

# Special Miljoenennota 2024

## Inleiding

Het kabinet presenteerde op Prinsjesdag 2023 de Miljoenennota 2024 en dus ook het Belastingplan 2024.

Deze special bevat voorstellen van het kabinet die de komende periode in het parlement worden behandeld. De voorgestelde maatregelen treden per 1 januari 2024 in werking, tenzij anders is vermeld.

## Inhoud

- [1. Tarieven](#)
- [2. Werkgever](#)
- [3. Ondernemingen en ondernemers](#)
- [4. Internationaal](#)
- [5. Particulier](#)
- [6. Vastgoed](#)
- [7. Vervoer](#)
- [8. Verduurzaming en klimaat](#)
- [9. Overige](#)

### 1. Tarieven

Het demissionaire kabinet zet in het Belastingplan 2024 in op koopkrachtverbetering voor met name de lage inkomens en draait aan de knoppen van tariefschijven, heffingskortingen en belastingtarieven. De hogere inkomens, het mkb en de vermogenden betalen hiervoor deels de rekening. Bekijk hier alle tariefswijzigingen.

#### 1. Tarieven box 1 – Inkomen uit werk en woning

Het tarief in de eerste schijf wordt iets verhoogd, van 36,93% (2023) naar 36,97% (2024). Vanaf 2024 wordt de tweede schijf minder geïndexeerd dan de inflatie. De indexatie is 3,55% in plaats van 9,9%. Daarmee wordt de tariefschijf verlengd van € 73.071 naar € 75.624. Deze niet-volledige indexatie geldt ook voor gepensioneerden. Het tarief voor de tweede schijf blijft 49,5%.

Tarief inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen 2024			
	Belastbaar inkomen meer dan (€)	maar niet meer dan (€)	Tarief 2024 (%)
1 <sup>e</sup> schijf	-	75.624	36,97
2 <sup>e</sup> schijf	75.624	-	49,5

### 1.1. Verhoging arbeidskorting

De arbeidskorting wordt verhoogd met € 115. Boven op de inflatiecorrectie bedraagt de maximale arbeidskorting daardoor € 5.553 in plaats van € 5.052 (2023). Het doel van deze maatregel is om werken meer lonend te maken.

De voorgenomen halvering van de Jonggehandicaptenkorting gaat niet door, maar wordt juist verhoogd met € 82. Deze heffingskorting is van toepassing voor Wajong-ontvangers en personen die volgens de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten recht hebben op een uitkering bij het vinden van werk.

Aanpassingen van andere heffingskortingen zijn weergegeven in deze tabel:

Heffingskortingen	2023 (€)	2024 (€)
Algemene heffingskorting maximaal (< AOW-leeftijd)	3.070	3.374
Arbeidskorting (maximaal)	5.052	5.553
Jonggehandicaptenkorting	820	902
Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting	2.694	2.961
Ouderenkorting (maximaal)	1.835	2.017
Alleenstaande ouderenkorting	478	526
Afbouwpercentage van de arbeidskorting	6,51%	6,51%

## 2. Tarieven Box 2 – Introductie twee schijven

Het tarief in box 2 wordt per 1 januari 2024 verdeeld in twee schijven: 24,5% over de eerste € 67.000 en 31% over het bedrag daarboven. Deze aanpassing was al opgenomen in het Belastingplan 2023.

Tarief aanmerkelijk in 2024			
	Aanmerkelijk belang meer dan (€)	maar niet meer dan (€)	Tarief 2024 (%)
1 <sup>e</sup> schijf	-	67.000	24,5
2 <sup>e</sup> schijf	67.000		31

In box 2 wordt belasting geheven over voordelen uit aanmerkelijk belang, zoals het uitkeren van dividend aan de aandeelhouder (dga) in privé. Bij partnerschap beschouwt men het inkomen uit aanmerkelijk belang als gemeenschappelijk inkomensbestanddeel. Hierdoor profiteren beide partners van de lage schijf, wat betekent dat een uitkering van € 134.000 belast wordt tegen het lage tarief.

### Rekenvoorbeeld geen fiscaal partner

Bij een dividenduitkering van € 500.000 bedraagt de belasting vanaf 2024:

€ 67.000 \* 24,5% = € 16.415

€ 433.000 \* 31% = € 134.230

Totaal: € 150.645

Tot en met 2023 bedraagt de belasting hierover € 134.500.

### Rekenvoorbeeld wel fiscaal partner

Bij een dividenduitkering van € 500.000 bedraagt de belasting vanaf 2024:

€ 134.000 \* 24,5% = € 32.830

€ 366.000 \* 31% = € 113.460

Totaal: € 146.290

Tot en met 2023 bedraagt de belasting hierover € 134.500.

### Let op!

Dividenduitkeringen hebben ook effect op de algemene heffingskorting, uw box 3-vermogen en excessief lenen. Overleg met uw adviseur of het voordelig is om nu dividend uit te keren, of het beter is om te wachten tot 2024 of om later in één keer een hoger bedrag aan dividend uit te keren.

### Tip!

Heeft uw partner geen inkomen? Keer dan dividend uit om de algemene heffingskorting te kunnen benutten.

### Let op!

Heeft u als aanmerkelijkbelanghouder een schuld die meer bedraagt dan € 700.000? Dan heeft u tot 31 december 2023 de tijd om deze terug te brengen. Doet u niets? Dan bent u in box 2 belasting verschuldigd over het bedrag boven de € 700.000.

## 3. Tarieven Box 3 – Sparen en beleggen

Vooralsnog is het streven dat vanaf 2027 het daadwerkelijke rendement in box 3 wordt belast. Tot die tijd blijven fictieve rendementen het uitgangspunt. Er zijn drie categorieën: bank- en spaargelden, beleggingen en schulden.

Vanaf 2024 wordt wettelijk bepaald dat aandelen in verenigingen voor eigenaren (vve's) tot de categorie bank- en spaargeld behoren. Bezit u een appartement? Dan betaalt u daardoor mogelijk minder box 3-belasting. Ook voor gelden op een derdenrekening bij de notaris is deze 'herkwalificatie' van kracht.

Het heffingsvrij vermogen in box 3 wordt niet gecorrigeerd voor de inflatie. Daarnaast gaat het tarief in box 3 van 32% (2023) naar 34% in 2024.

	Banktegoeden (spaargeld)	Overige bezittingen	Schulden
<b>2022</b>	-0,01%	5,53%	2,28%
<b>2023</b>	0,01%	6,17%	2,46 %
<b>2024</b>	Nog niet vastgesteld	Nog niet vastgesteld	Nog niet vastgesteld

**Tip!**

Op 18 september 2023 heeft de advocaat-generaal geconcludeerd dat ook de Wet rechtsherstel box 3 het discriminatieverbod en het eigendomsrecht schendt. Als de Hoge Raad dit advies overneemt, kan dit gevolgen hebben voor uw box 3-inkomen. Teken daarom tijdig bezwaar aan om uw rechten veilig te stellen.

**Let op!**

Schulden en vorderingen tussen fiscale partners en tussen ouders en minderjarige kinderen behoren in 2024 tot geen enkele categorie. Deze vallen dus met terugwerkende kracht tot 1 januari 2023 helemaal buiten de aangifte.

**Tip!**

Bent u het niet eens met het geboden rechtsherstel voor de jaren 2017 tot en met 2022 omdat uw daadwerkelijke rendement lager is dan het forfaitaire rendement? Overleg dan met uw adviseur over de mogelijkheden om bezwaar te maken.

**4 Ongewijzigde tarieven vennootschapsbelasting**

De tarieven in de vennootschapsbelasting blijven ongewijzigd. Zo bedraagt het tarief vanaf 1 januari 2024 19% tot een belastbare winst van € 200.000 en het tarief van het bedrag daarboven bedraagt 25,8%.

**2. Werkgever**

Van de invoering van een wettelijk minimum uurloon per uur tot de rapportageverplichtingen voor grote werkgevers over de CO<sub>2</sub>-uitstoot van hun personeel: lees hier waar u als werkgever op moet letten.

**1. Onbelaste kilometervergoeding verhoogd**

De belastingvrije kilometervergoeding van € 0,21 per kilometer stijgt per 1 januari 2024 naar € 0,23 per kilometer.

**2. Verruiming vrijstelling ov-abonnement en voordeelurenkaarten**

De huidige twee regelingen voor het onbelast verstrekken van ov-abonnementen door werkgevers worden vervangen door één vrijstelling binnen de werkkostenregeling. Enige voorwaarde is dat de werknemer het abonnement ook gebruikt (in welke mate dan ook) voor zakelijke reizen (waaronder woon-werkverkeer).

**3. Tijdelijke verruiming vrije ruimte werkkostenregeling vervalt**

De werkkostenregeling biedt u als werkgever de mogelijkheid om uw personeel onbelast allerlei zaken te vergoeden en verstrekken. De vrije ruimte in de werkkostenregeling is in 2023 eenmalig verruimd naar 3% tot een loonsom van € 400.000. Deze verruiming komt in 2024 te vervallen. De vrije ruimte bedraagt voor 2024 1,92% voor een loonsom tot € 400.000 en 1,18% voor het meerdere. Overschrijdt u de vrije ruimte? Dan betaalt u 80% belasting via de eindheffing in de loonadministratie.

