR) is 18 maart jongstleden gesloten.³⁴ In totaal zijn 13 reacties binnengekomen. De reacties op de consultatie zijn zorgvuldig bestudeerd en er is van de gelegenheid gebruikgemaakt de Commissie vennootschapsrecht te consulteren. Naar aanleiding van de reacties op deze consultatie is het geconsulteerde BVBR op een aantal punten aangepast en is de nota van toelichting op een aantal punten verduidelijkt. Deze wijzigingen zijn uitgebreider toegelicht in het op 4 oktober jongstleden gepubliceerde consultatieverslag.³⁵ De belangrijkste aanpassingen, verduidelijkingen en overwegingen zijn als volgt. In een aantal reacties is aandacht gevraagd voor het bindende karakter van de rechtsvormenlijst van het geconsulteerde BVBR. In de uiteindelijke tekst van het BVBR geeft de rechtsvormenlijst een vermoeden voor de kwalificatie van de in de lijst opgenomen buitenlandse rechtsvormen.

³⁴ <https://www.internetconsultatie.nl/rechtsvormvergelijkingsmethode/b1>.

³⁵ <https://www.internetconsultatie.nl/rechtsvormvergelijkingsmethode/b1>.

Hiermee wordt tegemoet gekomen aan de kritiek, waarbij de in de consultatie meermaals genoemde rechtszekerheid zo veel als mogelijk behouden blijft. Daarnaast is in verschillende reacties aandacht gevraagd voor het feit dat de naamloze vennootschap (nv) en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv) in het geconsulteerde BVBR afzonderlijk waren opgenomen in de opsomming van Nederlandse rechtsvormen. Als gevolg daarvan zouden buitenlandse rechtsvormen die vergelijkbaar zijn met zowel de nv als de bv op grond van het geconsulteerde BVBR onbedoeld onder de reikwijdte van de definitie van niet-vergelijkbare rechtsvorm vallen. Naar aanleiding van deze reacties zijn de nv en de bv voor de toepassing van het BVBR onder één noemer gebracht, waardoor rechtsvormen die vergelijkbaar zijn met zowel de nv als de bv niet als niet-vergelijkbaar worden gekwalificeerd. Verder is in de reacties op het geconsulteerde BVBR opgemerkt dat het toetsingskader en de rol van de wezenlijke kenmerken verduidelijking behoeft. De nota van toelichting is op dit punt zo veel als mogelijk aangepast.

Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Mevrouw Van Dijk vraagt of het klopt dat participanten in een fonds ineens moeten afrekenen over de aan hen fiscaal toerekenbare vermogensbestanddelen waarvoor zij misschien soms niet de liquide middelen hebben. Een beleggingsfonds kan onder huidig recht transparant en daarmee niet zelfstandig belastingplichtig zijn. Het kan in bepaalde situaties zo zijn dat een dergelijk transparant fonds met ingang van 1 januari 2025 zelfstandig belastingplichtig (niet-transparant) wordt omdat het als fonds voor gemene rekening (fgr) kwalificeert. Als er echter sprake is van een zogenoemd inkoopfonds, dan blijft dat fonds transparant. Als een fonds zelfstandig belastingplichtig wordt, kan dat tot gevolg hebben dat participanten belasting zijn verschuldigd over de vermogensbestanddelen, die met ingang van 1 januari 2025 aan het fgr worden toegerekend tegen de waarde in het economisch verkeer. In hoeverre deze participanten daadwerkelijk belasting zijn verschuldigd hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval. Zo geldt bijvoorbeeld dat een pensioenfonds onder voorwaarden subjectief is vrijgesteld van belasting en dat een box 3-belastingplichtige onder huidig recht belasting is verschuldigd over een fictief genoten rendement in plaats van over de daadwerkelijke vervreemding. In deze situaties zal er in de regel geen extra heffing bij de participanten plaatsvinden ten gevolge van het niet-transparant worden van het fonds. Er zullen ook participanten zijn die wel moeten afrekenen over het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer van de betrokken vermogensbestanddelen en de door hen aangehouden waarde van de beleggingen indien een onder huidig recht transparant fonds waarin deze participanten deelnemen met ingang van 1 januari 2025 zelfstandig belastingplichtig wordt. Het zal hierbij afhangen van de feiten en omstandigheden van het individuele geval in hoeverre hier voldoende liquiditeiten beschikbaar voor zijn.

Het kabinet heeft bij derde nota van wijziging bij het Belastingplan 2025 een aanvullende overgangsbepaling voorgesteld die beleggingsfondsen langer de tijd geeft om te voldoen aan de voorwaarden voor het zijn van inkoopfonds.³⁶ Het kabinet komt met deze overgangsbepaling tegemoet aan de signalen dat in bepaalde gevallen de tijdsdruk toeneemt en de herstructureringen niet tijdig afgerond kunnen worden. Het kabinet biedt daarmee aanvullende maatregelen om afrekening op het niveau van de achterliggers als gevolg van de wijziging van de definitie van fgr met ingang van 1 januari 2025 te voorkomen. Op grond van de door het kabinet voorgestelde overgangsbepaling wordt een fgr met ingang van

³⁶ Kamerstuk 36 602, derde nota van wijziging.

1 januari 2025 geacht een inkoopfonds te zijn, indien: a) het fonds – zonder toepassing van de overgangsbepaling – per 1 januari 2025 belastingplichtig zou worden als fgr of als lichaam met een rechtsvorm die daarmee vergelijkbaar is; b) het fonds onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 – dus op grond van de wet zoals die luidt op 31 december 2024 – niet zelfstandig belastingplichtig was voor de vennootschapsbelasting; c) de bewijzen van deelgerechtigdheid in dat fonds uiterlijk op 31 december 2025 uitsluitend kunnen worden vervreemd door inkoop door het fgr en d) reeds vóór 1 januari 2025 het voornemen bestond om te herstructureren. Het kabinet merkt daarbij ten aanzien van voorwaarde d op dat (de beheerder van) het fonds aannemelijk moet kunnen maken dat reeds vóór 1 januari 2025 bij (de beheerder van) dat fonds het voornemen bestond om aan de voorwaarde in onderdeel a te voldoen. Hieraan kan bijvoorbeeld worden voldaan door het verstrekken van notulen of correspondentie waaruit blijkt dat dit voornemen al voor 1 januari 2025 bestond.

Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm

Mevrouw Van Dijk vraagt wat de ervaringen zijn met de Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm en of die ook op andere rechtsgebieden van toepassing zou moeten zijn, alsmede of hiertoe initiatieven lopen.

De Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm («Wet herwaardering pkv WOZ en bpm») is per 1 januari 2024 in werking getreden en is naast WOZ- en bpm-zaken ook van toepassing op verkeersboetes ingevolge de Wet administratieve handhaving verkeersvoorschriften («Wahv»).

³⁷ Het is op dit moment nog te vroeg om een eenduidig beeld te schetsen over de effecten van deze wet. Dat komt mede door het overgangsrecht dat in de wet is opgenomen. Voor de gerechtelijke fase geldt de lagere proceskostenvergoeding pas voor (hoger) beroepen en cassatieberoepen die zijn ingesteld tegen uitspraken die zijn gedaan op of na 1 januari 2024. Als gevolg van de toegenomen doorlooptijden in de belastingrechtspraak³⁸ is er een langere tijdsduur alvorens lagere proceskostenvergoedingen door rechters kunnen worden toegekend.³⁹ De verlaging van de vergoeding van immateriële schade geldt pas voor overschrijdingen van de redelijke termijn, waarvan de termijn is aangevangen op of na 1 januari 2024. De redelijke termijn voor de fase van bezwaar en beroep bedraagt doorgaans twee jaar, waardoor er met deze maatregel nog geen ervaring is opgedaan.

Voor wat betreft de WOZ is het percentage woningen onder bezwaar in 2024 aanzienlijk lager dan in 2023 (2024: 4.3%, 2023: 7.8%).⁴⁰ In dat kader dient te worden opgemerkt dat de gemiddelde WOZ-waardestijging van woningen in 2024⁴¹ ook aanzienlijk lager is dan de stijging in 2023⁴² (2024: 2.8%, 2023: 17.0%).⁴³ Het aandeel van no-cure-no-pay-gemachtigden in bezwaarprocedures tegen WOZ-beschikkingen voor woningen is in 2024 toegenomen ten opzichte van de cijfers in 2023 (2024: 55.8%, 2023:

³⁷ Wahv is bij amendement toegevoegd aan de Wet herwaardering WOZ en bpm (zie Kamerstuk 36 427, nr. 7).

³⁸ De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel bevat een overzicht van de gemiddelde doorlooptijden (zie Kamerstuk 36 427, nr. 3, p. 4–5).

³⁹ Wel heeft Advocaat-Generaal Wattel op 25 oktober 2024 geconcludeerd in twee zaken. Zie: ECLI:NL:PHR:2024:1118 (WOZ) en ECLI:NL:PHR:2024:1140 (bpm); ECLI:NL:PHR:2024:1141 (gemeenschappelijke bijlage).

⁴⁰ Waarderingskamer, resultaten oktoberinventarisatie 2024.

⁴¹ Waardepeildatum 1 januari 2023.

⁴² Waardepeildatum 1 januari 2022.

⁴³ Feiten over de WOZ (20 juni 2024), te raadplegen via de website van de Waarderingskamer.

46.5%).⁴⁴ In 2025 komen meer relevante cijfers beschikbaar. De maatregel uit de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm waardoor uitbetaling van vergoedingen per 1 januari 2024 uitsluitend mag plaatsvinden op een bankrekening die op naam staat van belanghebbenden, verloopt in de praktijk overigens goed.

Voor de bpm was circa 90% van de bezwaarprocedures afkomstig van drie no-cure-no-pay-gemachtigden. Sinds de inwerkingtreding van de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm is het aantal bezwaarschriften van één van deze drie gemachtigden aanzienlijk afgenomen. Bij de andere gemachtigden is nog geen duidelijke trend waarneembaar.

Voor wat betreft de Wahv zijn nog geen gegevens voorhanden over de effecten van de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm. Een jaar na inwerkingtreding van de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm zal een invoeringstoets worden uitgevoerd om de effecten van deze wet in kaart te brengen.

Uit recent onderzoek van het Wetenschappelijk Onderzoek- en Datacentrum komt naar voren dat oneigenlijk gebruik van rechtsbeschermingsprocedures in hoofdzaak voorkomt binnen de rechtsgebieden die al in beeld zijn, namelijk WOZ, bpm en Wahv.⁴⁵ Daarnaast lijken sommige no-cure-no-pay-gemachtigden zich volgens het onderzoek steeds meer te richten op bezwaren tegen naheffingsaanslagen parkeerbelasting. Het is op dit moment voorbarig om een gefundeerde uitspraak te doen of, en zo ja, welke maatregelen gewenst zijn in dit rechtsgebied. Het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties zal daarom in de komende periode een expertmeeting organiseren waarbij met de betrokken organisaties verkend zal worden welke oplossingsrichtingen voor oneigenlijk gebruik bij procedures tegen naheffingsaanslagen parkeerbelasting kunnen worden uitgewerkt.⁴⁶ Er zijn volgens het onderzoek geen signalen voor oneigenlijk gebruik binnen andere rechtsgebieden.

Fiscale geheimhoudingsplicht

De heer Stultiens vraagt naar de door de Staatssecretaris genoemde verkenning naar mogelijkheden om informatieverstrekking, in het kader van belastingontwijking, onder de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) te verruimen. In dat verband vraagt de heer Stultiens wanneer uw Kamer hierover nader wordt geïnformeerd. De komende periode zal het kabinet een uitgebreidere reactie uitwerken op het vraagstuk van informatieverstrekking onder de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR. In dat kader zal er worden ingegaan op doel en strekking van de fiscale geheimhouding, het huidige beleid op het gebied van transparantie, internationale aspecten en mogelijkheden tot verruiming. Ik verwacht deze reactie in het voorjaar van 2025 naar uw Kamer te kunnen sturen.

Dividendbelasting

Mevrouw Maatoug vraagt wanneer de uitkomsten van het onderzoek naar aanvullende maatregelen tegen dividendstripping worden verwacht en in hoeverre de inwerkingtreding van nieuwe maatregelen per 1 januari 2026 haalbaar is. Vooropgesteld wordt dat met ingang van 1 januari 2024 reeds een aantal maatregelen ter versterking van de aanpak van dividend-

⁴⁴ Waarderingskamer, resultaten oktoberinventarisatie 2024.

⁴⁵ «Op (proces)kosten gejaagd?, onderzoek naar «oneigenlijk gebruik» van bestuursrechtelijke procedures met het oog op proceskostenvergoedingen», Pro Facto, Groningen, 10 april 2024.

