


UPDATE - VERSIE 5-10-2022

# Belastingplan 2023



DERDE DINSDAG  
IN SEPTEMBER

De Griekse filosoof Heraclitus wist dit al heel lang geleden: verandering is de enige constante. Traditiegetrouw heeft het kabinet ons op de derde dinsdag in september weer deelachtig gemaakt van de fiscale plannen voor 2023 en verdere jaren. Het gehele pakket Belastingplan 2023 omvat zeven wetsvoorstellen met vele honderden pagina's wetteksten en toelichtingen. Daarnaast kondigt het kabinet in de Prinsjesdagstukken nog meer wetswijzigingen aan, waarvan een deel in 2023 moet ingaan en een deel op een later tijdstip. BDO zet de belangrijkste maatregelen voor u weer op een rij, met een korte toelichting.

De rijksbegroting voor 2023 komt op een voor het kabinet uiterst precair moment. Er speelt van alles in de samenleving. De bevolking gaat gebukt onder een energie(prijs)crisis als gevolg van de Oekraïne-oorlog en een torenhoge inflatie. Tegelijk is ook de fiscaliteit in beweging. Een uitermate belangrijk thema hierbij is de heffing van inkomstenbelasting over spaargeld en beleggingsvermogen. Zoals bekend heeft de Hoge Raad eind 2021 beslist dat het bestaande box 3-stelsel onrechtmatig is. Het kabinet maakt in dit pakket bekend hoe het omgaat met mensen die ten onrechte teveel belasting

hebben betaald over hun box 3-vermogen. Ook is hierin de 'tijdelijke oplossing' gepubliceerd, die tot en met 2025 van kracht moet zijn, waarna vanaf 2026 een nieuw kabinet verantwoordelijk wordt gemaakt voor een compleet nieuwe regime. Het is de bedoeling dat in dat nieuwe stelsel de werkelijke rendementen worden belast.

Een ander belangrijk thema is meer evenwicht tussen de drie boxen in de inkomstenbelasting. Daartoe wordt vanaf 2024 onder meer een tweeschijventarief in box 2 (aanmerkelijk belang) ingevoerd.

nieuwe  
perspectieven

De reeds aangekondigde verhoging van het lage vennootschapsbelastingtarief, en de verlaging van de 'lengte' van de eerste schijf, wordt doorgezet. Een fiscaal unicum in dit pakket betreft de aangekondigde introductie van een zogenoemde *windfall tax* voor bepaalde instellingen en bedrijven die profiteren van een hogere omzet door de hoge gasprijzen. Deze wordt opgenomen in de Mijnbouwwet. Het kabinet gebruikt de opbrengst voor maatregelen om de pijn van de gestegen energierekeningen voor huishoudens te verzachten. Daarnaast omvat het pakket belangrijke maatregelen in de sfeer van de loonheffingen, inkomstenbelasting, overdrachtsbelasting, schenkbelasting, energieheffingen, omzetbelasting en

vennootschapsbelasting. Al met al wordt het voor DGA's, particulieren en bedrijven weer een hele toer om alle wijzigingen tot zich te nemen, te verwerken en er verstandig op in te spelen.

Prinsjesdag is zoals altijd het startschot voor de parlementaire behandeling van alle voorgestelde wijzigingen. De meeste plannen moeten op 1 januari 2023 van kracht zijn. Dat geeft de politiek amper drie maanden om alles te bekijken, erover te discussiëren en zo nodig de plannen te wijzigen. Wij houden u via onze website op de hoogte.

*BDO Belastingadviseurs*

Hierna gaan we concreet in op enkele belangrijke onderwerpen uit het Belastingplan 2023. We hebben de onderwerpen ingedeeld in de volgende categorieën:

- ▶ voor DGA's, ondernemers en ondernemingen;
- ▶ voor werkgevers en werknemers;
- ▶ privégerelateerde maatregelen.

U kunt zo snel zien welke zaken relevant zijn voor u.

## Voor DGA's, ondernemers en ondernemingen

### Inkomstenbelasting

#### Afbouw algemene heffingskorting vanaf 2025 afhankelijk van verzamelinkomen

De algemene heffingskorting geldt voor iedere belastingplichtige in de inkomstenbelasting en bedraagt in 2022 maximaal € 2.888 (in 2023: € 3.070). Vanaf een bepaald inkomen (in 2022: € 21.317) bouwt deze korting af. Deze afbouw is tot nu toe alleen afhankelijk van de omvang van het inkomen uit werk en woning (box 1). Voorgesteld is deze afbouw vanaf 2025 afhankelijk te maken van de omvang van het verzamelinkomen. Dat is 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. Hiermee wordt bereikt dat de afbouw voortaan voor iedere belastingplichtige geldt.

#### Arbeidskorting

De arbeidskorting wordt verhoogd naar maximaal € 5.052 (2023), zodat werken meer gaat lonen en de belastingdruk op arbeid wordt verlaagd. Vanaf een arbeidsinkomen van € 37.626 wordt de arbeidskorting verminderd met 6,51%.

#### Inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)

De inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) is een heffingskorting die wordt toegekend aan alleenstaande ouders of minstverdienende partners die arbeid en zorg voor jonge kinderen combineren, en voldoen aan de overige voorwaarden van de IACK. Het doel hiervan is het stimuleren van deze groep om arbeid en zorg over jonge kinderen te combineren, waardoor de arbeidsparticipatie van deze groep wordt bevorderd.