Dit betekent een verlaging van onbelaste vergoedingen en verstrekkingen van € 12.000 naar € 7.680 bij een loonsom van precies € 400.000. Heeft u acht werknemers die samen € 400.000 verdienen? Dan is hierdoor een minder hoge onbelaste vergoeding van € 540 per werknemer mogelijk.

#### **4. Wettelijk minimumuurloon**

Nederland kent een wettelijk minimumloon. Dit minimumloon wordt per maand vastgesteld. Vanaf 2024 gaat dit veranderen en wordt het minimumloon per uur vastgesteld. Daarmee krijgt iedereen in de leeftijd van 21 jaar en ouder die werkzaam is voor het minimumloon dezelfde uurvergoeding. Een maand-, week- of dagloon is niet langer toegestaan.

#### **Let op!**

Het minimummaandloon wordt omgerekend naar een uurloon op basis van een arbeidsduur van 36 uur per week. Dit betekent dat werkgevers te maken krijgen met een lastenverzwaring als zij werknemers hebben die, tegen een minimumuurloon, contractueel meer dan 36 uur per week werken. Het is nog niet bekend of de overheid een regeling gaat treffen om dit te compenseren.

Deze aanpassing is opgenomen in het wetsvoorstel tot invoering van een wettelijk minimumuurloon.

#### **5. Rapportageverplichting werkgebonden personenmobiliteit voor grote werkgevers**

Werkgevers met meer dan 100 werknemers worden per 1 januari 2024 verplicht om de CO<sub>2</sub>-uitstoot van hun personeel bij te houden. Het doel van deze verplichting is een reductie van 1,5 megaton CO<sub>2</sub> in 2030.

Alle zakelijke reizen van het personeel moeten worden bijgehouden, zowel het woon-werkverkeer als alle overige zakelijke reizen. Op basis van de ingediende gegevens berekent de RVO de CO<sub>2</sub>-emissie. Voldoet u aan de criteria? Dan heeft u tot uiterlijk 1 januari 2024 de tijd om uw administratie hierop aan te passen.

Voorlopig geldt alleen de verplichting tot rapportering. Vanaf 2026 kan er aanvullende regelgeving komen als blijkt dat uw werknemers samen te veel CO<sub>2</sub> uitstoten. Deze rapportageverplichting is onderdeel van het 'Besluit CO<sub>2</sub>-reductie werkgebonden personenmobiliteit', een maatregel in het Klimaatakkoord.

U heeft als werkgever onder meer de volgende gegevens nodig:

- Het totaal aantal kilometers dat uw werknemers in een kalenderjaar hebben afgelegd voor zakelijk en woon-werkverkeer.
- Jaartotaal aan kilometers verdeeld in soort vervoermiddel en brandstoftype.

Via een digitaal formulier levert u de gevraagde gegevens bij RVO aan. Ook de CO<sub>2</sub>-berekening wordt via dit digitale formulier gedaan. De rapportage over 2024 moet uiterlijk 30 juni 2025 zijn ingediend. Voor het digitale formulier heeft u minimaal eHerkenning niveau eH2+ met machtiging RVO-diensten nodig.

#### **Let op!**

Neem tijdig actie om te voldoen aan uw rapportageverplichting.

#### **6. Aftopping 30%-regeling tot balkenendenorm**

Met ingang van 1 januari 2024 kan de 30%-regeling worden toegepast tot maximaal de WNT-norm, ook wel de balkenendenorm genoemd. Werknemers die naar Nederland komen en voldoen aan de criteria kunnen aanspraak maken op de 30%-regeling. Hierdoor ontvangen zij maximaal 30% van hun salaris onbelast. Deze maatregel zorgt ervoor dat zij tot een salaris van € 223.000 (2023) de 30%-regeling kunnen toepassen.

Voor expats die in 2022 al gebruikmaken van deze regeling geldt tot en met 31 december 2025 geen salarisplafond waarover de 30%-regeling mag worden toegepast.

#### **7. Loonkostenvoordeel doelgroep ouderen afgeschaft**

Het loonkostenvoordeel (LKV) is een tegemoetkoming voor werkgevers die een of meer werknemers in dienst nemen uit doelgroepen die vaak lastig aan het werk komen. Het LKV voor ouderen wordt naar verwachting per 2026 afgeschaft.

#### **8. Lage inkomensvoordeel (LIV) verlaagd**

De bovengrens van het uurlooncriterium van het lage-inkomensvoordeel (LIV) gaat van 125% naar 104% van het wettelijk minimumloon (WML).

#### **9. Handhaving op schijnzelfstandigheid**

Op 1 januari 2016 is de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelatie (Wet DBA) ingevoerd. De handhaving van de Wet DBA blijft in principe vooralsnog achterwege, maar dat gaat veranderen. De Belastingdienst gaat vanaf 1 januari 2025 weer handhaven op schijnzelfstandigheid. Er is sprake van schijnzelfstandigheid als een zelfstandige (zzp'er) in de praktijk verkapt in dienst is bij een opdrachtgever.

#### **Let op!**

De modelovereenkomst op basis van vrije vervanging wordt per 1 januari 2024 ingetrokken.

#### **Let op!**

Handhaving is al mogelijk bij situaties waarin sprake is van kwade trouw of een aanwijzing hiertoe.

#### **10. STAP-budget wordt afgeschaft**

Het STAP-budget wordt afgeschaft per 1 januari 2024. Het STAP-budget is een subsidie van maximaal € 1.000 voor het volgen van een training, cursus en opleiding.

#### **11. Verhoging premie arbeidsongeschiktheidsfonds (Aof) hoog tarief**

De premie Aof is een verplichte loonheffing die u als werkgever betaalt ten behoeve van het Arbeidsongeschiktheidsfonds. Per 1 januari 2022 geldt een gedifferentieerde Aof-premie. Er is een lagere premie voor kleine werkgevers en een hogere premie voor (middel)grote werkgevers. Het hoge Aof-tarief wordt met 0,09% verhoogd.

### **3. Ondernemingen en ondernemers**

Opsplitsing van box 2 in twee schijven tot het verlagen van de mkb-winstvrijstelling: waar moet u als ondernemer op letten?

#### **1. Verlaging mkb-winstvrijstelling van 14 naar 12,7%**

De mkb-winstvrijstelling is een aftrekpost op de fiscale winst in de inkomstenbelasting. U krijgt deze vrijstelling als u ondernemer bent. Deze mkb-winstvrijstelling wordt per 2024 verlaagd van 14 naar 12,7%. Ondernemers betalen hierdoor belasting over een groter deel van hun winst.

#### **Tip!**

Bekijk of u bepaalde kosten kunt uitstellen naar 2024, zodat de winst lager is en u minder belasting betaalt over deze winst.

**Tip!**

Stem met uw fiscaal adviseur af of ondernemen in de inkomstenbelasting voor u nog steeds de beste keuze is.

**2. Verlaging zelfstandigenaftrek**

De zelfstandigenaftrek is een bedrag dat ondernemers in de inkomstenbelasting mogen aftrekken van hun winst, mits ze 1.225 uur hebben gewerkt als ondernemer. De eerder ingezette verlaging van de zelfstandigenaftrek zet door en gaat van € 5.030 in 2023 naar € 3.750 in 2024. De jaarlijkse afbouw van de zelfstandigenaftrek leidt uiteindelijk tot een aftrek van € 900 in 2027.

	<b>Zelfstandigenaftrek (€)</b>
2023	5.030
2024	3.750
2025	2.470
2026	1.200
2027	900

Voor starters geldt een verhoging van deze aftrek. Voor ondernemers die AOW-gerechtigd zijn, geldt een verlaging van deze aftrek.

**3. Afschrijvingsbeperking gebouwen in de inkomstenbelasting**

Voor ondernemers en resultaatgenieters in de inkomstenbelasting wordt de afschrijving op gebouwen in eigen gebruik beperkt tot de WOZ-waarde.

In de winstsfeer en in de sfeer van resultaat uit overige werkzaamheden is afschrijving op een gebouw alleen mogelijk als de boekwaarde hoger is dan de bodemwaarde van het gebouw. De bodemwaarde voor gebouwen in eigen gebruik is 50% van de WOZ-waarde en wordt nu 100% van de WOZ-waarde. Voor gebouwen die ter beschikking worden gesteld aan derden is de bodemwaarde al 100% van de WOZ-waarde. Is momenteel verder afgeschreven dan 100% van de WOZ-waarde? Dan wordt dit bevroren.

Met deze wijziging wordt de bodemwaarde in de inkomstenbelasting gelijk behandeld met de bodemwaarde voor ondernemingen in de vennootschapsbelasting.