⁴⁶ Kamerstuk 29 279, nr. 864, p. 4

stripping in werking is getreden. Deze maatregelen waren onderdeel van de Overige Fiscale Maatregelen 2024. In de memorie van toelichting bij deze maatregelen is door het vorige kabinet een onderzoek aangekondigd naar aanvullende maatregelen tegen dividendstripping. Ook dit kabinet onderschrijft dat verdere versterking van de aanpak van dividendstripping wenselijk is. Daarom wordt het onderzoek, dat is gestart door het voorgaande kabinet, voortgezet. Een gedegen verdere aanpak van dividendstripping vereist dat de tijd wordt genomen om zorgvuldig onderzoek te doen naar effectieve, evenredige en passende vervolgmaatregelen. Dividendstripping is immers complexe materie. Dit geldt ook voor de aanpak daarvan, waarbij misbruik moet worden bestreden, zonder dat dit leidt tot overkill en verstoringen van reële economische transacties. Om gedegen onderzoek te kunnen doen, dient hiervoor de tijd te worden genomen. In dit kader is van belang dat ook onderzoek wordt gedaan naar maatregelen in verschillende andere landen. Dit kost ook tijd. Het onderzoek met betrekking tot dividendstripping heeft derhalve een ruime opzet. Over de uitkomsten van het onderzoek wordt naar verwachting in het voorjaar van 2025 aan uw Kamer gerapporteerd. In het onderzoek wordt gezien of en hoe aanvullende maatregelen kunnen worden vormgegeven. Pas wanneer hier duidelijkheid over is, kan een planning worden gemaakt voor het vervolgtraject.

Mevrouw Maatoug vraagt naar de ontstaansgeschiedenis van artikel 3, eerste lid, onderdeel d, Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) en de redenen waarom de mogelijkheid tot het verkrijgen van een step-up bij bepaalde grensoverschrijdende verrichtingen bestaat. Voorts vraagt zij naar de wenselijkheid van deze bepalingen. De basisgedachte in de dividendbelasting is dat er in beginsel een dividendbelastingclaim rust op het gehele vermogen van een vennootschap voor zover dat vermogen het door aandeelhouders ingebrachte kapitaal (het fiscaal erkend kapitaal), te boven gaat. Het uitgangspunt voor de heffing van dividendbelasting is dus om het rendement op de aandelen te belasten en niet hetgeen door de aandeelhouder aan kapitaal is gestort op de aandelen.⁴⁷ Dividenden zijn daarom belast met dividendbelasting. Terugbetaling van fiscaal erkend kapitaal is echter geen dividend aangezien dit kapitaal door de aandeelhouders op een eerder moment is ingebracht. Er gaat dus geen dividendbelastingclaim verloren bij een kapitaal terugbetaling. De bepaling in artikel 3, eerste lid, onderdeel d Wet DB 1965 heeft ten doel om te voorkomen dat de belastingheffing wordt uitgesteld door de uitkering van dividend om te vormen tot de terugbetaling van kapitaal. Tegelijkertijd zorgt deze bepaling ervoor dat de terugbetaling van hetgeen door de aandeelhouder zelf is gestort op de aandelen niet wordt belast. Een terugbetaling van kapitaal kan worden gedaan zolang er fiscaal erkend kapitaal aanwezig is. Een teruggaaf van kapitaal heeft ook geen invloed op in de vennootschap aanwezige en beclaimde winstreserves. Dit is een bewuste keuze van de wetgever geweest. Dat een terugbetaling van fiscaal erkend kapitaal onder omstandigheden onbelast kan plaatsvinden, is dus in lijn met doel en strekking van de wet.

Een fiscale regeling voor de terugbetaling van kapitaal in de dividendbelasting bestaat al sinds 1931.⁴⁸ De Wet DB 1965 is per 1 januari 1966 in werking getreden. Artikel 3, eerste lid, onderdeel d, Wet DB 1965 bestaat al sindsdien in vrijwel ongewijzigde vorm. Een van de wijzigingen tot nu toe is per 1 september 1981 in werking getreden. Deze wijziging was niet fiscaal ingegeven, maar strekte ertoe de bepalingen te doen aansluiten bij de gewijzigde civielrechtelijke regels omtrent de terugbetaling van kapitaal door kapitaalvennootschappen, zodat er geen onderscheid in

⁴⁷ Kamerstuk 408, nr. 3, p. 3.

⁴⁸ Zie Kamerstuk 408, nr. 3, p. 3.

definitie zou ontstaan. De wetswijziging hield derhalve geen materiële wijziging in.⁴⁹ Per 1 januari 2001 is artikel 3a Wet DB 1965 in werking getreden. Dit hield verband met de invoering van de Wet IB 2001, waardoor enkele technische wijzigingen met betrekking tot de kapitaalregels bij de aandelenfusie, juridische fusie en juridische splitsing aangebracht moesten worden en in de Wet DB 1965 opgenomen moesten worden.⁵⁰ Artikel 3a Wet DB 1965 voorziet in een bepaling die claimverlies op winstreserves voorkomt bij een aandelenfusie, juridische fusie en juridische splitsing. Zonder deze bepaling zouden bij een fusie of splitsing beclaimde winstreserves kunnen worden omgezet in kapitaal dat onder voorwaarden op basis van artikel 3, eerste lid, onderdeel d, Wet DB 1965 onbelast kan worden terugbetaald. Om dit te voorkomen is in artikel 3a Wet DB 1965 bij wege van fictie bepaald dat hetgeen normaal gesproken bij een fusie of splitsing als gestort kapitaal moet wordt aangemerkt (inbreng tegen de waarde in het economische verkeer), toch niet als zodanig wordt erkend. In het geval van een grensoverschrijdende fusie of splitsing wordt het gestorte kapitaal van de aandelen echter wel gesteld op de waarde in het economische verkeer. Er vindt echter geen step-up plaats indien de fusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Dat de waarde in het economische verkeer geldt bij een grensoverschrijdende fusie of splitsing heeft een reden. Zonder deze bepaling zou een Nederlandse dividendbelastingclaim kunnen ontstaan terzake van voor de fusie of splitsing buiten Nederland ontstane winstreserves. Een dergelijk gevolg is ongewenst. Om aan dit ongewenste gevolg tegemoet te komen, is in 1989 aan de Eerste Kamer toegezegd dat onder voorwaarden een step-up zal worden toegepast.⁵¹ Aan deze toezegging is gevolg gegeven via de zogenoemde opstapresolutie.⁵² In de opstapresolutie was geregeld dat een step-up wordt toegepast voor de grensoverschrijdende aandelenfusie. Per 1 januari 2008 is de opstapresolutie wettelijk verankerd in artikel 3a Wet DB 1965.⁵³ Per 1 januari 2016 is de step-up van artikel 3a Wet DB 1965 uitgebreid naar de grensoverschrijdende juridische fusie en splitsing. Achtergrond hiervan was onder meer de implementatie van Richtlijn 2005/56/EG van 26 oktober 2005 betreffende grensoverschrijdende fusies van kapitaalvennootschappen (PbEU 2005, L 310), waardoor de mogelijkheid tot grensoverschrijdende fusies tussen lidstaten van de EU/EER civielrechtelijk werd vastgelegd. Gelet op al het voorgaande, acht ik de hiervoor besproken bepalingen niet onwenselijk.

