



# bijlage

Appreciatie Ex'tax aanbevelingen

## **Klimaataanbevelingen vanuit Ex'tax Project**

**Aanbeveling 1:** *'Een 'intelligente' kilometerheffing: een prijs per gereden kilometer op alle wegen en voor alle voertuigen, gedifferentieerd naar type voertuig, gewicht en brandstofgebruik. De motorrijtuigenbelasting (mrb) wordt afgeschaft.'*

Een gelijkkluidend voorstel als deze aanbeveling is onderzocht in het Interdepartementaal Beleidsonderzoek (IBO) Klimaat, 'Scherpe Doelen, Scherpe Keuzes' (2023)<sup>1</sup> en het recent verschenen ambtelijke Bouwstenenrapport 'Belastingen in maatschappelijk perspectief: Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024)<sup>2</sup>. In deze ambtelijke rapporten wordt voorgesteld om het tarief van de motorrijtuigenbelasting voor alle personen- en bestelauto's kilometerafhankelijk te maken. In de hoofdvariant die in deze rapporten is onderzocht blijft de hoogte van het kilometertarief afhankelijk van het voertuiggewicht en brandstoftype. De introductie van een dergelijk stelsel van 'Betalen naar Gebruik' leidt tot extra reductie van de CO<sub>2</sub>-emissies en congestie. De precieze beleidseffecten hangen af van de tariefstructuur die wordt gekozen. Daarnaast kan de introductie van Betalen naar Gebruik een oplossing bieden voor de grondslagerosie die binnen de autobelastingen gaande is als gevolg van de transitie naar emissievrije voertuigen.

**Aanbeveling 2:** *'Een vliegbelasting geënt op gederfde accijnsopbrengsten en klimaatkosten. Internationale verdragen en EU-wetgeving beperken de mogelijkheid om accijns te heffen op kerosine. In de praktijk zijn alternatieve grondslagen: het aantal passagiers, type vliegtuig (maximaal startgewicht, geluidsklasse, stoelcapaciteit), gewicht vracht en afstand naar bestemming.'*

Verschillende alternatieve grondslagen binnen de vliegbelasting zijn in het ambtelijk rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024) uitgewerkt. Een progressieve differentiatie van de vliegbelasting naar afstand en verhoging van het tarief beprijst de externe effecten beter en geeft op deze manier een prikkel om de vraag en het aantal vluchten te verminderen. Naast aanpassingen van het tarief is er gekeken naar verbreding van de grondslag naar vrachtvliegtuigen en transferpassagiers. Met name bij verbreding naar vrachtvliegtuigen is door het 'weglekeffect', waarbij de emissies ergens anders dan in Nederland plaats zullen vinden terwijl de mondiale vliegbewegingen ongeveer hetzelfde blijven, sprake van slechts een beperkt CO<sub>2</sub>-effect en beperkte budgettaire opbrengst. De effectiviteit van de aanpassingen in de vliegbelasting kan worden vergroot, door in internationaal verband in te zetten op harmonisering

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32813, nr. 1177

<sup>2</sup> Kamerstukken I 2023/24, 32140 nr. S

van de grondslag en tarieven van de vliegbelasting tussen Europese landen, zodat weglekrisico's worden beperkt.

**Aanbeveling 3:** *'Een scheepvaartbelasting gebaseerd op een deel van de externe kosten van de zeescheepvaart en de binnenvaart.'*

Het rapport van het Ex'tax project waar deze aanbeveling uit komt, komt uit 2021 en is daarom voor de scheepvaart op een paar punten gedateerd. Een deel van de zeevaart valt vanaf 1 januari 2023 onder ETS1 en daarmee worden de broeikasgasemissies van de zeevaart inmiddels deels beprijsd. Daarnaast worden momenteel meerdere beleidsopties uitgewerkt zoals de inzet op mondiale klimaatmaatregelen via de International Maritime Organization (IMO).

Het brandstofverbruik in de zeescheepvaart (bunkeren) is verplicht vrijgesteld van accijns onder de Richtlijn energiebelastingen (ETD). Zoals ook in het ambtelijk rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024) is geconcludeerd is beprijzing van emissies vanuit de zeevaart vanwege een hoog weglekrisico alleen in internationaal verband effectief qua klimaateffect en budgettaire opbrengst. Daarom is het goed dat als onderdeel van het Fit-for-55 pakket in de EU de emissies van zeeschepen boven 5000 bruto tonnage (GT) onder ETS1 zijn gebracht, waarmee ongeveer 90% van de emissies van de zeevaart in de EU onder het bereik van ETS vallen. Nederland zet zich er daarnaast voor in om het bereik van ETS-zeevaart uit te breiden naar schepen boven 400 GT, waarmee nagenoeg alle emissies van de zeevaart in de EU onder ETS komen te vallen. Ondanks de uitbreiding van ETS1, zal een deel van de zeevaartemissies onbeprijsd blijven.

Voor de binnenvaart geldt een vrijstelling van accijns voor de gebruikte brandstof op grond van de Akte van Mannheim en het daaruit volgende Gasolieprotocol. Een risico bij het eenzijdig heffen van accijns is tevens weglek van bunkering naar buurlanden. Wanneer samen met omringende landen de accijnsvrijstelling voor de binnenvaart wordt afgeschaft worden weglekrisico's gemitigeerd. Aan de andere kant kan Nederland hier als gidsland optreden. Door de binnenvaart te gaan beprijsen, wordt het voor de buurlanden ook aantrekkelijker de binnenvaart te beprijsen.

Het kabinet heeft aangekondigd gebruik te willen gaan maken van de opt-in mogelijkheid om brandstofleveringen voor de binnenvaart onder het ETS2 te brengen. Dat betekent dat vanaf 2027 de CO<sub>2</sub>-emissies van door de binnenvaart gebruikte brandstoffen worden beprijsd. Bij ETS2 is voor de rijksbegroting vrijwel geen sprake van grondslagerosie door Nederlandse emissiereductie. Dat komt omdat de aanvullende veilinginkomsten voortkomen uit een hoger veilingaandeel gebaseerd op historische brandstofleveringen, en niet op actuele brandstofleveringen aan de binnenvaart.

**Aanbeveling 4:** *'Een bodemprijs voor ETS-sectoren die de ETS-prijs aanvult tot €60/tCO<sub>2</sub>. Het tarief is gebaseerd op de OESO benchmark.'*

De nationale CO<sub>2</sub>-heffing voor de industrie geeft een extra prijsprikkel aan ETS1-industrie om de transitie op nationaal niveau te versnellen. De heffing heeft een tarief dat in de huidige vormgeving richting 2030 oploopt naar 150 euro/ton, en die tevens rekening houdt met EU ETS (nationale heffing = tarief – ETS prijs). De CO<sub>2</sub>-heffing is een heffing aan de marge. Dit is vormgegeven met een vast reductiepad van het aantal vrijgestelde emissies voor broeikasgassen (dispensatierechten), over de vrijgestelde uitstoot betalen bedrijven geen heffing. Zo krijgen deze bedrijven de tijd om hun processen aan te passen. Voor zowel de CO<sub>2</sub>-heffing voor de industrie als de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de elektriciteitsproductie onder het ETS geldt een ETS-minimumprijs die, oploopt naar 31,90 euro/ton in 2030. Indien de prijs voor emissierechten van het EU ETS onder de minimumprijs komt, wordt de CO<sub>2</sub>-minimumprijs voor de industrie en elektriciteitscentrales geheven. Het kabinet heeft onlangs aangekondigd om het tarief van de CO<sub>2</sub>-heffing voor de industrie te verhogen naar 216 euro/ton voor alle belaste uitstoot van een emittent boven de 50kton. Bij het introduceren van een dergelijke additionele heffing zal in ieder geval rekening gehouden moeten worden met het handelingsperspectief van bedrijven.

Bedrijven in ETS-sectoren betalen energiebelasting over de energie die zij krijgen geleverd, voor zover er geen vrijstelling van toepassing is. Het ministerie van Financiën voert in 2024 onderzoek uit naar een toekomstbestendige uitvoering en wetgeving van de energiebelasting. Op basis hiervan zal het (demissionaire) kabinet bekijken of, en zo ja hoe, de energiebelasting aanpassing behoeft.

