



Meijburg & Co  
Tax & Legal

Kabinet  
presenteert op  
Prinsjesdag de  
fiscale  
maatregelen  
voor 2025



**17 september 2024**

[www.meijburg.nl](http://www.meijburg.nl)

# Kabinet presenteert op Prinsjesdag de fiscale maatregelen voor 2025

Op Prinsjesdag, 17 september 2024, heeft het kabinet het pakket Belastingplan 2025 aangeboden aan de Tweede Kamer. Het bestaat uit de volgende wetsvoorstellen:

- Belastingplan 2025
- Belastingplan BES-eilanden 2025
- Overige fiscale maatregelen 2025
- Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025
- Wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024
- Fiscale verzamelwet 2025
- Wet beëindiging salderingsregeling
- Wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met de koopkrachtondersteuning
- Wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2025, 2026, en 2027 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieminimumloon
- Wijziging van de Wet verlaging eigen bijdrage huurtoeslag, de Wet op de huurtoeslag en enkele andere wetten ter verbetering van de koopkracht en vereenvoudiging van de regeling

Veel van de voorgestelde maatregelen treden in werking op 1 januari 2025. In dit memorandum hebben wij de hoofdlijnen voor u uiteengezet. Waar mogelijk en relevant hebben wij bij de diverse deelonderwerpen ook andere, aan die onderwerpen gerelateerde fiscale maatregelen en ontwikkelingen opgenomen en daarbij aangegeven dat deze geen onderdeel uitmaken van het pakket Belastingplan 2025. Zie het laatste hoofdstuk voor andere fiscale ontwikkelingen.

## Inhoud

1	Vennootschapsbelasting .....	5
1.1	Samenloop verliesverrekening en kwijtscheldingswinstvrijstelling.....	5
1.2	Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2 .....	5
1.3	Implementatie General Anti-Abuse Rule (GAAR) uit de ATAD1-richtlijn .....	6
1.4	Objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen .....	6
1.5	Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking (earningsstrippingmaatregel) .....	6
1.6	Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking voor vastgoedlichamen .....	7

1.7	Aanpassingen liquidatieverliesregeling .....	7
1.8	Aanpassing fbi-regime, introductie vastgoedmaatregel (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	7
1.9	Aanpassing vbi-regime en wijziging definitie fonds voor gemene rekening (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	8
1.10	Herziening fiscaal kwalificatiebeleid van rechtsvormen (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	9
1.11	Nazorg Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.....	10
2	Aanpassing Wet minimumbelasting 2024 .....	11
3	Bronheffingen .....	13
3.1	Nieuw groepsbegrip voor de Wet bronbelasting 2021: kwalificerende eenheid .....	13
3.2	Van facultatieve naar imperatieve inhoudingsvrijstelling.....	14
3.3	Behoud inkoopfaciliteit in de dividendbelasting .....	14
3.4	Verduidelijking registratiedatum in de dividendbelasting .....	14
4	Inkomsten- en vennootschapsbelasting .....	15
4.1	Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie.....	15
4.2	Giftenaftrek vennootschapsbelasting en geven via de bv.....	15
5	Inkomstenbelasting.....	15
5.1	Tarieven box 1.....	15
5.2	Verlaging algemene heffingskorting.....	16
5.3	Verhoging arbeidskorting .....	16
5.4	Hoge box 2-tarief terug naar 31%.....	16
5.5	Geen verlaging tarief box 3 .....	16
5.6	Verduidelijking niet-afrekbaarheid huurderslasten onzelfstandige werkruimte.....	16
5.7	Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten .....	16
5.8	Fiscale oplossing voor de eenverdienersproblematiek .....	17
5.9	Afschaffen partiële buitenlandse belastingplicht (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)....	17
5.10	Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	17
5.11	Vervanging formele inschrijvingseis IACK door materiële toets, uitfasering (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	18
5.12	Verlaging maximumbedrag excessief lenen (2024, geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) 18	
5.13	Verlaging vrijstelling groene beleggingen box 3 (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025).....	18
5.14	Mkb-winstvrijstelling naar 12,7% (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025).....	18
5.15	Afbouw zelfstandigenaftrek (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	18
5.16	Geleidelijke uitfasering aftrek geen of geringe eigenwoningschuld ('Hillenaftrek', geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	19
6	Loonheffingen.....	19
6.1	Versobering 30%-regeling grotendeels teruggedraaid .....	19
6.2	Reparatie heffingslek zeevarenden .....	19
6.3	Verruiming begrip bestelauto .....	20

6.4	Eindheffing bestelauto corrigeren voor inflatie over de afgelopen jaren.....	20
6.5	Wijziging voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen .....	20
6.6	Inhouding loonbelasting in buitenland werkzame werknemers van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen .....	20
6.7	Verduidelijking en verruiming gerichte vrijstelling voor ov-abonnementen .....	20
6.8	Delegatiebepaling Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.....	21
6.9	Verlaging korting bijtelling emissievrije auto's (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	21
6.10	Voorkomen belastingafstel bij niet-reguliere afwikkeling pensioen of loonstamrecht in eigen beheer of oudedagsverplichting.....	21
7	Btw .....	22
7.1	Btw-herziening op diensten aan onroerende zaken (2026) .....	22
7.2	Afschaffen verlaagd btw-tarief culturele goederen en diensten (2026) .....	22
7.3	Afschaffen verlaagd btw-tarief logies (2026).....	23
7.4	Btw op servicekosten en nutsvoorzieningen bij verhuur (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	23
7.5	Aanpassing kleineondernemersregeling (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	24
7.6	Algemeen btw-tarief voor agrarische goederen en diensten (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025).....	24
7.7	Plaats van dienst voor online events (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025).....	24
7.8	Geen margeregeling bij verkoop bepaalde kunst- en verzamelvoorwerpen (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	24
8	Formeelrechtelijke wijzigingen.....	25
8.1	Verlengde navorderingstermijn bij algemene heffingskorting.....	25
8.2	Boetebepalingen Algemene douanewet in overeenstemming gebracht met boetebepalingen elders in de wet .....	25
8.3	Dienstbetrekkingseis in de Invorderingswet vervalt .....	25
8.4	Verschuiven vaststelling belastingrentepercentages in rekening te brengen en te vergoeden rente.....	25
8.5	Verlengde boetetermijn voor belasting- of inhoudingsplichtige geldt voortaan ook voor medepleger, doenpleger, uitlokker en medeplichtige.....	26
9	Bedrijfsopvolgingsregelingen.....	26
9.1	Nieuwe maatregelen.....	26
9.2	Al eerder genomen maatregelen (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025) .....	27
10	Overdrachtsbelasting.....	28
10.1	Tarief .....	28
10.2	Aanpassing kavelruilvrijstelling tegen onbedoeld gebruik.....	29
10.3	Aanpak vastgoedaandelentransacties (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025).....	29
10.4	Aanpassing splitsingsvrijstelling (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025).....	30
11	Belastingen en milieu.....	30
11.1	Aanpassing regelgeving bezwaar en beroep MIA en VAMIL conform EIA.....	30
11.2	Verlaging energiebelasting aardgas.....	31

11.3	Verhoging belastingvermindering energiebelasting .....	31
11.4	Introductie apart tarief voor waterstof in de energiebelasting .....	31
11.5	Afschaffing salderingsregeling voor kleinverbruikers (2027) .....	31
11.6	Wijzigingen CO <sub>2</sub> -heffing industrie afvalverbrandingsinstallaties .....	31
11.7	Vermindering afvalstoffenbelasting.....	32
11.8	Afschaffing vrijstellingen kolenbelasting .....	32
11.9	Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw .....	32
12	Varia pakket Belastingplan 2025 .....	33
12.1	Bpm en mrb .....	33
12.2	Accijnzen .....	34
12.3	Kansspelbelasting .....	34
12.4	Tarief opbrengstbelasting BES-eilanden .....	34
13	Andere fiscale ontwikkelingen .....	34
13.1	Richtlijn tegen misbruik van shell-entiteiten.....	34
13.2	Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie (DAC7).....	35
13.3	Implementatie Richtlijn inzake public Country-by-Country Reporting .....	35

# 1 Vennootschapsbelasting

## 1.1 Samenloop verliesverrekening en kwijtscheldingswinstvrijstelling

Sinds 2022 geldt in de vennootschapsbelasting dat winsten boven de € 1 miljoen nog maar voor 50% beschikbaar zijn voor verliesverrekening (zie [onze berichtgeving van 1 juni 2021](#)). Deze getemporeerde verliesverrekening kan tot belemmeringen leiden bij de sanering van verlieslijdende lichamen, omdat deze lichamen daardoor – ondanks de zogeheten kwijtscheldingswinstvrijstelling – worden geconfronteerd met belastingheffing over de kwijtschelding(swinst). Dit kan zich voordoen als er meer dan € 1 miljoen aan voortgewentelde verrekenbare verliezen zijn. In de voorgestelde regeling wordt deze samenloop ondervangen door de kwijtscheldingswinst – na verrekening met verliezen in het betreffende jaar – in het geheel vrij te stellen als de voortgewentelde verliezen meer dan € 1 miljoen bedragen. Het bedrag aan voortgewentelde verliezen uit eerdere jaren wordt daarbij verminderd met het bedrag waarvoor de kwijtscheldingswinstvrijstelling is verleend. De kwijtscheldingswinst is daarmee effectief niet meer onderhevig aan de 50%-grens die bij de verliesverrekening geldt.

## 1.2 Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2

In de vennootschapsbelasting zijn ten aanzien van uiteenlopende (antimisbruik)bepalingen onderworpenheidstoetsen opgenomen. Met de voorgestelde wijzigingen wordt ten aanzien van de toepassing van enkele onderworpenheidstoetsen in algemene zin verduidelijkt dat onder een naar de winst geheven belasting mede een kwalificerende Pijler 2-bijheffing wordt verstaan. Dit is onder meer relevant

voor de renteaftrekbeperking ingeval van winstdrainage (artikel 10a Wet Vpb 1969), de onderworpenheidstoets voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling, voor de liquidatieverliesregeling en voor de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten.

### 1.3 Implementatie General Anti-Abuse Rule (GAAR) uit de ATAD1-richtlijn

ATAD1 legt EU-lidstaten onder meer de verplichting op een algemene antimisbruikbepaling, afgekort GAAR ('General Anti-Abuse Rule'), te implementeren. Bij de implementatie van ATAD1 heeft Nederland ervoor gekozen om de GAAR niet in nationale wetgeving om te zetten, omdat de GAAR uit ATAD1 met het leerstuk van *fraus legis* reeds in het Nederlandse belastingrecht is geïmplementeerd. De Europese Commissie heeft in het kader van de implementatieverplichting van Nederland ten aanzien van de GAAR uit ATAD1 aandacht gevraagd voor de wettelijke verankering van de GAAR in de vennootschapsbelasting. Hierin wordt voorzien door invoering van een nieuw artikel 29i. De bepaling sluit tekstueel aan bij eerdere implementaties van andere EU-rechtelijke antimisbruikbepalingen: het moet gaan om kunstmatige constructies met het hoofddoel om een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel van de wet ondermijnt. Er is geen materiële wijziging beoogd ten opzichte van de toepassing van het leerstuk van *fraus legis* (ook niet voor de toepassing van *fraus legis* ten aanzien van andere belastingen).

### 1.4 Objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen

Bij de implementatie van ATAD2 is geregeld dat de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen niet wordt toegepast. Zodoende wordt de winst van een buitenlandse vaste inrichting in Nederland in de heffing betrokken, indien de andere staat die vaste inrichting niet als zodanig erkent. Hiermee wordt beoogd om mismatches te bestrijden die kunnen ontstaan ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen. Dit leidt in de praktijk in voorkomende gevallen tot dubbele belastingheffing, namelijk wanneer de winst van de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de andere staat wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Om dat gevolg te voorkomen wordt de regeling aangepast. De objectvrijstelling zal wel toepassing vinden voor zover de winst van de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting is onderworpen aan een naar de winst geheven belasting in de andere staat. Bedacht moet worden dat op grond van ATAD2 Nederland onder omstandigheden sowieso de objectvrijstelling toe dient te passen indien de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting is gelegen in een derde land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten.

### 1.5 Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking (earningsstrippingmaatregel)

De generieke renteaftrekbeperking (earningsstrippingmaatregel) bepaalt dat de per saldo door een belastingplichtige verschuldigde rente slechts in aftrek komt tot 20% van de fiscale EBITDA, dan wel tot € 1 miljoen indien dat hoger is. Aanvankelijk was het percentage 30%; met het Belastingplan 2022 (BP 2022) is dit verlaagd naar 20%. Het kabinet stelt voor deze aanscherping gedeeltelijk terug te draaien door het percentage te verhogen naar 25%, zodat dit percentage meer in lijn is met het Europese gemiddelde.

## 1.6 Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking voor vastgoedlichamen

In de praktijk worden activiteiten soms gespreid over meerdere vennootschappen om zo vaker gebruik te maken van de drempel van € 1 miljoen van de generieke renteaftrekbeperking. Het gaat dan bijvoorbeeld om situaties waarin vastgoedbeleggers voor elk gebouw een afzonderlijke vennootschap gebruiken. Het kabinet wil dit 'opknippen' van vastgoedvennootschappen bestrijden. Vanaf 2025 zal de drempel van € 1 miljoen in de earningsstrippingmaatregel voor vastgoedlichamen met aan derden verhuurd vastgoed daarom niet meer gelden indien – kort gezegd – gedurende minimaal de helft van het jaar de bezittingen van de belastingplichtige hoofdzakelijk bestaan uit onroerende zaken die worden verhuurd aan derden.