**4. Box 2 opgesplitst in twee schijven**

Heeft u meer dan 5% van de aandelen, winstbewijzen of stemrecht in een vennootschap? Dan bent u aanmerkelijkbelanghouder. De inkomsten die u uit dit belang krijgt (zoals dividend), zijn belast in box 2.

Het tarief in box 2 wordt per 1 januari 2024 verdeeld in twee schijven: 24,5% over de eerste € 67.000 en 31% over het bedrag daarboven (voor 2023 geldt één tarief van 26,9%).

<b>Tarief aanmerkelijk belang in 2024</b>			
	<b>Aanmerkelijk belang meer dan (€)</b>	<b>maar niet meer dan (€)</b>	<b>Tarief 2024 (%)</b>
Eerste schijf	-	67.000	24,5%
Tweede schijf	67.000		31%.

Het tarief van box 2 geldt voor voordelen uit aanmerkelijk belang, zoals het uitkeren van dividend aan de aandeelhouder (dga) in privé. Fiscaal partners kunnen de eerste schijf twee keer toepassen. Dit is dus een bedrag van € 134.000 per jaar.

#### **Rekenvoorbeeld geen fiscaal partner**

Bij een dividenduitkering van € 500.000 bedraagt de belasting vanaf 2024:

€ 67.000 \* 24,5% = € 16.415

€ 433.000 \* 31% = € 134.230

Totaal: € 150.645

Tot en met 2023 bedraagt de belasting hierover € 134.500.

#### **Rekenvoorbeeld wel fiscaal partner**

Bij een dividenduitkering van € 500.000 bedraagt de belasting vanaf 2024:

€ 134.000 \* 24,5% = € 32.830

€ 366.000 \* 31% = € 113.460

Totaal: € 146.290

Tot en met 2023 bedraagt de belasting hierover € 134.500.

#### **Let op!**

Dividenduitkeringen hebben ook effect op de algemene heffingskorting, uw box 3-vermogen en excessief lenen. Overleg met uw adviseur of het voordelig is om nu dividend uit te keren, of het beter is om te wachten tot 2024 of om later in één keer een hoger bedrag aan dividend uit te keren.

#### **Tip!**

Heeft uw partner geen inkomen? Keer dan dividend uit om de algemene heffingskorting te kunnen benutten.

#### **Let op!**

Heeft u als aanmerkelijkbelanghouder een schuld die meer bedraagt dan € 700.000? Dan heeft u tot 31 december 2023 de tijd om deze terug te brengen. Doet u niets? Dan bent u in box 2 belasting verschuldigd over het bedrag boven de € 700.000.

### **5. Tarieven en schijven vennootschapsbelasting**

Aan de tarieven en schijven van de vennootschapsbelasting wordt voor 2024 niet gesleuteld. Voor ondernemers in de vennootschapsbelasting betekent dit dat er rekening moet worden gehouden met dezelfde tarieven en schijven als in 2023, oftewel:



<b>Laag tarief</b>	19%
<b>Winstgrens</b>	€ 200.000
<b>Hoog tarief</b>	25,8%

**Tip!**

Is de verwachte winst van een fiscale eenheid voor 2023 of 2024 hoger dan € 200.000? Dan haalt u mogelijk een tariefvoordeel als u de fiscale eenheid verbreekt. Dit komt doordat u dan meerdere keren gebruik kunt maken van het opstarttarief. Hoewel het tariefvoordeel eenvoudig te berekenen lijkt, kan het verbreken van de fiscale eenheid voor u mogelijk onvoorziene nadelen met zich meebrengen die niet tegen het tariefvoordeel opwegen. Bekijk dus tijdig met uw fiscaal adviseur of dit voor u aantrekkelijk is.

**6. Wijzigingen bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) en doorschuifregeling (DSR)**

Bij de schenking van ondernemingsvermogen kunt u gebruikmaken van fiscale bedrijfsopvolgingsregelingen in de inkomstenbelasting (DSR) en schenk- of erfbelasting (BOR). Doel van de fiscale bedrijfsopvolgingsregelingen is te voorkomen dat bij de schenking of vererving van ondernemingsvermogen de belastingheffing bij reële bedrijfsoverdrachten de continuïteit van de onderneming in gevaar brengt, omdat er onvoldoende middelen zijn om heffing te voldoen. U kunt met deze fiscale stimulans het stokje aan de volgende generatie doorgeven.

In het Belastingplan 2024 zijn wijzigingen opgenomen ten aanzien van de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting en de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting. Er wordt een set maatregelen ingevoerd die verspreid ingaat per 2024, 2025 en 2026. Dit leidt ertoe dat de regels enerzijds worden versoepeld en aangescherpt en anderzijds op een enkel punt worden versoepeld.

**Tip!**

Overweegt u om uw bedrijf met toepassing van de BOR te schenken? Dan kan het raadzaam zijn om dit traject te versnellen.

**6.1. Maatregelen per 1 januari 2024**

**Verhuur van onroerende zaken**

De faciliteiten gelden op dit moment alleen voor het zogenaamde ondernemingsvermogen. Al het vermogen in uw onderneming dat als belegging kan worden aangemerkt, valt buiten deze regelingen. Met betrekking tot verhuurd vastgoed speelt in de praktijk de discussie met de Belastingdienst of dit ondernemingsvermogen of beleggingsvermogen vormt. Aan derden verhuurd vastgoed valt met ingang van 1 januari 2024 onder het beleggingsvermogen. Verhuurd vastgoed aan derden komt daardoor standaard niet in aanmerking voor toepassing voor de BOR en de DSR.

Uitgezonderd van deze maatregel zijn:

- Onroerende zaken die worden gebruikt voor de eigen bedrijfsuitoefening (binnen het eigen concern).
- Kortdurende terbeschikkingstelling in de dienstensector, zoals bij hotelkamers en bowlingbanen.
- Kortdurende teelpachtovereenkomsten vanwege vruchtwisseling.

## **6.2. Maatregelen per 1 januari 2025**

### **6.2.1. Aanpassen vrijstelling in de BOR**

De vrijstelling in de BOR wordt vanaf 2025 verhoogd naar 100% van de goingconcernwaarde (of liquidatiewaarde als die hoger is) van het ondernemingsvermogen tot € 1.500.000. In 2023 bedraagt de vrijstelling € 1.205.871 en in 2024 € 1.325.253. Voor het bedrag daarboven wordt de vrijstelling verlaagd van 83% (2023 en 2024) naar 70% (2025) van het ondernemingsvermogen.

### **6.2.2. Afschaffen van doelmatigheidsmarge in de BOR en DSR voor beleggingsvermogen**

De 5% doelmatigheidsmarge in de BOR en DSR wordt afgeschaft. Deze doelmatigheidsmarge houdt in dat bij vennootschappen beleggingsvermogen tot 5% van het ondernemingsvermogen toch wordt aangemerkt als ondernemingsvermogen. Voor de BOR gaat deze maatregel in per 1 januari 2025. Voor de DSR zal dit later plaatsvinden. De precieze datum hiervoor is nog niet bekend.

### **6.2.3. Keuzevermogen kwalificeert slechts voor BOR/DSR voor zover in de onderneming gebruikt**

De BOR en DSR zijn alleen van toepassing op ondernemingsvermogen. Bedrijfsmiddelen die zowel voor zakelijke als andere doeleinden worden gebruikt (zoals privédoeleinden of zonder enige functie voor de bedrijfsuitoefening), kwalificeren momenteel ook voor de faciliteiten. Dit gaat wijzigen. Bedrijfsmiddelen kwalificeren alleen voor de BOR en DSR voor zover deze voor bedrijfsdoeleinden in de onderneming worden gebruikt. Deze maatregel heeft uitsluitend betrekking op vermogensbestanddelen met een waarde in het economisch verkeer van ten minste € 100.000 én een gebruik voor andere dan ondernemingsdoelen van meer dan 10%.

### **6.2.4. Dienstbetrekkingseis in de DSR vervalft**

Voor toepassing van de DSR is vereist dat de verkrijger minimaal 36 maanden in dienst is geweest van de onderneming. Deze eis komt te vervallen voor de doorschuifregeling voor het aanmerkelijk belang. De dienstbetrekkingseis blijft wel gelden voor de doorschuifregeling voor de onderneming in de inkomstenbelasting.

### **6.2.5. Toepassing BOR en DSR als de verkrijger minimaal 21 jaar is**

Het faciliteren van reële bedrijfsopvolging blijft het uitgangspunt van het kabinet. Omdat bij een schenking van de onderneming aan zeer jonge kinderen hiervan waarschijnlijk geen sprake is, wordt er een minimumleeftijd ingevoerd van 21 jaar voor de verkrijger van een schenking in de BOR en de DSR van aanmerkelijkbelangaandelen. Voor de bedrijfsopvolging bij overlijden wordt geen leeftijdsgrens voorgesteld.