**Aanbeveling 5:** *'Een prijs van €60/tCO<sub>2</sub> op emissies door de sectoren bouw, landbouw, overige industrie en overige diensten (niet-ETS). Binnen vervoer en verkeer wordt alleen treinverkeer belast voor zover deze fossiele brandstoffen verbruikt.'*

In aanvulling op het bestaande Europese emissiehandelssysteem, wordt per 2027 een apart emissiehandelssysteem (ETS2) geïntroduceerd om de CO<sub>2</sub>-emissies te beprijzen van de levering van fossiele brandstoffen aan het wegverkeer, de gebouwde omgeving en niet-ETS1-industrie en -elektriciteitsbedrijven. Het kabinet heeft onlangs aangekondigd ETS2 breder in te willen voeren middels de opt-in, waarmee alle leveringen van fossiele brandstoffen onder ETS2 vallen, met uitzondering van leveringen aan de visserij en aan Defensie voor zo ver brandstoffen gebruikt worden voor bi- of multilaterale operaties en samenwerking en nationale operaties, waardoor deze uitstoot onbelast blijft. Over een opt-in voor leveringen van fossiele brandstoffen aan de glastuinbouw moet nog besluitvorming plaatsvinden. Bij het introduceren van een dergelijke additionele heffing zal in ieder geval rekening gehouden moeten worden met het handelingsperspectief van bedrijven.

Het rapport 'Klimaatverandering in de prijzen in 2022 met een doorkijk naar 2030' (PBL, 2024) analyseert beprijzingsniveaus van broeikasgassen. De belangrijkste onbeprijde groep betreft niet-brandstofgerelateerde emissies in de landbouw. Dit betreft met name methaanuitstoot vanuit de veehouderij en, zij het in mindere mate, de lachgas-uitstoot bij mestaanwending in de akkerbouw. Het ambtelijk rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024) bevat

beleidsalternatieven voor belasting. Daarnaast publiceerde de Europese Commissie op 13 november 2023 haar onderzoek naar een Europees emissiehandelssysteem voor de landbouw. De studie onderzoekt verschillende opties voor emissiebelasting in de landbouw en beloning van koolstofvastlegging (carbon farming). Ook een deel van de overige procesemissies in de industrie is niet belasting. Voor die groep is meer onderzoek nodig naar hoe de emissies kunnen worden belasting.

**Aanbeveling 6:** *'Een belasting op industriële luchtvervuiling (NOx, SO2 en PM2,5) ter hoogte van de maatschappelijke schade.'*

In het ambtelijk rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024) is deze maatregel uitgewerkt voor NOx. De emissies van de drie genoemde stoffen worden in de industrie met name veroorzaakt door verbrandingsprocessen. Het verduurzamen van deze processen wordt in veel gevallen ook gestimuleerd door de CO<sub>2</sub>-heffing industrie en de energiebelasting. Maatregelen ten behoeve van de reductie van broeikasgassen leveren echter niet per definitie (dezelfde) reductie van NOx- en andere emissies op. In het geval het verduurzamen van het verbrandingsproces niet betekent dat deze emissies automatisch evenredig afnemen, zoals bij het gebruik van vaste biomassa of waterstof als brandstof het geval is voor NOx, kan een heffing toegevoegde waarde hebben. Introductie van een NOx-heffing leidt er dan toe dat de vervuiler daadwerkelijk betaalt voor de maatschappelijke schade, maar zou ook kunnen leiden tot een achteruitgang in de concurrentiepositie van de Nederlandse industrie en daarmee het risico op verplaatsing van activiteiten en emissies naar andere landen. Het verplaatsen van NOx-emissies kan overigens een positief effect hebben vanuit een milieuperspectief aangezien de schadelijkheid van NOx-depositie lokaal varieert. Dit zou overigens alleen het geval zijn als er parallel geen maatregelen worden getroffen om innovatie te stimuleren. Dit soort maatregelen zouden er voor zorgen dat schone en vernieuwende bedrijven, waarvan het wenselijk is dat ze in Nederland blijven, niet wegtrekken. De omvang van het risico van verplaatsing van activiteiten is onduidelijk.

**Aanbeveling 7:** *'Een belasting op NH<sub>3</sub>-emissies naar de lucht door de landbouw van 50% van de maatschappelijke schade.'*

Het ambtelijk rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024) onderzoekt een emissiebelasting binnen de veehouderij. Bij de emissieheffing kan een belasting worden geheven over de ammoniak- en/of broeikasgasemissies op veehouderijbedrijven. Door de heffing ontstaat een prikkel voor veehouders om de schadelijke emissies te reduceren door middel van het houden van minder dieren en/of de toepassing van emissie-reducerende management- en techniekmaatregelen. Het exacte effect op emissiereductie van broeikasgassen en ammoniak is afhankelijk van de hoogte van het tarief en de gedragseffecten. In principe kunnen de tarieven zo gekozen worden dat elk gekozen kabinetsdoel gehaald kan worden. Het introduceren van een heffing brengt nadelige lasteneffecten met zich mee voor agrarische ondernemers en is slecht voor de concurrentiepositie, dit kan ertoe leiden dat (een deel van) de veehouderij zich naar het buitenland verplaatst. Gezien zowel het milieueffect van

stikstof als het effect op de volksgezondheid regionaal sterk verschilt en stikstofemissies uit de landbouw lokaal neerslaan, kan verplaatsing (van een deel) van de veehouderij een positief effect hebben op milieu en volksgezondheid. Naar verwachting kan binnen enkele jaren worden gestart met een eenvoudige variant van de emissieheffing waarbij de grondslag alleen forfaitair wordt gebaseerd op het aantal dieren en eventueel het staltype. Nadeel is dat hierbij de veehouder beperkt handelingsperspectief heeft om zijn emissies te reduceren om een lagere belastingdruk te krijgen. Naar verwachting is na 2030 de introductie van een emissieheffing mogelijk, waarvan de omvang van de emissies op bedrijfsniveau kan worden vastgesteld op basis van meerdere emissiefactoren dan enkel het aantal dieren en staltype, waardoor naar verwachting ook de handelingsopties toenemen. Een dergelijke heffing gaat tegelijkertijd weer gepaard met een grotere complexiteit. Daarnaast werkt LNV verschillende vormen uit om te sturen op minder emissies. In het programma bedrijfsgerichte doelsturing wordt naast een heffing ook gekeken naar andere toepassingsvormen van stimuleren tot en met afrekenen om te sturen op minder emissies. Het is aan een volgend kabinet om hierover keuzes te maken.

**Aanbeveling 8:** *'Een verhoging van de belasting op water, zodat de prijs van water stijgt met 25%. In Nederland kan dit bereikt worden door het maximum van 300 m<sup>3</sup> voor Belasting Op Leidingwater (BOL) op te heffen, de grondwaterbelasting opnieuw in te voeren en voor beide belastingen een passend tarief te bepalen.'*

Zuiniger omgaan met water is van belang om nu en in de toekomst over voldoende water te kunnen beschikken. In de Kamerbrief Water en Bodem sturend (WBS) is de ambitie opgenomen om zowel bij huishoudens als bij zakelijke gebruikers het drinkwaterverbruik met 20% te verminderen. WBS zet ook in op reductie van het verbruik van grondwater en zoet oppervlaktewater; de beoogde reductie is regio- en sectorafhankelijk. In dit kader laat het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat in samenwerking met het Ministerie van Financiën onderzoek uitvoeren naar het beleidsinstrument beprijzing in de watervoorziening. Er wordt gekeken hoe het beleidsinstrument beprijzing het beste kan worden ingezet voor het toekomstbestendig maken van de watervoorziening, waarbij ook rekening gehouden wordt met de betaalbaarheid. Het onderzoek is breed en ziet op drinkwater, grondwater en oppervlaktewater. Het zal naar verwachting medio 2024 worden afgerond en met uw Kamer worden gedeeld. Op basis hiervan zal het (demissionaire) kabinet eventueel beoordelen in hoeverre het nodig is aanvullende maatregelen te nemen.