## 1.7 Aanpassingen liquidatieverliesregeling

Het kabinet stelt voor om de liquidatieverliesregeling in de vennootschapsbelasting op twee onderdelen te wijzigen:

1. Bij de berekening van het door een belastingplichtige opgeofferde bedrag voor een deelneming dient tevens rekening te worden gehouden met een door die belastingplichtige ten gunste van de belastbare winst teruggenomen afwaardering van een vordering op die deelneming, zonder dat een bedrag gelijk aan de afwaardering aan de zogenoemde opwaarderingsreserve wordt toegevoegd (13ba, eerste lid, eerste zin, Wet Vpb 1969). Het opgeofferde bedrag kan dus worden verhoogd met deze direct ten gunste van de belastbare winst teruggenomen afwaardering.
2. In de zogeheten tussenhoudsterregeling wordt voortaan rekening gehouden met zowel waardedalingen sinds de onmiddellijke verkrijging van de deelneming in het ontbonden lichaam als met waardedalingen sinds de middellijke verkrijging daarvan. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat een niet-aftrekbaar verlies (bijvoorbeeld een verkoopverlies) wordt omgezet in een aftrekbaar liquidatieverlies.

## 1.8 Aanpassing fbi-regime, introductie vastgoedmaatregel (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

De Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling (fbi) introduceert de zogenoemde vastgoedmaatregel. Als gevolg hiervan mag een fbi met ingang van 2025 niet langer *direct* beleggen in Nederlandse onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen (hierna: onroerende zaken). Doet zij dit wel, dan verliest zij haar fbi-status. Het blijft een fbi toegestaan om te beleggen in aandelen in een regulier belastingplichtige dochtervennootschap die in Nederland gelegen onroerende zaken houdt (indirect beleggen in Nederlands vastgoed). In afwijking op het in 2023 geconsulteerde conceptwetsvoorstel (zie [onze berichtgeving van 13 maart 2023](#)) blijft het een fbi toegestaan direct te beleggen in *buitenlandse* onroerende zaken, wordt de financieringseis *niet* aangepast en mag een fbi toch het bestuur (blijven) voeren over een zogeheten vastgoedontwikkel- of servicedochter. Op Prinsjesdag 2024 is wel een nota van wijziging op het wetsvoorstel Belastingplan 2025 aangekondigd waarin een gesignaleerde mogelijkheid om de met ingang van 1 januari 2025 voorziene aanpassing van het fbi-regime als gevolg van de Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling te ontgaan, zal worden gerepareerd. In die nota van wijziging zal tevens voor het begrip vastgoed in het fbi-regime aansluiting worden gezocht bij het begrip vastgoed elders in de vennootschapsbelasting.

### *Tijdelijke vrijstelling overdrachtsbelasting in verband met wijziging fbi-regime*

Het kabinet heeft een voorwaardelijke en tijdelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting ingevoerd om fbi's die nu vastgoed bezitten de gelegenheid te geven te herstructureren. Deze vrijstelling, die geldt voor het kalenderjaar 2024, is bedoeld om door middel van een herstructurering van het vastgoed de fiscale

neutraliteit die de fbi biedt te behouden. Er is voor gekozen om alleen de verkrijging van de economische eigendom onder deze vrijstelling te brengen. Hiermee wordt beoogd dat geherstructureerd kan worden met behoud van de fiscale neutraliteit die verbonden was aan het fbi-regime. Dat zou kunnen door middel van een structuur met een voor Nederlandse fiscale doeleinden transparant lichaam. Een dergelijke herstructurering ziet er (veelal) op hoofdlijnen als volgt uit:

1. De fbi richt een transparant lichaam op en verkrijgt een deelgerechtigdheid daarin.
2. De fbi brengt de economische eigendom van de onroerende zaken in dat transparante lichaam in.
3. De fbi draagt de verkregen bewijzen van deelgerechtigdheid over aan haar aandeelhouders.

Van de voorwaardelijke en tijdelijke vrijstelling kan alleen gebruik worden gemaakt als, samengevat, is voldaan aan de volgende voorwaarden:

- De economische eigendom bij het vastgoed wordt verkregen.
- Deze economische eigendom wordt verkregen van een rechtspersoon die op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de verkrijging van de economische eigendom kwalificeert als fbi en die op dat moment niet als zodanig had gekwalificeerd alsof de vastgoedmaatregel al van kracht was.
- De verkrijging van de economische eigendom vindt plaats middels een deelgerechtigdheid in een niet-zelfstandig belastingplichtig (transparant) lichaam waarin de rechtspersoon die economische eigendom had ingebracht.
- De verkrijger is in gelijke mate gerechtigd tot het vermogen van het niet-zelfstandig belastingplichtige (transparante) lichaam als hij voorheen via zijn aandelen in de fbi was.
- Met betrekking tot de verkrijgingen is een aangifte gedaan.

De voorwaardelijke en tijdelijke vrijstelling neemt niet weg dat op bestaande vrijstellingen een beroep kan worden gedaan om te voorkomen dat een verkrijging van bijvoorbeeld de juridische eigendom leidt tot heffing van overdrachtsbelasting (bijvoorbeeld de interne reorganisatievrijstelling).

## 1.9 Aanpassing vbi-regime en wijziging definitie fonds voor gemene rekening (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

De Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling wijzigt met ingang van 2025 de definitie van het fonds voor gemene rekening (fgr) en het regime van de vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi). Daarbij is in overgangsrecht voorzien.

### *Wijzigen definitie fonds voor gemene rekening (fgr)*

Onder huidig recht is sprake van een zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig fgr indien de bewijzen van deelgerechtigdheid in het fgr verhandelbaar zijn. De bewijzen van deelgerechtigdheid worden als verhandelbaar aangemerkt, indien voor vervreemding niet de toestemming van alle deelgerechtigden vereist is (toestemmingsvereiste). In de wijziging van de definitie van het fgr vervalt het toestemmingsvereiste als onderscheidend criterium voor de zelfstandige belastingplicht van een fgr. In plaats daarvan wordt aansluiting gezocht bij de in de Wft gehanteerde begrippen 'beleggingsfonds' en 'fonds voor collectieve belegging in effecten'. Alleen beleggingsfondsen in de zin van de Wft en fondsen voor collectieve beleggingen in effecten kunnen nog vennootschapsbelastingplichtig zijn. Dat zijn, kort gezegd, fondsen die zich richten op het brede publiek; familiefondsen vallen buiten deze definitie. Voor vennootschapsbelastingplicht is aanvullend vereist dat de participaties in dergelijke fondsen vrij verhandelbaar zijn. Kunnen de participaties alleen worden verkocht aan het fonds zelf (inkoopvariant), dan worden de participaties net als thans geacht niet vrij verhandelbaar te zijn.



## *Overgangsrecht fgr*

De wijziging van de definitie van het fgr in de vennootschapsbelasting leidt ertoe dat bepaalde fondsen niet langer zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig zijn. In het overgangsrecht wordt daarom bij fictie geregeld dat – voor Nederlandse fiscale doeleinden – een fgr dat door de wijziging per 1 januari 2025 niet langer aan de definitie van fgr voldoet, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand daaraan alle vermogensbestanddelen aan zijn deelgerechtigden vervaemdt. Voor Nederlandse fiscale doeleinden geldt tevens dat de deelgerechtigden van zo'n fgr vanaf 1 januari 2025 zelfstandig in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting worden betrokken. Om directe afrekening te voorkomen, bevat het overgangsrecht drie faciliteiten: (i) een doorschuiffaciliteit voor de fiscale claim op de in het fgr aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill, (ii) een aandelenfusie voor bepaalde deelgerechtigden en (iii) gespreide betaling in ten hoogste tien jaar.

Daarnaast worden de deelgerechtigden geacht hun aandeel in het fgr te hebben vervaemd, met in beginsel eindafrekening tot gevolg. Denk hierbij aan het afrekenen over de aanmerkelijkbelangclaim. Ook hier is in overgangsrecht voorzien. Via een aandelenruil kan de claim op de bewijzen van deelgerechtigdheid in veel gevallen worden doorgeschoven naar de aandelen in de verkrijgende vennootschap. Daarnaast geldt voor deze aandelenruil een faciliteit in de overdrachtsbelasting. Om aankondigingseffecten met betrekking tot deze overdrachtsbelastingfaciliteit te voorkomen, is het overgangsrecht voor de overdrachtsbelasting niet opengesteld voor situaties waarin na bekendmaking van het oorspronkelijke wetsvoorstel op 19 september 2023, 15.15 uur het fgr tot stand is gekomen, of onroerende zaken na 19 september 2023, 15.15 uur zijn ingebracht in een bestaand fgr door toetredende deelgerechtigden.

## *Wijzigingen vbi-regime*

Voorts wordt voor de beleggingsinstelling die voor het vbi-regime in aanmerking komt aansluiting gezocht bij de definitie van beleggingsinstelling of instelling voor collectieve belegging in effecten (icbe) als bedoeld in de Wft. De wijziging van het vbi-regime beoogt de toegang tot het vbi-regime te beperken tot beleggingsinstellingen en icbe's die rechten van deelneming aanbieden aan een breed publiek of aan institutionele beleggers. Hiermee vervalt de bestaande mogelijkheid om gebruik te maken van het vbi-regime bij het beleggen van privévermogen (familie-vbi's). Vbi's met de rechtsvorm van een nv worden vanaf 1 januari 2025 vennootschapsbelastingplichtig. Vbi's met de rechtsvorm van een fgr krijgen ook nog te maken met de hiervoor genoemde wijzigingen ten aanzien van het fgr-regime zelf.

## 1.10 Herziening fiscaal kwalificatiebeleid van rechtsvormen (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

De Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen past met ingang van 2025 het kwalificatiebeleid aan voor (buitenlandse) rechtsvormen voor Nederlandse fiscale doeleinden. Met deze aanpassingen loopt Nederland internationaal meer in de pas.

### *Codificatie Nederlandse kwalificatiebeleid voor buitenlandse rechtsvormen*

De eerste aanpassing is de codificatie van het Nederlandse kwalificatiebeleid voor buitenlandse rechtsvormen op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode, aangevuld met twee aanvullende methoden (de vaste methode en de symmetrische methode) in het geval dat de rechtsvorm van een buitenlands lichaam niet vergelijkbaar is met die van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam. Volgens het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid worden voor de kwalificatie van een buitenlands lichaam bepaalde civielrechtelijke kenmerken vergeleken met die van Nederlandse rechtsvormen en wordt dat lichaam voor fiscale doeleinden op dezelfde wijze behandeld als het Nederlandse lichaam met een vergelijkbare rechtsvorm. Wanneer de rechtsvorm van een buitenlands lichaam niet vergelijkbaar is met die van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam biedt

deze methode geen oplossing. Daarom gaan de volgende aanvullende methoden gelden voor dergelijke lichamen:

- (i) Als zij in Nederland zijn gevestigd, worden zij altijd aangemerkt als niet-transparant en dus zelfstandig belastingplichtig (vaste methode).
- (ii) Als zij niet in Nederland zijn gevestigd, wordt aangesloten bij de kwalificatie in het vestigingsland (symmetrische methode).

De rechtsvormvergelijkingsmethode en de twee aanvullende kwalificatiemethoden worden in de inkomsten-, vennootschaps-, dividend- en bronbelasting zoveel mogelijk verankerd.

#### *Vervallen open commanditaire vennootschap*

De tweede aanpassing is het vervallen van de open commanditaire vennootschap (cv). Als gevolg hiervan eindigt de zelfstandige belastingplicht (voor onder andere de vennootschapsbelasting) van de open cv en de fictie dat het belang van de commanditaire vennoot in de open cv wordt aangemerkt als aandeel. Dit heeft gevolgen voor de beoordeling van buitenlandse cv-achtigen, namelijk dat die ook per definitie transparant worden. Het transparant worden van de cv heeft gevolgen voor de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. Naast de beherende vennoten worden vanaf 2025 ook de commanditaire vennoten rechtstreeks voor hun aandeel in de resultaten van de cv in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting betrokken. De open cv wordt op hetzelfde moment geacht te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten. Deze fictie leidt in beginsel tot een verplichte eindafrekening in de vennootschapsbelasting over alle in de onderneming aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill (eindafrekeningswinst). Er is echter voorzien in overgangsrecht in de vorm van verschillende faciliteiten waarbij de claim wordt doorgeschoven naar de commanditaire vennoten, en alternatief in een gespreide betaling in ten hoogste tien jaar. Daarnaast worden de commandieten geacht hun aandeel in de cv te hebben vervreemd, met in beginsel eindafrekening tot gevolg. Denk hierbij aan het afrekenen over de aanmerkelijkbelangclaim. Ook hier is in overgangsrecht voorzien. Via een aandelenruil kan de claim op de aandelen in veel gevallen worden doorgeschoven naar de aandelen in de verkrijgende vennootschap. Daarnaast geldt voor deze aandelenruil een faciliteit in de overdrachtsbelasting indien het een vastgoed-cv betreft. Om aankondigingseffecten met betrekking tot deze overdrachtsbelastingfaciliteit te voorkomen, is het overgangsrecht voor de overdrachtsbelasting niet opengesteld voor situaties waarin na bekendmaking van het oorspronkelijke wetsvoorstel op 19 september 2023, 15.15 uur de open cv tot stand is gekomen, of onroerende zaken na 19 september 2023, 15.15 uur zijn ingebracht in een bestaande open cv door toetredende commanditaire vennoten. Het overgangsrecht bij de open cv is op dit punt vergelijkbaar met het overgangsrecht bij het open fgr.