Voorgesteld wordt om de IACK vanaf 2025 af te schaffen, behalve voor ouders met (een of meer) kinderen die vóór 1 januari 2025 zijn geboren.

Tegelijkertijd wordt de kinderopvangtoeslag verhoogd en dit heeft min of meer dezelfde doelstelling als de IACK.

**Tarieven inkomstenbelasting 2023** (Tussen haakjes de tarieven van 2022)*Belastingplichtigen geboren vanaf 01.01.1946*

Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan	maar niet meer dan	Tarief onder AOW-leeftijd	Tarief boven AOW-leeftijd
-	€ 37.149 (€ 35.472)	36,93% (37,07%)	19,03% (19,17%)
€ 37.149 (€ 35.472)	€ 73.031 (€ 69.398)	36,93% (37,07%)	36,93% (37,07%)
€ 73.031 (€ 69.398)	-	49,50% (49,50%)	49,50% (49,50%)

*Belastingplichtigen geboren voor 01.01.1946*

Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan	maar niet meer dan	Tarief
-	€ 38.703 (€ 36.409)	19,03% (19,17%)
€ 38.703 (€ 36.409)	€ 73.031 (€ 69.398)	36,93% (37,07%)
€ 73.031 (€ 69.398)	-	49,50% (49,50%)

**Zelfstandigenaftrek**

De zelfstandigenaftrek wordt versneld afgebouwd volgens de volgende tabel:

Jaar	Bedrag zelfstandigenaftrek
2022	€ 6.310
2023	€ 5.030
2024	€ 3.750
2025	€ 2.470
2026	€ 1.200
2027	€ 900

De startersaftrek van € 2.123 blijft ongewijzigd.

**Twee tariefschijven in box 2 vanaf 2024**

Inkomen uit aanmerkelijk belang wordt momenteel in box 2 van de inkomstenbelasting tegen een tarief van 26,9% belast. Per 1 januari 2024 worden twee tariefschijven in box 2 geïntroduceerd. De eerste schijf belast inkomen tot en met € 67.000 tegen een tarief van 24,5%, en de tweede schijf belast inkomen boven € 67.000 tegen een tarief van 31%. Voor fiscale partners geldt dat zij ieder recht hebben op € 67.000. Dit betekent dat fiscale partners jaarlijks € 134.000 kunnen uitkeren tegen 24,5%.

**Afschaffen oudedagsreserve (FOR)**

De oudedagsreserve houdt in dat een ondernemer voor de inkomstenbelasting onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd mag reserveren voor een oudedagsvoorziening. De oudedagsreserve wordt in ongeveer de helft van de gevallen uiteindelijk niet aangewend voor een oudedagsvoorziening en heeft daardoor vaak alleen het effect van belastinguitstel. Per 1 januari 2023 kan een oudedagsreserve daarom niet meer verder worden opgebouwd. De tot en met 31 december 2022 opgebouwde oudedagsreserve kan op basis van de huidige regels worden afgewikkeld.

**Oudedagsverplichting aanwenden ter verkrijging van een lijfrente**

Het was vanaf 1 april 2017 tot en met 2019 mogelijk om het volledige in eigen beheer verzekerde deel van de opgebouwde pensioenaanspraak geruisloos om te zetten in een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting (ODV). De ODV kan vanuit de BV worden afgestort bij een bank of verzekeraar in de vorm van een lijfrente. Onder voorwaarden wordt het nu mogelijk dat een ODV ook kan worden aangewend voor een lijfrente na het kalenderjaar waarin de leeftijd wordt bereikt die vijf jaar hoger is dan de AOW-gerechtigde leeftijd. Hiermee wordt het mogelijk dat een ondernemer op deze hogere leeftijd alsnog zijn BV kan liquideren.

**Afschaffing middelingsregeling**

In het kader van de vereenvoudiging van het belastingstelsel zal de middelingsregeling worden afgeschaft. Dit is een regeling waarbij belastingplichtigen sterk fluctuerende inkomens uit drie opeenvolgende jaren kunnen middelen tot een gemiddeld inkomen. De belastingheffing wordt hierdoor gematigd. Belastingplichtigen moeten zelf een beroep doen op deze regeling. Na een evaluatie van deze regeling is gebleken dat de regeling slechts in 15% van de situaties wordt benut.

Het laatste tijdvak waarover gemiddeld kan worden, betreft de kalenderjaren 2022, 2023 en 2024. Middelen over een middelingstijdvak met alleen kalenderjaren vanaf 2023 is niet meer mogelijk.

**Aanpassen bedrijfsopvolgingsregelingen laat nog op zich wachten**

Tot onze verbazing zijn er nog geen concrete voorstellen in dit Belastingplan voor de bedrijfsopvolgingsregelingen. De faciliteiten bestaan uit een doorschuifregeling in de inkomstenbelasting en een vrijstellingsregeling in de schenk- en

erfbelasting voor ondernemingsvermogen. Eind 2022 komt het kabinet met een visie op deze regelingen. Dan krijgen we meer inzicht in wat het kabinet nodig acht om de continuïteit van familiebedrijven te ondersteunen en oneigenlijk gebruik van de huidige regelingen tegen te gaan.