In het ambtelijk rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024) is een maatregel opgesteld over introductie van een rijksgrondwaterbelasting. In dit fiche is ook verwezen naar bovenstaand onderzoek. Tot 1 januari 2012 bestond er een Rijksbelasting op het onttrekken van grondwater uit de bodem. Deze belasting is echter afgeschaft naar aanleiding van een rapport over de grondwaterbelasting<sup>3</sup>. In dat rapport werd geconcludeerd

---

<sup>3</sup> *Grondwaterbelasting nader bezien. Aspecten verbonden aan overheveling van de grondwaterbelasting naar een provinciale bestemmingsheffing en aan afschaffing van de*

dat de verwachte milieueffecten van het afschaffen van deze belasting beperkt zouden zijn. Vice versa zou het herinvoeren van een Rijksbelasting op grondwater dus beperkte milieueffecten hebben. Destijds werd deze maatregel als weinig doeltreffend beschouwd, zeker in samenhang met de BOL die hetzelfde doel nastreeft en ziet op bijna dezelfde belastingdragers (i.e. de drinkwaterbedrijven; vervolgens (deels) doorgezet aan huishoudens en bedrijven). De omstandigheden van 2012 zijn echter (deels) veranderd en vandaar dat dit opnieuw onderzocht dient te worden. Het is belangrijk op te merken dat naast het heffen van een generieke belasting, er andere beleidsinstrumenten zijn die mogelijk effectiever zijn, zoals (lokale) normering.

**Aanbeveling 9:** *'Een heffing op niet-energetisch verbruik van fossiele brandstoffen ('feedstock') in de chemische industrie.'*

Deze aanbeveling is geanalyseerd in het ambtelijk rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024) en het IBO klimaat (2023). Voor de maatregel wordt beprijzing in internationaal verband aangeraden. Grondstoffen vormen een belangrijk deel van de productiekosten, waardoor nationaal beprijzingsbeleid vroeg in de keten vaak grote weglekrisico's kent. Dit zorgt ervoor dat de budgettaire opbrengst en de klimaat- en milieueffecten beperkt zullen zijn. Ook speelt mee dat ontwikkeling en opschaling van nieuw handelingsperspectief en nieuwe ketens effectiever is op een Europese schaal.

**Aanbeveling 10:** *'Een verdubbeling van de afvalstoffenbelasting voor het storten en verbranden van afval.'*

In het ambtelijk rapport 'De Nederlandse belastingmix: Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' (2020)<sup>4</sup> wordt het verhogen van de afvalstoffenbelasting onderzocht. Door verbranden en storten zwaarder te belasten, wordt het in beginsel aantrekkelijker om producten te hergebruiken en afvalstromen beter te sorteren en/of te recyclen. Momenteel loopt er een evaluatie van de afvalstoffenbelasting. Op basis hiervan zal het (demissionaire) kabinet bekijken hoe de prikkels van het beprijzingsinstrumentarium kunnen worden verbeterd.

Het kabinet heeft aangekondigd om binnen de CO<sub>2</sub>-heffing voor de industrie een nieuwe correctiefactor in te voeren die 1 Mton aan dispensatierechten wegneemt bij de AVI's in 2030. Deze maatregel verbetert de prijsprikkel voor reductie van broeikasgasemissies bij de verbranding van fossiel afval.

**Aanbeveling 11:** *'Accijnsverhoging op tabaksproducten in verband met milieuschade in de levenscyclus van deze producten.'*

Per 1 april 2024 is de accijns op tabak verhoogd, waardoor een pakje sigaretten momenteel € 11 kost. Met betrekking tot recente accijnsverhogingen verrichtte de Douane eind 2023 een Empty Pack Survey om grenseffecten te monitoren. Het onderzoek dat ziet op 2023 wordt op korte termijn gepubliceerd. Eind 2024 wordt

---

*grondwaterbelasting' van Interdepartementale werkgroep grondwaterbelasting (bijlage bij Kamerstukken II 2006/2007, 30 887, nr. 7).*

<sup>4</sup> *Kamerstukken I 2019/20, 32140 nr. D*

de Empty Pack Survey herhaald. Substantiële en regelmatige verhogingen van de prijs van tabaksproducten worden in de wetenschappelijke literatuur beschouwd als de meest effectieve beleidsmaatregel om het aantal rokers en het aantal gerookte sigaretten (bij rokers die doorgaan met roken) te verlagen. Daarmee worden de externe effecten van roken beter ingeprijsd.

### **Aanbevelingen m.b.t. lastenverlaging arbeid vanuit Ex'tax Project**

**Aanbeveling 12:** *'Verlaging inkomstenbelasting en premies door middel van een voetvrijstelling.'*

Ex'tax stelt een lastenverlaging voor aan de onderkant (eerste schijf) van ieder inkomen voor middel van een voetvrijstelling voor de loon- en inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen en daarnaast een voetvrijstelling voor de werknemersverzekeringen.

Eerder is in beantwoording van Kamervragen ingegaan op de mogelijkheid van een belastingvrije voet in plaats van een systeem van heffingskortingen.<sup>5</sup> Bij een heffingskorting wordt vanaf de eerste euro belasting geheven, maar de verschuldigde belasting wordt verminderd met de heffingskorting. Hierdoor betalen belastingplichtigen in feite pas vanaf een bepaald inkomen belasting, net als bij een belastingvrije voet.

Een belastingvrije voet werkt feitelijk als een aftrekpost. Een aftrekpost vermindert het inkomen waarover belasting wordt geheven. Het belastingvoordeel dat hieruit volgt hangt af van het inkomen van de belastingplichtige. Het belastingvoordeel in euro's is groter voor belastingplichtigen met een hoog inkomen, omdat zij daardoor minder belasting hoeven te betalen tegen het hogere tarief in de tweede schijf. Net als bij een aftrekpost hangt het belastingvoordeel van een belastingvrije voet dan ook af van het marginale belastingtarief van de belastingplichtige.

Bij een inkomensonafhankelijke heffingskorting is het belastingvoordeel in euro's voor iedereen gelijk. Om gericht inkomensbeleid te voeren is een groot deel van de heffingskortingen inkomensafhankelijk gemaakt.

Een nadeel van het huidige systeem van heffingskortingen ten opzichte van een belastingvrije voet is dat het minder transparant is. In een systeem met heffingskortingen (die op- of afbouwen met inkomen) is het op voorhand voor de belastingbetaler moeilijker te weten wat de uiteindelijke hoogte van de heffingskorting zal zijn en wat het marginale belastingtarief is. Bij een belastingvrije voet kan de belastingplichtige direct weten en zien dat dat de eerste X euro aan inkomen is vrijgesteld van belasting en hoeveel belasting zal worden geheven op het inkomen daarboven. Dergelijke transparantie kan ook worden bereikt in een stelsel met heffingskortingen, door ze niet langer op- en af te bouwen in inkomen. De marginale druk die in de afbouw van de algemene heffingskorting en arbeidskorting zit, kan vertaald worden in hogere tarieven.

---

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2022/23, Ahangsel, nr. 2169, p. 2.

Dergelijke opties zijn uitgewerkt in het ambtelijke rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024).

In een stelsel met een belastingvrije voet zou de marginale belastingdruk duidelijker tot uiting komen in de tarieven. Het omzetten van de heffingskortingen naar de tarieven (waardoor in feite een belastingvrije voet ontstaat) gaat gepaard met inkomenseffecten. Die inkomenseffecten kunnen fors zijn voor bepaalde groepen, afhankelijk van de heffingskortingen waar zij in het huidige stelsel recht op hebben. Het is dus ook niet zo dat de marginale druk dan ook automatisch lager wordt. Dit is weliswaar mogelijk, maar dit leidt ofwel tot budgettaire derving of tot inkomenseffecten. Daarbij spelen toeslagen een belangrijke rol in de totale marginale druk van huishoudens.

Het is uiteindelijk een afweging tussen die inkomenseffecten, economische effecten zoals de impact op de werking van de arbeidsmarkt, de uitvoerbaarheid van het wijzigen van het stelsel voor de Belastingdienst en de uiteindelijke winst voor de burger in termen van transparantie en eenvoud. Het huidige (demissionaire) kabinet heeft in die afweging meer waarde gehecht aan het ondersteunen van lagere inkomens. Dit voorjaar wordt de evaluatie van de heffingskortingen en de tariefstructuur verwacht. Een nieuw kabinet kan op basis daarvan, en op basis van de recente publicatie 'Eindrapport Toekomst Toeslagenstelsel' (2024)<sup>6</sup> en het recent verschenen rapport over het belastingstelsel, al dan niet andere keuzes maken.