#### *Open cv voor bronbelasting in 2024 al transparant*

Er is voorzien in een regeling die ertoe strekt dat als een open cv(-achtige) in 2024 in principe bronbelastingplichtig is ter zake van dividenden op grond van de hybridebepaling in de Wet op de bronbelasting 2021, er niettemin mag worden doorgekeken naar de achterliggers. Op het niveau van deze achterliggers moet vervolgens worden bepaald of ter zake van de betreffende dividenden sprake is van bronbelastingplicht. Opmerking verdient dat deze regeling is beperkt tot voordelen in de vorm van dividend – en dus niet geldt voor renten en royalty's. Eveneens is belangrijk dat de regeling alleen van toepassing is als de open cv(-achtige) bronbelastingplichtig is op grond van de hybridebepaling. De tegemoetkoming is daarom bijvoorbeeld niet van toepassing als de open cv(-achtige) bronbelastingplichtig is vanwege de oprichting naar het recht van of vestiging in een laagbelastende jurisdictie.

## 1.11 Nazorg Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Als gevolg van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (Wet FKR, zie hiervoor) zullen per 1 januari 2025 de regels met betrekking tot de behandeling van buitenlandse lichamen voor Nederlandse fiscale doeleinden gecodificeerd worden. In dat verband worden een aantal wijzigingen voorgesteld in de

Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet IB 2001 waarmee redactionele onjuistheden en onbedoelde gevolgen van de Wet FKR worden hersteld.

De voornaamste wijziging ziet op de renteaftrekbeperking tegen winstdrainage. In verband met de Wet FKR zullen commanditaire vennootschappen, en buitenlandse vergelijkbare lichamen, vanaf 1 januari 2025 in principe als fiscaal transparant kwalificeren. De nazorg ziet er kort gezegd op dat deze commanditaire vennootschappen desalniettemin als 'niet-transparant' worden behandeld voor de renteaftrekbeperking. Ook is deze aanpassing van toepassing bij het begrip 'samenwerkende groep'. Bij een investering via meerdere commanditaire vennootschappen zal daarom worden beoordeeld of sprake is van samenwerking tussen die commanditaire vennootschappen, en niet zozeer bij de achterliggende investeerders.

Tot slot, in het kader van de Wet FKR is eerder dit jaar een [internetconsultatie](#) gehouden voor het Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen, aan de hand waarvan bepaald zou moeten worden of buitenlandse rechtsvormen vergelijkbaar zijn met Nederlandse rechtsvormen. Voor de volledigheid merken wij op dat tot op heden nog geen definitieve versie van dit besluit is verschenen.

## 2 Aanpassing Wet minimumbelasting 2024

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

### *Kwalificerend belang*

In de administratieve richtsnoeren van juli 2023 is het begrip "kwalificerend belang" nader aangepast. Met de voorgestelde maatregelen worden deze laatste aanpassingen doorgevoerd. Het doel is om investeringen in doorkijkentiteiten gelijk te behandelen voor toepassing van de WMB 2024 ongeacht de door de investeerder toegepaste verslaggevingsstandaard met betrekking tot deze investering.

### *Kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden*

In de (oorspronkelijke) OESO-modelregels is bepaald dat kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden als kwalificerend inkomen kunnen worden aangemerkt (en dus niet in mindering komen op de betrokken belastingen) omdat zij vergelijkbaar zijn met (overheid)subsidies. In de administratieve richtsnoeren van juli 2023 worden kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden, net als kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden, in aanmerking genomen bij het kwalificerende inkomen. Met de voorgestelde maatregel wordt aangesloten bij de administratieve richtsnoeren.

## *Valutaconversie*

In de administratieve richtsnoeren van juli 2023 heeft de OESO regels gepubliceerd die zien op het omrekenen van bedragen naar een andere valuta. Met de voorgestelde maatregel worden de door de OESO gepubliceerde omrekenregels opgenomen in de WMB 2024.

## *Binnenlandse bijheffing*

Onder andere naar aanleiding van vragen uit de praktijk wordt voorgesteld om te voorzien in een nadere invulling van de kwalificerende binnenlandse bijheffing en de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel in lijn te brengen met de administratieve richtsnoeren van juli 2023. Zo wordt de binnenlandse bijheffing ook van toepassing op in Nederland gevestigde groepsentiteiten deel uitmaken van een joint venture-groep. Onder voorwaarden dient de binnenlandse bijheffing in Nederland te worden berekend aan de hand van de lokale financiële verslaggevingsstandaard. Ook wordt voorzien in een 'tie-breaker-regel' voor het geval dat de financiële verslaggeving van alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten is opgesteld op basis van meer dan één lokale financiële verslaggevingsstandaard. Het doel van de voorgestelde bepalingen is om zeker te stellen dat de binnenlandse bijheffing kan worden aangemerkt als een zogenoemde kwalificerende binnenlandse bijheffing.

## *Voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave*

In overeenstemming met de administratieve richtsnoeren van februari 2023, wordt indien het bijheffingspercentage hoger is dan het minimumbelastingtarief, de negatieve som van de gecorrigeerde betrokken belastingen doorgeschoven als een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave.

## *Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid*

Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid komt in mindering op het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar in een staat voor het berekenen van de overwinst (de grondslag waarover de bijheffing wordt berekend). In de administratieve richtsnoeren van juli 2023 zijn aanvullende regels gegeven voor het bepalen van het bedrag van het uitgesloten inkomen. Met de voorgestelde wijzigingen wordt hierbij aangesloten. Zo krijgt een lessor bij een operationele lease onder nadere voorwaarden de mogelijkheid om de waarde van een materieel activum dat in dezelfde staat als de lessor is gelegen, mee te nemen voor het bepalen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Ook wordt voorzien in nadere regels op grond waarvan onder omstandigheden rekening kan worden gehouden met mobiele werknemers en mobiele materiële activa voor toepassing van deze bepaling.

## *De tijdelijke Country-by-Country Reporting-veilighavenregel*

In de administratieve richtsnoeren van december 2023 heeft de OESO een nadere invulling gegeven aan, en aanvullende regels gepubliceerd die zien op de tijdelijke Country-by-Country Reporting-veilighavenregel. Allereerst wordt aan groepen die geen kwalificerend landenrapport opstellen, de mogelijkheid geboden om een beroep te doen op de tijdelijke Country-by-Country Reporting-veilighavenregel. Dit is bijvoorbeeld van belang voor binnenlandse groepen omdat die geen verplichting hebben om een kwalificerend landenrapport op te stellen. Daarnaast worden maatregelen geïntroduceerd die zien op gestructureerde hybride regelingen. Er is gebleken dat er mogelijkheden bestaan om kwalificatieverschillen tussen fiscale regelgeving en de financiële verslaggeving te gebruiken om in aanmerking te komen voor de toepassing van de tijdelijke kwalificerendlandenrapportveilighavenregel. Binnen het IF is overeengekomen om dergelijke structuren tegen te gaan door regels die de kwalificatieverschillen neutraliseren. Met de voorgestelde maatregel wordt hierbij aangesloten. Daarbij is van belang dat niet wordt voorzien in terugwerkende kracht voor deze specifieke maatregel.

## *Formeelrechtelijke aspecten*

Als gevolg van de werking van de termijnen voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte en de kennisgeving zou een (kort) boekjaar dat eindigt vóór 31 maart 2025 ertoe kunnen leiden dat zowel de groepsentiteit als nationale belastingdiensten te maken kunnen krijgen met het versneld opstellen,

indienen en verwerken van voornoemde documenten. Deze versnelling sluit niet aan bij de implementatietermijn die nationale belastingdiensten nodig hebben. Daarom heeft de OESO in de administratieve richtsnoeren van december 2023 aanvullende regels gepubliceerd die ervoor zorgen dat de indieningsdatum voor de bijheffing-informatieaangifte en de kennisgeving in dergelijke gevallen niet eindigt vóór 30 juni 2026. Met de voorgestelde maatregel wordt hierbij aangesloten. Tevens wordt voorgesteld de aangiftetermijn, de betalingstermijn en andere formeelrechtelijke termijnen te verlengen voor deze situaties.

### *Terugwerkende kracht*

Het kabinet heeft besloten om de in dit wetsvoorstel voorgestelde inhoudelijke wijzigingen van de WMB 2024 die volgen uit de administratieve richtsnoeren die in 2023 zijn gepubliceerd, zoveel mogelijk terugwerkende kracht te verlenen tot en met 31 december 2023 en ze toepassing te laten vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023. Dit geldt in beginsel voor alle wijzigingen. Voor vier maatregelen geldt een uitzondering; deze vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2024:

1. De maatregel die ziet op de berekening van het bedrag aan binnenlandse bijheffing indien de financiële verslaggeving van alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten niet is opgesteld op basis van dezelfde lokale financiële verslaggevingsstandaard.
2. De maatregel die ziet op het onder omstandigheden in aanmerking nemen van een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave.
3. De maatregel die ziet op de toerekening van in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa voor toepassing van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, indien sprake is van een uiteindelijk moederentiteit onderworpen aan een aftrekbaar dividendstelsel.
4. Zoals reeds vermeld, de bepaling die is gericht tegen het gebruik maken van gestructureerde hybride regelingen voor toepassing van de tijdelijke Country-by-Country Reporting-veiligheidsregulering.

## 3 Bronheffingen

### 3.1 Nieuw groepsbegrip voor de Wet bronbelasting 2021: kwalificerende eenheid

In de Wet bronbelasting 2021 is gelieerdheid tussen het rente, royalty of dividend betalende lichaam (inhoudingsplichtige) en het ontvangende lichaam (voordeelgerechtigde) een voorwaarde voor de heffing van de bronbelasting. Deze gelieerdheid wordt getoetst aan de hand van een zogenoemd kwalificerend belang. Zo'n kwalificerend belang kan op individueel niveau worden gehouden, maar ook door een groep lichamen gezamenlijk als sprake is van een zogeheten samenwerkende groep in de zin van artikel 10a, lid 6, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Het kabinet heeft uit de praktijk verschillende signalen ontvangen dat het huidige begrip samenwerkende groep niet goed past binnen de doelstelling van de Wet bronbelasting 2021. Daarom wordt voorgesteld om een nieuw groepsbegrip in de bronbelasting te introduceren ter vervanging van het huidige groepsbegrip. Het voorgestelde nieuwe groepsbegrip wordt aangeduid als 'kwalificerende eenheid'. Volgens de voorgestelde wettekst en toelichting is sprake van een kwalificerende eenheid als lichamen gezamenlijk handelen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij

een van die lichamen te ontgaan. De kwalificerende eenheid moet ook gaan gelden voor de tegenbewijsregeling bij de hybridebepaling, die volgens het voorstel tevens een iets andere opzet krijgt.

De bewijslast ter zake van het bestaan van een kwalificerende eenheid rust op de inspecteur. De inspecteur dient de feiten te stellen en, bij betwisting daarvan, aannemelijk te maken dat sprake is van een kwalificerende eenheid. Deze bewijslasttoedeling moet ook gaan gelden onder de herziene tegenbewijsregeling bij de hybridebepaling. De maatregel moet per 1 januari 2025 ingaan.

### 3.2 Van facultatieve naar imperatieve inhoudingsvrijstelling

Voorgesteld wordt om de facultatieve inhoudingsvrijstelling van artikel 4 lid 1 Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) om te zetten naar een imperatieve inhoudingsvrijstelling. Momenteel kunnen inhoudingsplichtigen kiezen om geen dividendbelasting in te houden, maar dit leidt tot nadelen voor aandeelhouders, zoals liquiditeits- en rentenadelen. Bovendien is de mogelijkheid om ingehouden dividendbelasting te verrekenen sinds 2022 beperkt. Inhoudingsplichtigen beschikken tegenwoordig vaak over voldoende informatie om de vrijstelling correct toe te passen. Het kabinet stelt daarom voor om de keuzemogelijkheid te laten vervallen en de inhoudingsvrijstelling verplicht te maken. De voorwaarden voor de vrijstelling blijven ongewijzigd, en aandeelhouders kunnen bezwaar maken als de vrijstelling ten onrechte niet is toegepast.

### 3.3 Behoud inkoopfaciliteit in de dividendbelasting

Over de inkoop van aandelen, anders dan ter tijdelijke belegging, wordt in beginsel dividendbelasting geheven. De Wet DB 1965 kent enkele uitzonderingen op dit uitgangspunt. Een daarvan betreft de zogenoemde inkoopfaciliteit voor beursfondsen. Bij beursfondsen kan momenteel onder voorwaarden en tot bepaalde limieten de heffing van dividendbelasting achterwege blijven indien zij eigen aandelen inkopen. Deze inkoopfaciliteit voor beursfondsen zou per 1 januari 2025 komen te vervallen door een bij de [stemming](#) in de Tweede Kamer over het Belastingplan 2024 aangenomen amendement. Dit wordt nu echter teruggedraaid, zodat de inkoopfaciliteit behouden blijft.

