

Inleiding

Om de transparantie te vergroten en de kwaliteit van de ramingen verder te borgen, worden met ingang van het Belastingplan 2018 toelichtingen op de budgettaire ramingen van fiscale maatregelen gepubliceerd. De ramingen worden gecertificeerd door het Centraal Planbureau (CPB). Hierbij geeft het CPB een oordeel over de neutraliteit en redelijkheid van de ramingen en geeft het een inschatting van de onzekerheid ervan. Met deze certificering wordt het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte gevolgd. Deze publicatie bevat een toelichting op de afzonderlijke maatregelen met een budgettair effect.

1.1 Verhogen kansspelbelasting van 29,0% naar 29,3% (5^e nota van wijziging, Belastingplan 2023)

Korte beschrijving van de maatregel

De kansspelbelasting wordt in 2023 verhoogd van 29,0% naar 29,3%.

Kern van de raming

Het verhogen van de kansspelbelasting levert een structurele, budgettaire opbrengst op van € 7 miljoen per 2023.

Tabel 1: Budgettaire effect verhogen kansspelbelasting van 29,0% naar 29,3%

Bedragen in mln euro, + = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	Struc	Struc in
Verhogen kansspelbelasting naar 29,3%	7	7	7	7	2023

Het budgettaire effect van het verhogen van de kansspelbelasting met 0,3% is berekend op basis van de macroraming van de kansspelbelasting uit de Macro Economische Verkenning (MEV) 2023. Deze raming bedraagt € 828 miljoen belastinginkomsten voor 2023. Hieruit volgt dat zonder gedragseffecten de maatregel € 8,57 miljoen structureel oplevert vanaf 2023. Er wordt rekening gehouden met een gedragseffect van 20%. Hieruit volgt dat de verhoging inclusief gedragseffect € 6,85 miljoen (afgerond € 7 mln.) structureel oplevert vanaf 2023.

1.2 Verhogen accijns op rooktabak met 3 cent (5^e nota van wijziging, Belastingplan 2023)

Korte beschrijving van de maatregel

De accijns op rooktabak is via een nota van wijziging op het Belastingplan 2023 met 3 euro per 1000 gram extra verhoogd ten opzichte van het belastingplan 2023. Dit is 15 eurocent per pakje van 50 gram.

Kern van de raming

Op basis van de ontvangstenraming en een gedragseffect van 65% is de opbrengst berekend van de verhoging. De opbrengst in 2023 is vermenigvuldigd met 9/12 omdat de verhoging wordt gedaan per 1 april. Daarnaast is voorraadvorming verondersteld. Daarom is de opbrengst in 2023 vermenigvuldigd met een factor van 0,8. Het gedragseffect van 65% komt overeen met het gedragseffect wat is gehanteerd bij de verhoging in het Belastingplan 2023, zoals aangeboden op Prinsjesdag.

Tabel 2: Budgettaire effect verhogen rooktabak met 3 cent

Bedragen in mln euro, + = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	Struc	Struc in
Verhoging accijns op rooktabak	3	5	5	5	2025

1.3 Pakket EB- en ODE-tariefmaatregelen (3^e nota van wijziging, Belastingplan 2023)

Korte beschrijving van de maatregel

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

- Schuif EB 1e schijf gas en elektriciteit: Het EB-tarief 1^e schijf gas wordt in de periode 2024-2029 geleidelijk verhoogd met in totaal 5,23 cent/m³ en het EB-tarief 1^e schijf elektriciteit wordt in dezelfde periode geleidelijk verlaagd met in totaal 5,23 cent/kWh. Hierdoor wordt het verbruik van elektriciteit ten opzichte van aardgas aantrekkelijker gemaakt¹
- Het minder degressief maken van de tariefstructuur van de EB: door de EB-tarieven in de hogere verbruiksschijven voor gas en de vierde verbruiksschijf elektriciteit vanaf 2024 te verhogen wordt de tariefstructuur van de EB minder degressief;
- Het verlagen van het ODE-tarief 2^e en 3^e schijf elektriciteit: de EB-tarieven in schijf 2 en 3 elektriciteit worden vanaf 2024 verlaagd om elektrificatie te stimuleren;
- Het verhogen van de belastingvermindering per elektriciteitsaansluiting: de vermindering van de energiebelasting per elektriciteitsaansluiting wordt structureel vanaf 2023 verhoogd ter compensatie van de gestegen gasprijs als gevolg van de bijmengverplichting van groen gas.
- Integratie van de ODE in de EB: De ODE-tarieven worden herijkt en geïntegreerd in de energiebelasting. De ODE vervalt per 1 januari 2024 als aparte heffing. Door de grondslagerosie die eerder ontstaan is in de ODE is sprake van een derving. Hiervoor is een kadercorrectie toegepast²