Uit de Miljoenennota blijkt dat het kabinet in ieder geval nadenkt over het standaard aanmerken van verhuurd vastgoed als beleggingsvermogen. Dit betekent dat verhuurd vastgoed niet meer in aanmerking komt voor de regelingen en bij schenken of vererven belast wordt met inkomstenbelasting, schenk- of erfbelasting.

## Inkomstenbelasting en Vennootschapsbelasting

### Meer budget voor energie-investeringsaftrek en milieu-investeringsaftrek

In het belastingpakket wordt op het gebied van milieu en klimaat weer extra invulling gegeven aan verschillende stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen. Belastingplichtigen die in de ontwikkeling naar een duurzame organisatie (sustainability) vooroplopen, kunnen mogelijk van de verschillende stimuleringsmaatregelen gebruikmaken en richting de toekomst de nadelige effecten van ontmoedigingsmaatregelen geheel of gedeeltelijk voorkomen.

Een voorbeeld van deze stimuleringsmaatregelen zijn de EIA en MIA die in het nieuwe Belastingplan een ruimer budget krijgen. Een ondernemer in de inkomstenbelasting (bijvoorbeeld een eenmanszaak) of een lichaam dat is onderworpen aan de vennootschapsbelasting (zoals een BV) kan onder voorwaarden in aanmerking komen voor energie-investeringsaftrek (EIA) en/of milieu-investeringsaftrek (MIA). Voor deze regelingen is een jaarlijks budget beschikbaar. Vanaf 2023 verhoogt het kabinet dat budget structureel, namelijk voor de EIA met € 100 miljoen per jaar en voor de MIA met € 50 miljoen per jaar.

## Vennootschapsbelasting en Dividendbelasting

### Tarief vennootschapsbelasting

De huidige tarieven en schijven in de vennootschapsbelasting zijn als volgt:

2022		
Bij een belastbaar bedrag of een belastbaar Nederlands bedrag van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt het vennootschapsbelastingpercentage
-	€ 395.000	15,00%
€ 395.000		25,80%

Voorgesteld wordt om deze tarieven en schijven met ingang van 2023 als volgt aan te passen:

2023		
Bij een belastbaar bedrag of een belastbaar Nederlands bedrag van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt het vennootschapsbelastingpercentage
-	€ 200.000	19,00%
€ 200.000		25,80%

Ten opzichte van 2022 wordt de schijfgrens voor het lage tarief verlaagd met € 195.000 en het tarief in de eerste schijf verhoogd met 4%. Deze ingreep betekent een forse verhoging van de vennootschapsbelasting voor (vooral) ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf.

### Fiscale beleggingsinstelling mag voortaan niet meer direct in vastgoed beleggen

Een fiscale beleggingsinstelling (FBI) betaalt geen vennootschapsbelasting over haar winst, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Het kabinet is van plan te regelen dat FBI's vanaf 1 januari 2024 niet meer *direct* in vastgoed mogen beleggen, ongeacht in welk land dat vastgoed is gelegen. De bedoeling is deze maatregel op te nemen in het Belastingplan 2024. Mocht dat wenselijk blijken te zijn, dan worden ook flankerende maatregelen getroffen, bijvoorbeeld in de overdrachtsbelasting.

### Wet excessief lenen bij eigen vennootschap

Dit wetsvoorstel is onlangs door de Tweede Kamer aangenomen. Samengevat worden met deze wet schulden van de DGA of gelieerde personen aan de BV voor zover deze meer bedragen dan het maximum van € 700.000 als dividend beschouwd. Deze wet gaat per 1 januari 2023 in. Het eerste toetsmoment voor de hoogte van de schulden is 31 december 2023.

## Mijnbouwwet

### Hoger tarief voor bedrijven die aardgas verkopen (windfall tax)

Vooruitlopend op een discussie in Europees verband over een *windfall tax* voor instellingen en bedrijven die van de extreem hoge gasprijzen profiteren, heeft het kabinet aangekondigd dat de zogenoemde cijns in de Mijnbouwwet in 2023 en 2024 wordt verhoogd. Het hoge tarief gaat gelden voor het deel van de omzet die behaald is met de verkoop van aardgas (ter land en ter zee) tegen een prijs hoger dan € 0,50 per m<sup>3</sup>. De opbrengst hiervan wordt benut om burgers te compenseren voor de sterk gestegen energieprijzen. Dit is opgenomen in de Nota van Wijziging van het Belastingplan 2023.

## Bronbelastingen

### Aanvullende bronbelasting op dividenden vanaf 2024

Op grond van de Wet bronbelasting 2021 wordt een bronbelasting geheven ten laste van lichamen in een laagbelastend land en in misbruiksituaties. Het gaat om een bronbelasting op rente- en royaltybetalingen door in Nederland gevestigde lichamen (zoals BV's en NV's) of door niet in Nederland gevestigde lichamen met een vaste inrichting in Nederland aan lichamen die in een laagbelastend land zijn gevestigd. Een laagbelastend land is een land dat geen winstbelasting heft of dat wel doet maar tegen een tarief van minder dan 9%, of een land dat voorkomt op een EU-lijst van niet-coöperatieve landen. Met ingang van 1 januari 2024 wordt deze wet uitgebreid zodat ook dividenduitkeringen aan lichamen in een laagbelastend land en in misbruiksituaties worden belast met Nederlandse bronbelasting. Doelstelling van deze uitbreiding is het zoveel mogelijk aan banden leggen van dividendstromen vanuit Nederland naar laagbelastende landen. Het tarief in de Wet bronbelasting 2021 is gelijk aan het hoogste tarief in de vennootschapsbelasting.