### 3.4 Verduidelijking registratiedatum in de dividendbelasting

Met ingang van 1 januari 2024 is een aantal maatregelen in werking getreden om de aanpak van dividendstripping te versterken. Een van die maatregelen betreft het wettelijk verankeren van bestaand beleid over het hanteren van de zogenoemde registratiedatum als het moment om te bepalen wie gerechtigd is tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen. Hiermee is geen materiële wijziging beoogd. De huidige wettekst roept in de praktijk vragen op over de reikwijdte van de regeling, namelijk of de regeling naast het moment waarop de gerechtigde tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen wordt vastgesteld, ook (verdere) invulling geeft aan het begrip opbrengstgerechtigde (bijvoorbeeld ingeval van vruchtgebruik). Dat laatste is niet het geval. Daarom wordt voorgesteld om de per 1 januari 2024 in werking getreden maatregel te verduidelijken, zodat de regeling enkel het moment aanwijst waarop de gerechtigde tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen wordt bepaald.

# 4 Inkomsten- en vennootschapsbelasting

## 4.1 Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie

Civielrechtelijk is het mogelijk om zonder uitreiking van aandelen juridisch te fuseren (de zogenoemde vereenvoudigde moeder-dochter- en zusterfusies). De vereenvoudigde zusterfusie is de juridische fusievariant waarbij de aandeelhouder/natuurlijke persoon rechtstreeks alle aandelen houdt in het kapitaal van de te fuseren vennootschappen en de verkrijgende vennootschap geen aandelen toekent ingevolge de akte van fusie. Uit de praktijk blijkt dat de tekst van verschillende regelingen in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en dividendbelasting niet toegerust is op dergelijke vereenvoudigde zusterfusies, omdat voor de toepassing van die regelingen wordt uitgegaan van een juridische fusie waarbij wel aandelen worden toegekend. De fiscale regelgeving staat daarmee tekstueel een vereenvoudigde zusterfusie in de weg. Inhoudelijk is er geen reden waarom deze categorie fusies niet fiscaal gefaciliteerd zou moeten worden. In de diverse wetten is de tekst daarom aangepast zodat vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusies hier ook onder vallen. Vooruitlopend daarop is in een beleidsbesluit met ingang van 19 maart 2024 al goedgekeurd dat de doorschuifregeling in het aanmerkelijk belang – onder voorwaarden – ook bij een vereenvoudigde zusterfusie al kon worden toegepast.

## 4.2 Giftenaftrek vennootschapsbelasting en geven via de bv

Giften aan ANBI's zijn voor de vennootschapsbelasting niet meer aftrekbaar in boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2025. Zakelijke sponsorkosten blijven aftrekbaar. Ook vervalt de bepaling die regelt dat er geen uitdeling aan aanmerkelijk belanghouders wordt verondersteld (het geven uit de bv). Deze maatregel gaat in op 1 januari 2025.

# 5 Inkomstenbelasting

## 5.1 Tarieven box 1

Voor het inkomen uit werk en woning in box 1 gaat in de eerste schijf het tarief omlaag. Dit moet ertoe leiden dat werkenden over het eerste deel van het inkomen minder belasting betalen. Het tarief in de tweede schijf gaat wel omhoog. Daarnaast gaat het aangrijppingspunt voor het toptarief omhoog. De tarieven voor 2025 zijn als volgt:

2025	
1 <sup>o</sup> schijf (t/m € 38.441)	35,82% (AOW: 17,92%)
2 <sup>o</sup> schijf (t/m € 76.817)	37,48%
3 <sup>o</sup> schijf boven € 76.817	49,50%

Ter vergelijking 2024:

	2024
1 <sup>e</sup> schijf (t/m € 38.098)	36,97% (AOW: 19,07%)
2 <sup>e</sup> schijf (t/m € 75.518)	36,97%
3 <sup>e</sup> schijf boven € 75.518	49,50%

## 5.2 Verlaging algemene heffingskorting

De maximale algemene heffingskorting gaat met ingang van 2025 omlaag van € 3.362 naar € 3.068. Boven een box 1-inkomen van € 28.406 (voorlopig bedrag) bouwt de algemene heffingskorting af met 6,337%.

## 5.3 Verhoging arbeidskorting

De maximale arbeidskorting stijgt met ingang van 2025 van € 5.532 naar € 5.599. De hoogte van de arbeidskorting is afhankelijk van het inkomen uit tegenwoordige arbeid. Tot een arbeidsinkomen van € 43.071 (voorlopig bedrag) loopt de arbeidskorting op naarmate het inkomen hoger is. Daarboven bouwt de arbeidskorting af met 6,51%.

## 5.4 Hoge box 2-tarief terug naar 31%

Met ingang van 2025 wordt het hoge tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang in box 2 weer gesteld op 31%. De verhoging in 2024 naar 33% door een bij de [stemming](#) in de Tweede Kamer over het Belastingplan 2024 aangenomen amendement wordt dus weer teruggedraaid. Het lage aanmerkelijk belangtarief blijft 24,5% over de eerste € 67.000 (€ 134.000 voor fiscale partners).

## 5.5 Geen verlaging tarief box 3

Het tarief voor het inkomen uit sparen en beleggen in box 3 blijft ongewijzigd. In eerdere uitlatingen werd nog gerept over verlaging van het box 3-tarief.

## 5.6 Verduidelijking niet-afrekbaarheid huurderslasten onzelfstandige werkruimte

Op grond van een uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 29 november 2016 en de parlementaire geschiedenis zijn de huurderslasten voor een onzelfstandige werkruimte in een als ondernemingsvermogen geëtiketteerde woning niet aftrekbaar. De wettekst wordt op dit punt verduidelijkt.

## 5.7 Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten

Voor zowel een betere uitvoerbaarheid als uit een oogpunt van eenvoud wordt in de regeling aftrek voor specifieke zorgkosten voorgesteld om:



- de aftrek reiskosten bezoek van langdurig verpleegde personen te verbeteren;
- de aftrek vervoerskosten te vereenvoudigen door invoering van een forfait.

## 5.8 Fiscale oplossing voor de eenverdienersproblematiek

Vanaf 2009 is de uitbetaling van de algemene heffingskorting (AHK) aan de minstverdienende partner die geboren is op of na 1 januari 1963 afgebouwd naar 0% nu. Door de afbouw van deze uitbetaling van de AHK zou de bijstand voor paren financieel aantrekkelijker kunnen worden dan werken, als gevolg van de manier waarop de hoogte van de bijstand voor paren wordt bepaald. Vanaf 2012 is in de berekening van de hoogte van de bijstand voor paren daarom ook een afbouwbeleid ingezet: 200% AHK wordt geleidelijk afgebouwd naar 100% AHK. Deze afbouw in de bijstand vindt veel langzamer plaats dan de afbouw van de uitbetaalbaarheid van de AHK aan de minstverdienende partner in de inkomstenbelasting. Sommige eenverdieners komen daarom onder het sociaal minimum uit. Tot nu toe kan een deel van deze huishoudens een beroep doen op aanvullende bijstand.

Het kabinet komt nu met een fiscale oplossing voor dit probleem. Die fiscale oplossing bestaat – kort gezegd – uit het gedeeltelijk terugbrengen van de uitbetaling van de AHK aan minstverdienende partners geboren op of na 1 januari 1963, met een aantal aanvullende voorwaarden. De beoogde inwerkingtreding van deze maatregel is 1 januari 2028. Vooruitlopend op de inwerkingtreding van deze fiscale oplossing wordt voor de jaren 2025 tot en met 2027 een wijziging van de Participatiewet voorbereid om met een tijdelijke regeling de betreffende huishoudens tegemoet te komen.

## 5.9 Afschaffen partiële buitenlandse belastingplicht (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Momenteel kunnen werknemers die in Nederland wonen en de 30%-regeling hebben gebruikmaken van de zogenoemde partiële buitenlandse belastingplicht. Dat betekent dat zij als niet-inwoner/buitenlands belastingplichtige worden behandeld voor toepassing van box 2 (inkomen uit aanmerkelijk belang) en box 3 (inkomen uit sparen en beleggen), ondanks dat zij in Nederland wonen. Met ingang van 1 januari 2025 wordt de partiële buitenlandse belastingplicht echter afgeschaft. Werknemers aan wie al op 31 december 2023 de 30%-regeling was toegekend, kunnen op basis van overgangsrecht nog tot en met 2026 gebruikmaken van de partiële buitenlandse belastingplicht.

## 5.10 Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Vanaf 2025 vindt de afbouw van de algemene heffingskorting plaats op grond van het verzamelinkomen van de belastingplichtige. Het verzamelinkomen bestaat uit het inkomen uit werk en woning (box 1), het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) en het inkomen uit sparen en beleggen (box 3), verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen. De afbouw van de algemene heffingskorting vindt nu alleen op grond van het inkomen in box 1 plaats. Het doel van de maatregel is om afbouw van de algemene heffingskorting voor iedere belastingplichtige met hetzelfde verzamelinkomen gelijk toe te passen, ongeacht de samenstelling van het inkomen, en om verzamelinkomen in het afbouwtraject van de algemene heffingskorting dat verhoudingsgewijs meer uit box 2- en box 3-inkomen bestaat, zwaarder te belasten.

## 5.11 Vervanging formele inschrijvingseis IACK door materiële toets, uitfasering (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Met ingang van 1 januari 2025 wordt de formele inschrijvingseis bij de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) vervangen door een materiële toets. Hierdoor kan de IACK worden toegekend als een gezamenlijke inschrijving op hetzelfde woonadres ontbreekt, maar wel sprake is van tot hetzelfde huishouden behoren van belastingplichtige en kind voor ten minste zes maanden in het kalenderjaar. Verder wordt de IACK vanaf 2027 in negen stappen afgebouwd, zodat deze op 1 januari 2035 volledig is uitgefaseerd.

## 5.12 Verlaging maximumbedrag excessief lenen (2024, geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Met ingang van 1 januari 2024 is het maximumbedrag voor excessief lenen van de eigen vennootschap verlaagd van € 700.000 naar € 500.000. De peildatum is 31 december 2024.

## 5.13 Verlaging vrijstelling groene beleggingen box 3 (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Met ingang van 1 januari 2025 wordt de vrijstelling voor groene beleggingen in box 3 verlaagd naar € 30.000 (fiscale partners: € 60.000).

## 5.14 Mkb-winstvrijstelling naar 12,7% (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Door het Belastingplan 2024 wordt de mkb-winstvrijstelling per 1 januari 2025 verlaagd van 13,31% naar 12,7%. Een verdere verlaging naar 12,03%, zoals aangekondigd in de Voorjaarsnota 2024 en de op 16 april 2024 verschenen [Fiscale Beleids- en Uitvoeringsagenda](#), gaat niet door.

## 5.15 Afbouw zelfstandigenaftrek (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Het kabinet bouwt de zelfstandigenaftrek (versneld) af. Met de afbouw wordt beoogd het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen te verkleinen. Uitgesplitst naar jaar betekent dit het volgende:

Jaar	Zelfstandigenaftrek
2024	€ 3.750
2025	€ 2.470
2026	€ 1.200
2027	€ 900

## 5.16 Geleidelijke uitfasering aftrek geen of geringe eigenwoningschuld ('Hillenaftrek', geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

De aftrek wegens geen of een geringe eigenwoningschuld ('Hillenaftrek') bewerkstelligt dat belastingplichtigen die hun eigenwoningschuld (bijna) volledig hebben afgelost en dus (bijna) geen rente meer betalen, een aftrekpost ontvangen die tot 2019 gelijk was aan het eigenwoningforfait (minus de eventueel nog resterende rente). Vanaf 2019 wordt de Hillenaftrek in dertig jaar in gelijke stappen uitgefaseerd. In 2025 wordt de aftrek dus nog maar voor 76,67% in aanmerking genomen.

# 6 Loonheffingen

## 6.1 Versobering 30%-regeling grotendeels teruggedraaid

De versobering van de 30%-regeling door een bij de [stemming](#) in de Tweede Kamer over het Belastingplan 2024 aangenomen amendement wordt grotendeels teruggedraaid. De afbouw naar 10% gedurende de looptijd van vijf jaar wordt geschrapt. In plaats daarvan wordt de onbelaste vergoeding voor werknemers met een specifieke deskundigheid die vanuit het buitenland worden geworven vanaf 1 januari 2027 vastgesteld op een constant percentage van maximaal 27%. Voor de jaren 2025 en 2026 blijft het percentage voor alle ingekomen werknemers 30%.

De algemene salarishnorm voor toepassing van de 30%-regeling, wordt verhoogd van € 46.107 naar € 50.436 en voor ingekomen werknemers jonger dan 30 jaar met een mastergraad stijgt de salarishnorm van € 35.048 naar € 38.338.

Er wordt voorzien in overgangsrecht voor ingekomen werknemers die vóór 2024 de 30%-regeling al hebben toegepast. Voor hen blijft tot het einde van de looptijd van de regeling een percentage van 30% gelden en blijven de oude (geïndexeerde) salarishnormen van kracht.

## 6.2 Reparatie heffingslek zeevarenden

Voor een in België woonachtige zeevarende die volledig buiten Nederland werkzaam is voor een Nederlandse inhoudingsplichtige, kan de Nederlandse heffing niet worden geëffectueerd. Het Belastingverdrag wijst de heffing wel aan Nederland toe, maar de Wet op de loonbelasting 1964 geeft geen aangrijpingspunt om te heffen. De voorgestelde maatregel zorgt ervoor dat in de situatie waarin het heffingsrecht exclusief aan Nederland is toegewezen op grond van een belastingverdrag, Nederland diens heffingsrecht kan effectueren in situaties dat de dienstbetrekking volledig buiten Nederland wordt vervuld.