#### **Let op!**

De Raad van State heeft geadviseerd het voorstel niet bij de Tweede Kamer in te dienen. Zij vinden de aanpassingen van de BOR en de DSR te beperkt en de keuze voor deze beperkte aanpassing vergt volgens hen nadere motivering. De Raad van State wil dat de bedrijfsopvolgingsregeling verder versoepeld wordt en meer belasting betaald wordt bij schenking en vererving van bedrijfsvermogen. Bij ongeveer driekwart van de overdrachten zijn voldoende financiële middelen aanwezig om de erf- of schenkbelasting direct te betalen. Er bestaat economisch dus geen reden voor een fiscale faciliteit, aldus de Raad van State.

## **7. Verruiming herinvesteringsreserve bij staking**

Bij het staken van een onderneming behoort de meerwaarde van de onderneming (stille reserves en goodwill) tot de winst. In bepaalde gevallen kan de belastingheffing over deze winst worden uitgesteld door een herinvesteringsreserve te vormen. De toepassing van de herinvesteringsreserve bij een staking van een gedeelte van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen wordt ruimer. Hierdoor wordt gebruik van de herinvesteringsreserve toegankelijker voor onder andere stoppende agrariërs.

De verruiming houdt in dat een herinvesteringsreserve bij een (gedeeltelijke) staking door overheidsingrijpen kan worden gebruikt bij een andere onderneming van de ondernemer. Op basis van de huidige regeling kan de herinvesteringsreserve alleen per onderneming worden gebruikt.

## **8. Afschaffen giftenaftrek voor vennootschappen**

Ondernemingen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting kunnen zakelijke kosten aftrekken. Daaronder vallen onder andere zakelijke uitgaven die bijvoorbeeld gestoeld zijn op het mvo-beleid, sponsoring of reclame.

Daarnaast geldt in de vennootschapsbelasting een regeling voor niet-zakelijke giften. Dat zijn giften die gedaan zijn zonder dat een direct ondernemingsbelang is beoogd.

In het Belastingplan 2024 is besloten de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting af te schaffen. Niet-zakelijke giften zijn daarmee niet meer aftrekbaar van de fiscale winst. Anderzijds wordt het bedrag dat voor de bv niet aftrekbaar is van haar winst, niet langer aangemerkt als fictieve uitkering aan de aandeelhouder in privé waarover inkomstenbelasting wordt geheven.

### **Tip!**

Wilt u vanuit uw vennootschap nog een gift doen aan een ANBI of SBBI binnen de 50% van uw winst met een maximum van € 100.000? Doe dit dan nog in 2023.

### **Let op!**

Wilt u vanuit uw vennootschap een gift doen aan een ANBI of SBBI boven 50% van uw winst of boven € 100.000? Dan is dit in 2023 belast in de inkomstenbelasting van de aandeelhouder en niet aftrekbaar in de vennootschapsbelasting. Vanaf 2024 vervalt de belastingheffing in de inkomstenbelasting van de aandeelhouder.

## **9. DAC7: informatieverplichting digitale platformen**

Per 1 januari 2023 is DAC7 in werking getreden. Dit is een nieuwe Europese richtlijn die de fiscale transparantie in de digitale economie moet verbeteren. Digitale platformen worden door toepassing van deze richtlijn verplicht om gegevens van hun verkopers te verzamelen en te verstrekken aan de Belastingdienst. In 2024 moeten platformexploitanten voor het eerst rapporteren.

Van nieuwe verkopers die vanaf 2023 gebruikmaken van uw platform moet u direct de gegevens verzamelen met ingang van dit jaar. Dit moet u vervolgens uiterlijk op 31 januari 2024 verstrekken aan de Belastingdienst. Voor de verkopers die al voor 2023 geregistreerd stonden bij uw platform vangt de gegevensverzameling één jaar later aan, waardoor u eenmalig deze gegevens uiterlijk op 31 januari 2025 moet verstrekken aan de Belastingdienst.

## 10. Algemeen btw-tarief op agrarische goederen en diensten

Het verlaagde btw-tarief voor agrarische goederen en diensten is geëvalueerd. Op basis van deze evaluatie wordt het algemeen btw-tarief per 1 januari 2025 toegepast op leveringen van bepaalde agrarische goederen.

Tot en met 2024 zijn leveringen van bepaalde agrarische goederen belast tegen een verlaagd btw-tarief. Voorbeelden zijn peulvruchten en granen die niet als voedingsmiddel kwalificeren, pootgoed, vee, beetwortelen, land- en tuinbouwzaden, rondhout, stro, veevoeders (bijvoorbeeld konijnenvoer), vlas en wol (zowel ruw als ongewassen).

## 11. Belegging via fondsen (FGR) en open cv direct belast in box 3

Per 1 januari 2025 worden fondsen voor gemene rekening (FGR) fiscaal transparant wanneer ze niet over een AFM-vergunning beschikken én onder toezicht staan van De Nederlandsche Bank (DNB). Denk hierbij onder andere aan de zogeheten familiefondsen. Dit houdt in dat de beleggingen die worden gehouden door het fonds, direct bij de participanten worden belast in box 3 in plaats van box 2. Het fonds zelf is niet meer belastingplichtig. Voor de (inkomsten) belasting die als gevolg van deze wijziging is verschuldigd, komen er overgangsfaciliteiten.

### Let op!

Met ingang van 1 januari 2025 wordt ook de definitie van de VBI aangepast. Enkel beleggingsinstellingen die onder AFM-toezicht vallen, kwalificeren als VBI.

De open cv is een rechtsvorm die vaak ingezet wordt voor privacy-structuren en beleggingen. Fiscaal wordt op dit moment onderscheid gemaakt tussen een 'open' cv en een 'besloten' cv. De besloten cv is fiscaal 'transparant'. Een open cv daarentegen is fiscaal 'niet-transparant'. Daarmee is het in principe zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting voor het aan de commanditaire vennoten toekomende aandeel in de winst. Dit onderscheid komt te vervallen, waardoor alle bestaande open cv's met ingang van 1 januari 2025 als fiscaal transparant worden aangemerkt. Dit heeft fiscaal de volgende gevolgen:

- Direct voorafgaand aan de beëindiging van haar belastingplicht wordt de open cv geacht al haar vermogensbestanddelen te hebben vervreemd aan haar vennoten tegen de waarde in het economisch verkeer. De aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill zijn belast met vennootschapsbelasting.
- De commanditaire vennoten worden geacht hun aandeel in de cv te hebben vervreemd tegen de waarde in het economisch verkeer. Dit levert een heffing in de inkomstenbelasting (natuurlijke personen) of vennootschapsbelasting (rechtspersonen) op.

Wel wordt voor bepaalde situaties voorzien in overgangsrecht. Het overgangsrecht is niet van toepassing op situaties waarin een open cv tot stand is gekomen na 19 september 2023, 15:15 uur.

## 4. Internationaal

Van aanpassingen in de Wet excessief lenen tot wijzigingen in de kleine ondernemersregeling. Ook op internationaal gebied wijzigt er het een en ander in het Belastingplan 2024. Wij zetten de belangrijkste wijzigingen voor u als internationaal opererende ondernemer op een rij.

### 1. Aanpassingen excessief lenen

Met ingang van 2023 is het bovenmatig lenen bij de eigen bv aan banden gelegd. Door geld te lenen van de eigen vennootschap was het voor aanmerkelijkbelanghouders mogelijk om belastingheffing in box 2 uit te stellen.

Met ingang van 2023 geldt dat bij leningen van meer dan € 700.000 bij de eigen bv, het bedrag boven die € 700.000 (de excessieve lening) belast wordt in box 2.

Als u als aanmerkelijkbelanghouder emigreert, wordt u geacht het aanmerkelijk belang fictief te hebben vervreemd. Over het verschil tussen de werkelijke waarde van de aandelen en de verkrijgingsprijs, bent u dan aanmerkelijkbelangheffing in box 2 verschuldigd op het moment van emigratie. Deze heffing hoeft u als dga (nog) niet te betalen. Hiervoor wordt namelijk een conserverende aanslag opgelegd met uitstel van betaling. Een ongewenste uitkomst die nu wordt gerepareerd, ziet op de situatie dat de conserverende aanslag wordt ingevorderd op het moment dat de aanmerkelijkbelanghouder na emigratie excessief leent van een nieuwe, in het buitenland gevestigde vennootschap.

## **2. Aanpassing kleineondernemersregeling**

Per 1 januari 2025 wordt de Richtlijn kleineondernemersregeling (KOR) geïmplementeerd. Hiermee wordt het voor kleine ondernemers met activiteiten in een andere lidstaat dan waar zij gevestigd zijn, mogelijk om de KOR van die andere lidstaat toe te passen. Wel geldt hiervoor – naast de nationale drempel in de lidstaat – een Unie-omzetsdrempel van € 100.000.

De Nederlandse regeling zal op bepaalde onderdelen worden aangepast om deze beter aan te laten sluiten bij de nieuwe Europese regeling. Zo komt bijvoorbeeld de minimale toepassingsperiode van drie jaar te vervallen. Wel blijft de opzeggingstermijn van vier weken voorafgaand aan het belastingtijdvak van toepassing.