### Aangekondigde aanvullende maatregelen tegen 'dividendstripping' in de Wet op de dividendbelasting 1965

Wanneer bepaalde in Nederland gevestigde lichamen zoals BV's en NV's dividenden uitkeren, wordt daarop als hoofdregel 15% dividendbelasting ingehouden. Er is geconstateerd dat er in de praktijk wordt geprobeerd dividendbelasting te ontgaan door de economische en juridische rechten tot dividenden op te splitsen. Dit heet 'dividendstripping' en het kabinet heeft aangekondigd aanvullende maatregelen te gaan treffen om dat tegen te gaan. De verwachting is dat deze aanvullende maatregelen niet vóór 1 januari 2024 worden ingevoerd.

## Btw

### Btw-nultarief voor levering en installatie van zonnepanelen

Met ingang van 1 januari 2023 wordt het btw-tarief op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddel-

lijke nabijheid van woningen verlaagd van 21% naar 0%. Dit voorkomt dat veel particuliere woningeigenaren zich als btw-ondernemer moeten registreren om de btw op aangeschafte zonnepanelen terug te vragen, terwijl tegelijkertijd investeringen in zonnepanelen worden gestimuleerd. Het nultarief geldt vooralsnog niet voor de levering en installatie van zonnepanelen op gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang, zoals bijvoorbeeld schoolgebouwen. Er wordt nog onderzoek gedaan of verlaging van het btw-tarief naar 0% ook voor deze situaties mogelijk en wenselijk is.

Om te bepalen of het nultarief van toepassing is, gelden de normale regels rondom verschuldigdheid van btw. Er is geen sprake van overgangsrecht.

*Let op!* In de Memorie van Toelichting wordt uitgebreid met voorbeelden toegelicht wanneer het nultarief van toepassing is. Zo wordt verduidelijkt wat wordt verstaan onder een woning, installatie en zonnepanelen. Het nultarief geldt ook als zonnepanelen worden geïnstalleerd op een schuur, garage of in een tuin in plaats van op de woning zelf. Daarnaast is het tarief van 0% van toepassing bij zonnepanelen die worden geïnstalleerd door een Vereniging van Eigenaren op een flat of appartementencomplex of als zonnepanelen worden geïnstalleerd op woningen van consumenten die zich hebben verenigd in een postcoderoos.

### Algemeen btw-tarief op lachgaspatronen

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in juni 2021 geoordeeld dat de verkoop van lachgascapsules die gebruikt worden voor de bereiding van eet- en drinkwaren is belast tegen het verlaagde btw-tarief. Lachgas wordt door sommigen als drugs gebruikt. Een verkoper kan bij de verkoop van lachgas vaak niet inschatten met welk doel het wordt gekocht. Daarom wordt voorgesteld het lachgas altijd tegen 21% te belasten, tenzij het lachgas betreft dat wordt gebruikt als geneesmiddel. In dat geval wordt een uitzondering gemaakt en blijft het 9%-tarief van toepassing.

## Formeel belastingrecht

### Wet delegatiebepaling geen invorderingsrente in specifieke gevallen

De invorderingswet wordt gewijzigd om in specifieke gevallen snel te kunnen bepalen dat geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht wegens uitzonderlijke omstandigheden. Een concreet voorbeeld hiervan betreft de voorlopige aanslagen inkomstenbelasting 2022 met daarin belasting over inkomen uit sparen en beleggen (box 3) die nog niet zijn aangepast aan de nieuwe berekeningsmethode (de forfaitaire spaarvariant). Voor deze aanslagen geldt een invorderingspauze en nu is dus duidelijk gemaakt dat geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht totdat de aanslagen zijn aangepast aan de nieuwe box 3-berekening. Op dit moment zijn geen andere situaties benoemd.

## Wet op belastingen van rechtsverkeer

### Verhoging algemene tarief overdrachtsbelasting naar 10,4%

Een verkrijging van in Nederland gelegen vastgoed is belast met overdrachtsbelasting. Verkrijgt een natuurlijke persoon een woning die hij of zij als hoofdverblijf gaat gebruiken, dan is het overdrachtsbelastingtarief 2% in 2022. In andere gevallen (bijvoorbeeld voor de verkrijging van bedrijfspanden) is het overdrachtsbelastingtarief 8% in 2022 (algemene tarief). Er is voorgesteld dit algemene tarief met ingang van 2023 te verhogen naar 10,4%. Het tarief voor woningen als hoofdverblijf van 2%, evenals de startersvrijstelling, verandert niet.