### 6.3 Verruiming begrip bestelauto

In wet zijn er regels opgenomen ten aanzien van de bestelauto die mede voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld. Voorgesteld wordt om de definitie de bestelauto voor verschillende belastingen met ingang van 1 januari 2027 te harmoniseren en hiervoor aan te sluiten bij het kentekenregister. Dit zal er toe leiden dat een beperkt aantal personenauto's straks als bestelauto kwalificeert.

### 6.4 Eindheffing bestelauto corrigeren voor inflatie over de afgelopen jaren

De eindheffing van € 300 voor het privégebruik van de bestelauto van de zaak die doorlopend afwisselend door meerdere werknemers wordt gebruikt is sinds de introductie in 2006 niet geïndexeerd. Voorgesteld wordt om dit forfait met ingang van 1 januari 2025 te verhogen naar € 438 per jaar en het forfait vanaf 1 januari 2026 jaarlijks te indexeren.

### 6.5 Wijziging voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen

In het Belastingplan 2025 heeft de wetgever voorgesteld de voorwaarden die vanuit (fiscale) wet- en regelgeving gelden bij een waardeoverdracht van pensioen naar een buitenlandse pensioenuitvoerder te wijzigen. De voorwaarden zijn in lijn gebracht met de arresten die het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft beslist. Volgens het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft Nederland het vrije verkeer van werknemers ongerechtvaardigd belemmert door bepaalde voorwaarden - vooral zekerheidsstelling en een afkoopverbod bij de overnemende pensioenuitvoerder - te stellen bij de internationale waardeoverdracht van pensioenkapitaal. Deze wijzigingen zullen voornamelijk relevant zijn voor werknemers die (slechts) gedurende een aantal jaren in Nederland werkzaam zijn geweest en op een later moment de door hen opgebouwde pensioenrechten willen overdragen aan een buitenlandse pensioenuitvoerder om bijvoorbeeld (verschillende) pensioenpotten te centraliseren bij één pensioenuitvoerder.

### 6.6 Inhouding loonbelasting in buitenland werkzame werknemers van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen

In bepaalde situaties zijn werknemers van een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon (bijvoorbeeld een universiteit) ondanks dat zij volledig in het buitenland werken wel in Nederland belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. Er vindt in dit soort situaties echter geen voorheffing in de vorm van Nederlandse loonbelasting plaats. Dit wordt nu gecorrigeerd.

### 6.7 Verduidelijking en verruiming gerichte vrijstelling voor ov-abonnementen

In het Belastingplan 2024 is de gerichte vrijstelling voor het reizen met het openbaar vervoer verruimd. In de praktijk is gebleken dat er onduidelijkheid bestaat over de uiteindelijke uitwerking van deze verruiming. In het Belastingplan 2025 wordt daarom getracht deze onduidelijkheid weg te nemen.

Er wordt voorgesteld de in de huidige regeling gebruikte terminologie aan te passen omdat onduidelijkheid is ontstaan over wat als een ov-abonnement en wat als een voordeelurenkaart moet worden beschouwd en welke reikwijdte de gerichte vrijstelling daarmee heeft. Verduidelijkt wordt dat als een werkgever een werknemer de mogelijkheid geeft om mede voor zakelijke doeleinden vrij te reizen of met korting te reizen op zijn kosten, deze kosten gericht zijn vrijgesteld.

Verder wordt voorgesteld de gerichte vrijstelling niet langer te beperken tot Nederlands openbaar vervoer.

## 6.8 Delegatiebepaling Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

S&O-inhoudingsplichtigen (inhoudingsplichtigen die afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk toepassen) kunnen de kosten van S&O verlagen doordat zij een deel van die kosten in mindering mogen brengen op de af te dragen loonheffing. Het bedrag van de S&O-afdrachtvermindering bedraagt een percentage van de S&O-grondslag. Voorgesteld wordt om de aanpassing van de percentages te laten plaatsvinden bij ministeriële regeling door de Minister van Economische Zaken. Een wijziging van de 1.1 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen zal dan niet meer nodig zijn.

## 6.9 Verlaging korting bijtelling emissievrije auto's (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

De korting op de bijtelling voor nieuwe emissievrije auto's van de zaak wordt met ingang van 2025 verlaagd van 6% naar 5%. De korting wordt toegepast tot een maximale catalogusprijs van € 30.000. Deze aftopping wordt niet toegepast op emissievrije auto's met een motor die kan worden gevoed met waterstof en auto's met ingebouwde zonnepanelen. Vanaf 2026 vervalt de korting en wordt de bijtelling voor emissievrije auto's gelijk aan het reguliere bijtellingspercentage van 22%.

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

Een directeur-grotaandeelhouder (dga) kon in het verleden fiscaal gefaciliteerd pensioen opbouwen in zijn eigen bv, het zogeheten pensioen in eigen beheer (PEB). De aanspraak op PEB is onbelast en de uiteindelijke uitkeringen na pensionering zijn belast (dit wordt ook de omkeerregel genoemd). Het PEB voor dga's is per 1 juli 2017 afgeschaft met de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen. Er geldt overgangsrecht voor het bestaande PEB. Onderdeel van dit overgangsrecht was dat tot 1 januari 2020 het PEB omgezet kon worden in een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting (ODV). Ook voor loonstamrechten, die vanaf 1 januari 2014 niet meer kunnen ontstaan, geldt overgangsrecht. Dergelijke stamrechten kunnen eveneens in eigen beheer zijn verzekerd. Een dga dient het opgebouwde PEB, de opgebouwde ODV of het opgebouwde loonstamrecht in beginsel periodiek uit te keren vanaf de (pensioen)ingangsdatum. Als echter op enig moment een handeling in strijd met de fiscale voorwaarden wordt verricht (bijvoorbeeld een zekerheidsstelling van het PEB, de ODV of het loonstamrecht), wordt de gehele pensioenaanspraak, ODV of het loonstamrecht op dat moment onzuiver. Er dient dan in beginsel belastingheffing plaats te vinden over de waarde in het economische verkeer van de totale aanspraak.

Als er echter geen belastingheffing heeft plaatsgevonden en de Belastingdienst deze oneigenlijke handeling niet binnen de navorderingstermijn opmerkt, kan er geen belastingaanslag meer worden

opgelegd, ook niet bij een volgende oneigenlijke handeling met het PEB, de ODV of het loonstamrecht. Als de aanspraak vervolgens niet regulier wordt uitgekeerd of verstrekt aan de gerechtigde, maar bijvoorbeeld wordt prijsgegeven, kan die aanspraak geheel onbelast blijven. Dit vindt het kabinet een onwenselijke situatie, die constructievorming kan uitlokken. Voorgesteld wordt om bij een volgende oneigenlijke handeling, bijvoorbeeld het niet tijdig laten ingaan van de periodieke uitkeringen, opnieuw een heffingsmoment te creëren. Zodoende wordt de prikkel weggenomen om het PEB, de ODV of het loonstamrecht niet regulier uit te keren en kunnen deze alsnog in de heffing worden betrokken.

## 7 Btw

### 7.1 Btw-herziening op diensten aan onroerende zaken (2026)

Momenteel biedt de btw-regelgeving geen mogelijkheid tot meerjarige herziening van afgetrokken btw op diensten aan onroerende zaken. Voorgesteld wordt om met ingang van 2026 de huidige btw-herzieningsregeling uit te breiden naar diensten aan onroerende zaken die voldoen aan een dubbele toets. Op de eerste plaats moet het gaan om een dienst die meerjarig dienstig is aan de onroerende zaak en op de tweede plaats moet de vergoeding (ex. btw) voor de dienst ten minste € 30.000 bedragen. Het gaat dan bijvoorbeeld om verbouwingen en groot onderhoud. Ook de verstrekking van materialen, installaties etc. die door installatie of montage deel gaan uitmaken van de onroerende zaak lopen in de regeling mee.

Voor dergelijke vastgoeddiensten die in gebruik zijn genomen na 31 december 2025 gaat een btw-herzieningsperiode gelden van vier boekjaren volgend op het boekjaar van eerste ingebruikneming van de diensten. De achtergrond van de maatregel is gelegen in het tegengaan van situaties waarbij naar de mening van het kabinet ongewenst btw wordt bespaard door woningen na een investering, zoals een verbouwing, tijdelijk btw-belast (bijvoorbeeld via 'short stay') te exploiteren om deze woningen vervolgens, nadat de btw-af trek definitief is geworden, weer vrijgesteld van btw te verhuren als woonruimte.

Door het recente HvJ-arrest Drebers (C-243/23) van 12 september 2024 kunnen er nadrukkelijk vraagtekens bij worden geplaatst of dit voorstel volledig in overeenstemming is met het Unierecht. Mogelijk zal het voorstel naar aanleiding hiervan nog worden aangepast.

Wij verwijzen ook naar onze eerdere [berichtgeving](#).

### 7.2 Afschaffen verlaagd btw-tarief culturele goederen en diensten (2026)

Het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten wordt grotendeels afgeschaft per 1 januari 2026. Concreet betekent dit dat het 21 %-tarief gaat gelden voor:

- de levering en het uitlenen van boeken, kranten, tijdschriften en andere publicaties (op papier en digitaal, inclusief digitale educatieve informatie);
- leveringen van kunstvoorwerpen en de invoer van kunstvoorwerpen en verzamelobjecten;
- het geven van gelegenheid tot sporten en baden, voor zover winst wordt beoogd (anders is doorgaans een btw-vrijstelling van toepassing);
- het verlenen van toegang tot musea, concerten, festivals, muziek- en theatervoorstellingen en lezingen;
- het verlenen van toegang tot sportwedstrijden;

- het optreden door uitvoerende kunstenaars.

Het huidige verlaagde btw-tarief voor dierenruinen, dagrecreatie, kermissen, circussen en bioscopen blijft behouden en is uitgezonderd van de verhoging. Het is de vraag of in alle gevallen een goede en fiscaal neutrale afbakening gemaakt kan worden tussen de verschillende vormen van vermaak. Ook is te voorzien dat bij een gecombineerd aanbod van verschillende diensten (bijvoorbeeld een festival met filmvoorstellingen en theater) discussies ontstaan over de vraag of sprake is van één of meer prestaties en de juiste btw-behandeling.

In het geval van eerdere vooruitbetalingen voor prestaties die in 2026 plaatsvinden, is als overgangsrecht bepaald dat het in 2026 toepasselijke btw-tarief geldt. Dit doet bij ticketverkoop wel de vraag rijzen op welk moment de prestatie voor de btw plaatsvindt.

In de miljoenennota is verder opgenomen dat onderwijsinstellingen met in totaal 60 miljoen per jaar zullen worden gecompenseerd voor de door deze maatregel duurder wordende schoolboeken en digitale educatieve informatie.

### 7.3 Afschaffen verlaagd btw-tarief logies (2026)

Het verlaagde btw-tarief op logies wordt grotendeels afgeschaft per 1 januari 2026. Concreet betekent dit dat het btw-tarief voor overnachtingen in hotels, pensions, de 'short stay' verhuur en verhuur van gemeubileerde vakantiehuisjes, stacaravans, tenten enzovoorts van 9% naar 21% gaat. Het huidige verlaagde btw-tarief voor kampeerterreinen blijft behouden en is uitgezonderd van de verhoging. Er zijn in de toelichting verduidelijkingen opgenomen voor de afbakening tussen kamperen en logies, maar het valt te verwachten dat hierover het laatste woord nog niet is gezegd. Mogelijk werkt dit onderscheid niet in alle gevallen fiscaal neutraal uit. Ook is te voorzien dat bij een gecombineerd aanbod van verschillende diensten (bijvoorbeeld verstrekking van logies en van spijzen en dranken) discussies ontstaan over de vraag of sprake is van één of meer prestaties en de juiste btw-behandeling.

In het geval van eerdere vooruitbetalingen voor prestaties die in 2026 plaatsvinden, is als overgangsrecht bepaald dat het in 2026 toepasselijke btw-tarief geldt.

### 7.4 Btw op servicekosten en nutsvoorzieningen bij verhuur (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Bij de verhuur van vastgoed brengt de verhuurder doorgaans tevens kosten voor nutsvoorzieningen of servicekosten in rekening aan de huurder. Op basis van het in december 2024 gepubliceerde vastgoedbesluit wordt – anders dan voorheen – de dienst waarvoor (service)kosten in rekening worden gebracht als zelfstandige, (vaak) btw-belaste prestatie behandeld, als de huurder afzonderlijk of de huurders gezamenlijk de mogelijkheid hebben om zelf een leverancier te kiezen. Hierbij is het niet noodzakelijk dat de huurders daadwerkelijk gebruik maken van deze mogelijkheid. Bij de levering van nutsvoorzieningen is in ieder geval sprake van een afzonderlijke btw-belaste prestatie (naast de verhuur) als de huurder vrij zijn gebruik van de nutsvoorzieningen (warmte, koude, etc.) kan bepalen.