## **3. Implementatie Richtlijn betalingsdienstaanbieders**

Dankzij de Wet implementatie Richtlijn betalingsdienstaanbieders krijgt de Belastingdienst vanaf 1 januari 2024 uitgebreidere controlemogelijkheden. De Belastingdienst mag gebruikmaken van gegevens van grensoverschrijdende betalingen. Het gaat hier specifiek om betalingen door een consument aan een verkoper in een andere EU-lidstaat of buiten de EU. De EU ontwikkelt een centraal systeem voor het verzamelen en uitwisselen van betaalgegevens door de lidstaten van de EU (CESOP). Fraude-experts van de lidstaten zullen deze verzamelde betalingsgegevens analyseren. De bevindingen worden uitgewisseld met de lidstaten en kunnen ondersteunen bij fraudebestrijding op btw-gebied.

## **4. Wijziging plaats van virtuele diensten omzetbelasting**

Met ingang van 1 januari 2025 is de btw voor grensoverschrijdende virtuele diensten verschuldigd in de lidstaat waar de afnemer van de dienst is gevestigd. Dit wordt aangeduid als de 'lidstaat van verbruik'. Deze regelwijziging betreft diverse diensten, waaronder culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve en gemakkelijheidsdiensten.

## **5. Herstel reguliere navorderingstermijn Douane**

Onder de huidige douanewetgeving is de standaardtermijn voor het navorderen van douanerechten drie jaar, met de mogelijkheid van een verlengde termijn van vijf jaar in specifieke gevallen (strafbare feiten). Tot voor kort hanteerde de Douane echter vaak de verlengde termijn bij elke geconstateerde fout in de douaneaangifte. Dit leidde ertoe dat de reguliere termijn van drie jaar zelden gebruikt werd. Daarom wordt de verlengde termijn hersteld tot drie jaar.

## **6. Kwalificatie (buitenlandse) rechtsvormen: twee aanvullende methodes**

Om te beoordelen of een buitenlandse rechtsvorm transparant (niet zelfstandig belastingplichtig) of niet-transparant (belastingplichtig) is voor toepassing van de Nederlandse belastingwetten, bestaat momenteel de rechtsvormvergelijkingsmethode. Hierbij is van belang of de rechtsvorm als kapitaalvennootschap of als personenvennootschap kwalificeert. Dit is in een Besluit uit 2009 geregeld. Voorgesteld wordt om dit in wetgeving vast te leggen.

Daarnaast zijn er situaties waarin Nederland de buitenlandse rechtsvorm als transparant aanmerkt en een ander land als niet-transparant of andersom. Dit noemen we een 'hybride mismatch'. Dit kwalificatieverschil leidt tot een verschillende fiscale behandeling in beide landen. Daardoor kan een dubbele heffing of dubbele non-heffing ontstaan.

Om deze twee situaties te voorkomen, worden – in aanvulling op het Besluit uit 2009 – twee methodes geïntroduceerd om de buitenlandse rechtsvormen te kwalificeren: de symmetrische en de vaste methode. Voorwaarde voor toepassing van deze alternatieve methodes is dat de buitenlandse rechtsvorm op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. Voorgesteld wordt om ook deze aanvullingen in de wet vast te leggen.

### **7. Wet Minimumbelasting voor grote internationale bedrijven**

Met de invoering van een wereldwijd minimumtarief van 15% voor de winstbelasting wil men een eerlijker speelveld creëren. Deze regeling is vanaf 2024 van toepassing op multinationals die een wereldwijde jaaromzet van € 750 miljoen of meer genereren en effectief minder dan 15% belasting betalen over hun winst.

De Belastingdienst krijgt de bevoegdheid om op te treden als blijkt dat een onderneming, of een onderdeel daarvan, elders effectief minder dan 15% belasting over haar winst betaalt. In dergelijke gevallen kan de Belastingdienst bijheffen om het effectieve tarief op 15% te brengen.

### **8. Eindheffing dividendbelasting bij vertrek uit Nederland**

Wanneer een multinational besluit zijn hoofdkantoor van Nederland naar het buitenland te verplaatsen, kan Nederland zijn claim op dividendbelasting verliezen. Onder voorwaarden vindt hierdoor bij emigratie een eindafrekening plaats onder toepassing van de nieuwe Wet conditionele eindafrekening dividendbelasting. Er is geen mogelijkheid van uitstel van betaling of kwijtschelding.

Bedrijven met een winstreserve van meer dan € 50 miljoen zijn bij hun vertrek uit Nederland naar een niet-EU-land dividendbelasting verschuldigd in de volgende situaties:

1. Het verplaatsen van de zetel van een vennootschap van Nederland naar het buitenland;
2. Een grensoverschrijdende juridische fusie van een Nederlandse vennootschap;
3. Een grensoverschrijdende aandelenfusie van een Nederlandse vennootschap;
4. Een grensoverschrijdende splitsing van een Nederlandse vennootschap.

Als de Nederlandse dividendbelastingclaim wordt ingewisseld door een buitenlandse vergelijkbare claim, is de heffing niet van toepassing. Daarnaast is de eindafrekening niet van toepassing als de inhoudingsvrijstelling dividendbelasting in deelnemingsverhoudingen van toepassing is.

### **9. Voorkoming van ontgaan dividendbelasting**

Om dubbele non-heffing bij dividendbetalingen vanuit Nederland te voorkomen, wordt vanaf 1 januari 2024 een bronbelasting op dergelijke uitkeringen geïntroduceerd die gelijk is aan het hoogste tarief in de vennootschapsbelasting (25,8% in 2023). Deze bronbelasting is aan de orde voor Nederlandse ondernemingen die dividenden uitkeren aan buitenlandse aandeelhouders in de volgende scenario's:

1. De aandeelhouders zijn gevestigd in laagbelastende landen (met een statutair vennootschapsbelastingtarief van minder dan 9%); of
2. De aandeelhouders zijn gevestigd in landen die voorkomen op de EU-lijst van non-coöperatieve jurisdicties.

Vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen door oprichters, aandeelhouders, leden, deelnemers of deelgerechtigden worden voor de bronbelasting ook als dividend aangemerkt. Bovendien is deze aanvullende bronbelasting ook van toepassing op kunstmatige structuren die zijn opgezet om de Nederlandse bronbelasting op dividenden te ontwijken.

Tot slot is deze bronbelasting ook verschuldigd ondanks een bestaand belastingverdrag tussen Nederland en het betreffende land.

## **10. Dividendstripping**

Dividendstripping houdt in dat een onderneming onterecht dividendbelasting terugvraagt. Een structuur die hiervoor wordt gebruikt, is dat de eigendom tijdelijk wordt overgedragen door een lichaam zonder recht op teruggave van dividendbelasting aan een lichaam dat daar wel recht op heeft. Hierbij is contractueel vastgelegd dat het economische voordeel en bijvoorbeeld het koersrisico bij de overdragende partij achterblijft. De bewijslast om aannemelijk te maken dat de ontvanger van het dividend niet de uiteindelijk gerechtigde is, ligt momenteel bij de inspecteur.

Het demissionair kabinet voert twee maatregelen in om dividendstripping beter te kunnen aanpakken.

1. Het wettelijk vastleggen van een registratiedatum;
2. Het aanpassen van de bewijslastverdeling in geval van meer dan € 1.000 geheven dividendbelasting per jaar.

Hiermee kan de inspecteur naar verwachting eerder beschikken over relevante informatie en verbetert zijn bewijslastpositie.

## **11. ATAD 3 – misbruik door brievenbusfirma's**

Op 22 december 2021 heeft de Europese Commissie een richtlijnvoorstel (ATAD 3) gepubliceerd gericht op het bestrijden van het gebruik van lege entiteiten (ook wel shell-entiteiten of brievenbusfirma's genoemd) voor oneigenlijke belastingdoeleinden. De intentie van de Europese Commissie is dat ATAD 3 van toepassing is per 1 januari 2024. Het is nog de vraag of deze ingangsdatum haalbaar is.

Het voorstel houdt onder meer in dat entiteiten in de EU met geen of slechts geringe economische activiteiten onderworpen worden aan nieuwe rapportageverplichtingen. Bovendien komen deze niet in aanmerking voor bepaalde belastingvoordelen.

Iedere belastingplichtige entiteit met grensoverschrijdende activiteiten kan met deze richtlijn te maken krijgen. Van een lege vennootschap is sprake als:

- meer dan 65% van het inkomen in de afgelopen twee jaar passief inkomen is; en
- 60% van de activiteiten grensoverschrijdend is; en
- het management en de administratie van de vennootschap zijn uitbesteed aan derden.

Naast deze drie criteria is er een tegenbewijsbepaling opgenomen voor lege entiteiten, door aan te tonen dat zij zijn ingezet met zakelijke overwegingen en door informatie te verschaffen over personeel en de locatie van de heffingsbevoegdheid.