Tabel 3: Budgettaire effect pakket EB- en ODE-tariefmaatregelen

Bedragen in mln euro, + = saldoverbeterend/lastenverzuwend

		2023	2024	2025	struc	Struc in ³
Schuif EB 1e schijf gas en elektriciteit	Gas	0	280	327	501	2030
	Elektriciteit	0	-579	-711	-1.232	
Het minder degressief maken van de tariefstructuur van de EB	Gas	0	238	455	455	2025
	Elektriciteit	0	13	45	45	
Het verlagen van het ODE-tarief 2 ^e en 3 ^e schijf elektriciteit		0	-288	-500	-500	2025
Verhoging EB belastingvermindering ter compensatie bijmengverplichting groen gas		-225	-225	-225	-225	2025
Interactie EB tariefmaatregelen BP2023 en uitstel afbouw salderingsregeling met 2 jaar ⁴		7	-14	5	0	2025
Uitstellen schuif energiebelasting op elektriciteit naar gas naar 2024		0	0	0	0	2025
Integratie van de ODE in de EB		-288	0	0	0	2024
Totaal		-513	-575	-604	-956	2030

¹ Per abuis is in het Belastingplan ook een derving opgenomen voor 2023, dat betreft echter een mutatie ten opzichte van het voorgenomen beleid uit het Coalitieakkoord (246 miljoen)..

² Daar de integratie in principe losstaat van de eerder ontstane grondslagerosie is geen derving opgenomen in het Belastingplan.

³ Dit betreft het jaar waarin het budgettaire bedrag structureel is inclusief endogene ontwikkelingen. Endogene ontwikkelingen zijn meegenomen tot en met 2030.

⁴ Het betreft hier het inboeken van additionele budgettaire gevolgen als gevolg van het meenemen van de interactie-effecten tussen het uitstellen van de afbouw van de salderingsregeling met 2 jaar en de nieuwe integrale EB-tarieven in schijf 1 en 2 elektriciteit. Met deze interactie-effecten kon namelijk nog geen rekening worden gehouden bij indiening van de NvW van het wetsvoorstel 'Wijziging Elektriciteitswet 1998 en WBM' op 1 juli 2022, aangezien de nieuwe integrale EB-tarieven in schijf 1 en 2 elektriciteit destijds nog niet bekend waren voor de relevante jaren 2023 t/m 2025.

Kern van de raming

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

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

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

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

1.4 Verhogen vrije ruimte werkkostenregeling (4^e nota van wijziging, Belastingplan 2023)

Korte beschrijving van de maatregel

De werkkostenregeling biedt aan werkgevers de gelegenheid om tot op zekere hoogte onbelast vergoedingen en verstrekkingen te doen aan werknemers (in principe vallen vergoedingen en verstrekkingen namelijk onder de loonbelasting). Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen zijn gericht vrijgesteld en worden dus niet belast als aan de voorwaarden wordt voldaan. Voor bepaalde andere vergoedingen en verstrekkingen kan gebruik worden gemaakt van de zogenoemde vrije ruimte.

Dit houdt in dat tot een bepaald bedrag onbelast bepaalde vergoedingen en verstrekkingen kunnen worden gedaan. Dit bedrag zou voor 2023 1,92% over de eerste € 400.000 loonsom plus 1,18% over het meerdere bedragen. De 1,92% vloeit voort uit een permanente verhoging die is voorgesteld in Belastingplan 2023 (was 1,7%). Wanneer deze vrije ruimte wordt overschreden, betaalt de werkgever 80% eindheffing over het meerdere. In Belastingplan 2023 wordt voorts een tijdelijke verruiming voorgesteld voor 2023. Het betreft een verhoging van het eerste percentage van 1,92% naar 3%.