Heffingsplafond in de belasting op leidingwater

Mevrouw Teunissen vraagt, verwijzend naar een Kamerbrief die de Minister van IenW op 8 november jl. naar uw Kamer heeft gestuurd, waarom het kabinet verhoging van het heffingsplafond in de belasting op leidingwater wil onderzoeken, maar niet afschaffing van het heffingsplafond. Om ook grootverbruikers te stimuleren waterverspilling tegen te gaan, kan het een logische stap zijn het heffingsplafond in de belasting op leidingwater te verhogen. Ook vanuit budgettair oogpunt is dit te overwegen. De ministeries van IenW en van Financiën gaan samen onderzoeken wat de mogelijkheden daarvan zijn. Hierbij moet in ieder geval ook worden gekeken naar leveringen via bepaalde distributienetten die op dit moment buiten de heffing vallen. Verder moet gekeken worden

⁴⁹ Kamerstuk 15 304, nr. 3, p. 54.

⁵⁰ Kamerstuk 26 728, nr. 3, p. 9.

⁵¹ Kamerstuk 20 595, nr. 131c.

⁵² Besluit van 29 november 2000, nr. CPP 2000/2149M (vervallen) en het besluit van 9 oktober 2003, nr. CPP 2003/2165M (vervallen).

⁵³ Kamerstuk 29 643, nr. 2 en Kamerstuk 30 322, nr. 3.

naar staatssteunaspecten en effecten op de uitvoering. In het onderzoek⁵⁴ dat net naar uw Kamer is gestuurd, is ook beschreven dat er grote impact kan zijn bij een relatief kleine groep water-intensieve bedrijven bij forse extra beprijzing van water. In de voorjaarsbesluitvorming van 2025 zal het kabinet in de volledige breedte naar alle opties rond het heffingsplafond kijken voor verdere beprijzing via de belasting op leidingwater.

Dividenduitkeringen Schiphol

Mevrouw Teunissen vraagt of ik kan toezeggen dat er geen finale beslissing wordt genomen over dividenduitkeringen van Schiphol aan de Staat voor het staatsdeelnemingendebat op 28 november. Ja, dat zeg ik toe. Gesprekken die nu lopen hebben betrekking op het dividendbeleid van Schiphol. Over dividenduitkering in een specifiek boekjaar wordt tijdens de jaarlijkse aandeelhoudersvergadering besloten, die doorgaans in april van het daaropvolgende jaar plaatsvindt. Over zowel het dividendbeleid als over de dividenduitkering zal ik geen besluit nemen voor 28 november.

Vliegbelasting

Mevrouw Teunissen merkt op de implementatie van differentiatie van het tarief in de vliegbelasting, anders dan naar afstand, niet mogelijk worden geacht vanwege de complexiteit en vraagt specifiek waarom er bij tariefdifferentiatie voor transferpassagiers, reisklasse en privéjets een hogere mate van complexiteit wordt verwacht. Ook verzoekt mevrouw Teunissen om toelichting of het introduceren van een tariefdifferentiatie naar reisklassen in de vliegbelasting leidt tot een stelselherziening en wijst daarbij naar de wijze waarop de vliegbelasting in andere landen is ingericht.

Amendementen die door uw Kamer worden ingediend worden beoordeeld op uitvoerbaarheid per de voorgestelde inwerkingtreding. Vaak hebben amendementen bij het Belastingplanpakket een gewenste inwerkingtredingsdatum in het jaar volgend op de stemmingen. Onderstaand ga ik in op de uitvoeringsaspecten van inwerkingtreding van de genoemde wijzigingen in de vliegbelasting voor volgend jaar en voor de komende jaren.

Naar verwachting is het belasten van transferpassagiers tegen het huidige vlakke tarief voor de Belastingdienst uitvoerbaar per 1 januari 2026. Dit biedt de luchthavenexploitanten (belastingplichtig) naar verwachting voldoende tijd om de benodigde aanpassingen in hun administratie te verwerken.

Het digitale aangifteformulier voor de vliegbelasting en het achterliggende aangiftesysteem bieden enkel ruimte voor de toepassing van één tarief en bij differentiatie moeten daarin extra tarieven worden opgenomen. Differentiatie in de vliegbelasting is dus per definitie een structuurwijziging, waarvoor 4 tot 18 maanden nodig is. Daar komt bovenop dat er ruimte moet zijn om dit in het IV portfolio in te passen. Uw Kamer is in september in het Overzicht Uitvoerbaarheid, als bijlage bij het Belastingplan 2025, geïnformeerd over het feit dat de ruimte binnen het IV-portfolio van deze keten tot 2028 zeer beperkt is. Daarmee is er op korte termijn geen mogelijkheid om tariefdifferentiatie naar reisklasse, een specifiek tarief voor privéjets of een ander tarief voor transferpassagiers te introduceren. Afhankelijk van politieke keuzes en verdere prioritering binnen het IV-portfolio is invoering van dergelijke maatregelen eventueel

⁵⁴ Witteveen+Bos, Verkenning beprijzen watergebruik, 2024.

mogelijk na 2028. Vanaf 2028 ontstaat er naar verwachting weer ruimte voor de uitwerking van nieuwe structuurwijzigingen.

Voor het uitvoerbaarheidsoordeel van de Belastingdienst is daarnaast de handhaafbaarheid een belangrijk onderdeel. Bij differentiatie naar reisklasse, daarbij rekening houdend met het aantal zitplaatsen in een vliegtuig en het gewicht van het vliegtuig, moeten de luchthavenexploitanten (die belastingplichtig zijn) nieuwe gegevens opvragen bij de luchtvaartmaatschappijen en deze gegevens controleren en vastleggen. Hun huidige systemen zijn hier niet op ingericht en de luchthavenexploitanten kunnen de betrouwbaarheid van deze gegevens niet controleren, terwijl dit noodzakelijk is voor het doen van een juiste aangifte. Dit komt mede doordat de luchtvaartmaatschappijen de stoelindeling en de afscheiding tussen reisklassen kunnen wijzigen. De Belastingdienst kan de juistheid en betrouwbaarheid van deze gegevens alleen door zogenaamde derden onderzoeken bij de luchtvaartmaatschappijen vaststellen. Dat vergt, ten opzichte van de huidige systematiek een forse toename van de toezichtlast. Als er geen betrouwbare gegevens beschikbaar zijn, kan de Belastingdienst niet of in onvoldoende mate toezicht uitoefenen op de juiste toepassing van de tarieven. Hetzelfde geldt voor differentiatie van het tarief voor privéjets op basis van het gewicht van een vliegtuig en het aantal beschikbare plaatsen.