Om verhuurders in de gelegenheid te stellen hun servicekostenbeleid te wijzigen, mag wanneer tot nu toe conform het oude beleid anders is gehandeld, deze handelwijze nog tot 1 januari 2025 worden voortgezet. Daarna geldt onverkort het nieuwe beleid.

Wij verwijzen ook naar onze eerdere [berichtgeving](#).

## 7.5 Aanpassing kleineondernemersregeling (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Vanaf 1 januari 2025 wordt het in heel de Europese Unie mogelijk om gebruik te maken van de kleineondernemersregeling (KOR) in een andere EU-lidstaat dan waar de ondernemer is gevestigd, onder de twee voorwaarden dat de totale jaaromzet van de ondernemer in de Europese Unie lager is dan € 100.000 én de jaaromzet van de ondernemer in de betrokken EU-lidstaat lager is dan de lokaal vastgestelde drempel (van maximaal € 85.000). Deze nieuwe regeling gaat gepaard met een aantal nieuwe administratieve verplichtingen voor de ondernemer die er gebruik van maakt.

## 7.6 Algemeen btw-tarief voor agrarische goederen en diensten (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Het verlaagde btw-tarief op de leveringen van bepaalde agrarische goederen wordt per 1 januari 2025 afgeschaft. Deze wijziging houdt verband met de op 1 januari 2018 ingetrokken landbouwregeling (vrijstelling zonder aftrek van voorbelasting) voor de btw. Om cumulatie van btw in bedrijfskolommen te voorkomen, was daarbij voorzien in een verlaagd btw-tarief voor de goederenleveringen en dienstverrichtingen die doorgaans voornamelijk door agrarische ondernemers werden afgenomen. Nu die cumulatie zich niet meer voordoet, is de ratio voor een verlaagd tarief voor dergelijke producten komen te vervallen. Het gaat om peulvruchten en granen die niet als voedingsmiddel kwalificeren, pootgoed, vee (waaronder paarden), beetwortelen, land- en tuinbouwzaden, rondhout, stro, veevoeders, vlas en wol, zowel ruw en ongewassen.

## 7.7 Plaats van dienst voor online events (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Vanaf 1 januari 2025 gelden er nieuwe regels voor de plaats waar bepaalde online aangeboden evenementen plaatsvinden voor de btw. Bij dienstverlening aan niet-belastingplichtigen (b2c) zal dit doorgaans de plaats zijn waar de consument zijn woon- of verblijfplaats heeft. Bij b2b-dienstverlening zal het de plaats zijn waar de klant is gevestigd.

## 7.8 Geen margeregeling bij verkoop bepaalde kunst- en verzamelvoorwerpen (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Vanaf 1 januari 2025 gelden er nieuwe regels voor de speciale margeregeling voor kunst en verzamelvoorwerpen. Indien de wederverkoper deze producten heeft ingekocht of ingevoerd met toepassing van het verlaagde btw-tarief, is het niet langer toegestaan gebruik te maken van de margeregeling en dient conform de reguliere regels btw te worden berekend over de volledige verkoopomzet. Dit zal vooral gevolgen hebben voor veilinghuizen en handelaars in kunst en antiquiteiten. Overigens zal het verlaagde btw-tarief voor dergelijke kunst- en verzamelvoorwerpen per 1 januari 2026 vervallen, zodat de nieuwe regels met name in 2025 relevant zijn.



# 8 Formeelrechtelijke wijzigingen

## 8.1 Verlengde navorderingstermijn bij algemene heffingskorting

Ten aanzien van een belastingplichtige die geboren is vóór 1 januari 1963 wordt de gecombineerde heffingskorting onder voorwaarden verhoogd tot een maximumbedrag. De wet bepaalt dat de belastinginspecteur (hierna: inspecteur) over een langere termijn dan de algemene termijn van vijf jaren kan navorderen als te veel heffingskorting is uitbetaald, doordat het hiervoor bedoelde maximumbedrag is overschreden.

Voorgesteld wordt om de verlengde navorderingstermijn uit te breiden tot de algemene heffingskorting, in die zin, dat de inspecteur ook over een langere termijn kan navorderen als aan de minstverdienende belastingplichtige ten onrechte of tot een te hoog bedrag aan algemene heffingskorting is uitbetaald.

## 8.2 Boetebepalingen Algemene douanewet in overeenstemming gebracht met boetebepalingen elders in de wet

De douaneambtenaar die belast is met de heffing kan voortaan ook een boete opleggen als een overtreding wordt geconstateerd. Daarnaast kan de douaneambtenaar na het opleggen van een verzuimboete ook een vergrijpboete voor hetzelfde feit opleggen, indien nieuwe bezwaren bekend zijn. Overeenkomstig de boetebepalingen elders in de wet wordt de eerder opgelegde verzuimboete verrekend.

## 8.3 Dienstbetrekkingseis in de Invorderingswet vervalt

De dienstbetrekkingseis kwam overeen met eenzelfde eis in de doorschuifregelingen aanmerkelijk belang bij vererving of schenking in de inkomstenbelasting. Met de invoering van de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 is de dienstbetrekkingseis in deze doorschuifregeling komen te vervallen. Met dit wetsvoorstel komt de corresponderende eis in de Invorderingswet ook te vervallen.

## 8.4 Verschillende vaststelling belastingrentepercentages in rekening te brengen en te vergoeden rente

De belasting- en invorderingsrente die aan een belastingplichtige wordt vergoed wanneer belasting is geheven in strijd met het Unierecht, moet minimaal gelijk zijn aan het percentage waarvoor de belastingplichtige bij de bank zou kunnen lenen (bancaire rente).

Het huidige percentage van te vergoeden belastingrente (6% per 1 juli 2023) ligt hoger dan de bancaire rente (3,57% per april 2023). Omdat dit in de toekomst kan veranderen, creëert de wetgever nu al de mogelijkheid voor de regering om de te vergoeden belastingrente dat geldt bij belasting die in strijd met het Unierecht is geheven (tijdelijk) te laten aansluiten bij de bancaire rente.

## 8.5 Verlengde boetetermijn voor belasting- of inhoudingsplichtige geldt voortaan ook voor medepleger, doenpleger, uitlokker en medeplichtige

Onder omstandigheden kan de inspecteur over een termijn van twaalf jaren na het einde van het belastingtijdvak dan wel het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan navorderen of naheffen. Dit is onder meer het geval als de inspecteur navordert ter zake van in het buitenland opgekomen inkomen, bijvoorbeeld winst uit onderneming voor adviesdiensten die in het buitenland zijn verleend. In die gevallen kan de inspecteur ook binnen een termijn van twaalf jaren een boete aan de belasting- of inhoudingsplichtige opleggen, mits aan de overige vereisten voor beboeting is voldaan.

Voor de beboeting van anderen dan de belasting- of inhoudingsplichtige, bijvoorbeeld de doenpleger en de medepleger, geldt een kortere termijn. Met het wetsvoorstel wordt dat verschil in termijnen opgeheven, doordat de inspecteur zowel aan de belasting- of inhoudingsplichtige als aan de anderen binnen een termijn van twaalf jaren een boete kan opleggen, indien die verlengde navorderings- of naheffingstermijn van toepassing is.

# 9 Bedrijfsopvolgingsregelingen

## 9.1 Nieuwe maatregelen

Bedrijfsopvolgingen worden fiscaal gefaciliteerd in de inkomstenbelasting (een doorschuifregeling voor het aanmerkelijk belang bij vererving of schenking; 'DSR') en in de Successiewet (een 100%/83%-vrijstelling, 'BOR'). De maatregelen uit het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025, dat op 19 april 2024 voor [internetconsultatie](#) werd vrijgegeven en nu onderdeel uitmaakt van het pakket Belastingplan 2025, hebben een beoogde ingangsdatum van 1 januari 2026, tenzij anders vermeld:

- Voor aanmerkelijkbelanghouders zal de toegang tot bedrijfsopvolgingsfaciliteiten vanaf 1 januari 2026 worden beperkt tot personen met gewone *reguliere aandelen* met een *belang van ten minste 5% in het totale geplaatste kapitaal*. Dit geldt ook voor indirect gehouden aandelen. Deze maatregel kan veel impact hebben. Personen die thans soort aandelen, tracking stocks, lidmaatschapsrechten in coöperaties, opties, winstbewijzen of een zogeheten meesleep- of fictief aanmerkelijk belang bezitten, zullen hun positie opnieuw moeten bekijken omdat deze belangen veelal niet meer kwalificeren. Preferente aandelen die zijn gecreëerd in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging, kwalificeren op grond van het voorstel enkel als deze een omzetting vormen van gewone aandelen met een belang van ten minste 5% van het totale geplaatste kapitaal. De definitie van preferent aandeel zal nog verder wordt aangescherpt bij Nota van wijziging. Voorts zal voor tracking stocks nog een overgangsmaatregel worden getroffen om bestaande structuren vóór 1 januari 2028 aan te passen. De zogenoemde verwateringsregeling blijft wel bestaan.
- Er wordt voorgesteld om bepaalde knelpunten weg te nemen bij de bezits- en voortzettingseis van de BOR. Nu staan deze eisen bedrijfseconomisch gewenste aanpassingen van de activiteiten of herstructureringen in de weg. Het uitgangspunt wordt vanaf 2026 dat wanneer er geen wijziging in de gerechtigdheid in de onderneming is, er dan ook geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen of de voortzettingseis wordt geschonden. Voor wat betreft het drijven van een onderneming

tijdens de bezitstermijn voor de schenking of de vererving introduceert het kabinet een versoepeling in gevallen waarin de onderneming wordt gestaakt door overheidsingrijpen. Als binnen drie jaar wordt geherinvesteerd in een nieuwe onderneming, zal de bezitstermijn niet worden onderbroken. Dit is overeenkomstig de faciliteit bij overheidsingrijpen na het verkrijgen van de onderneming/aandelen. Daarnaast wordt de voortzettingstermijn met ingang van 2025 verkort van vijf naar drie jaar.

- Het kabinet vindt dat er soms op oneigenlijke wijze gebruik wordt gemaakt van de BOR, bijvoorbeeld doordat personen op hoge leeftijd hun vermogen omzetten in ondernemingsvermogen (zogenoemde rollatorinvesteringen). Deze vorm wordt tegengegaan door voor AOW-gerechtigden een (steeds) langere bezitstermijn te eisen. De maatregel is niet van toepassing op ondernemingen die een erflater of schenker uiterlijk binnen twee jaar na het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd is gestart.
- Een andere vorm van ongewenst gebruik is het meerdere keren benutten van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (dubbel-BOR-constructies). Dit gebeurt bijvoorbeeld als ouders de onderneming gefaciliteerd schenken aan hun kinderen, deze vervolgens jaren later terugkopen en de onderneming daarna wederom vele jaren later nogmaals gefaciliteerd schenken (dubbel gebruik). Om deze vermeende constructie aan te pakken, is een antimisbruikmaatregel uitgewerkt die er in essentie op neerkomt dat als tweemaal dezelfde onderneming wordt geschonken, de BOR slechts een keer van toepassing kan zijn.
- Als de aan de eigen vennootschap ter beschikking gestelde onroerende zaak door de schenker/erflater tegelijkertijd met aandelen wordt overgedragen, kan de BOR ook op het pand van toepassing zijn. Voor het bepalen van de hoogte van de BOR-vrijstelling wordt echter als gevolg van een omissie geen rekening gehouden met de (hypotheek)schuld die gelijktijdig met het pand wordt overgedragen. Voorgesteld wordt deze omissie recht te zetten.

## 9.2 Al eerder genomen maatregelen (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 maakt onderdeel uit van een [groter pakket aan maatregelen](#) op het gebied van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Het is de opvolger van de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024, die samen met de andere wetsvoorstellen van het pakket Belastingplan 2024 eind vorig jaar door de [Tweede](#) en de [Eerste](#) Kamer is aangenomen. De volgende maatregelen, die voor het merendeel in werking treden met ingang van 2025 (tenzij anders vermeld), zijn al genomen:

- Aan derden verhuurde onroerende zaken worden vanaf 2024 voor de BOR en de DSR wettelijk altijd als beleggingsvermogen aangemerkt. Daarmee kwalificeren deze verhuurde onroerende zaken niet meer voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.
- De zogenoemde 5%-doelmatigheidsmarge wordt afgeschaft. Deze marge houdt in dat beleggingsvermogen in een vennootschap tot 5% van het ondernemingsvermogen wordt gezien als ondernemingsvermogen. Hoewel het eenvoudiger is voor zowel ondernemers als de Belastingdienst dat de afschaffing voor de DSR en de BOR op hetzelfde moment plaatsvindt, gebeurt dit voor de BOR al per 1 januari 2025, omdat deze afschaffing bijdraagt aan het tegengaan van constructies. Voor de DSR kan dit vanwege gevolgen voor de keten van de Belastingdienst pas later plaatsvinden. De inwerkingtreding voor de DSR wordt voorzien op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, maar naar verwachting niet voor 1 januari 2028.
- Bedrijfsmiddelen die gedeeltelijk in de onderneming en gedeeltelijk voor privé worden gebruikt (keuzevermogen) zullen nog slechts voor de bedrijfsopvolgingsregelingen kwalificeren voor zover ze daadwerkelijk binnen de onderneming worden gebruikt. Om de uitvoerings- en administratieve

lasten beperkt te houden gaat dit alleen gelden voor vermogensbestanddelen met een waarde van minimaal € 100.000 (geïndexeerd) op het moment van verkrijging en die voor minimaal 10% gebruikt worden voor niet-ondernemingsactiviteiten. Door deze ondergrens zullen in de praktijk vooral onroerende zaken, vliegtuigen, auto's en vaartuigen die ook privé worden gebruikt onder de maatregel gaan vallen.