Kern van de raming

Het verruimen van de vrije ruimte heeft verschillende effecten:

1. Bedrijven die zonder verruiming eindheffing zouden betalen, hoeven minder eindheffing af te dragen;
2. Voor zover de verruiming van de vrije ruimte groter is dan de grondslag waarover deze bedrijven eindheffing zouden afdragen, ontstaat extra vrije ruimte die deze bedrijven kunnen benutten;
3. Voor bedrijven die ook zonder de verruiming geen eindheffing zouden betalen, is logischerwijs geen rechtstreeks effect op de af te dragen eindheffing, maar leidt de verruiming in zijn geheel tot extra vrije ruimte om te benutten;

De gevolgen zijn afzonderlijk berekend voor de bedrijven die nu eindheffing betalen (effect 1 en 2) en voor bedrijven die dat niet doen (effect 3). De raming is gemaakt op basis van aangiftegegevens over 2019. Hoewel inmiddels data voor 2020 en 2021 beschikbaar is, zijn deze gegevens niet gebruikt. De reden is dat de gegevens voor die recentere jaren niet representatief zijn als gevolg van de coronacrisis en de daaraan gerelateerde tijdelijke verruiming van de werkkostenregeling. Daarnaast was de eindheffing in die jaren veel groter dan normaal, vermoedelijk als gevolg van de zorgbonus die in 2020 (en deels in 2021) is uitgekeerd aan alle zorgmedewerkers.

Bij een verhoging van het percentage vrije ruimte tot € 400.000 loonsom met 1,3 procentpunt, wordt € 22 miljoen minder eindheffing afgedragen. Daarnaast wordt bij deze bedrijven € 36 miljoen vrije ruimte vrijgespeeld per 1,3 procentpunt. Het aantal bedrijven dat geen eindheffing betaalt is veel groter. Voor die groep bedrijven bedraagt de totale toename van de vrije ruimte € 65 miljoen per 0,1 procentpunt. In totaal wordt er dus € 902 miljoen vrije ruimte vrijgespeeld per 1,3 procentpunt, wat werkgevers kunnen benutten om extra onbelaste vergoedingen en verstrekkingen te doen. Voor de voorgestelde verhoging met 1,08 procentpunt gaat het dus om **€ 749 miljoen** euro.

Gewoonlijk wordt aangenomen dat deze extra vrije ruimte grotendeels wordt benut door verschuivingen in de arbeidsvoorwaarden. Dit volgt uit de evaluatie uit 2018, waarin is uitgevraagd in hoeverre bedrijven proberen de vrije ruimte volledig te benutten. Daarbij is de aanname dat de bruto loonsom een gegeven is voor de werkgever, dus dat hij (op termijn, in de structurele situatie) belast brutoloon omzet naar onbelaste vergoedingen/verstrekkingen binnen de vrije ruimte. Met die benadering zou de € 749 miljoen tot een aanvullende derving van ongeveer € 198 miljoen leiden.

Dit effect is nu echter niet waarschijnlijk, omdat de maatregel slechts tijdelijk van aard is. Hierdoor hebben werkgevers geen tijd om belast brutoloon om te zetten naar onbelaste vergoedingen binnen de vrije ruimte. Omdat verdere gegevens ontbreken over de omvang van het gedragseffect is een afslag van 50% gedaan. Die afslag is enkel van toepassing op het tweede en derde effect zoals hierboven benoemd. De aanvullende derving is dan € 108 miljoen. Dit bedrag is opgehoogd met de loonontwikkeling over de periode 2019-2023, waardoor de raming uiteindelijk op **128 miljoen** euro uitkomt.

1.5 Solidariteitsbijdrage (wetsvoorstel Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage)

Korte beschrijving van de maatregel

Op 6 oktober 2022 is door de Europese Raad een verordening aangenomen betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen (de verordening).⁵ Onderdeel van de verordening is een tijdelijke solidariteitsbijdrage voor ondernemingen met activiteiten in de ruwe aardolie, aardgas, kolen en raffinage. Door middel van deze solidariteitsbijdrage wordt het surplus aan winsten in 2022 als gevolg van onvoorziene omstandigheden additioneel belast. De overwinst is het bedrag waarmee de belastbare winst voor de vennootschapsbelasting (vpb) uit 2022 de referentiewinst met meer dan 20% overschrijdt. De referentiewinst is de gemiddelde belastbare winst voor de vpb in de vier voorafgaande boekjaren. De overwinst wordt belast tegen een tarief van 33%.