Om differentiatie van het tarief naar reisklasse op een uitvoerbare en handhaafbare manier vorm te geven, moet de belastingplicht van de vliegbelasting worden verschoven van de luchthavenexploitant naar de luchtvaartmaatschappij. Voor die vormgeving is in Nederland bij de invoering van de vliegbelasting niet gekozen, omdat een dergelijke opzet complexer is en het aantal belastingplichtigen beduidend hoger zou liggen. Deze ingrijpende herziening vergt een grondige beleidsvoorbereiding, waarbij de genoemde uitvoeringsaspecten worden betrokken. Het is daarom op deze korte termijn niet mogelijk om een concrete datum te noemen waarop dit ingevoerd zou kunnen worden.

Het kabinet werkt momenteel een differentiatie van de vliegbelastingstarief naar afstand per 2027 uit. Ook hier geldt dat inpasbaarheid in het IV-portfolio van de Belastingdienst afhankelijk is van de vormgeving. Wanneer de Belastingdienst, naast de uitwerking van deze maatregel uit het Hoofdlijnenakkoord, overige structuurwijzigingen moet uitvoeren die betrekking hebben op differentiatie of andere wijzigingen in de vliegbelasting (die geen parameteraanpassingen betreffen) leidt dit tot stapeling en verdringing binnen het IV-portfolio van de keten Overige Middelen. Zoals reeds beschreven zijn deze wijzigingen (bovenop differentiatie van het tarief naar afstand, zoals het kabinet momenteel uitwerkt) eventueel mogelijk na 2028, hiervoor dient wel nader onderzoek te worden uitgevoerd.

Indien de Kamer het wenselijk acht, kunnen bij de vormgeving van de tariefdifferentiatie naar afstand ter uitwerking van het Hoofdlijnenakkoord een of meerdere van de voorgestelde wijzigingen in de vliegbelasting verder worden bekeken. Hierbij kan ook nader worden gekeken naar het mogelijke invoeringsjaar. Daarbij wijs ik er wel op dat een zeer brede uitvraag tot een grote verkenning leidt, wat niet wenselijk is in het licht van het korte tijdspad. Uw Kamer wordt in ieder geval met het wetsvoorstel nader geïnformeerd over de uitvoerbaarheid van de varianten die in de verkenning zijn opgenomen.

Mevrouw Maatoug vraagt naar een nadere uitleg over de samenloop tussen de willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen (Vamil) en de milieu-investeringsaftrek (MIA) of de energie-investeringsaftrek (EIA). Afgelopen week heeft zij ook een set Kamervragen (kenmerk 2024Z17719) ingediend die ziet op deze materie. Vooruitlopend op de beantwoording van die vragen – en op verzoek van mevrouw Maatoug – maak ik graag van deze gelegenheid gebruik om op een aantal aspecten van deze vragen in te gaan. De EIA, MIA en Vamil zijn generieke regelingen die in beginsel voor iedere ondernemer in de inkomstenbelasting en iedere vennootschapsbelastingplichtige openstaan.⁵⁵ Het doel van de regelingen is het stimuleren van investeringen in aangewezen energiebesparende en milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen. De EIA en de MIA hebben het karakter van een eenmalige aanvullende aftrekpost.⁵⁶ De Vamil biedt de mogelijkheid om voor 75% naar vrije keuze af te schrijven op een bedrijfsmiddel (sneller of langzamer). Dit kan leiden tot een liquiditeitsvoordeel voor de ondernemer ten opzichte van de reguliere afschrijvingsregels. Een hogere afschrijving in het ene jaar leidt tot een lagere afschrijving in latere jaren. Door toepassing van de Vamil gaat dus geen belastinggrondslag verloren. Samenloop tussen de EIA en MIA is wettelijk uitgesloten. Deze regelingen kunnen wel gelijktijdig met de Vamil worden toegepast.⁵⁷

Recent is in diverse media aandacht besteed aan het gebruik van de EIA, MIA en Vamil door samenwerkingsverbanden. Het gaat om situaties waarbij door een samenwerkingsverband, zoals een maatschap, wordt geïnvesteerd in een bedrijfsmiddel dat in aanmerking komt voor de MIA en de Vamil en dat wordt verhuurd aan een andere onderneming. Om als participant/natuurlijk persoon in een dergelijk samenwerkingsverband gebruik te kunnen maken van de gelijktijdige toepassing van de MIA en de Vamil moet de participant aan te merken zijn als ondernemer voor de inkomstenbelasting. Hiervoor is van belang dat de economische activiteiten van het samenwerkingsverband een onderneming vormen. Daarnaast is in ieder geval vereist dat de participant aansprakelijk is voor schulden van die onderneming. Niet elke participant in een samenwerkingsverband zal aan deze voorwaarden voldoen. De Belastingdienst houdt toezicht op de vraag of een belastingplichtige kwalificeert als ondernemer. Wanneer de participant niet kwalificeert als ondernemer, kan deze participant niet in aanmerking komen voor de genoemde faciliteiten. In een later jaar kan het samenwerkingsverband worden omgezet in bijvoorbeeld een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv). Daarmee worden de risico's voor de natuurlijke persoon beperkt en (vanaf dat moment) naar het niveau van de bv verlegd. Dit kan onder voorwaarden geruisloos gebeuren (dat wil zeggen zonder fiscale gevolgen). Dit kan echter alleen indien de fiscale claims behouden blijven.⁵⁸

Als de EIA of de MIA in een jaar wordt gecombineerd met de maximale afschrijving onder de Vamil (75%) kan dat in een jaar leiden tot een ruime aftrek van de winst, met de kanttekening dat een hogere afschrijving door gebruik van de Vamil in het ene jaar leidt tot een lagere afschrijving (en hogere belastinggrondslag) in latere jaren. Mede afhankelijk van de winst

⁵⁵ Ook een medegerechtigde, zoals een commanditaire vennoot, kan aanspraak maken op de Vamil (maar niet op de EIA en MIA).