**Aanbeveling 13:** *'Inkomenssteun voor de laagste inkomensgroepen door middel van introductie van verzilverbare heffingskortingen via negatieve inkomstenbelasting.'*

De uitkeerbare (of verzilverbare) heffingskorting is een type instrument dat wordt genoemd als alternatief voor toeslagen. Uitkeerbare heffingskortingen zijn uitkeringen die via het belastingstelsel worden verstrekt. De uitkering wordt verrekend met de te betalen belasting. Als de uitkering hoger is dan de te betalen belasting, wordt het verschil uitbetaald. Als bij de inkomstenbelasting sprake is van een teruggaaf, wordt de uitkering bij de teruggaaf opgeteld.<sup>7</sup> Bijlage 3 bij de tussenrapportage Toekomst toeslagenstelsel<sup>8</sup> en het 'Eindrapport Toekomst Toeslagen' (2024) gaan in op de uitkeerbare heffingskorting als mogelijk nieuw instrument. Een uitkeerbare heffingskorting kan – net als andere uitkeringsvormen – op allerlei verschillende manieren worden vormgegeven, zowel inkomensafhankelijk als -onafhankelijk. Daarmee kan er ook bij de uitkeerbare heffingskorting sprake zijn van fundamentele problematiek zoals bij het toeslagenstelsel, met name bij een inkomensafhankelijke uitkering.

Een inkomensafhankelijke uitkeerbare heffingskorting die (net als een toeslag) aansluit bij de actuele behoeften van de aanvrager en daarom als voorschot wordt uitgekeerd, levert voor huishoudens dezelfde onzekerheid op als toeslagen. Ook

---

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1340 - Eindrapport Toekomst Toeslagenstelsel (2024).

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2021/22, 36120, nr. 12.

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1272.



vereist het dat huishoudens belastingaangifte doen, terwijl er grote groepen zijn die op dit geen aangifte inkomstenbelasting hoeven te doen. Wanneer huishoudens gedurende het jaar tot de uitkeerbare heffingskorting willen beschikken (zoals bij toeslagen) vereist het bovendien dat zij een aanvraag tot een voorlopige aanslag inkomstenbelasting doen. Een dergelijke voorlopige aanslag inkomstenbelasting voor grote aantallen burgers is complex.

**Aanbeveling 14** *'Een korting op de afdracht van loonheffingen voor bedrijven die meer mensen aannemen, bijvoorbeeld op basis van een relatieve stijging in het aantal werknemers.'*

Deze maatregel doet denken aan een afdrachtvermindering voor de loonbelasting en de premie volksverzekeringen. Dit zou de werkgelegenheid kunnen stimuleren. Deze maatregel zou budgettaire gevolgen hebben. Op dit moment is echter sprake van krapte op de arbeidsmarkt, dus lijkt een dergelijke maatregel niet voor de hand te liggen.

**Aanbeveling 15** *'Een korting op de loonheffingen om werkgevers de tijd te geven om werknemers in dienst te houden als zij van de ene naar de andere baan of functiegroep gaan (een zogenaamde 'skills bridge').'*

Deze maatregel beoogt begeleiding en training op de werkvloer te stimuleren door bedrijven die hier tijd aan besteden een korting te geven op de af te dragen loonheffingen. Voor uren die managers besteden aan begeleiding en training krijgt de werkgever korting. Hiervoor dient getoetst te kunnen worden hoeveel uren hieraan worden besteed, wie deze uren mag besteden en wat dan 'begeleiding en training' inhoudt, en welke training specifiek bedoeld is om van de ene baan naar de andere te gaan. Deze maatregel is daarom waarschijnlijk niet eenvoudig uitvoerbaar. Bovendien komt een groot deel van de training ook weer ten voordele van het bedrijf dat de werknemers al in dienst had, waardoor er sprake kan zijn van een deadweight loss.

**Aanbeveling 16** *'Een korting voor bedrijven op het Vpb-tarief, afhankelijk van de toename van het aantal werknemers in dienst.'*

Deze aanbeveling wil een fiscaal voordeel bewerkstelligen voor bedrijven die hun winst inzetten voor de uitbreiding van hun werknemersbestand; een korting op het vennootschapsbelastingtarief die afhankelijk is van de toename in het aantal fte. Onduidelijk is hoe de regeling wordt vormgegeven. Wel is aangegeven dat de regeling idealiter niet wordt ingericht op basis van de loonsom, omdat dan hoge inkomens zwaarder meetellen.

Deze maatregel zou de werkgelegenheid kunnen stimuleren. Op dit moment is echter sprake van krapte op de arbeidsmarkt, dus lijkt een dergelijke maatregel niet voor de hand te liggen. Bedrijven die niet voldoende winst maken, lijken geen voordeel te hebben van deze maatregel. Kapitaalintensieve bedrijven hebben minder voordeel van deze regeling dan arbeidsintensieve bedrijven (staatssteunrisico dient derhalve ook te worden onderzocht). Bedrijven die hun meer arbeid verbruiken doordat zij inefficiënt opereren hebben er ook meer voordeel aan dan efficiënt opererende bedrijven. Dat maakt investeringen in

verhoging van de arbeidsproductiviteit juist minder financieel aantrekkelijk. Daarnaast kan deze maatregel voor een deel van de bedrijven mogelijk zelfs een lastenverzwaring met een negatief effect op investeringen tot gevolg hebben. Een dergelijke maatregel kan ook de wetgeving compliceren. Dat staat haaks op de wens om te komen tot belastingvereenvoudiging en het terugdringen van fiscaal instrumentalisme. De complexiteit van deze maatregel wordt (afhankelijk van de precieze vormgeving) mede veroorzaakt door bijvoorbeeld grensoverschrijdende situaties.<sup>9</sup>

**Aanbeveling 17:** *'Verlagen van de wig via een voetvrijstelling voor de premies werknemersverzekeringen.'*

In 2021 constateerde het CPB dat het invoeren van een 'voetvrijstelling', oftewel een franchise, in de premies werknemersverzekeringen gepaard gaat met 'grote uitvoeringstechnische complexiteit en risico's (CPB, *Keuzes in Kaart 2022-2025*). Dat oordeel is nog steeds actueel. De premies werknemersverzekeringen worden door de werkgever betaald over het (premieplichtig) loon per werknemer. Een premievrijstelling aan de voet introduceert complexiteit doordat een werknemer in een jaar van werkgever kan wisselen, meerdere werkgevers tegelijk kan hebben, of bijvoorbeeld deels een uitkering heeft en deels werkt. In al deze gevallen zou de voetvrijstelling verdeeld moeten worden over de verschillende inhoudingsplichtigen, zodat per persoon maar een keer de volledige voetvrijstelling wordt toegepast. Dat vergt nieuwe en ingewikkelde controles. Naast complexiteit in de premie-inning en controles introduceert een voetvrijstelling ook een sterke prikkel voor werkgevers om kleinere arbeidsovereenkomsten af te sluiten. Zeker in sectoren waarin al veel deeltijd wordt gewerkt kan dit een onwenselijke prikkel zijn.

Een franchise in de premieheffing is praktisch onmogelijk bij de Whk-premie. Uit de Whk-premie wordt een deel van Ziektewet en een deel van de WIA betaald. Het gaat om de delen van de sociale zekerheid waarvoor werkgevers zich ook privaat kunnen verzekeren. Op die zogeheten 'hybride markt' concurreert het publieke stelsel in feite met private aanbieders van dezelfde verzekering. Dat werkt alleen als de publieke premie een goede weergave is van de verwachte schadelast en er dus sprake is van equivalentie. In het publieke stelsel wordt de lastendekkende Whk-premie per sector en voor grote bedrijven individueel bepaald. Een franchise maakt het vaststellen van een lastendekkende premie complex en onvoorspelbaar. Voor bepaalde groepen werknemers zal de publieke premie eigenlijk te laag zijn, en voor anderen te hoog, waardoor de balans tussen het publieke stelsel en het private stelsel kan verdwijnen.