Tabel 4: Budgettaire effect solidariteitsbijdrage

Bedragen in mln euro, + = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	Struc
Sector gas	1.526	0	0	0
Sector olie	26	0	0	0
Norg-vergoeding en herwaardering werkgas	1.682	0	0	0
Totaal	3.234	0	0	0

Kern van de raming

Bij de raming is uitgegaan van de gerealiseerde en verwachte gasprijzen en gaswinning in de Miljoenennota 2023 (begrotingsstaat EZK). Op basis van deze cijfers is gekeken naar de volumes aan aardgas en de verwachte prijs over 2022. Naar verwachting zal voor € 19,8 miljard euro aan gas gewonnen worden. Het gemiddelde over 2018-2021 is € 5,3 miljard per jaar. Uitgaande van dit bedrag had de sector dus een hogere omzet van € 14,5 miljard in 2022. De Staat heeft een belang van 40% bij alle winningen. Deze factor is niet relevant voor de budgettaire opbrengst en wordt, zoals gebruikelijk bij ramingen voor de vpb, buiten beschouwing gelaten.

Per saldo valt dus 60% van de extra omzet bij commerciële vpb-plichtigen. Dit betekent een grondslageffect van ongeveer € 8,7 miljard. Een belangrijke aanname is hierbij dat deze extra omzet ook gelijk staat aan een hogere additionele winst. Bij de commerciële partijen wordt een belangrijk deel van de winst automatisch belast via de heffing 'winsttaandeel' uit de Mijnbouwwet. Deze bedraagt 33% van de grondslag.⁶ Per saldo is er een € 5,9 miljard hogere fiscale winst te verwachten in 2022. Gemiddeld hadden commerciële vpb-plichtigen in de referentieperiode een fiscale winst van ongeveer € 350 miljoen, waardoor naar verwachting per saldo € 5,8 miljard onder de solidariteitsbijdrage zal vallen. Uitgaande van de 33% solidariteitsbijdrage betekent dit een opbrengst van € 1,9 miljard exclusief gedragseffecten.

Met betrekking tot de winning van olie laat de CPB-raming in de MEV2023 zien dat de olieprijs in 2022 € 0,16 per kg hoger is dan de gemiddelde olieprijs van 2018-2021. Uitgaande van een winning van 1,5 miljard kg olie in NL betekent dit een extra winst van € 243 miljoen, waarvan bij de commerciële partijen 60% valt. Deze € 146 miljoen wordt belast met een staatsaandeel van 33% uit de Mijnbouwwet, waardoor de grondslag aan hogere fiscale winst € 98 miljoen is. Bij een percentage van 33% betekent dit een bedrag van € 33 miljoen.

Bij raffinage en vervaardiging van cokesovenproducten is onvoldoende direct verband tussen hogere olieprijsen en fiscale overwinst. Hierdoor wordt hier geen solidariteitsbijdrage voorzien. In de raming wordt aangenomen dat de overwinst in deze sector nihil is of anders verwaarloosbaar in vergelijking met de raming van gas. Om

⁵ Verordening (EU) 2022/1854 van de Raad van 6 oktober 2022 betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen, (PbEU 2022, L 261).

⁶ Deze heffing bedraagt in principe 50%, maar er wordt wel gematigd met de te betalen vpb. Tezamen met de vpb bedraagt deze heffing 50%. Bij een tarief van 25,8% betekent dit een winstaandeelpercentage van 33%, want $(100-33)*25,8\% = 17\%$. Waarbij $33+17 = 50\%$.

dezelfde reden wordt het effect van de vervaardiging van cokesovenproducten ook op nihil verondersteld. In Nederland wordt geen kolen gewonnen. Het effect van kolen op de solidariteitsbijdrage is daarom nihil. De additionele solidariteitsbijdrage geeft een prikkel aan bedrijven om hun kosten te verhogen door bijvoorbeeld hogere dotaties aan voorzieningen (bijvoorbeeld vanwege aardbevings schade) of extra kosten te nemen (additionele investeringen en kosten). De prikkel om extra kosten te nemen is hoog omdat, naast de reguliere heffing van 50% (winsttaandeel + vpb), nog 33% extra belast wordt. Op basis hiervan wordt een gedragseffect van 20% verondersteld bij overwinst op de reguliere productie. Per saldo betekent dit een opbrengst van € 1.526 miljoen bij de reguliere productie van gas en € 26 miljoen bij olie.