- De dienstbetrekkingseis in de bedrijfsopvolgingsregeling in de inkomstenbelasting wordt afgeschaft, omdat deze voorwaarde niet effectief blijkt te zijn. De wet geeft geen kwantitatieve of kwalitatieve invulling aan het begrip dienstbetrekking. Er kan hierdoor relatief eenvoudig aan de eis worden voldaan, bijvoorbeeld door het verrichten van beperkte werkzaamheden. De dienstbetrekkingseis heeft hierdoor weinig effect. Tegelijkertijd sluit de dienstbetrekkingseis soms reële bedrijfsoverdrachten uit omdat iemand formeel nog niet lang genoeg in dienst is. De dienstbetrekkingseis wordt vervangen door een leeftijdsvereiste. Zowel van de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting als de faciliteit in de schenkbelasting kan bij schenkingen pas gebruikgemaakt worden als de verkrijger 21 jaar of ouder is. Uitzonderingen zijn mogelijk.
- De vrijstelling in de Successiewet wordt enerzijds verruimd en anderzijds versoerd. Tot € 1,5 miljoen ondernemingsvermogen wordt de vrijstelling opgetrokken tot 100% (nu circa € 1,2 miljoen). Het meerdere zal voor 75% worden vrijgesteld (thans 83%).
- De voorwaarde in de zogenoemde verwateringsregeling (belangen tussen 0,5%-5% die zijn ontstaan door verwatering als gevolg van vererving of een huwelijk) in de BOR en de DSR dat een indirect belang van ten minste 0,5% moet worden gehouden, komt te vervallen voor situaties waarin de verkrijger een bloed- of aanverwant in de neergaande lijn is. Verder wordt de toegang tot de BOR uitgebreid tot kleine aandelenbelangen (box 3-belangen), mits de schenker of erflater samen met (een zeer ruime kring van) familieleden van de eerste familiale aandeelhouder een belang van ten minste 25% in een bedrijf houdt. Omdat deze maatregelen mogelijk staatssteun inhouden, wordt de ingangsdatum opgeschort tot een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip en wordt eerst goedkeuring gevraagd aan de Europese Commissie.

## 10 Overdrachtsbelasting

### 10.1 Tarief

In het Belastingpakket 2025 zijn diverse aanpassingen van de overdrachtsbelasting voorgesteld. Zo wordt per 1 januari 2025:

- de verkrijging van economische eigendom via een sleutelverklaring onder voorwaarden uitgezonderd als verkrijging; en
- het 2%-tarief voor woningen, de startersvrijstelling en de terugkeerregeling voor VoV-woningen ook van toepassing als slechts de economische eigendom wordt verkregen (en aan de overige voorwaarden wordt voldaan).

Daarnaast is aangekondigd dat per 1 januari 2026 het tarief voor het verkrijgen van woningen door - kort gezegd - beleggers wordt verlaagd naar 8%.

Tevens is onderzocht in hoeverre de tariefdifferentiatie in de overdrachtsbelasting doelmatig is. Het kabinet zal hierop spoedig reageren. Naast de evaluatie van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting

wordt op dit moment een invoeringstoets uitgevoerd op de verhoging van het algemene overdrachtsbelastingtarief van 8% naar 10,4% per 1 januari 2022. Naar verwachting wordt deze invoeringstoets binnenkort afgerond en kunnen de uitkomsten betrokken worden bij de hiervoor genoemde kabinetsreactie.

## 10.2 Aanpassing kavelruilvrijstelling tegen onbedoeld gebruik

Voorgesteld wordt om de voorwaarden waaronder de kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting van toepassing is aan te scherpen, zodat onbedoeld gebruik wordt voorkomen. De aanpassingen zien op de volgende onderdelen:

- De kavelruilvrijstelling is niet langer van toepassing op de verkrijging van woningen, de ondergrond en eventuele aanhorigheden daarbij begrepen. Agrarische bedrijfswoningen kunnen onder de kavelruilvrijstelling wel vrij van overdrachtsbelasting worden verkregen.
- De kavelruilvrijstelling is niet langer van toepassing op de verkrijging van andere opstallen, en de ondergrond daarvan, tenzij die opstal ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerd wordt (de landbouweis).
- Voor de opstallen die wel voldoen aan de landbouweis en daardoor in aanmerking komen voor de kavelruilvrijstelling geldt dat de bedrijfsmatig agrarische exploitatie gedurende ten minste tien jaar als zodanig moet worden voortgezet (de voortzettingseis).
- Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd, behalve indien niet aan de voortzettingseis wordt voldaan als gevolg van het feit dat een opstal door overheidsbeleid aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap.
- De maatregel houdt voor onbebouwde grond geen enkele beperking van de huidige regeling in. Voor onbebouwde grond geldt de landbouweis en daarmee de voortzettingseis niet.

## 10.3 Aanpak vastgoedaandelentransacties (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Bij de levering van – kort gezegd – nieuwe Nederlandse onroerende zaken is normaliter btw verschuldigd. Dergelijke transacties zijn vrijgesteld voor de overdrachtsbelasting (samenloopvrijstelling). Bij het verkrijgen van aandelen in rechtspersonen die dergelijke nieuwe Nederlandse onroerende zaken bezitten (onroerende zaakrechtspersoon, hierna: OZR) is geen btw verschuldigd. In voorkomende gevallen is echter ook geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Dit als gevolg van jurisprudentie van de Hoge Raad uit 2010, waarin is beslist dat de samenloopvrijstelling ook van toepassing kan zijn bij aandelentransacties. Het kabinet vindt dit niet meer gewenst en heeft de volgende maatregelen genomen:

1. Met ingang van 1 januari 2025 geldt de samenloopvrijstelling in beginsel niet meer bij de verkrijging van aandelen in een OZR.
2. De reikwijdte wordt echter beperkt tot nieuwe onroerende zaken en/of bouwterreinen die gedurende twee jaar na het verkrijgen van (> 1/3 van) de OZR-aandelen **niet** voor ten minste 90% voor met btw belaste doeleinden worden gebruikt. Dit betekent dat:
  - o de verkrijging van (> 1/3) OZR-aandelen vrijgesteld is van overdrachtsbelasting als het onderliggende vastgoed gedurende de genoemde tweejaarsperiode voor 90% of meer voor met btw belaste doeleinden wordt gebruikt (bijvoorbeeld bij de btw-belaste huur van zakelijk vastgoed);
  - o de verkrijging van (> 1/3) OZR-aandelen niet vrijgesteld is van overdrachtsbelasting als het onderliggende vastgoed gedurende de genoemde tweejaarsperiode voor minder dan 90%

voor met btw belaste doeleinden wordt gebruikt (bijvoorbeeld bij de btw-vrijgestelde verhuur van woningen).

3. Indien de verkrijging van de OZR-aandelen toch belast is, bedraagt de verschuldigde overdrachtsbelasting 4% in plaats van 10,4%.
4. Door overgangsrecht geldt de maatregel niet voor projecten waarbij de verkrijger en de vervreemder voor 19 september 2023, 15.15 uur de verkrijging schriftelijk waren overeengekomen, het verzoek om de maatregel buiten toepassing te laten binnen drie maanden na 1 januari 2024 was gedaan, aannemelijk is dat de overeenkomst niet hoofdzakelijk tot doel heeft om in aanmerking te komen voor de samenloopvrijstelling en de verkrijging van de aandelen voor 1 januari 2030 plaatsvindt.

## 10.4 Aanpassing splitsingsvrijstelling (geen onderdeel pakket Belastingplan 2025)

Op 8 april 2024 is ter consultatie een voorstel gepubliceerd om de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting te wijzigen (zie [onze berichtgeving van 10 april 2024](#)). De nieuwe splitsingsvrijstelling is enerzijds beperkter dan de huidige faciliteit, omdat als voorwaarden worden gesteld dat het vastgoed als onderdeel van een onderneming moet overgaan, deze drie jaar moet worden voortgezet en de verkregen aandelen ook drie jaar moeten worden aangehouden. Het separeren van bedrijfsonderdelen in het zicht van verkoop ('carve out') wordt daardoor moeilijker. Anderzijds komt er een specifieke vrijstelling voor zogenoemde ruziesplitsingen, waarbij geen ondernemingseis wordt gesteld. Dit maakt het opzetten van personalholdingstructuren en het uit elkaar gaan van (ruziënde) aandeelhouders van vastgoedvennootschappen gemakkelijker. De aanpassing van deze regeling loopt naar verwachting mee in het Eindejaarsbesluit 2024.

# 11 Belastingen en milieu

## 11.1 Aanpassing regelgeving bezwaar en beroep MIA en VAMIL conform EIA

De Milieu-investeringsaftrek (MIA) en Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL) zijn fiscale regelingen in de winstsfeer die zijn bedoeld om bij te dragen aan de realisatie van milieudoelen door middel van innovaties. De rol van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) beperkt zich bij de MIA en VAMIL op dit moment tot een advies richting de belastinginspecteur. De inspecteur stelt uiteindelijk de aanslag vast en bepaalt daarbij of de aftrekmogelijkheden worden geaccepteerd of (gedeeltelijk) afgewezen. Belastingplichtigen kunnen opkomen tegen de aanslag via de bezwaar- en beroepsprocedure. Voor de Energie-investeringsaftrek (EIA) is dit anders geregeld. Op basis van het huidige wettelijke kader geldt dat RVO – na een technische beoordeling – besluit tot het al dan niet afgeven van een verklaring dat sprake is van een energie-investering die in aanmerking komt voor de EIA. Tegen dit besluit van RVO staat afzonderlijk bezwaar en beroep open. Met de voorgestelde wijziging wordt het aanvraagproces voor de MIA en VAMIL in lijn gebracht met dat van de EIA. Dat houdt in dat na aanmelding van een milieu-bedrijfsmiddel respectievelijk milieu-investering bij RVO, de aanmelding door RVO wordt beoordeeld. RVO besluit tot het al dan niet afgeven van de verklaring.

## 11.2 Verlaging energiebelasting aardgas

De energierekening voor aardgas is de afgelopen jaren gestegen door een verhoging van de tarieven. Het kabinet heeft ten doel om de energierekening voor huishoudens te verlagen en stelt daarom voor de energiebelasting op aardgas tot een verbruik van 170.000 m<sup>3</sup> te verlagen. Het tarief van de 1e en 2e schijf in de energiebelasting voor aardgas (tot en met 170.000 m<sup>3</sup>) wordt in 2025 verlaagd met 2,8 cent per m<sup>3</sup>, oplopend naar 4,8 cent per m<sup>3</sup> in 2030 (in prijspeil 2024).

Voorts blijkt uit de Fiscale sleuteltabel 2025 dat de energiebelasting tarieven voor aardgas vanaf de 3e schijf gaan stijgen. Bij de tarieven voor elektriciteit zien we een afwijkend beeld.

## 11.3 Verhoging belastingvermindering energiebelasting

In de energiebelasting is een verlaagd tarief voor walstroom opgenomen. De ratio hierachter is dat aangemeerde schepen hierdoor eerder elektriciteit zullen gebruiken dan hun dieselgeneratoren laten draaien voor de stroomvoorziening. Een aangenomen amendement regelt dat het verlaagde tarief vanaf 1 januari 2024 in tien stappen wordt afgebouwd. Het amendement regelt voorts dat de opbrengst hiervan wordt aangewend voor een tariefverlaging van de eerste schijf elektriciteit in de energiebelasting. Vanwege de geringe opbrengst van de afbouw en het grote aantal elektriciteitsverbruikers is de tariefverlaging zeer gering. In het licht hiervan is gezocht naar alternatieven. In Belastingplan 2025 wordt voorgesteld dat de belastingvermindering binnen de energiebelasting met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2024 wordt verhoogd naar € 521,81 (excl. btw).

## 11.4 Introductie apart tarief voor waterstof in de energiebelasting

In de energiebelasting wordt waterstof nu nog hetzelfde belast als zijn fossiele tegenhanger, te weten aardgas. Daardoor is er geen fiscale prikkel om aardgas te vervangen door waterstof bij energetische toepassingen. Voorgesteld wordt om met ingang van 1 januari 2026 energetisch verbruik van waterstof in de energiebelasting te belasten met een separaat tarief dat lager is dan het tarief voor aardgas. Daarmee wordt voorkomen dat de energiebelasting een remmende werking heeft op de energetische toepassing van waterstof waar het als vervanging kan dienen voor aardgas.

## 11.5 Afschaffing salderingsregeling voor kleinverbruikers (2027)

In het Hoofdlijnenakkoord is afgesproken dat de salderingsregeling per 1 januari 2027 wordt beëindigd. Het terug leveren van zelfopgewekte hernieuwbare energie legt druk op het energiesysteem. Voor afnemers loont het met het beëindigen van de salderingsregeling financieel om efficiënt om te gaan met zelfopgewekte hernieuwbare elektriciteit en dit zoveel mogelijk gelijktijdig zelf te verbruiken in plaats van deze in te voeden op het net. De beëindiging betekent dat de ingevoede elektriciteit niet langer met de hoeveelheid geleverde elektriciteit wordt gesaldeerd en het bestaande belastingvoordeel vervalt daarmee.