**Aanbeveling 18** *'Inkomstenbelasting verlagen via aanpassing fiscale regelingen woningbezit.'*

---

<sup>9</sup> In *Bouwstenenfiche 134 ("B9 Heffing die samenhangt met werkgelegenheid") uit 2020 is een maatregel opgenomen die strekt tot het verlenen van een fiscaal voordeel aan bedrijven die een deel van hun winst(stijging) inzetten voor de uitbreiding van hun werknemersbestand of een loonstijging voor de werknemers, zie Fichbundel bij Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 71.*

In het ambtelijk rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024) zijn drie fiches uitgewerkt voor mogelijke aanpassingen van de eigenwoningregeling. De aanpassingen zien op het verminderen van de fiscale subsidie op de eigen woning, complexiteitsreductie van de regeling en op het verbeteren van de uitvoerbaarheid van de regeling voor de Belastingdienst. Voor zover sprake is van budgettaire opbrengst wordt voorgesteld deze in te zetten voor een verlaging van de eerste schijf in box 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Achtergrond van de omschreven maatregelen zijn onder meer de evaluatie van SEO (2019) die concludeert dat de eigenwoningregeling beperkt doeltreffend en niet doelmatig is, het rapport van Panteia (2019) dat concludeert dat de eigenwoningregeling moeilijk uitvoerbaar en zeer complex is geworden en de wens voor een betere balans op de woningmarkt.

**Aanbeveling 19:** *'AOW-premie verlagen door afschaffing maximum premieloon en premievrijstelling AOW-ontvangers.'*

*Zie aanbeveling 21*

**Aanbeveling 20:** *'AOW-premie verlagen door financiering uit algemene middelen'*

*Zie aanbeveling 21*

**Aanbeveling 21:** *'Premie WLZ verlagen door afschaffen maximum-premie-inkomen en gedeeltelijke financiering algemene middelen.'*

Ex'tax stelt voor de AOW- en Wlz-premie te verlagen uit de opbrengst van de afschaffing van het maximum premieloon (met gelijkblijvende uitkeringen) en de afschaffing van premievrijstelling voor AOW-ontvangers. Bij deze maatregel wordt er per saldo evenveel premie opgehaald, alleen vindt er een verschuiving plaats in de belastingdruk naar hogere inkomens en ouderen met een hoog aanvullend pensioen.

In het Ex'tax rapport wordt bij bovengenoemde aanbevelingen de juridische basis voor het versoepelen van de relatie tussen de premie-inleg en de uitkering terecht een punt van aandacht genoemd. Voor zorg en sociale zekerheid moet er een zekere relatie zijn tussen de te betalen premie en het verzekerde risico. Daarbij moet voor de Wlz nog worden meegewogen dat mensen met een hoog aanvullend pensioen ook een hoge eigen bijdrage voor de Wlz-zorg moeten betalen. Voorkomen moet worden dat mensen met hogere inkomens of aanvullende pensioenen een hoge premie moeten betalen maar weinig uit de verzekering kunnen ontvangen indien zij een beroep op de verzekering moeten doen. Dat geldt ook voor internationale situaties, waarbij iemand verzekerd is voor de sociale zekerheid in een ander land dan waar hij belastingplichtig is. Voor de premies voor AOW en Wlz speelt de koppeling tussen premie en verzekerd risico in mindere mate dan bij de werknemersverzekeringen, daar in beide gevallen sprake is van aanvullende financiering vanuit de algemene middelen omdat de premieopbrengsten niet kostendekkend zijn.

De AOW- en Wlz-premie zijn onderdeel van het gecombineerde tarief in de 1<sup>e</sup> schijf. Om het beoogde effect voor de lagere inkomens te hebben is het logisch de

integrale schijventarieven te bekijken. Wijzigingen in de premieheffing kunnen onderdeel zijn van het in zijn geheel progressiever maken van de inkomstenbelasting.

In het rapport 'Belastingen in maatschappelijk perspectief: Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024) is één fiche uitgewerkt waarbij de premieheffing voor de AOW geleidelijk wordt verlaagd, waarbij de financiering vervangen wordt door financiering uit de algemene middelen. Hierbij wordt, anders dan in het voorstel van Ex'tax, het tarief in de voormalige eerste en tweede schijf van de inkomstenbelasting verhoogd. De reden voor deze maatregel is dat vanuit het levensloopperspectief het nu veel minder dan vroeger voor de hand ligt om ouderen geen AOW-premie te laten betalen. Dit betekent immers dat zij tijdens hun werkzame leven hogere lasten moeten betalen, terwijl zij die dan wellicht juist minder goed kunnen dragen.

De AOW en Wlz worden nu al voor een groot deel gefinancierd uit de algemene middelen, via de Bijdrage in de kosten van kortingen (BIKK) en de Rijksbijdrage Wlz en Rijksbijdrage AOW. Voor zowel de AOW als Wlz wordt inmiddels circa de helft uit de algemene middelen gefinancierd. Het aandeel van de rijksbijdragen in de financiering van de Wlz en AOW neemt de komende jaren naar verwachting verder toe. Voor nadere informatie over de financiering van deze wetten en de daarbij behorende premiefinanciering, waar ook is gekeken naar volledige financiering uit algemene middelen, wordt verwezen naar het 'Onderzoek naar de premie- en fondsensystematiek van de sociale verzekeringen en zorg' dat te vinden is als bijlage 14 bij het rapport 'Bijsturen met het oog op de toekomst'<sup>10</sup> van de 17e Studiegroep Begrotingsruimte.

**Aanbeveling 22:** 'Premies werknemersverzekeringen verlagen via afschaffing maximum premieloon.'

In dit voorstel wordt het maximumpremieloon voor de werknemersverzekeringen afgeschaft. Hierdoor gaan werkgevers over een groter deel van het loon premies betalen. De opbrengst hiervan wordt gebruikt om de premietarieven te verlagen. Het CBS heeft in 2020 een tabel gepubliceerd met de verdeling van de loonsom tussen mensen onder het maximumpremieloon en mensen boven het maximumpremieloon (CBS, premieloon verdeling regeling overbrugging 2018). Hieruit blijkt dat ongeveer 16 procent van de loonsom valt boven het maximumpremieloon. De premieverlaging die mogelijk is door afschaffen van het maximumpremieloon is dus beperkt, ook zonder de te verwachten gedragseffecten.

In het Ex'tax rapport wordt de juridische basis voor het loskoppelen van de premie-inleg en de uitkering terecht een punt van aandacht genoemd. Dat geldt met name voor internationale situaties, waarbij iemand bijvoorbeeld verzekerd is voor de sociale zekerheid in een ander land dan waar hij belastingplichtig is. Voor zorg en sociale zekerheid moet er dus een zekere relatie zijn tussen de te betalen premie en het verzekerde risico. Als het maximumpremieloon wordt losgelaten, terwijl de uitkering wel gemaximeerd blijft, dan vermindert dat de relatie tussen

---

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36410, nr. 86 - Bijsturen met het oog op de toekomst (2023).

de te betalen premie en het verzekerde risico. Voor lagere inkomens zijn de premies dan in feite te goedkoop, terwijl over hele hoge inkomens premies worden afgedragen zonder dat daar een recht op een hogere uitkering tegenover staat.

Voor de Whk-premie en de hybride markt (zie aanbeveling 17) geldt dat ook het loslaten van het maximumpremieloon de equivalentie tussen premie en uitkering vermindert, met onvoorspelbare gevolgen voor de balans tussen de private en de publieke verzekering.

**Aanbeveling 23:** *'De loondoorbetaling bij ziekte gaat van 2 jaar naar 1 jaar, gefinancierd uit de algemene middelen.'*

Voor individuele werkgevers leidt het verkorten van de periode van loondoorbetaling bij ziekte tot minder risico's op loonkosten en re-integratieverplichtingen voor langdurig zieke werknemers. Dat kan duurzame arbeidsrelaties bevorderen.