⁵⁶ EIA: 40% van het investeringsbedrag. MIA: 27%, 36% of 45% van het investeringsbedrag, afhankelijk van de categorie bedrijfsmiddel.

⁵⁷ Artikel 3.42a, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁸ Artikel 3.65 Wet inkomstenbelasting 2001.

en de omvang van de investering kan het toepassen van de EIA of MIA (al dan niet in combinatie met de Vamil) ertoe leiden dat de belastbare winst uit onderneming in een jaar negatief wordt. Een ondernemer voor de inkomstenbelasting kan dit negatieve bedrag uit belastbare winst verrekenen met eventueel overig belastbaar inkomen uit werk en woning in box 1, zoals belastbaar loon of belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. Indien na deze verrekening een negatief bedrag resteert, wordt dat aangemerkt als een verlies uit werk en woning. In voorkomende gevallen kan een dergelijk verlies in het ene jaar verrekend worden met inkomens uit andere jaren, volgens de verliesverrekeningsregels in de inkomstenbelasting. Onder omstandigheden kan de vermindering van belasting als gevolg van de regelingen in een jaar hoger zijn dan de investering van eigen geld. Dit is met name denkbaar naar mate een investering in een bedrijfsmiddel meer met schuld is gefinancierd en minder vanuit eigen vermogen.

Daarbij past evenwel een aantal kanttekeningen. De Vamil leidt enkel tot een liquiditeitsvoordeel ten opzichte van de reguliere afschrijvingsregels, als wordt gekozen voor snellere afschrijving. Tevens zal er door de belastingplichtige een (rente)vergoeding moeten worden betaald over het eventueel aangetrokken vreemd vermogen en zal dit vreemd vermogen op termijn ook moeten worden afgelost. Daarbij is de belastingplichtige aansprakelijk voor (het aan hem toe te rekenen deel) van de schuld van de onderneming. Dit betekent dat hij risico loopt over zowel zijn inleg als over de door de onderneming aangegane schulden.

Tot slot wordt hierna enig cijfermatig inzicht geboden in het gebruik van de EIA en de MIA, al dan niet in combinatie met de Vamil. Hiervoor is gekeken naar de aangiften inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting in de jaren 2019 tot en met 2021. Dit zijn de meest recente volledige gegevens. Onderstaande tabel geeft voor 2021 het gebruik van de EIA en de MIA in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting weer. Hierbij is het aandeel dat de respectievelijke belastingplichtigen hebben in het totale budgettaire beslag van de EIA en de MIA geschat op basis van het totale investeringsbedrag dat voor de EIA en de MIA is opgegeven, het toegepaste aftrekpercentage in de EIA of de MIA en een schatting van het marginale belastingtarief.

Tabel: Het gebruik van de EIA en de MIA in 2021 volgens de belastingaangiften.

Regeling	Belasting-middel	Aantal keren gebruikt	Aantal gebruikers	Aandeel budgettair beslag
MIA	IB	9.120	7.748	31%
	Vpb	9.295	6.374	69%
EIA	IB	10.877	8.892	29%
	Vpb	9.908	4.951	71%

Op basis van data uit de aangiften inkomstenbelasting over de jaren 2019 tot en met 2021 blijkt dat ongeveer 9% van de belastingplichtigen in de inkomstenbelasting die gebruikmaken van de EIA of de MIA een negatieve belastbare winst uit onderneming heeft. Het gaat hierbij om gemiddeld 1.500 belastingplichtigen per jaar. Van alle aftrek op grond van de EIA of de MIA in de inkomstenbelasting valt 24% in de negatieve winst uit onderneming.

Het gebruik van de Vamil wordt niet apart bijgehouden. Wel moeten belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting in de aangifte aangeven of zij in dat jaar op een bedrijfsmiddel willekeurig hebben afgeschreven. Daaraan kan een indicatie van Vamil-gebruik worden ontleend. In de jaren

2019 tot en met 2021 gaf gemiddeld 9% van de MIA-gebruikers in de inkomstenbelasting (gemiddeld 1.060 belastingplichtigen) aan in dat jaar ook op een bedrijfsmiddel willekeurig te hebben afgeschreven. Deze belastingplichtigen waren in diezelfde periode verantwoordelijk voor gemiddeld 4,4% van de aftrek op grond van de MIA in de inkomstenbelasting. Van deze 1.060 personen hadden er gemiddeld 141 een negatieve belastbare winst uit onderneming.

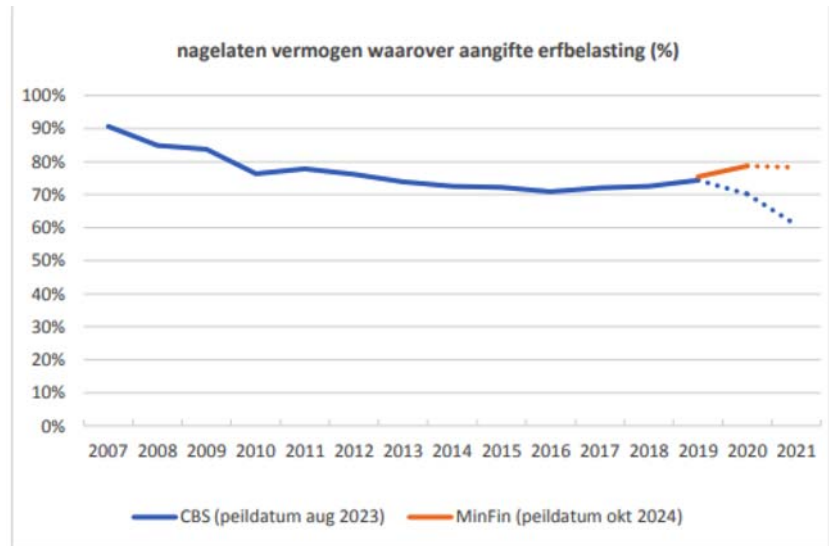
Artikel in het ESB over ontwijking van de erfbelasting