## Internationale ontwikkelingen

### Voorstel om misbruik van 'brievenbusvennootschappen' tegen te gaan

De Europese Commissie heeft in december 2021 een voorstel gelanceerd om misbruik van lege entiteiten ('brievenbusvennootschappen') voor oneigenlijke belastingdoeleinden tegen te gaan ('ATAD 3'). De kern van het voorstel is dat

dergelijke 'lege entiteiten', ongeacht de juridische rechtsvorm, voortaan niet meer in aanmerking komen voor bepaalde belastingvoordelen uit belastingverdragen en het EU-recht. Als de EU-lidstaten deze richtlijn aannemen en omzetten in de nationale wet, gaan de regels in op 1 januari 2024. De richtlijn kent een terugkijkperiode. Dat heeft als effect dat de feiten en omstandigheden in 2022 en 2023 ook van belang zijn bij het beoordelen of de regels van toepassing zijn.

## Wet minimum CO<sub>2</sub>-prijs industrie

### Minimum CO<sub>2</sub>-prijs per 2023

Dit wetsvoorstel heeft als doel om Nederlandse industriële bedrijven te stimuleren om in hun keuzes rekening te houden met de gevolgen van broeikasgasemissies voor het klimaat. Het introduceren van een minimum CO<sub>2</sub>-prijs vergroot de zekerheid van de kosten van CO<sub>2</sub>-uitstoot. Deze zullen minimaal de hoogte hebben van de minimum CO<sub>2</sub>-prijs. Naarmate de beprijzen van broeikasgasemissies hoger ligt, zullen bedrijven die uitstoot van broeikasgassen meer gaan meewegen in de bedrijfsactiviteiten en investeringen.

## Voor werkgevers en werknemers

### Loonbelasting

#### Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding

Het kabinet is voornemens om het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding per 1 januari 2023 te verhogen naar € 0,21 per kilometer. Per 1 januari 2024 zal het maximum vervolgens verder worden verhoogd naar € 0,22 per kilometer. Het staat werkgevers vrij om aan de werknemer een hogere reiskostenvergoeding te vergoeden. Voor zover de hogere vergoeding het maximale onbelaste deel overstijgt, wordt dat deel in beginsel als loon bij de werknemer in aanmerking genomen. De inhoudingsplichtige heeft echter de mogelijkheid het bovenmatige deel aan te wijzen als eindheffingsloon voor de werkkostenregeling en aan de vrije ruimte toe te wijzen. Voor zover de vrije ruimte niet wordt overschreden, blijft de reiskostenvergoeding hiermee volledig onbelast. De verhoging van het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding geldt voor werknemers in de loonbelasting, maar geldt ook voor de aftrekbaarheid van de reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters ten aanzien van een vervoermiddel dat behoort tot het privévermogen. Ook voor de aftrek van specifieke zorgkosten voor reiskosten ziekenbezoek, de kilometervergoeding voor weekenduitgaven gehandicapten en de giftenaftrek als een vrijwilliger afziet van reiskostenvergoeding geldt dat deze worden verhoogd naar € 0,21 per kilometer.

#### Vervallen uitzondering op gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups

Met ingang van 2017 is de gebruikelijkloonregeling voor aanmerkelijkbelanghouders versoepeld voor innovatieve

start-ups. De maatregel had een tijdelijk karakter. Als gevolg van negatieve uitkomsten van een evaluatie op doelmatigheid en doeltreffendheid vervalt de tegemoetkoming per 1 januari 2023.

Aanmerkelijkbelanghouders die in 2022 al gebruikma(a)k(t)en van de regeling, kunnen op grond van het onderhavige wetsvoorstel de regeling blijven toepassen onder de voorwaarden van de huidige regeling.

#### Beperken 30%-regeling

Voor bepaalde werknemers die vanuit een ander land naar Nederland komen om hier te werken (ingekomen werknemers), geldt dat hun werkgever bepaalde extra kosten vanwege het tijdelijk werken en verblijven in Nederland vrij van loonheffingen mag vergoeden. Deze extraterritoriale kosten kunnen op declaratiebasis worden vergoed, maar het is onder voorwaarden ook mogelijk om hiervoor toepassing van de zogenoemde 30%-regeling aan te vragen. Met toepassing van de 30%-regeling kan een werkgever, kort gezegd, maximaal 30% van het loon van een ingekomen werknemer onbelast vergoeden zonder nadere onderbouwing van de kosten.

Het kabinet stelt ten aanzien van de zogenoemde 30%-regeling twee maatregelen voor. De eerste maatregel betreft het voorstel om per 1 januari 2024 de onbelaste vergoeding jaarlijks te maximeren tot de zogenoemde Balkenende-norm. Voor ingekomen werknemers bij wie de 30%-regeling over het

laatste loontijdvak van 2022 is toegepast wordt een overgangsregeling voorgesteld op basis waarvan geldt dat de aftopping van de 30%-regeling pas toepassing vindt vanaf 1 januari 2026. Voor ingekomen werknemers die vanaf 1 januari 2023 toetreden tot de 30%-regeling is reeds op voorhand duidelijk dat met ingang van 1 januari 2024 aftopping van het maximaal in aanmerking te nemen bedrag aan de orde kan zijn.

Daarnaast stelt het kabinet voor in de wet expliciet op te nemen dat per kalenderjaar een keuze moet worden gemaakt om óf de werkelijke extraterritoriale kosten te vergoeden óf de 30%-regeling toe te passen. Deze aanvullende maatregel treedt in werking per 2023 en geldt voor zowel ingekomen als uitgezonden werknemers.

*Let op!* Als uw organisatie mensen in dienst heeft waarbij op het loon de 30%-regeling van toepassing is, is het in het kader van het Tax Control Framework aan te bevelen om (aanvullende) beheersmaatregelen te implementeren.