Zoals in het Ex'tax rapport al wordt benoemd heeft het CPB in 2020 berekend dat het verkorten van de periode van loondoorbetaling bij ziekte van 2 jaar naar 1 jaar werkgevers jaarlijks ongeveer 0,5 miljard euro aan loonkosten scheelt (CPB, *Kansrijk arbeidsmarktbeleid update sociale zekerheid*). Daar staat tegenover dat het aantal mensen dat instroomt in de WIA-uitkering fors zal toenemen, omdat de kans op herstel binnen de WIA (waar mensen dan al na 1 jaar in instromen) kleiner wordt ingeschat dan de kans op herstel tijdens het 2<sup>e</sup> jaar van loondoorbetaling. De kosten van de WIA stijgen hierdoor met 1 miljard euro, plus een geschatte 0,2 miljard aan extra uitvoeringskosten. Om dit te kunnen uitvoeren dient eerst het huidige tekort aan verzekeringsartsen te zijn opgelost. Door het grotere aantal mensen met een uitkering neemt de werkgelegenheid met 0,2 procent af. Het verkorten van de loonbetalingsperiode leidt dus tot fors hogere publieke uitgaven en een kleiner arbeidsaanbod, terwijl daar maar een relatief kleine verlaging van de werkgeverslasten tegenover staat. Er is hier dus niet zozeer sprake van een *tax-shift* van belasting op arbeid naar belastingen op milieugrondslag, maar van een verlaging van werkgeverslasten ten koste van veel hogere collectieve uitgaven en ten koste van de arbeidsparticipatie.

**Aanbeveling 24:** *'De premies werknemersverzekeringen (WW, WAO, WIA, ZW) worden geleidelijk gefinancierd uit algemene middelen, bijvoorbeeld met 5 procentpunt van de kosten per jaar, tot 50% van het totaal.'*

Een eerste aandachtspunt bij deze maatregel wordt al genoemd in het Ex'tax rapport zelf, waar men spreekt op het risico op ongewenst gebruik als mensen niet in Nederland wonen (en hier dus geen belasting betalen) maar wel hier verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen, zoals grenswerkers. Dat is echter geen ongewenst gebruik maar de uitkomst van de Europese regels rondom de coördinatie van de sociale zekerheid die het vrije verkeer van werknemers mogelijk maken. Volgens die regels is een werknemer maar op een plek verzekerd voor de sociale zekerheid, en wordt er dus ook maar op een plek premie betaald. Als een land besluit de sociale zekerheid niet via premies maar via belastingen te betalen dan zijn sommige werknemers dus gratis verzekerd, terwijl anderen juist dubbel getroffen worden door belastingheffing.

Voor de Whk-premie geldt daarnaast dat gedeeltelijke financiering uit belastingen niet mogelijk is als ook het hybride stelsel met de mogelijkheid voor werkgevers om zich privaat te verzekeren in stand moet blijven. Private verzekeraars hebben immers niet de luxe van een overheid die de helft van hun kosten aanvult. Als dat in het publieke stelsel wel gebeurt verdwijnt ook een groot deel van de prikkelwerking uit het WGA-deel van de WIA (werkgevers betalen nu meer premie als ze meer 'schadelast' veroorzaken). Het CPB schat in dat deze prikkelwerking heeft geleid tot 15 procent minder instroom in de WIA. Als de Whk-premie daalt omdat een deel voortaan uit belastingen wordt gefinancierd dan neemt de instroom in de WIA dus toe.

**Aanbeveling 25:** *'Zvw IAB verlagen door afschaffen maximumbijdrage-inkomen, de bijdrage contractvormonafhankelijk te maken en gedeeltelijke financiering algemene middelen.'*

Zie ook aanbeveling 22 voor het afschaffen van de maximumbijdrage-inkomen. Voor de inkomensafhankelijke bijdrage (IAB), die voor een groot deel door werkgevers wordt afgedragen, is immers aangesloten bij de maximumbijdrage-inkomen voor de werknemersverzekeringen. Ook hier geldt dus dat de relatie tussen premie en verzekering in balans moet zijn. Daarbij lijkt vanuit het oogpunt van uitvoerbaarheid aansluiting bij werkgeversverzekeringen gewenst.

Het contractvormonafhankelijk maken van de IAB vertalen wij als het gelijktrekken van de percentages verschuldigde bijdrage volgens artikel 42 en artikel 43 van de Zorgverzekeringswet (Zvw). Het tarief voor artikel 42 ligt hoger en daar valt met name het loon van werknemers in loondienst onder. Het lagere tarief van artikel 43 geldt voor verschillende groepen zoals zelfstandigen, AOW-gerechtigden en gepensioneerden. De overweging voor een hoge en lage IAB zijn gemaakt ten tijde van de invoering van de Zvw. Gaandeweg zijn er diverse aanpassingen gedaan. Bij de invoering van de Zvw moesten de verzekerden zelf de IAB betalen, waarna werkgevers een vergoeding van de IAB aan hun werknemers moesten betalen. Voor mensen zonder werkgever gold een lager percentage omdat zij geen werkgever hadden die hen een vergoeding van de verschuldigde bijdrage verstrekke. Sinds de invoering van de Wet uniformering loonbegrip (2013) betalen werkgevers zelf de IAB voor hun werknemers. In 2016 is het verschil tussen de inkomensafhankelijke bijdrage per contractvorm verminderd (van 2,1%-punt verschil naar 1,25%-punt) en ook het verschil tussen AOW en 2<sup>e</sup>/3<sup>e</sup> pijler pensioen is gesynchroniseerd. In het IBO ZZP (2015) wordt een lagere bijdrage voor zelfstandigen beargumenteerd met het verschil van inkomen waarover wordt afgedragen. Werkgevers betalen deze bijdrage tot een bepaald maximum inkomen over het brutoloon en zelfstandigen vanuit de netto winst. Voor de bijdrage van AOW-gerechtigden is voor een lager percentage onder andere gekozen vanuit koopkrachtoverwegingen in verband met de lagere ziekenfondsbijsdrage die zij hadden ten tijde van de invoering van het Zvw. Met inachtneming van bovenstaande, heeft aanpassing van deze percentages vooral effect op de koopkracht en verdeling van lasten over de verschillende groepen.

Bij de invoering van het zorgstelsel is bewust de keuze gemaakt de kosten gelijk te verdelen tussen werkgevers en verzekerden (50/50), daar werkgevers ook een

belangrijke rol hebben in de gezondheid van hun werknemers. Deze verdeling van de kosten is wettelijk vastgelegd en speelt een belangrijke rol in het kostendeckende Zorgverzekeringsfonds. De financiering vanuit algemene middelen leidt tot extra complexiteit vanwege een extra financieringsstroom. Voor een gedeeltelijke financiering uit algemene middelen is een belangrijke vraag waar de rekening van deze aanzienlijke verschuiving vervolgens landt en of dit dan niet alsnog indirect op de lasten op arbeid drukt en wat dit doet voor de verdeling van de lasten tussen burgers en bedrijven.

**Aanbeveling 26:** *'Uitbreiding van de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk voor ontwikkeling van circulaire processen, kennis en productieketens verbeteringen gericht op de 'reduce, reuse, recycle' principes en biobased en niet-toxische materialen.'*

De afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk (beter bekend als en hierna te noemen: WBSO) is een generieke regeling gericht op speur- en ontwikkelingswerk (hierna: S&O). Belangrijke vereiste binnen de WBSO is dat de ontwikkelingen of kennis waaraan wordt gewerkt 'technisch nieuw' is. Doel van de WBSO is het bevorderen van alle vormen van S&O ten behoeve van een brede basis aan innovatie ontwikkelende bedrijven. De WBSO maakt hierin dan ook geen onderscheid tussen innovaties gericht op product, proces of programmatuur. S&O gericht op verduurzaming van processen, wanneer dit een technisch nieuwe ontwikkeling betreft, wordt dus al ondersteund door de WBSO. Hiernaast bestaan er reeds een groot aantal specifieke regelingen gericht op het toepassen van bestaande innovaties voor verduurzaming, zoals de SDE++, EIA, MIA en Vamil. Door de huidige vormgeving van de regeling is de WBSO geen staatssteun. Iedere wijziging waarbij onderscheid gemaakt wordt tussen type S&O of tussen sectoren, zal ertoe leiden dat de WBSO wel als staatssteun gezien wordt. Dat zou beperkingen met zich mee brengen vanuit het Europese staatssteunkader, wat niet gunstig zou zijn voor bedrijven. In het kader van een stabiel en voorspelbaar vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven, is het bovendien wenselijk dat er zo min mogelijk gewijzigd wordt aan de WBSO.