Mevrouw Maatoug vraagt of er een Kamerbrief toegezegd kan worden waarin gedetailleerd wordt ingegaan op het artikel in het tijdschrift Economisch Statistische Berichten (ESB) over ontwijking van de erfbelasting dat op 10 oktober 2024 verscheen. In de schriftelijke beantwoording van vragen uit het WGO I Belastingplan 2025 van 25 oktober 2025⁵⁹ heb ik onderbouwd waarom het uitgangspunt van het artikel, namelijk een steeds kleiner deel nagelaten vermogen waarover aangifte erfbelasting wordt gedaan in de periode 2011–2021, niet klopt. De auteurs stellen op basis van CBS-gegevens dat de erfbelasting in de periode 2011–2021 in toenemende mate werd ontweken, omdat er over steeds minder nagelaten vermogen aangifte erfbelasting wordt gedaan (zie figuur X). De auteurs schrijven de daling toe aan een gestegen ontwijking⁶⁰ van de erfbelasting en wijten dit aan een onderbezetting van de Belastingdienst. Er is geen sprake van een verminderde capaciteit voor de Schenk- en Erfbelasting. Het aantal fte's binnen de afdeling Schenk- en Erfbelasting is de laatste jaren toegenomen, hetgeen ook geldt voor de werklust. Bij het gebruik van de CBS-statistieken zijn de auteurs echter voorbijgegaan aan het feit dat de cijfers over de jaren 2020 en 2021 voorlopig zijn. Het duurt enige jaren voordat bij alle aangiften erfbelasting een definitieve aanslag is opgelegd. Vooral bij zeer vermogende personen neemt de afwikkeling van de erfenis en het opleggen van een definitieve aanslag een aantal jaren in beslag. Voorlopige cijfers over de aangiften schenk- en erfbelasting geven dus geen volledig beeld van de daadwerkelijke situatie. De voorlopige CBS-data over 2020 en 2021 zijn gebaseerd op een raadpleging van de aangiftebestanden van de Belastingdienst in augustus 2023. Nadien zijn de aangiftebestanden over 2020 en 2021 verder gevuld. Een raadpleging van de aangiftebestanden door het Ministerie van Financiën met peildatum 14 oktober 2024 leert dat er in de periode 2011–2021 geen sprake was van een steeds kleiner deel van het nagelaten vermogen waarover aangifte erfbelasting werd gedaan (zie figuur X). Omdat hiermee de stelling van de auteurs van het ESB-artikel reeds afdoende ontkracht is, is er weinig toegevoegde waarde van een aanvullende Kamerbrief met dezelfde conclusie.

⁵⁹ Kamerstuk 36 602, nr. 40, p. 60–61.

⁶⁰ De auteurs gebruiken «ontwijken» (fiscaal geoorloofd), maar lijken «ontduiken» te bedoelen (fiscaal niet geoorloofd).

Figuur 1: Nagelaten vermogen waarover aangifte erfbelasting



Toelichting bij figuur 1: Stippellijnen betreffen voorlopige gegevens. Het aandeel is berekend door het nagelaten vermogen waarover aangifte erfbelasting is gedaan te delen door het totaal aan nagelaten vermogen. De cijfers in de teller van deze breuk zijn afkomstig uit de aangiften erfbelasting. De cijfers in de noemer zijn betrokken uit de IB-aangifte van de overledenen in het jaar van overlijden.

Verhuld vermogen

De heer Stultiens vraagt of het kabinet een actualisatie van de omvang van het verhuide vermogen kan geven. Hij verwijst daarbij naar een publicatie van het CPB uit 2020,⁶¹ waarin het Nederlandse verborgen vermogen wordt geschat op ongeveer 8,8% van het bbp in 2015, oftewel ongeveer 60 miljard euro. Deze cijfers waren afkomstig van Alstadsaeter et al. (2018)⁶², die het wereldwijde financiële vermogen in belastingparadijzen toewijzen aan individuele landen met behulp van statistieken over de eigenaren van deposito's in belastingparadijzen. Het kabinet heeft zelf geen eigen inschatting van de omvang van het verhuld vermogen. Wel is er een actualisatie beschikbaar van het externe onderzoek. Dezelfde onderzoekers schatten namelijk jaarlijks met geactualiseerde gegevens de omvang van het in belastingparadijzen gehouden vermogen van huishoudens. De meest recente schatting is gedaan voor het jaar 2022. Voor het jaar 2022 schatten deze onderzoekers dat Nederlandse huishoudens een vermogen van ca. 12,8% van het bbp, oftewel ca. 128 miljard US dollar, houden in zogenoemde «offshore financial centers».⁶³ Dat is ongeveer gelijk aan het wereldgemiddelde in 2022 (12,5%). Het gaat daarbij echter niet noodzakelijkerwijs om vermogen dat voor de fiscus verborgen wordt gehouden. Veel van dit vermogen wordt namelijk gehouden in landen die informatie met Nederland uitwisselen onder de Common Reporting Standard (CRS). Op basis van een analyse van Deense belastinggegevens schatten de onderzoekers dat 15 tot 37 procent van het offshore vermogen niet gerapporteerd wordt aan

⁶¹ Belastingontduiking en vermogensongelijkheid, CPB 2020.

⁶² Alstadsaeter, Annette, Niels Johannesen, en Gabriel Zucman. 2018. Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality. *Journal of Public Economics*, 162: 89–100.

⁶³ The Atlas of the Offshore World (atlas-offshore.world).

belastingdiensten.⁶⁴ Voor Nederland zou dat een verhuuld vermogen betekenen van tussen de 19 en 47 miljard US dollar in 2022 (tussen de 18 en 44 miljard euro). Met deze actualisatie in de hand is naar de mening van het kabinet een aanvullend onderzoek niet nodig.

Toeslagen

Mevrouw Van Dijk vraagt of het kabinet vindt dat een goede balans is getroffen bij het laten aflopen van de vermogenstoetsuitzondering binnen de toeslagen voor letselschadevergoedingen. Het kabinet heeft uiteraard begrip voor de complexe situatie waarin de doelgroep van deze uitzondering zich bevindt. Bij het vaststellen van de hoogte van de letselschadevergoeding kon bij deze groep immers geen rekening worden gehouden met het feit dat na deze vaststelling op 1 januari 2013 nieuwe vermogensgrenzen ontstonden voor de zorgtoeslag en het kindgebonden budget. Daarom is in 2013 besloten om voor deze groep een uitzondering op de vermogenstoets voor toeslagen te maken. Dit is destijds ook zo goed mogelijk gecommuniceerd. Bij deze uitzondering is gekozen voor een termijn van tien jaar. Daarmee is beoogd een balans te treffen tussen enerzijds het voorkomen van onverwachte negatieve financiële gevolgen voor betrokkenen, en anderzijds het voorkomen van voortdurende uitzonderingen voor bedragen waarvan de kans reëel is dat deze al zijn uitgegeven. Het kabinet erkent dat het in individuele gevallen voor kan komen dat het vermogen van ontvangers van een letselschadevergoeding na meer dan tien jaar nog steeds boven de vermogensgrens voor de zorgtoeslag en het kindgebonden budget ligt. Desalniettemin acht het kabinet het uitlegbaar dat in het licht van het binnen de toeslagen leidende draagkrachtbeginsel vermogenstoetsuitzonderingen niet voortdurend zijn. Zodra het vermogen van betrokkenen onder de vermogensgrens ligt, ontvangen zij weer de inkomensondersteuning in de vorm van zorgtoeslag dan wel kindgebonden budget.