### Afschaffing doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon

Het kabinet stelt voor om de zogenoemde doelmatigheidsmarge die van toepassing is bij de gebruikelijkloonregeling af te schaffen. Dit is een nota van wijziging bekendgemaakt.

Om het gebruikelijk loon vast te stellen wordt gezocht naar de meestverdienende werknemer binnen de bv of een meest vergelijkbare dienstbetrekking binnen of buiten de bv en het loon moet minimaal € 48.000 (2022) bedragen. Bij de loonvergelijking met de meest vergelijkbare dienstbetrekking kan het loon van de belastingplichtige op minimaal 75% hiervan worden vastgesteld in 2022 (doelmatigheidsmarge). De doelmatigheidsmarge was bedoeld om discussies in uitvoering te verminderen en daarmee de handhaafbaarheid te verhogen. Dit functioneert echter niet; het verlaagt slechts de grens waarover de discussies gaan. Soms heeft een belastingplichtige een vaststellingsovereenkomst (VSO) over het

gebruikelijk loon gesloten met de Belastingdienst, waarbij het in aanmerking te nemen loon 75% bedraagt van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Als deze VSO na 1 januari 2023 nog een resterende looptijd heeft blijft de VSO van kracht zonder nadere afstemming met de inspecteur.

### Verhoging vrije ruimte werkkostenregeling

De vrije ruimte bedraagt per werkgever nu 1,7% van de fiscale loonsom van alle werknemers gezamenlijk, voor zover die loonsom niet hoger is dan € 400.000 plus 1,18% van het restant van die loonsom. In de Nota van Wijziging is aangekondigd om de vrije ruimte over de eerste € 400.000 van de fiscale loonsom te verhogen naar 1,92%. De reden hiervoor is de fors toegenomen inflatie. Vooral bij bedrijven met weinig werknemers of met werknemers met lagere lonen zal daardoor de vrije ruimte niet altijd meer toereikend zijn om de gebruikelijke vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen te handhaven zonder dat sprake is van eindheffing. Als tegemoetkoming wordt daarom de vrije ruimte verhoogd. Bij veel organisaties zien wij de werkkostenregeling als (key)risico terugkomen in het Tax Control Framework. Een wijziging in de vrije ruimte kan invloed hebben op het Tax Control Framework in de vorm van risico's dan wel kansen.

## Energiebelasting

### Verlaging energiebelasting

De energiebelasting blijft tot en met 2023 verlaagd, maar wordt vanaf 2024 stapsgewijs verhoogd. Dit ziet er als volgt uit:

- ▶ Het EB-tarief 1<sup>e</sup> schijf gas wordt van 2024 tot en met 2029 geleidelijk verhoogd met 5,23 cent per kubieke meter;
- ▶ Het EB-tarief 1<sup>e</sup> schijf elektriciteit wordt in dezelfde periode geleidelijk verlaagd met 5,23 cent per kilowattuur;
- ▶ De ODE-tarieven worden geïntegreerd in de energiebelasting en verdwijnt per 1 januari 2024 als aparte heffing.

## Voor privé

### Wet rechtsherstel box 3

Dit wetsvoorstel is de wettelijke vastlegging van [het Beleidsbesluit rechtsherstel](#) en werkt daarom terug tot en met 1 juli 2022. Daarnaast is bekendgemaakt dat er geen compensatie komt voor de belastingplichtigen die geen (massaal) bezwaar hebben gemaakt.

### Overbruggingswet box 3

Naast het rechtsherstel voor de jaren 2017-2022 wordt voor de jaren 2023-2025 een Overbruggingswet box 3 voorgesteld. De overbruggingswet is inhoudelijk nagenoeg gelijk aan de Wet rechtsherstel box 3, zij het dat er op nuances verschillen zijn. Zo wordt contant geld onder de Overbruggingswet aangemerkt als banktegoed en daardoor tegen het lage rendementpercentage belast. Onder het geboden rechtsherstel worden

contanten nog aangemerkt als hoogbelaste 'overige bezittingen'. Ook worden maatregelen getroffen zodat het tijdelijk omzetten van vermogensbestanddelen rond 1 januari (de peildatum) niet leidt tot lagere belastingheffing:

- ▶ Als rondom de peildatum gedurende een periode van drie maanden of korter overige bezittingen worden omgezet in banktegoeden, wordt met die omzetting voor de berekening van het rendement geen rekening gehouden;
- ▶ Als rondom de peildatum schulden worden aangegaan voor een periode van drie maanden of korter, wordt bij de berekening van het rendement met die schulden geen rekening gehouden.

Er geldt een tegenbewijsregeling. Als een belastingplichtige kan aantonen dat er een zakelijke reden voor de omzetting is,

wordt deze maatregel niet toegepast. Om zoveel mogelijk aan te sluiten bij het werkelijke rendement, worden de forfaitaire rendementspercentages voor banktegoeden en schulden pas vastgesteld na afloop van het belastingjaar.

Het tarief in 2023 wordt 32% en wordt jaarlijks met 1% verhoogd tot 34% in 2025. Vanaf 2026 wil het kabinet het inkomen uit box 3-vermogen gaan belasten op basis van het werkelijke rendement.