Mocht de wens bestaan om verbeteringen in specifiek circulaire processen, kennis en productieketens gericht op de 'reduce, reuse, recycle' principes en biobased en niet-toxische materialen te ondersteunen, dan is het wenselijker hier een aparte regeling voor te maken. Dat zou ook in lijn zijn met het principe van één regeling, één doel. Daarbij zou het dan ook niet noodzakelijk zijn de eis van technische nieuwheid te stellen.

De WBSO wordt in 2024 geëvalueerd over de periode 2018-2022. Onderdeel van de onderzoeksvragen is de vraag of de regeling in de huidige vorm doeltreffend en doelmatig is. De Kamer zal geïnformeerd worden over uitkomsten en aanbevelingen uit deze evaluatie, ook waar deze zien op de vormgeving van de WBSO.

**Aanbeveling 27:** *'De toeslagen (huurtoeslag, kindgebondenbudget, zorgtoeslag en kinderopvangtoeslag) worden niet langer gebaseerd worden op het actuele inkomen en vermogen maar op het gemiddelde inkomen en vermogen over de voorgaande drie jaar.'*

In het recente 'Eindrapport Toekomst toeslagenstelsel' (2024) zijn de alternatieven voor het toeslagenstelsel uitgewerkt. Een belangrijke oorzaak van de problematiek in het toeslagenstelsel is de voorschotsystematiek. Toeslagen worden vooraf maandelijks uitbetaald op basis van inschattingen van de burger over het lopende kalenderjaar. Het voordeel ervan is dat de toeslag past bij de actuele behoefte; het nadeel is dat inkomen en vermogen nog niet zijn vastgesteld op het moment van uitkering van de toeslag. Dit leidt tot een groot aantal terugvorderingen en nabetalings. In een stelsel waarbij de toeslag zou worden gebaseerd op eerder vastgesteld inkomen en vermogen zijn de voor- en nadelen omgekeerd. Er vinden geen terugvorderingen en nabetalings meer plaats, maar het inkomen moet dan gebaseerd worden op het inkomen van twee jaar geleden. Daarom is dan een (complex) vangnet noodzakelijk voor de mensen die intussen met grote inkomensdalingen te maken hebben. Anders zouden zij door het te hoge vastgestelde inkomen een te laag bedrag aan toeslagen ontvangen om goed te kunnen rondkomen.

Het voorgestelde alternatief door Ex'tax met een toeslag gebaseerd op de laatste 3 jaar lijkt elementen uit beide varianten te bevatten. Zo blijft het voorschotstelsel voor een deel bestaan, en dus ook terugvorderingen, omdat het inkomen uit vorig jaar nog niet vastgesteld is en daardoor zelf ingeschat moet worden. Er is ook een vangnet nodig voor mensen die in de afgelopen drie jaar met een grote inkomensdaling te maken hebben gehad. Daarnaast wordt de complexiteit verhoogd doordat meerdere jaren in de berekening worden betrokken. Van belang is om te blijven realiseren dat alle alternatieven voor de toeslagen – en ook de keuzes die daarbinnen worden gemaakt – voor- en nadelen hebben. Het vergt bij uitstek een politieke wegging van een volgend kabinet.

**Aanbeveling 28:** *'Zelfstandigen gaan premies WNV afdragen als werkgevers en krijgen sociale zekerheidsrechten als werknemers. De mkb-winstvrijstelling en de zelfstandigenaftrek worden in fase 3 afgeschaft.'*

Ondernemerschap is van groot belang voor de Nederlandse economie. Het kabinet vindt het belangrijk dat mensen ruimte en vrijheid hebben om te ondernemen. Tegelijkertijd constateert het kabinet ook dat het aantal zelfstandigen zonder personeel de afgelopen decennia sterk is toegenomen. Deze groei was aanzienlijk groter dan die van de totale beroepsbevolking. Zo is het aandeel zzp'ers in de beroepsbevolking in de periode 2003 tot 2022 gestegen van 8 naar 12 procent. Slechts een deel van deze groei is te verklaren door een toename in ondernemerschap. Een ander, aanzienlijk deel is te verklaren door institutionele verschillen in de behandeling van verschillende soorten arbeidsrelaties (werknemer of zelfstandige) gecombineerd met een tekort aan handhaving op de juistheid van het type arbeidsrelatie.

Het kabinet zet daarom al in op het verduidelijken van het onderscheid tussen werknemers en zelfstandigen en werkt daartoe een wetsvoorstel uit.<sup>11</sup> Ook werkt het kabinet, zoals de auteurs van het rapport al vermelden, aan het meer gelijk

---

<sup>11</sup> *Wet verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoeden, [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl).*



maken van het speelveld tussen deze twee groepen werkenden. Zo heeft dit kabinet besloten de zelfstandigenaftrek sneller en verder af te bouwen en werkt het kabinet een wetsvoorstel uit waarmee een verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering voor zelfstandigen wordt geïntroduceerd. Bovendien versterkt de Belastingdienst de handhaving op de juistheid van de kwalificatie van de arbeidsrelatie met als doel om uiterlijk op 1 januari 2025 het handhavingsmoratorium volledig op te heffen. Daarmee zet het kabinet stappen die richting hetzelfde doel werken als deze aanbeveling van Ex'tax.

Hoewel het kabinet de achterliggende gedachte achter deze aanbeveling begrijpt, vindt het kabinet het niet wenselijk om zelfstandigen de volledige premieplicht en socialezekerheidsrechten te geven die horen bij de werknemersverzekeringen. Dit zou geen recht doen aan de verschillen tussen zelfstandigen en werknemers. Dit geldt in het bijzonder voor de WW en de WW-component in de WGA (onderdeel van de Wet WIA), waar het bij zelfstandigen bijvoorbeeld niet toetsbaar is in hoeverre verlies aan gewerkte uren wel of geen vrije keuze is (geweest). Zelfstandigen hebben immers invloed op hun eigen werkvoorraad. De auteurs van het rapport onderkennen dit knelpunt ten aanzien van de WW en doen voorstellen voor mitigerende maatregelen. Zij noemen daarbij onder andere een wachttijd voor zelfstandigen, een boetesysteem en een vermogenstoets. Dergelijke maatregelen maken het stelsel wel complex.

De ondernemersaftrek in de inkomstenbelasting bestaat uit verschillende onderdelen die enkel van toepassing zijn op IB-ondernemers (namelijk zelfstandigenaftrek, aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, meewerkaftrek, startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en stakingsaftrek). Een meer globaal evenwicht in het belasten van IB-ondernemers, werknemers in loondienst en directeuren-groootaandeelhouders (dga's) met hun bv kan worden bereikt door (onderdelen van) de ondernemersaftrek af te schaffen.<sup>12</sup>

De zelfstandigenaftrek (ZA) is een van de onderdelen van de ondernemersaftrek. De ZA wordt de komende jaren al (verder) afgebouwd van € 3.750 in 2024 naar € 900 in 2027. In het ambtelijke rapport 'Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel' (2024)' is in het kader van het globale evenwicht genoemd dat de ZA volledig zou kunnen worden afgeschaft en dat de MKB-winstvrijstelling zou kunnen worden verlaagd.<sup>13</sup> Afschaffing van de MKB-winstvrijstelling wordt niet aanbevolen. Door de MKB-winstvrijstelling – en in samenhang daarmee de terbeschikkingstellingsvrijstelling – niet geheel af te schaffen blijft een instrument voor enige maatvoering en (desgewenst) het stimuleren van ondernemerschap behouden.

**Aanbeveling 29:** *'Pensioenopbouw verplicht voor alle werkenden.'*

Momenteel wordt het IBO Pensioenopbouw uitgevoerd. Het doel van het IBO is te onderzoeken of de pensioenopbouw 'in balans' is. Om de pensioenopbouw meer in balans te brengen worden concrete en toepasbare beleidsopties uitgewerkt. In de

---

<sup>12</sup> Zie bijvoorbeeld Kamerstukken I 2021/22, 35572, AC.

<sup>13</sup> Zie Fichebundel bij Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 180, fiche B02.

taakopdracht is opgenomen dat daarbij tenminste een pensioenplicht met minimale inleg wordt onderzocht. Het IBO Pensioenopbouw verschijnt voor de zomer van 2024.