## 5. Particulier

In de inkomstenbelasting wordt vooral aan de tarieven van box 1 en box 3 gesleuteld. Met name box 3 blijft een onderwerp om te volgen. Wat zijn belangrijke wijzigingen?

### 1. Tarieven box 1

De belastingheffing over inkomen uit werk en woning wordt op diverse punten verhoogd:

- De inkomstenbelasting in box 1 kent twee schijven. Vanaf 2024 wordt de tweede schijf minder geïndexeerd dan de inflatie. De indexatie is 3,55 in plaats van 9,9%. Daarmee wordt de tariefschijf verlengd van € 73.071 naar € 75.624. Voor gepensioneerden bestaat de inkomstenbelasting voor inkomen uit pensioen uit drie schijven. De tweede en derde schijf worden ook met 3,55% geïndexeerd in plaats van met 9,9%;
- Het tarief in de eerste belastingschijf neemt in 2024 toe met 0,04%: van 36,93 (2023) naar 36,97%.

### 2. Verhoging arbeidskorting

De arbeidskorting wordt met € 115 verhoogd voor inkomens rond het wettelijk minimumloon. Werkenden met een brutosalaris tot bijna € 40.000 gaan er hierdoor op vooruit.

### 3. Box 3 – Sparen en beleggen

Vooralsnog is het streven dat vanaf 2027 het daadwerkelijke rendement in box 3 wordt belast. Tot die tijd blijven fictieve rendementen het uitgangspunt. Er zijn drie categorieën: bank- en spaargelden, beleggingen en schulden.

Vanaf 2024 is wettelijk bepaald dat aandelen in verenigingen voor eigenaren (vve's) tot de categorie bank- en spaargeld behoren. Bezit u een appartement? Dan betaalt u daardoor mogelijk minder box 3-belasting. Ook voor gelden op een derdenrekeningen bij de notaris is deze 'herkwalificatie' van kracht.

Het heffingsvrij vermogen in box 3 wordt niet gecorrigeerd voor de inflatie. Daarnaast gaat het tarief in box 3 van 32% (2023) naar 34% in 2024.

	Banktegoeden (spaargeld)	Overige bezittingen	Schulden
2022	-0,01%	5,53%	2,28%
2023	0,01%	6,17%	2,46%
2024	Nog niet vastgesteld	Nog niet vastgesteld	Nog niet vastgesteld

#### Tip!

Op 18 september 2023 heeft de advocaat-generaal geconcludeerd dat ook de Wet rechtsherstel box 3 het discriminatieverbod en het eigendomsrecht schendt. Als de Hoge Raad dit advies overneemt, kan dit gevolgen hebben voor uw box 3-inkomen. Teken daarom tijdig bezwaar aan om uw rechten veilig te stellen.

#### Let op!

Schulden en vorderingen tussen fiscale partners en tussen ouders en minderjarige kinderen behoren in 2024 tot geen enkele categorie, omdat deze worden gedefiscaliseerd. Deze vallen dus helemaal buiten de aangifte.

### 4. Gift vanuit vennootschap is geen fictief dividend meer

Ondernemingen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting kunnen zowel zakelijke als niet-zakelijke giften doen. Niet-zakelijke giften zijn giften die gedaan zijn vanuit een aandeelhoudersmotief, dus zonder dat er een direct ondernemingsbelang is beoogd.



Tot en met 2023 is een gift gedaan vanuit een aandeelhoudersmotief een fictieve uitdeling van winst vanuit de vennootschap naar de aandeelhouder. De aandeelhouder wordt voor deze uitdeling belast in de dividendbelasting en box 2 van de inkomstenbelasting. De aandeelhouder kan onder voorwaarden deze gift aftrekken van zijn of haar inkomstenbelasting.

Besloten is dat giften niet meer via de aandeelhouder gaan, maar rechtstreeks vanuit de vennootschap. Daar staat tegenover dat de giften niet meer aftrekbaar zijn van de fiscale winst binnen de vennootschap.

## **5. Periodieke schenking en verlies ANBI-status**

Wanneer een ANBI (Algemeen Nut Beogende Instelling) een geschil met de Belastingdienst krijgt over de vraag of haar doel en/of feitelijke werkzaamheden het algemeen belang dient, kan de ANBI-status door de inspecteur worden ingetrokken. Een periodieke schenking is alleen aftrekbaar voor de inkomstenbelasting wanneer deze aan een ANBI is gedaan bij notariële of onderhandse akte. De hoofdregel is dat na het verlies van de ANBI-status de periodieke uitkeringen niet meer aftrekbaar zijn. Vanaf 2024 staat de verduidelijking in de wet dat giften pas niet meer aftrekbaar zijn nadat de mogelijkheden tot bezwaar en beroep zijn uitgeput. Het verlies van de ANBI-status is dan pas onherroepelijk geworden.

Om een niet-aftrekbare gift bij verlies van de ANBI-status te voorkomen, kunt u in de (notariële of onderhandse) akte van schenking voorschrijven dat de periodieke gift in ieder geval wordt beëindigd in bepaalde gevallen.

## **6. Afschaffing middeling inkomen box 1**

De laatste jaren waarover u nog kunt middelen, zijn de aangiftejaren 2022, 2023 en 2024. Dit stond al in het Belastingplan 2023. Bij toepassing van de middelingsregeling telt u het inkomen uit box 1 van drie aaneengesloten kalenderjaren bij elkaar op en deelt u dit door drie. Daarna berekent u hoeveel belasting u in elk jaar over dit berekende gemiddelde inkomen moet betalen. U vergelijkt dit met de daadwerkelijk door u betaalde belasting over die drie jaren. Is dat verschil meer dan € 545? Dan kunt u belasting terugvragen.

### **Let op!**

Houd wel de termijn in de gaten. Een verzoek om middeling moet binnen 36 maanden ingediend worden nadat alle definitieve aanslagen van de kalenderjaren die u wilt middelen onherroepelijk vaststaan.

## **7. Afschaffen Inkomensafhankelijke combinatiekorting per 2025**

De Inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) is een heffingskorting voor alleenstaande ouders of de minstverdienende partners die werk en zorg voor jonge kinderen combineren. Per 1 januari 2025 wordt deze heffingskorting afgeschaft, behalve voor ouders met (één of meer) kinderen die voor 1 januari 2025 zijn geboren.

## **8. Einde betalingskorting inkomstenbelasting**

De betalingskorting voor de voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting wordt per 2024 afgeschaft.

## **9. Vrijstelling leefvervoer UWV nu zonder maximum**

De gemeente is in principe op grond van de Wet maatschappelijke ondersteuning (WMO) verantwoordelijk voor vervoersvoorzieningen die nodig zijn voor het dagelijks leven. Dit wordt ook wel 'leefvervoer' genoemd. Denk hierbij aan vervoer per regio- of rolstoeltaxi, aanpassing van een auto, een scootmobiel of een auto in bruikleen. Het gaat hierbij dus niet om vervoer van en naar werk of school.

De verstrekking van leefvervoer op basis van de WMO is vrijgesteld van inkomstenbelasting. Voor de verstrekking van leefvervoer via het UWV geldt geen wettelijke vrijstelling in de inkomstenbelasting. Via een besluit is dit voor maximaal 2.000 kilometer geregeld. De vrijstelling voor het leefvervoer via het UWV wordt nu ook in de wet opgenomen.

#### **10. Geen revisierente bij afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid**

Het is toegestaan om bij langdurige arbeidsongeschiktheid een lijfrente af te kopen zonder dat u hierover revisierente (standaard 20%) verschuldigd bent. Hiervoor is een maximumbedrag gesteld. Gaat u over dat maximumbedrag heen? Dan bent u over het gehele bedrag revisierente verschuldigd.

In de praktijk blijkt deze benadering hard uit te pakken. In een beleidsbesluit is daarom bepaald dat alleen revisierente is verschuldigd over het bedrag waarmee de afkoopgrens wordt overschreden. Dit wordt nu ook in de wet vastgelegd.

#### **11. Aanpassing lucratief-belangregeling**

De lucratief-belangregeling wordt naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad aangepast. Dit arrest heeft betrekking op de economische vergelijkbaarheid van vermogensrechten met achtergestelde soortaandelen. De Hoge Raad oordeelde dat aangesloten moet worden bij de kapitaalrechten, waarbij de achtergestelde soortaandelen minder dan 10% van het geplaatste aandelenkapitaal vertegenwoordigen. Met terugwerkende kracht tot 26 juni 2023 telt voor de beoordeling of sprake is van een lucratief belang ook het volgende mee: een lening die niet kwalificeert als informeel kapitaal.

#### **12. Kindgebonden budget**

Om de armoede onder personen en kinderen tegen te gaan, wordt het kindgebonden budget verhoogd. Ouders ontvangen met het kindgebonden budget een tegemoetkoming in de kosten van kinderen. De hoogte van de tegemoetkoming hangt onder andere af van het aantal kinderen, hun leeftijd en de hoogte van het inkomen en vermogen.