### Plafond voor aftrekbare periodieke giften

Onder voorwaarden zijn giften in de inkomstenbelasting aftrekbaar van het inkomen. Zogenaemde periodieke giften zijn nu geheel aftrekbaar. Er is aangekondigd de giftenaftrek voor periodieke giften met ingang van 2023 te beperken tot € 250.000 per huishouden. De reden van deze beperking is dat door deze hoge giften het inkomen in box 1, 2 en 3 volledig tot € 0 kan worden gereduceerd en dat vindt het kabinet ongewenst. Bij Nota van Wijziging is bekend gemaakt dat periodieke giften die op 4 oktober 2022, 16.00 uur al zijn aangegaan tot uiterlijk 2027 aftrekbaar blijven. Na dit tijdstip vervalt de aftrekmogelijkheid voor hoge bedragen.

### Actualiseren leegwaarderatio

In eerste instantie had het kabinet het voornemen de leegwaarderatietabel voor verhuurde woningen met huurbescherming af te schaffen. Dit gaat echter niet door. De leegwaarderatio wordt geactualiseerd. Naar aanleiding van een onderzoek van het onderzoeksbureau SEO Economisch Onderzoek is besloten dat de leegwaarderatio niet meer van toepassing is op verhuurde woningen met een tijdelijk huurcontract. Ook geldt dit niet meer bij de verhuur aan gelieerde partijen. Vanaf 1 januari 2023 bedraagt de leegwaarderatio dan 100% van de WOZ-waarde, waardoor de facto in box 3 geen waarderingsverschil meer is tussen een leegstaande woning, tijdelijk verhuurde woning of een aan een gelieerde partij verhuurde woning.

### Multiplijer voor culturele giften 'blijft' op 25% met maximum van € 1.250 voor partners

De giftenaftrek kent sinds 1 januari 2012 een multiplijer voor giften aan culturele algemeen nut beogende instellingen (ANBI's). De multiplijer in de inkomstenbelasting houdt in dat

het bedrag aan aftrekbare giften aan culturele ANBI's wordt verhoogd met 25%, maar ten hoogste met € 1.250. Aangenomen werd dat ook voor fiscale partners het gezamenlijke maximum € 1.250 bedroeg. Echter, de wettekst bleek toch zo gelezen te kunnen worden dat het maximum voor partners werd verdubbeld naar € 2.500. In het Belastingplan wordt de wettekst gecorrigeerd en 'blijft' het ook voor partners € 1.250.

Voor fiscale partners die vanaf het belastingjaar 2017 recht hadden op een aftrek van maximaal € 2.500 en ten onrechte slechts maximaal € 1.250 in mindering hebben gebracht op hun inkomen, wordt een passende oplossing gezocht. De Tweede Kamer wordt hierover op korte termijn geïnformeerd.

*Let op!* Als u en uw partner in het verleden gebruik hebben gemaakt van de multiplier en recht hebben op de verhoging van € 2.500, kunt u bezwaar maken tegen de aanslag inkomstenbelasting. Als de aanslag al definitief vaststaat, kunt u voor de belastingjaren 2017 en later een verzoek ambtshalve vermindering indienen.

### Schenkingsvrijstelling eigen woning verlaagd en afgeschaft

De schenkingsvrijstelling eigen woning wordt verlaagd van € 106.671 in 2022 naar € 28.947 per 1 januari 2023. Dit bedrag is gelijk aan de eenmalig verhoogde vrijstelling tussen ouders en kinderen per 1 januari 2023.

Volgens de huidige regeling mag het bedrag van de schenkingsvrijstelling over een periode van drie opeenvolgende jaren geschonken worden. Deze spreidingsregeling wordt per 1 januari 2023 afgeschaft.

Er komt een overgangsregeling voor de schenker die voor het eerst een bedrag ten behoeve van de eigen woning heeft geschonken in 2021 of 2022, maar nog niet het maximale bedrag van € 106.671 heeft volgemaakt. Deze persoon heeft het jaar 2023 nog om de schenking aan te vullen tot een bedrag van € 106.671.

Het blijft wel mogelijk om de voor het eerst in 2022 ontvangen schenking ten behoeve van de eigen woning uiterlijk 31 december 2024 daaraan te besteden.

## Overig

### Vervallen bpm-vrijstelling bestelauto's per 2025

De CO<sub>2</sub>-uitstoot van de personenauto vormt de grondslag van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm). Vanaf 1 januari 2025 wordt de vrijstelling van bpm voor bestelauto's van ondernemers (in de zin van de Wet OB 1968) afgeschaft. De bpm is afhankelijk van de CO<sub>2</sub>-uitstoot. De grondslag voor bestelauto's wordt gelijkgetrokken met die van personenauto's. Het tarief voor de verschuldigde bpm wordt berekend door het vaste bedrag € 69,91 (prijspeil 2023) te vermenigvuldigen met het aantal gram CO<sub>2</sub>-uitstoot per kilometer. Dat betekent dat als de bestelauto emissievrij is, het verschuldigde bedrag over dat jaar nihil is. Deze maatregel wordt genomen om te stimuleren dat men een emissievrije, of in elk geval een zo zuinig mogelijke bestelauto aanschaft.