**Aanbeveling 30:** *'Afschaffen van het Uitvoeringsfonds Overheid, overheidswerkgevers zijn geen eigenrisicodragers meer en de gangbare premies WW gaan gelden.'*

Overheidswerkgevers zijn op dit moment verplicht eigenrisicodragers voor de Werkloosheidswet en voor een deel van de Ziektewet (de uitkeringen aan ex-overheidswerknemers die tijdens een WW-uitkering ziek worden). Het eigenrisicodragen houdt in dat het UWV de kosten van deze uitkeringen direct verhaalt op de overheidswerkgever. Bij niet-overheidswerkgevers is het Awf-tarief voor flexcontracten 5 procentpunt hoger dan het tarief voor vaste contracten. Dat verschil is gebaseerd op de hogere WW-uitkeringslasten van flexcontracten. Omdat overheidswerkgevers die hogere uitkeringslasten van flexcontracten (die immers meer WW-instroom veroorzaken) nu dus al zelf aan UWV vergoeden is er geen sprake van een afwijkende prikkel ten gunste van flexcontracten vergeleken met het bedrijfsleven.

Als overheidswerkgevers de normale WW-premie gaan betalen dan zou dat vooral een verzwarende van de werkgeverlasten voor overheidswerkgevers zijn, omdat de WW-instroom bij de sector overheid veel lager is dan gemiddeld. De gangbare WW-premie is voor overheidswerkgevers dus meer dan lastendekkend. Als overheidswerkgevers gecompenseerd worden voor deze kostenstijging (en er dus niet zelf voor hoeven te bezuinigen) dan is het netto resultaat dat de overheid meer gaat uitgeven en dat de premie-inkomsten met hetzelfde bedrag toenemen. Per saldo is er dus geen effect op de overheidsfinanciën.

**Aanbeveling 31:** *'Administratieve lastendruk werkgevers verlagen. Allereerst vindt een onderzoek plaats naar de administratieve lastendruk van werkgevers (groot en klein). Daarna wordt de lastendruk verlaagd bijvoorbeeld door middel van een vereenvoudigde loonaangifte voor werknemers met een inkomen tot de voetvrijstelling.'*

In 2020 heeft Sira Consulting onderzoek gedaan naar de klantreis van het life event 'In dienst nemen 1<sup>e</sup> werknemer' naar aanleiding van een motie van lid Wörsdörfer over de administratieve verplichtingen bij het in dienst nemen van een werknemer. Het is van belang dat de loongegevens van werknemers worden doorgegeven aan de Belastingdienst. Het is de vraag of het voor de administratieve lasten van werkgevers uitmaakt of wel of geen bedrag aan af te dragen loonheffing is opgenomen (vanwege een voetvrijstelling). Om het uiteindelijk verschuldigde bedrag aan inkomstenbelasting vast te kunnen stellen heeft de Belastingdienst alle inkomstgegevens nodig. Via de loonaangifte beschikt de Belastingdienst over de loongegevens die daarom opgenomen kunnen worden in de voorgevulde aangifte inkomstenbelasting. Als deze informatie niet meer gedeeld zou worden, komt dit het aangifteproces en het doenvermogen van de burgers niet ten goede.

**Aanbeveling 32:** *'Mobiliteitsbudget voor om- of bijscholing van werknemers naar cruciale arbeidsintensieve sectoren of voor bijscholing (functieverrijking) ten behoeve van contractuitbreiding.'*

De aanbeveling heeft raakvlakken met de aangenomen motie Van der Lee (29544-1184), welke onder meer ziet op de vormgeving van een scholingsbudget dat gefocust is op cruciale kraptesectoren zoals de energietransitie, zorg, onderwijs, techniek en ICT. Hieraan wordt momenteel gewerkt. Voor de financiering is een budget van 73,7 mln. beschikbaar vanuit de voor 2023 resterende STAP-middelen. Over de uitwerking de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid uw Kamer in het voorjaar verwacht nader te informeren.

Een ander element van deze motie betreft de uitwerking van verschillende varianten voor Leven Lang Ontwikkelen, waaronder varianten voor individuele leerrechten, die uitvoerbaar zijn voor een volgend kabinet. Met de brief van 10 november 2023 (30012-157) heeft het kabinet deze ambtelijke verkenning naar leerrechten aan uw Kamer aangeboden. De besluitvorming over eventuele vervolgstappen hierop is aan een volgend kabinet.

Opleiding- en Ontwikkelingsfondsen (O&O-fondsen) zijn stichtingen die door werkgevers- en werknemersorganisaties worden bestuurd. Zij spelen een belangrijke rol in de scholing en ontwikkeling van werkenden en zijn een belangrijke partner voor de overheid.

Ten aanzien van de gerichtheid op contractuitbreiding: na een positief advies van de adviescommissie van het groeifonds, heeft het kabinet besloten de NGF-aanvraag 'Meer uren werkt' te honoreren. Het voorstel heeft als doel om zichtbare en onzichtbare drempels weg te nemen in de sociale omgeving, bij arbeidsorganisaties en bij deeltijders zelf, met als doel het aantal gewerkte uren van deeltijders structureel te verhogen.

**Aanbeveling 33:** *'Intersectoraal mobiliteitsbudget voor werkgevers in cruciale arbeidsintensieve sectoren ten behoeve van begeleiding en training van zij-instromers op de werkvloer.'*

De begeleiding en training van nieuwe medewerkers en in het bijzonder medewerkers die een opleiding volgen is van belang om kennis en vaardigheden van nieuwe medewerkers op het voor de functie noodzakelijke niveau te krijgen. Werkgevers die een praktijk- of werkpleerplaats aanbieden kunnen daarom vanuit de OCW-Subsidieregeling praktijkleren een tegemoetkoming ontvangen voor de kosten die zij maken voor de begeleiding van een leerling of student. In geval van praktijkleren in de derde leerweg is hiervoor vanuit SZW een tegemoetkoming beschikbaar. O&O-fondsen spelen ook een rol op het gebied van intersectorale mobiliteit, meestal door het aanbieden van scholingstrajecten voor zij-instromers.

**Aanbevelingen Ex'tax rondom integraal implementeren maatregelen**

Ex'tax presenteert tevens aanbevelingen die zien op de wijze van invoering van de voorgestelde fiscale maatregelen. Ex'tax benadrukt het belang van een integrale aanpak bij dergelijke belastinghervormingen, waarbij de focus ligt op langetermijnperspectieven en het evenwicht tussen de belangen van huidige en toekomstige generaties. In dit kader doet Ex'tax verschillende voorstellen voor

een geïntegreerde 'Deltaplan aanpak', waarbij diverse overheidsinstellingen, departementen en private partijen gezamenlijk werken aan een toekomstbestendig belastingstelsel. Nederland dient volgens Ex'tax bovendien ook internationaal een leidende rol te vervullen door het agenderen van de taxshift in EU-platforms en het vormen van een coalitie van gelijkgestemde landen, een EU-brede aanpak voorkomt veelal weglekeffecten bij de invoer van fiscale maatregelen. Daarnaast wordt opgeroepen tot meer investeringen in de Belastingdienst om het benodigde beleid uitvoerbaar te maken en tot slot pleit Ex'tax voor meer transparantie op het gebied van werkgeverschap middels een transparantieplicht.

Hoewel deze voorgestelde aanpak en voorstellen waardevol zijn, ligt het nemen van besluiten over dergelijke voorstellen vanwege de demissionaire status van het kabinet bij een volgend kabinet. Desalniettemin heeft Nederland onder het huidige kabinet op internationaal terrein al stappen gezet in de richting van internationale samenwerking, bijvoorbeeld tijdens COP28, waarbij een coalitie is gelanceerd om de afbouw van subsidies voor fossiele brandstoffen te bevorderen. De coalitie is gericht op transparantie, het identificeren en aanpakken van internationale barrières die het afbouwen van subsidies voor fossiele brandstoffen in de weg staan, en (een internationale dialoog ten aanzien van) het opstellen van nationale afbouwplannen. Landen die bij de coalitie zijn aangesloten zijn onder andere Oostenrijk, België, Ierland, Spanje, Finland, Antigua en Barbuda, Canada, Frankrijk, Denemarken, Costa Rica en Luxemburg.