De maximale verhoging van het kindgebonden budget bedraagt € 750 voor het eerste kind, € 883 voor het tweede en volgende kind. Voor kinderen tussen 12 en 17 jaar is de verhoging € 400.

## **6. Vastgoed**

Op vastgoedgebied verandert veel voor beleggingsvastgoed. Zo wordt beleggingsvastgoed uitgezonderd voor de BOR en FBI (Fiscale Beleggingsinstelling). Ook worden belastingconstructies aangepakt. Lees hier de belangrijkste wijzigingen rondom vastgoed in het Belastingplan 2024.

#### **1. Reparatie in eigenwoningregeling bij partners**

Onder bepaalde omstandigheden maakt het uit of de te verkopen oude woning wordt verkocht voordat of nadat de nieuwe woning wordt gekocht en betrokken. Dit speelt bij partners waarbij een of beide fiscale partners een eigenwoningverleden heeft. Dit wordt met terugwerkende kracht tot 1 januari 2022 opgelost.

#### **2. Schenkingsvrijstelling eigen woning afgeschaft**

De verruimde schenkingsvrijstelling voor de eigen woning (ook wel de jubelton genoemd) wordt per 1 januari 2024 volledig afgeschaft. In aanloop daartoe was deze vrijstelling van € 106.671 (2022) per 1 januari 2023 al verlaagd tot € 28.947.

### **3. Aanpak vastgoedaandelentransacties**

Het kabinet constateert dat het mogelijk is om nieuwe onroerende zaken over te dragen via een aandelentransactie zonder dat btw of overdrachtsbelasting is verschuldigd. Het kabinet wil dit voorkomen door aanpassing van de samenloopvrijstelling. Gevolg daarvan is dat de verwerving van aandelen in onroerendezaaklichamen met 'nieuwe' onroerende zaken met ingang van 1 januari 2025 in bepaalde situaties niet langer onder de samenloopvrijstelling valt. Voor dergelijke transacties gaat een overdrachtsbelastingtarief gelden van 4%.

Het verlaagde tarief van 2% én het zogenaamde starterstarief worden niet aangepast. Er is overgangsrecht opgenomen. Het overgangsrecht eerbiedigt de huidige regels voor lopende projecten op het moment van indiening van het wetsvoorstel (19 september 2023 om 15:15 uur) en voor op dat moment getekende intentieverklaringen voor nog te realiseren projecten, met een verkrijging op uiterlijk 31 december 2029.

### **4. Geen vastgoedbelegging meer voor de FBI**

Het FBI-regime zal niet langer directe beleggingen in vastgoed toestaan.

### **5. Tijdelijke vrijstelling overdrachtsbelasting voor omzetting van een Fiscale Beleggingsinstelling (FBI) in een fiscaal transparante Fonds voor Gemene rekening (FGR)**

Vanaf 1 januari 2025 mag een FBI niet meer direct beleggen in Nederlands of buitenlands vastgoed. Om te voorkomen dat hiervoor overdrachtsbelasting is verschuldigd, gaat een voorwaardelijke vrijstelling gelden. Deze vrijstelling geldt vanaf 1 januari 2024 tot en met 31 december 2024.

Voor herstructureringen die zijn vrijgesteld van overdrachtsbelasting op grond van deze tijdelijke vrijstelling geldt bovendien dat de FBI-status niet met terugwerkende kracht komt te vervallen. Voor het verkrijgen van deze tijdelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting moet, net als voor andere vrijstellingen in de overdrachtsbelasting, aangifte worden gedaan.

## **7. Vervoer**

Van de verhoging van de vaste voet van de bpm tot het vervallen van de bpm-vrijstelling voor de bestelauto en de korting op de bijtelling voor emissievrije auto's: ook op het gebied van vervoer brengt het Belastingplan 2024 de nodige wijzigingen en gevolgen met zich mee. Lees hier waar u op moet letten.

### **1. Verhoging vaste voet bpm**

Het aanschaffen van een nieuwe auto is in 2024 duurder. De vaste voet van de bpm gaat met € 200 omhoog. De bpm is een belasting die is verschuldigd bij de aanschaf van een nieuwe auto of motor. Voor elektrische auto's geldt ook nog voor volgend jaar een vrijstelling voor de bpm. Deze wordt echter geschrapt per 2025, waardoor de aanschafprijs van elektrische auto's in 2025 hoger is ten opzichte van 2024.

### **2. Bpm-vrijstelling bestelauto verdwijnt**

Ondernemers die hun bestelauto meer dan 10% zakelijk gebruiken, betalen op dit moment geen bpm. Die vrijstelling vervalt per 2025. Omdat de bpm wordt berekend op basis van de uitstoot van CO<sub>2</sub>, treft deze maatregel niet de elektrische bestelauto's; die blijven vrijgesteld van bpm. Alleen de niet-emissievrije bestelauto's worden dus duurder.

**Tip!**

Wilt u nog gebruikmaken van de vrijstelling voor btw-plichtige ondernemers bij de aanschaf van een bestelauto? Bestel deze dan tijdig, zodat u in 2024 gebruikmaakt van de vrijstelling!

**Tip!**

De hoogte van de bpm op bestelauto's is afhankelijk van de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Het is dus bij vervanging van bestelauto's na 1 januari 2025 fiscaal voordelig om uw bestelauto's te vervangen door emissievrije varianten.

**3. Aanpassing mrb-tarief voor campers, paardenvervoer en oldtimers**

Verhoging mrb-tarief voor campers

De motorrijtuigenbelasting voor campers voor eigen gebruik wordt in 2024 verhoogd. Nu zijn campereigenaren 25% van de mrb verschuldigd die normaal gesproken zou gelden voor een personenauto met hetzelfde gewicht. Vanaf 2024 wordt dit tarief verhoogd naar 50%.

Verhoging mrb-tarief voor paardenvervoer

Vanaf 2024 wordt de mrb voor paardenvervoer voor niet-beroepsmatige paardensport duurder. Momenteel geldt hiervoor een tarief van 25% van de mrb, die normaal gesproken zou gelden voor een personenauto met hetzelfde gewicht. Vanaf 2024 wordt het volledige tarief in rekening gebracht.

Aflopen mrb-vrijstelling oldtimers

Op dit moment betaalt u voor oldtimers die 40 jaar of ouder zijn geen mrb. Vanaf 2028 zal deze regel alleen gelden voor voertuigen die vóór 1 januari 1988 zijn gemaakt. Voertuigen die na die datum zijn gemaakt, komen niet meer in aanmerking voor deze vrijstelling.

**4. Aanscherping regels rondom lagere bijtelling zonnecelauto's**

Voor nieuwe emissievrije auto's geldt een korting op de bijtelling van de auto van de zaak. Deze korting bedraagt 6% voor 2023 en 2024 en 5% voor 2025. Vanaf 1 januari 2026 vervalt deze korting.

De korting wordt toegepast tot een maximale catalogusprijs, de zogenoemde 'cap'. Vanaf 2023 bedraagt de cap € 30.000. De cap is echter niet van toepassing op emissievrije auto's die rijden op waterstof of auto's die zijn uitgerust met geïntegreerde zonnepanelen.

Er wordt voorgesteld om de geldende definitie voor bijtelling aan te scherpen voor auto's met geïntegreerde zonnepanelen. Het vermogen van de zonnepanelen in wattpiek gedeeld door het verbruik in wattuur per kilometer moet minstens 7 zijn. Op dit moment is het criterium dat de zonnepanelen een vermogen moeten hebben van ten minste 1 kilowattpiek.

**5. Hogere mrb voor ov-autobussen en voertuigen op CNG, LNG of LPG**

De motorrijtuigenbelasting (mrb) gaat omhoog voor ov-autobussen en voor privé-personenauto's en bestelauto's die volgens het kentekenregister rijden op CNG, LNG of LPG. Dit komt omdat de lagere brandstof toeslag per 1 januari 2026 eindigt.

**6. Verkorting termijn naheffing buitenlands kenteken**

Voertuigen met een Nederlands kenteken worden automatisch belast met de motorrijtuigenbelasting (mrb). Eigenaren van voertuigen met een buitenlands kenteken moeten zichzelf melden voor de mrb. Doen zij dat niet, dan kan vanaf 1 januari 2024 voor een periode van twaalf maanden worden nageheven. Dit was voorheen vijf jaar. De verkorting is van toepassing op zowel frauduleuze gevallen als op gevallen waarin mensen niet op de hoogte waren van de regels.

## 8. Verduurzaming en klimaat

Het demissionaire kabinet zet in op verdere vergroening van het belastingstelsel. Wij zetten alles hier voor u uiteen.

### 1. Energie-investeringsaftrek (EIA) verlaagd

Investeert u als ondernemer in energievriendelijke bedrijfsmiddelen? Dan is het mogelijk om een bepaald percentage over het investeringsbedrag direct af te trekken van de winst via de energie-investeringsaftrek (EIA). Doordat de winst daarmee lager uitvalt, bespaart de ondernemer belasting. Voor het jaar 2023 is het percentage 45,5. Dit percentage wordt met ingang van 2024 naar 40 verlaagd.