Naast deze opbrengst uit de reguliere productie van aardgas en olie, zijn er twee additionele grondslagen in 2022 die bijdragen aan de opbrengst van de solidariteitsbijdrage. Het Norg Akkoord regelt dat in de gasopslag Norg niet langer Groningengas wordt opgeslagen, maar geconverteerd hoogcalorisch gas (pseudo-Groningengas). Hierdoor is het mogelijk de gaswinning in Groningen te verlagen. Hiervoor krijgt de NAM en vergoeding ten behoeve van de maatschap Groningen. Deze geschatte vergoeding stijgt ook mee met de gasprijs en behoort tot de fiscale winst en daarmee tot de grondslag van de solidariteitsbijdrage.

De vergoeding voor 2022 bedraagt ongeveer € 6,8 miljard uitgaande van een vergoeding voor 5 miljard m³ gas. Gemiddeld is in de referentie jaren circa € 0,2 miljard betaald, hiermee is in 2022 dus sprake van een overwinst van circa € 6,6 miljard. Per saldo valt 60% van de vergoeding bij de commerciële vpb-plichtigen. Ook hier wordt een belangrijk deel van de winst automatisch belast via de heffing 'winsttaandeel' uit Mijnbouwwet. Per saldo is er dan een effect van € 2,7 miljard fiscale winst die onder de solidariteitsbijdrage valt. Uitgaande van de 33% aan solidariteitsbijdrage betekent dit een opbrengst van € 0,9 miljard. Er worden hier geen gedragseffecten voorzien.

Ook is per 1 april 2022 een nieuwe systematiek afgesproken binnen het gasgebouw met betrekking tot de financiële verwerking van het in de gasopslag Norg geïnjecteerde en opgeslagen gas. Deze verandering van systematiek leidt tot een eenmalige bate in 2022 die daardoor ook onder de solidariteitsbijdrage valt. Het resultaat over meerdere jaren is neutraal, maar de bate zal met name in 2022 vallen. Naar verwachting leidt dit in 2022 tot een totale extra bate van ongeveer € 6 miljard. Ook hier valt 60% aan de commerciële partijen en moet ook rekening gehouden worden met het winstaandeel. Dit betekent een opbrengst van € 0,8 miljard.

1.6 Afschaffen verhuurderheffing (wetsvoorstel Intrekking van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II)

Korte beschrijving van de maatregel

In de Wet Maatregelen Woningmarkt 2014 II wordt de verhuurderheffing per 1 januari 2023 afgeschaft.

Tabel 5: Budgettaire effect afschaffen verhuurderheffing

Bedragen in mln euro, += saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2023	2024	2025	2026	Struc.
Afschaffen verhuurderheffing	-521	-792	-1.191	-1.410	-1.424

Kern van de raming

Het afschaffen van de verhuurderheffing per 1 januari 2023 kost € 521 miljoen in 2023 en de loopt in de jaren erna op tot € 1.424 miljoen structureel. Bij de raming van de kosten van afschaffing is uitgegaan van de meest recente bekende grondslag aan WOZ-waarden, namelijk die van 2021. Op basis van de verwachte ontwikkeling van de WOZ-waarden van het CPB (CEP2022: 9,5% voor 2022 en 15,15% voor 2023) is de grondslag voor 2023 bepaald, zijnde € 499.429 miljoen. Deze grondslag is ook voor de jaren ná 2023 de basis.