## 11.6 Wijzigingen CO<sub>2</sub>-heffing industrie afvalverbrandingsinstallaties

Binnen de huidige CO<sub>2</sub>-heffing voor de industrie kennen afvalverbrandingsinstallaties een relatief ruime toewijzing van dispensatierechten (vrijstellingsrechten) ten opzichte van andere bedrijven binnen de

heffing. Via het wetsvoorstel Belastingplan 2025 stelt het kabinet voor de CO<sub>2</sub>-emissie reductieopgave voor afvalverbrandingsinstallaties te vergroten door de hoeveelheid beschikbare dispensatierechten voor het jaar 2030 te verminderen met 1 Mton. Deze beoogde aanscherping wordt bereikt met het voorstel tot introductie van een correctiefactor voor afvalverbrandingsinstallaties.

Daarnaast vallen afvalverbrandingsinstallaties per 1 januari 2024 onder het EU ETS met betrekking tot de monitoring-, rapportage- en verificatieverplichting. De CO<sub>2</sub>-heffing industrie sluit nauw aan bij het EU ETS. Voor de CO<sub>2</sub>-heffing industrie is het gevolg dat (broeikasgas)installaties voor de verbranding van stedelijk afval vanaf 1 januari 2024 niet alleen zouden voldoen aan de definitie van afvalverbrandingsinstallatie, maar ook aan de definitie van een broeikasgasinstallatie. Dit levert onder meer bij de tariefstelling problemen op. Daarom wordt voorgesteld door met ingang van 1 januari 2025 te regelen dat als een broeikasgasinstallatie tevens een afvalverbrandingsinstallatie is, de regels voor een afvalverbrandingsinstallatie van toepassing zijn. Voor het jaar 2024 wordt de onduidelijkheid in het voordeel van de belastingplichtigen uitgelegd, wat neerkomt op toepassing van het tarief dat geldt voor broeikasgasinstallaties.

## 11.7 Vermindering afvalstoffenbelasting

De Rechtbank Noord-Nederland heeft eerder dit jaar geoordeeld dat het uit het afval afkomstige gedeelte van de CO<sub>2</sub> die bij verbranding vrijkomt en via de schoorsteen wordt afgevoerd, in mindering kan worden gebracht op de grondslag van de afvalstoffenbelasting. Het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025 verduidelijkt dat alle stoffen, waaronder CO<sub>2</sub>, die via de schoorsteen vrijkomen na verbranding niet in aanmerking komen voor het in mindering brengen op de grondslag.

## 11.8 Afschaffing vrijstellingen kolenbelasting

De kolenbelasting kent een aantal vrijstellingen, waaronder de vrijstelling voor duaal gebruik van kolen en de vrijstelling voor gebruik van kolen (input) bij elektriciteitsopwekking. Het kabinet stelt voor om de vrijstellingen voor duaal gebruik van kolen en non-energetisch gebruik van kolen per 2027 af te schaffen.

## 11.9 Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

Eind 2023 is de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw gepubliceerd. Eén van de onderdelen betreft een CO<sub>2</sub>-heffing glastuinbouw. In het Belastingplan 2025 wordt voorgesteld enkele verbeteringen aan te brengen in de CO<sub>2</sub>-heffing glastuinbouw, waaronder een meer concrete definitie van een energiebedrijf voor glastuinbouw, het tarief voor 2030 blijft gelijk aan het huidige niveau in de wet maar het tarief in 2025 wordt iets verlaagd en het kabinet gaat in het komend jaar de mogelijkheden nader uitwerken om groen gas uit te zonderen van de CO<sub>2</sub>-heffing.

Verder wordt voorgesteld om de grens voor de verschillende regimes voor middelgrote en grote installaties te laten aansluiten bij het totaal opgesteld elektrisch vermogen van niet meer dan of meer dan 20 megawatt, in plaats van het thermisch vermogen.



# 12 Varia pakket Belastingplan 2025

## 12.1 Bpm en mrb

- In de bpm geldt een aparte tarieftabel voor plug-in hybride aangedreven personenauto's (PHEV's). Deze tabel is strenger dan de reguliere tabel omdat het verschil tussen de geteste en werkelijke CO<sub>2</sub>-uitstoot bij een PHEV veel groter is dan bij reguliere brandstofauto's. Recente wijzigingen in de Europese regelgeving, bedoeld om de CO<sub>2</sub>-uitstootmetingen meer in lijn te brengen met de werkelijke uitstoot, zullen leiden tot aanzienlijk hogere bpm-tarieven voor deze voertuigen vanaf 2025 en 2027. Als reactie hierop wordt voorgesteld om vanaf 1 januari 2025 af te zien van de specifieke PHEV-tarieftabel en PHEV's onder te brengen in de reguliere bpm-tabel.
- Er wordt een nieuwe tijdelijke tariefkorting binnen de mrb ingevoerd voor emissievrije personenauto's van 25% tussen 2026 en 2030. Deze tariefkorting geldt zowel voor het rijksdeel als voor de provinciale opcenten. Vanaf 2030 vervalt deze korting. Alle andere emissievrije voertuigen, zoals de EV-bestelauto's en EV-autobussen, zijn vanaf 2026 uitgezonderd van deze mrb-korting (deze voertuigen ontvangen nu wel dezelfde korting als personenauto's). In 2025 blijft de korting gelijk aan wat was afgesproken in het Klimaatakkoord (75% voor emissievrije voertuigen en 50% voor plug-in auto's).
- De bpm en mrb hanteren voertuigdefinities die afwijken van de officiële registratie in het kentekenregister. Een voertuig is officieel bijvoorbeeld een bedrijfsauto, terwijl deze fiscaal wordt aangemerkt als personenauto. Het voorstel is om in de fiscaliteit vanaf 2025 de officiële voertuigregistraties te volgen.
- Als gevolg van het Belastingplan 2023 vervalt de bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer met ingang van 1 januari 2025. Met ingang van deze datum wordt de grondslag van de bpm voor bestelauto's de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Voor (zware) bestelauto's waarvoor geen CO<sub>2</sub>-uitstootwaarde op basis van de Worldwide Harmonised Light Vehicle Test Procedure (WLTP) is vastgesteld wordt een specifiek forfait geïntroduceerd.
- Bestelauto's voor gehandicapten zijn vrijgesteld van bpm. Als vanaf 2025 bpm wordt geheven bij reguliere bestelauto's, zal vaak voorfinanciering moeten plaatsvinden, doordat eerst de bpm wordt afgedragen door de importeur, en pas later wordt teruggevraagd door de gehandicapte. Voorgesteld wordt om dit proces te vereenvoudigen zodat voorfinanciering kan worden voorkomen.
- De mrb kent een nihiltarief voor autobussen wanneer deze op aardgas of lpg rijden en wanneer deze hoofdzakelijk worden gebruikt voor het openbaar vervoer. Bij wijziging van tenaamstelling van de autobus is niet altijd duidelijk of en vanaf welk moment het nihiltarief heeft te gelden. Om te borgen dat bij wijziging het nihiltarief foutloos wordt toegepast is noodzakelijk dat de houder die in aanmerking wil komen voor dit tarief hiervoor een verzoek indient. Om te voorkomen dat ook houders van autobussen die reeds gebruikmaken van het nihiltarief een verzoek moeten indienen is voorzien in overgangsrecht. Een verzoek is hierdoor enkel noodzakelijk voor een autobus die na inwerkingtreding van het Belastingplan 2025 wordt tenaamgesteld.

## 12.2 Accijnzen

- De huidige accijnsverlaging op brandstoffen wordt met een jaar verlengd tot en met 2025.
- De Wet op de accijns bevat bepalingen voor het naheffen of teruggeven van accijns voor veraccijnsde voorraden in het geval van een verhoging respectievelijk verlaging van de brandstofaccijns. Deze bepalingen bestaan al lang, maar worden bijna altijd buiten werking gesteld omdat ze voor de Douane onuitvoerbaar zijn. Daarom worden de desbetreffende wetsartikelen nu geschrapt.

## 12.3 Kansspelbelasting

De kansspelbelasting wordt stapsgewijs verhoogd. In 2025 wordt het tarief verhoogd van 30,5% naar 34,2% en in 2026 naar 37,8%.

## 12.4 Tarief opbrengstbelasting BES-eilanden

Voor wat betreft de BES-eilanden is onder meer van belang dat voorgesteld wordt om het tarief van de opbrengstbelasting dat sinds de invoering per 2011 ongewijzigd is gebleven met ingang van 1 januari 2025 te verhogen van 5% naar 7,5%. In plaats van winstbelasting wordt op de BES-eilanden (mede) een opbrengstbelasting geheven, die tot doel heeft om uitkeringen (van winst) van lichamen aan rechthebbenden bij een dergelijk lichaam te belasten. Het tarief van deze belasting is internationaal gezien erg laag en wordt om die reden verhoogd; ook om recht te doen aan het evenwicht in belastingdruk tussen ondernemers die een bedrijf of beroep uitoefenen waarbij winst wel in de inkomstenbelasting wordt betrokken.

# 13 Andere fiscale ontwikkelingen

Er zijn nog enkele andere relevante (fiscale) ontwikkelingen, die geen onderdeel zijn van het pakket Belastingplan 2024. Hierna behandelen wij een aantal daarvan kort.

## 13.1 Richtlijn tegen misbruik van shell-entiteiten

Op 22 december 2021 heeft de Europese Commissie een [voorstel voor een richtlijn](#) gepubliceerd gericht op de aanpak van 'shell entities and arrangements' voor belastingdoeleinden. Dit voorstel vloeit voort uit een op 18 mei 2021 uitgebrachte communicatie van de Europese Commissie, 'Belastingheffing van ondernemingen in de 21e eeuw'. De richtlijn voorziet in een aanpassing van de Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) en de Bijstandsrichtlijn. De richtlijn wordt ook wel aangeduid als ATAD3 en zet een aantal kenmerken uiteen (zogenoemde 'gateways') om entiteiten aan te wijzen die niet voldoende 'substance' hebben. Entiteiten die aan alle drie de gateways voldoen en geen gebruik kunnen maken van een

uitzondering of vrijstelling worden gezien als entiteiten met een hoog risico en moeten in hun jaarlijkse aangifte melding maken over hun substance. Entiteiten die niet voldoen aan alle in de richtlijn vermelde substance-eisen worden geacht 'shell-entiteiten' (ook wel bekend als 'doorstroomvennootschappen') te zijn. Aan dit soort entiteiten zullen diverse belastingvoordelen voortvloeiend uit richtlijnen en belastingverdragen worden geweigerd, tenzij zij in staat zijn dit vermoeden te weerleggen. De data die worden gemeld door entiteiten die onder het bereik van de richtlijn vallen zullen automatisch worden uitgewisseld tussen de lidstaten en kunnen onderhevig zijn aan fiscale controles. De definitieve tekst van de richtlijn die uiteindelijk moet worden geïmplementeerd door de lidstaten moet nog worden vastgesteld.

## 13.2 Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie (DAC7)

Op 23 maart 2022 heeft toenmalig staatssecretaris Van Rij van Financiën het [wetsvoorstel](#) van de Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie aangeboden aan de Tweede Kamer. Dit wetsvoorstel regelt onder andere de introductie van een rapportageverplichting voor digitale platformexploitanten om informatie over bepaalde gebruikers ('verkopers') op hun platform te verstrekken aan de Belastingdienst. Deze verplichting vloeit voort uit Richtlijn EU 2021/514 ('DAC7') en geldt voor het eerst voor boekjaren vanaf 1 januari 2023. De Tweede Kamer heeft het wetsvoorstel aangenomen op 10 november 2022 en de Eerste Kamer op 20 december 2022. De eerste rapportagedeadline was op 31 januari 2024. Over verkopers die voor 1 januari 2023 reeds op het platform actief waren (zogenoemde 'bestaande verkopers'), hoeft pas voor het eerst in januari 2025 gerapporteerd te worden. Alleen als het platform bestaande verkopers eind 2023 al had geïdentificeerd en geverifieerd, dan dienden deze ook al in de rapportage van januari 2024 te zijn opgenomen.

## 13.3 Implementatie Richtlijn inzake public Country-by-Country Reporting

Op 21 december 2021 is een EU-richtlijn in werking getreden voor de openbaarmaking door bepaalde ondernemingen en bijkantoren van informatie over de winstbelasting. De EU-lidstaten moesten deze richtlijn uiterlijk op 22 juni 2023 hebben geïmplementeerd. Het Nederlandse implementatiewetsvoorstel is echter pas op 6 juli 2023 aangenomen in de Tweede Kamer in de vorm van een wijziging van Boek 2 BW, en op 5 december 2023 als hamerstuk afgedaan door de Eerste Kamer. De regeling verplicht Nederlandse bedrijven die onderdeel zijn van een multinationale groep met een geconsolideerde omzet van ten minste € 750 miljoen in de twee voorafgaande boekjaren ertoe om jaarlijks een afzonderlijk verslag inzake de winstbelasting op te stellen en openbaar te maken. Op 30 december 2023 zijn de nationale regels in werking getreden die gelden voor boekjaren die starten op of na 22 juni 2024. Voor de meeste bedrijven betekent dit dat zij uiterlijk 31 december 2026 voor het eerst een verslag openbaar moeten maken bij het Handelsregister, over boekjaar 2025.

KPMG Meijburg & Co  
17 september 2024

*De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.*