Mevrouw Van Dijk vraagt of werken echt aantrekkelijker wordt als de kinderopvangtoeslag bevroren wordt als de jaarlijkse stijging van de eigen bijdrage kinderopvang van 8% van de laatste jaren doorzet.

Wat ouders zelf nog moeten betalen voor kinderopvang wordt bepaald door het aantal afgenomen uren kinderopvang, de uurtarieven van kinderopvangorganisaties en de hoogte van de overheidsvergoeding voor kinderopvang. Kinderopvangorganisaties en gastouders bepalen zelf het uurtarief. De overheid biedt een tegemoetkoming in de kosten van kinderopvang tot aan de maximum uurprijs. Het verschil tussen het uurtarief en de maximum uurprijs wordt de eigen bijdrage genoemd. Het kabinet kiest ervoor om de maximum uurprijzen in 2026 niet te indexeren, met oog op de houdbaarheid van de overheidsfinanciën.

Voor veel ouders wordt kinderopvang straks goedkoper: alle werkende ouders krijgen straks recht op een vergoeding van 96% van de maximum uurprijs. Daarvoor investeert het kabinet structureel € 2,9 miljard. Het niet-indexeren van de maximum uurprijs in 2026 levert een besparing op van € 254 miljoen. Per saldo investeert het kabinet dus structureel ruim € 2,5 miljard euro in de vergoeding voor kinderopvang. Daarmee wordt kinderopvang voor midden- en hoge inkomens veel beter betaalbaar. Hierdoor stijgen de netto-baten van (meer) werken in combinatie met (meer) kinderopvang. Werken gaat dus meer lonen en wordt echt aantrekkelijker.

⁶⁴ Global Tax Evasion Report 2024 (taxobservatory.eu), p. 27–29.

Voor lage inkomens die kinderopvang afnemen tegen een tarief op of boven de maximum uurprijs wordt kinderopvang in 2026 wel duurder. Lage inkomens ontvangen namelijk nu al het maximale vergoedingspercentage in de kinderopvangtoeslag. Kinderopvang wordt dan minder betaalbaar voor lagere inkomens. Dat kan gevolgen hebben voor de arbeidsparticipatie van lage inkomens. Tegelijkertijd profiteren ook de ouders met lagere inkomens van het nieuwe financieringsstelsel, dat meer zekerheid biedt aan ouders. Zo zijn terugvorderingen verleden tijd, ook voor ouders met een laag inkomen. Hierdoor gaan ook lagere inkomens mogelijk meer gebruikmaken van kinderopvang, wat (meer) werken kan stimuleren. Het kabinet verkent bovendien aanvullende maatregelen om het risico van de stelselherziening voor lage inkomens te beperken en zal uw Kamer hier nog voor de behandeling van de SZW-ontwerpbegroting over informeren.

Eigenwoningregeling

Mevrouw van Dijk vraagt of de eigenwoningregeling eenvoudiger kan, ondanks de afspraak over de fiscale positie van de eigen woning in het Hoofdlijnenakkoord. In het Hoofdlijnenakkoord is de keuze gemaakt om de fiscale positie van de eigen woning niet te wijzigen. Dit is een bewuste keuze om onzekerheid op de woningmarkt tegen te gaan. Dit betekent dat de huidige regeling deze kabinetsperiode ongewijzigd blijft. Dit neemt niet weg dat er de komende periode nagedacht kan worden over verbeteringsmogelijkheden.

Lucratiefbelangregeling

Mevrouw Maatoug vraagt naar het lopend ambtelijk onderzoek naar de lucratiefbelangregeling en in hoeverre er zicht is op de beleidsopties waarover in de Kamer is gesproken. Tijdens het dertigledendebat over extra belasting voor extreem rijken in april 2024 heeft toenmalig Staatssecretaris Van Rij toegezegd onderzoek te doen naar de lucratiefbelangregeling. In dit onderzoek staat de vraag centraal of en zo ja, op welke wijze, al dan niet geclausuleerd, een alternatieve vormgeving van deze regeling mogelijk en wenselijk is. Op de resultaten daarvan kan ik niet vooruitlopen. Het voornemen is de resultaten van dit onderzoek vóór het kerstreces met uw Kamer te delen.

Mevrouw Maatoug vraagt hoe het staat met de uitvoering van de motie tegen de komst van private equity in publieke en essentiële sectoren en of de fiscaliteit daarin wordt meegenomen. Bij de behandeling van de Miljoenennota 2024 is vorig jaar de motie Bikker/Omtzigt aangenomen.⁶⁵ Met deze motie verzoekt de Kamer het kabinet binnen een maand een breed samengestelde onafhankelijke en deskundige adviescommissie in te stellen die als taak heeft te adviseren welke strategie moet worden gevoerd om de toenemende rol van private equity in sectoren die grotendeels collectief worden bekostigd, maar ook bij (familie)bedrijven, fors terug te dringen, hoe (semi)publieke voorzieningen beter kunnen worden beschermd tegen private equity en hoe toezicht kan worden verbeterd. Deze motie is destijds overgedragen aan de Minister van Economische Zaken en Klimaat. De Minister van Economische Zaken zal dit najaar in een brief naar de Tweede Kamer reageren op deze motie.

Daarnaast heeft de Tweede Kamer eerder dit jaar een motie⁶⁶ aangenomen om de zogenoemde lucratiefbelangregeling zodanig aan te passen dat managers actief in de private equitysector ten aanzien van hun carried

⁶⁵ Kamerstuk 36 410, nr. 30.

⁶⁶ Kamerstuk 25 087 nr. 335.

interest worden belast naar het progressieve tarief van box 1. Naar aanleiding hiervan loopt momenteel een ambtelijk onderzoek naar de lucratiefbelangregeling.

Bovendien kan ik in dit kader verwijzen naar een rapport van de Belastingdienst van enkele jaren geleden over private equity en fiscaliteit.⁶⁷ Dit rapport behandelt het fenomeen «private equity» (investeringen in niet-beursgenoteerde ondernemingen). Het gaat onder meer in op de gevolgen van zulke investeringen voor de vennootschapsbelasting, dividendbelasting, loonbelasting, inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting.

De Minister van Financiën,
E. Heinen

⁶⁷ www.belastingdienst.nl/private-equity-en-fiscaliteit.