## Verlaging brandstofaccijns

Om huishoudens voorlopig tegemoet te komen voor de gestegen energieprijzen worden de tarieven van de brandstofaccijnzen niet aangepast op 1 januari 2023. Pas vanaf 1 juli 2023 zullen deze geïndexeerd worden, met een additionele stijging van 1 cent per liter conform de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord. Dit houdt in dat vanaf 1 juli 2023 de accijns van de volgende brandstoffen als volgt worden verhoogd:

- ▶ Benzine: van 65,1 cent per liter naar 78,91 cent per liter;
- ▶ Diesel: van 41,7 cent per liter naar 51,63 cent per liter;
- ▶ Lpg: van 15,35 cent per liter naar 18,62 cent per liter.

## Verhogen vliegbelasting

Vliegen wordt volgend jaar duurder. De vliegbelasting bedraagt op dit moment € 7,95 per ticket en wordt per 1 januari 2023 verhoogd tot € 26,43 per vertrekkende passagier. De verhoging van de vliegbelasting wordt in het Belastingplan gepresenteerd als een budgettaire maatregel. Gelet op het coalitieakkoord hebben wij echter het idee dat ook klimaatdoelstellingen een belangrijke rol spelen bij de verhoging van de vliegbelasting.

## Verhoging verbruiksbelasting frisdrank

In de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) wordt per 1 januari 2023 het tarief per hectoliter verhoogd naar € 20,20. Per 1 januari 2024 wordt mineraalwater uitgezonderd van deze heffing. Per 1 januari 2024 wordt het tarief verhoogd naar € 22,67. Accijns op lichte bieren in de bieraccijns worden op gelijke wijze en met gelijke bedragen verhoogd.

## Wijziging AOW

Per 2023 stijgt het minimumloon met 8,05% naast de reguliere indexatie. Deze verhoging werkt door in alle aan het minimumloon gekoppelde regelingen, zoals de AOW. De Inkomensondersteuning AOW (IOAOW) is dan volgens het kabinet niet meer nodig en wordt geleidelijk afgebouwd en per 1 januari 2025 afgeschaft.

## Verhoging kindgebonden budget

Het kindgebonden budget is een inkomensafhankelijke tegemoetkoming voor de kosten van kinderen, bedoeld om gezinnen met lage en middeninkomens te ondersteunen. Het kabinet heeft de ambitie om het aantal huishoudens met kinderen dat onder de armoedegrens leeft te verlagen en stelt daarom voor het kindgebonden budget gericht op deze groepen te verhogen.

## Maatregelen om vermogensongelijkheid tegen te gaan

Op 8 juli 2022 is het rapport 'Licht uit, Spot aan' verschenen waarin de resultaten uit het onderzoek op vermogensverdeling in Nederland zijn opgenomen. De vermogensverdeling is volgens het rapport schever dan gedacht. De wijze van belastingheffing is hier volgens het rapport mede de oorzaak van. Het kabinet kondigt in de Miljoenennota aan dat zij maatregelen zal gaan nemen om de (groeierende) vermogensongelijkheid tegen te gaan.

## nieuwe perspectieven

Vond u dit interessant? Ontvang - net als 19.000 andere abonnees - het laatste nieuws over bijvoorbeeld actuele publicaties en onderzoeken, fiscale regelgeving en wetswijzigingen tweewekelijks in uw mailbox! Meld u aan via [bdo.nl/nieuwsbrief](https://bdo.nl/nieuwsbrief)

Deze publicatie is zorgvuldig voorbereid en tot stand gekomen, maar is in algemene bewoordingen gesteld en bevat alleen informatie van algemene aard. Deze publicatie bevat geen advies voor concrete situaties, zodat uitdrukkelijk wordt afgeraden om zonder advies van een deskundige op basis van de informatie in deze publicatie te handelen, na te laten of besluiten te nemen. Voor het verkrijgen van een advies dat is toegesneden op uw concrete situatie, kunt u zich wenden tot BDO Accountancy, Tax & Legal B.V. of een van haar adviseurs. BDO

Accountancy, Tax & Legal B.V., de met haar gelieerde partijen en haar adviseurs aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade die het gevolg is van handelen, nalaten of het nemen van besluiten op basis van de informatie in deze publicatie.

BDO is een op naam van Stichting BDO te Amsterdam geregistreerd merk.

In deze publicatie wordt BDO gebruikt ter aanduiding van de organisatie die onder de

merknaam 'BDO' actief is op het gebied van de professionele dienstverlening (accountancy, belastingadvies en advisory).

BDO Accountancy, Tax & Legal B.V. handelt tevens onder de namen: BDO Accountants, BDO Accountants & Belastingadviseurs, BDO Belastingadviseurs, BDO Global Outsourcing, BDO IT Audit & Security, BDO IT Security, BDO International Tax Services, BDO Outsourcing, BDO Retail Accounting, BDO Tax, BDO Tax

Consultants, BDO Tax & Legal, BDO Legal, IT Risk Assurance. BDO Accountancy, Tax & Legal B.V. is lid van BDO International Ltd, een rechtspersoon naar Engels recht met beperkte aansprakelijkheid, en maakt deel uit van het wereldwijde netwerk van juridisch zelfstandige organisaties die onder de naam 'BDO' optreden.

BDO is de merknaam die wordt gebruikt ter aanduiding van het BDO-netwerk en van elk van de BDO Member Firms.