#### Tip!

Overweegt u een investering in energievriendelijke bedrijfsmiddelen? Dan is het wellicht interessant om dit nog in 2023 te doen.

### 2. Aanpassing tarieven en schijven energiebelasting

Er wordt een aantal maatregelen genomen met betrekking tot de energiebelasting. Deze belasting wordt geheven over de levering of het verbruik van elektriciteit en aardgas.

Allereerst wordt met ingang van 2024 een nieuwe eerste schijf ingevoerd in de energiebelasting voor zowel aardgas als elektriciteit. De huidige eerste schijf wordt opgesplitst in twee kortere schijven. Dit resulteert in een verlaging van deze belasting tot een bepaald gasverbruik. Daarboven zijn huishoudens een hoger tarief verschuldigd.

Ook komt er een apart tarief voor waterstof. Bovendien is men van plan maatregelen te treffen om de degressiviteit bij aardgas aan te passen. Ook staat een verlaging van de tarieven elektriciteit in de hogere verbruiksschijven op de planning.

In bepaalde gevallen kan om terugbetaling van energiebelasting worden verzocht. Deze mogelijkheid wordt aangepast.

### 3. Lijst duurzame warmtebronnen uitgebreid

In de energiebelasting wordt aardgas dat wordt gebruikt bij de ondersteuning van warmteopwekking uit duurzame bronnen voordeliger behandeld. De lijst van duurzame bronnen wordt met deze wijziging uitgebreid met nieuwe duurzame technieken.

### 4. Veranderingen voor de glastuinbouw

Het verlaagde tarief in de energiebelasting voor de glastuinbouw wordt met ingang van 2025 geleidelijk afgebouwd. De bedoeling is dat het verlaagde tarief per 2030 volledig is afgeschaft.

Tevens wordt met ingang van 1 januari 2025 een CO<sub>2</sub>-heffing voor de glastuinbouw geïntroduceerd.

### 5. Beperking van de vrijstellingen in de energiebelasting

De vrijstellingen in de energiebelasting worden per 1 januari 2025 op een aantal punten aangepast:

- De input-vrijstelling voor elektriciteitsproductie wordt beperkt tot het gebruik van aardgas voor elektriciteitsproductie die aan het net wordt geleverd. Deze maatregel is gericht op installaties voor warmtekrachtkoppeling (wkk's);
- De energiebelastingvrijstellingen voor metallurgische en mineralogische processen komen te vervallen.

## **6. Afschaffen vrijstelling dual gebruik binnen kolenbelasting**

Binnen de kolenbelasting bestaat een vrijstelling voor het gebruik van kolen als verwarmingsbrandstof, maar ook voor andere doeleinden, zoals motorbrandstof (dual gebruik). Vanaf 1 januari 2028 wordt deze vrijstelling afgeschaft.

## **7. Verhoging CO2-heffing**

Om bedrijven te stimuleren minder CO2 uit te stoten bij hun productieproces, is sinds 1 januari 2021 een nationale heffing op CO2-uitstoot in de industrie ingevoerd. Het tarief van deze CO2-heffing wordt per 1 januari 2025 verhoogd.

## **9. Overige**

De accijnzen op brandstof, alcohol en tabak gaan omhoog. De vraag blijft bestaan of een meerderheid in de Tweede Kamer is voor de accijnsverhoging op brandstof. Verder worden no cure, no pay-zaken ontmoedigd. Deze en diverse eerder aangekondigde maatregelen zetten we voor u op een rij.

### **1. Wijziging giften in natura**

Bij giften in natura is het voor zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen niet eenvoudig om de waarde in het economisch verkeer te bepalen. Daarom wordt bepaald dat giften in natura met een waarde in het economisch verkeer van in totaal meer dan € 10.000 uitsluitend voor aftrek in aanmerking komen als een objectieve waardebepaling heeft plaatsgevonden die volgt uit een onafhankelijk taxatierapport of een waarde die volgt uit een factuur. Voor partners in de inkomstenbelasting geldt als ondergrens € 20.000.

Voor de inkomsten- en de vennootschapsbelasting geldt de ondergrens afzonderlijk voor eenmalige giften in natura en voor periodieke giften in natura. Dit betekent dat een vennootschap minder dan het drempelbedrag eenmalig kan schenken en minder dan het drempelbedrag periodiek, zonder dat de nieuwe verplichting geldt voor een taxatierapport of factuur. Voor het taxatierapport gelden voorwaarden.

Om belastingplichtigen tegemoet te komen in de administratieve en financiële lasten van het laten opmaken van een taxatierapport, kan in plaats daarvan ook een recente aankoopfactuur volstaan. Als voorbeeld wordt genoemd iemand die een schilderij aankoopt en dat direct daarop schenkt aan een museum. De factuurdatum mag maximaal drie maanden voor de schenking liggen en moet de waarde in het economisch verkeer bevatten zoals die door onafhankelijke partijen is of zou zijn overeengekomen. Ook hier zijn nog enkele administratieve voorwaarden aan verbonden.

### **2. Aanpassing vergoeding bij no cure, no pay WOZ en bpm**

Vergoedingen voor professionele bijstand in bezwaar- en beroepsprocedures (proceskostenvergoedingen) tegen beschikkingen en aanslagen WOZ en bpm worden vanaf 1 januari 2024 zo veel mogelijk op de bankrekening van de belanghebbende overgemaakt. Ze worden dus niet meer betaald aan het no cure, no pay-bureau. De hoogte van de proceskostenvergoeding wordt forfaitair bepaald. Dat forfait gaat ook omlaag. Deze aanpassing moet de no cure, no pay-zaken ontmoedigen.

### **3. Boeteregeling verlengd tot 2029**

Sommige fiscale regels kennen een horizonbepaling. Dit houdt in dat een regeling een vaste einddatum heeft én dat het voortbestaan van de regeling afhangt van een positief oordeel. De horizonbepaling op de boetebepaling loopt af en wordt nu met vijf jaar verlengd tot 1 januari 2029. De boetebepaling uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de grondslag om plegers, uitlokkers en medeplichtigen te kunnen beboeten.

### **4. Terugdraaien accijnsverlaging**

De brandstofprijzen worden per 1 januari 2024 verhoogd. Dit komt door het terugdraaien van een verlaging uit 2022 vanwege de sterk gestegen energieprijzen. De verlaging is in juli 2023 al deels teruggedraaid. De rest van de verlaging wordt per 1 januari 2024 teruggedraaid.

### **5. Invorderingsrente bij toeslagen**

Als u recht heeft op een toeslag, ontvangt u op basis van een voorschot maandelijks een bedrag. Dit voorschot is gebaseerd op een schatting van het inkomen. Omdat het inkomen pas aan het einde van het jaar duidelijk is, kan het voorkomen dat u te veel of te weinig aan toeslagen heeft gekregen.

Als u te veel of te weinig aan toeslagen heeft ontvangen, wordt hier belastingrente voor gerekend. De hoogte van deze belastingrente is gebaseerd op de wettelijke rente voor niet-handelstransacties. Deze rente is per 1 juli 2023 gestegen van 4 naar 6%. Het kabinet vindt het onwenselijk om de rente over toeslagen mee te laten stijgen naar 6%. Het terugvorderen van toeslagen kan namelijk een grote financiële impact hebben op de kwetsbare doelgroep die afhankelijk is van deze toeslagen. Een stijging van de rente over de terugvordering bij toeslagen maakt die impact nog groter.

Met terugwerkende kracht wordt daarom per 1 juli 2023 de invorderingsrente bij toeslagen losgekoppeld van de wettelijke rente voor niet-handelstransacties en wordt een rente van 4% aangehouden.

### **6. Wet compensatie wegens selectie aan de poort**

Jaarlijks ontvangt de Belastingdienst miljoenen aangiften inkomstenbelasting. Door middel van een selectiesysteem werden sommige aangiften bestempeld als potentieel onjuist of frauduleus. Bij deze selectieprocedure zijn veel kernbeginselen van de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG) geschonden. Met invoering van deze compensatiewet wordt een herhaling voorkomen en worden de betrokken belastingplichtigen gecompenseerd.

### **7. Accijnsverhoging tabak en alcohol**

De accijnzen op tabak en alcohol worden verhoogd. Per 1 januari 2024 wordt de accijns op tabak aanvullend verhoogd met € 0,60 per pakje sigaretten van twintig stuks. Als gevolg van deze verhoging bedraagt de gemiddelde verkoopprijs voor een pakje sigaretten van twintig stuks naar verwachting € 10,70. De gemiddelde prijs voor een pakje shag van 50 gram bedraagt in 2024 naar verwachting € 24,14.

De accijns op alcohol gaat omhoog met 16,2%.

*Bij de samenstelling van de teksten is naar uiterste betrouwbaarheid en zorgvuldigheid gestreefd. Onze organisatie kan niet aansprakelijk worden gesteld voor eventuele onjuistheden en de gevolgen hiervan.*