Bij de verhuurderheffing is sprake van tariefswijzigingen die voortvloeien uit eerdere wetgeving. Hiermee is bij de raming gehouden. Zo zou het tarief in 2023 met 0,026% worden verlaagd, in 2024 met 0,001% worden verhoogd en in 2037 met 0,001% worden verlaagd. Daarnaast is rekening gehouden worden met de verwachte realisatie van heffingsverminderingen die zonder afschaffing zouden hebben plaatsgevonden. Zonder afschaffing zouden naar verwachting de volgende bedragen aan heffingsverminderingen worden gerealiseerd en verrekend in de aangifte:

Tabel 6: Verwachte verrekening van heffingsverminderingen

Bedragen in mln euro

	2023	2024	2025	2026	Struc	Struc in
Heffingsverminderingen	1.007	741	341	123	104	2027

De structurele kosten van afschaffing bedragen € 499.429 miljoen * 0,306% (tarief in 2037) +/- € 104 miljoen aan heffingskortingen = € 1.583 miljoen +/- € 104 miljoen = € 1.424 miljoen. De verwachte aflopende verrekening van heffingsverminderingen leidt tot kosten van afschaffing van € 521 miljoen in 2023 en tot sterk oplopende kosten in de jaren erna.

1.7 Aanpassing voorkoming dubbele belasting box 3 (Eindejaarsbesluit 2022)

Korte beschrijving van de maatregel

In het Eindejaarsbesluit wordt de berekeningsmethode voor de voorkoming van dubbele belasting in box 3 bij buitenlands vermogen in lijn gebracht met de overbruggingswetgeving. Voor de voorkoming van dubbele belasting wordt de te betalen belasting verminderd met een gedeelte dat toe te rekenen is aan de buitenlandse bezittingen en schulden. Dat gedeelte werd tot en met 2022 bepaald met een breuk waarin

- De teller bestond uit het forfaitair bepaalde rendement op de buitenlandse vermogensbestanddelen;
- De noemer bestond uit het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Dat is het rendement over het totale vermogen minus het heffingvrije vermogen, verminderd met de persoonsgebonden aftrek (PGA)).

Dat komt erop neer dat in feite werd aangenomen dat het heffingvrije vermogen volledig voor de binnenlandse bezittingen wordt gebruikt. Voor het oude box 3-stelsel klopte dat, omdat zonder het buitenlandse vermogen het heffingvrije vermogen nog steeds op het binnenlandse vermogen toegepast kon worden. Het heffingvrije vermogen was niet te zien in de marginale belastingdruk op het buitenlandse vermogen. Bij de overbruggingswetgeving werkt het heffingvrije vermogen echter als een factor waarmee het rendement wordt vermenigvuldigd, gelijk aan $[\text{vermogen} - \text{heffingvrije vermogen}] / \text{vermogen}$. Vanaf 2023 werkt het dus wel door in de marginale belastingdruk op het buitenlandse vermogen. Zonder wijziging zou de breuk daarom te groot zijn. Voorgesteld wordt daarom om de noemer van de breuk te wijzigen in:

- Het forfaitair bepaalde rendement over het totale vermogen (zonder aftrek van het heffingvrije vermogen, maar wel verminderd met de PGA).

Kern van de raming

De maatregel levert geld op, omdat belastingplichtigen minder compensatie krijgen voor de Nederlandse belasting van hun buitenlandse bezittingen. Deze aanpassing was nog niet voorzien ten tijde van de raming van de overbruggingswetgeving en komt daar dus bovenop. De opbrengst loopt iets op, omdat het tarief in box 3 stapsgewijs wordt verhoogd.

Tabel 7: Budgettaire effect aanpassing voorkoming dubbele belasting box 3

Bedragen in mln euro, + = saldoverbeterend/lastenverzwaard

	2023	2024	2025
Aanpassing voorkoming dubbele belasting box 3	56	58	60

De opbrengst is geraamd op basis van de aangiftegegevens van de Belastingdienst van belastingjaar 2019. De uitgangspunten van de raming van de overbruggingswetgeving zijn gebruikt, al is nu uitgegaan van het verhoogde heffingvrij vermogen van € 57.000 en het verhoogde tarief. In het ramingsmodel is de berekening van de voorkoming aangepast. De buitenlandse bezittingen en de voorkoming worden ingevuld in de aangifte. De doorwerking van de voorgestelde voorkomingsmethodiek kan in het model dus precies in beeld worden gebracht op basis van deze data.

In box 3 wordt vaak een gedragseffect toegepast, omdat een deel van de vermogende beleggers gevoelig is voor fiscale prikkels. Deze maatregel raakt uitsluitend de ongeveer 100.000 beleggers in buitenlands vastgoed, die de komende drie jaar wat meer belasting gaan betalen. Gemiddeld gaat het om € 550 tot € 600 extra per persoon. Zie ook het onderstaande rekenvoorbeeld. Omdat het om een tijdelijke maatregel gaat, het bedrag per persoon relatief klein is en buitenlands vastgoed niet zo eenvoudig te verhandelen is, nemen we aan dat het gedragseffect in dit geval te verwaarlozen is.

Voorbeeld

Een belastingplichtige bezit € 300.000 binnenlands vermogen en € 200.000 buitenlands onroerend goed. Het binnenlands vermogen bestaat voor € 100.000 uit spaargeld en voor € 200.000 uit aandelen.

	Huidige methode	Voorgestelde methode
Rendement	€ 25.040	€ 25.040
Voordeel uit sparen en beleggen	€ 22.185	€ 22.185
Belasting vóór voorkoming	€ 7.099	€ 7.099
Voorkomingsbreuk	56%	49%
Voorkoming	€ 3.949	€ 3.499

1.7 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 (Eindejaarsregeling)

Korte beschrijving van de maatregel

Bedrijfsmiddelen mogen op basis van de vermoedelijke gebruiksduur in het algemeen lineair worden afgeschreven tot de restwaarde. De afschrijvingsmethodiek wordt fiscaal gehanteerd op basis van het principe van goedkoopmansgebruik. In de Wet inkomstenbelasting 2001 is een delegatiebepaling opgenomen die het mogelijk maakt om aangewezen bedrijfsmiddelen willekeurig af te schrijven. Voor het kalenderjaar 2023 wordt de mogelijkheid van willekeurige afschrijving tijdelijk verruimd naar nieuwe bedrijfsmiddelen. Deze verruiming geldt zowel voor de inkomstenbelasting (IB) als de vennootschapsbelasting (Vpb) en alleen voor aangewezen bedrijfsmiddelen die niet eerder in gebruik zijn genomen.

Er kan dan eenmalig een afschrijving worden gedaan in het investeringsjaar (kalenderjaar 2023) tot maximaal 50% van de investering. Daarna wordt het restant regulier afgeschreven. Uitgesloten van deze verruiming zijn schepen, vliegtuigen, gebouwen, bromfietsen, motorrijwielen, personenauto's (met uitzondering van beroepsvervoer en nulemissieauto's), immateriële activa, dieren, openbare grond-, weg- en waterbouwkundige werken. Verder zijn uitgesloten bedrijfsmiddelen die zijn bestemd om – direct of indirect – hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden, met uitzondering van bedrijfsmiddelen die zijn bestemd om voor korte duur te worden verhuurd aan opeenvolgende huurders.

Kern van de raming

De basis van de raming zijn de opgetelde afschrijvingsposten in de aangiften van de Vpb en de IB. Hierbij is rekening gehouden met verzilvering door alleen te kijken naar aangiften met een positief bedrag aan verschuldigde belasting. Deze posten worden gecorrigeerd voor de genoemde uitzonderingen op basis van data van het CBS. De schatting is vervolgens dat ongeveer 20% van de investeringen uit 2024 naar 2023 worden verplaatst. De aanname is dat in de helft van de gevallen maximaal gebruik wordt gemaakt van deze mogelijkheid om willekeurig af te schrijven. De berekening is gemaakt uitgaande van een afschrijvingstermijn van vijf jaar.

De budgettaire impact bestaat uit een faillissementscomponent, waardoor de naar voren gehaalde afschrijvingen niet terugkomen, en een tijdswaardecomponent. Hiervoor wordt een jaarlijks rentepercentage gehanteerd van 2,5% en een faillissementspercentage van 1% per jaar. Dit resulteert in een budgettaire impact van in totaal € 103 miljoen over vijf jaar. In het certificeringsproces met het CPB is deze raming aangepast ten opzichte van wat eerder is gecommuniceerd. De budgettaire derving is aangepast van in totaal €117 miljoen over vijf jaar, naar €103 miljoen.

Tabel 8: Budgettaire effect uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001

Bedragen in mln euro, + = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc
Totaal	-10	-18	-25	-32	-17	0