

RAMINGSTOELICHTINGEN

Toelichting op de ramingen van de budgettaire effecten van de maatregelen in het pakket Belastingplan 2022.

1 Inhoud

1	Inhoud.....	2
2	Inleiding.....	3
3	Wetsvoorstel belastingplan.....	5
3.1	Pakket maatregelen inkomstenbelasting.....	5
3.2	Aanpassing cap in de bijtelling voor emissievrije personenauto's.....	6
3.3	Verhogen steunpercentages Milieu-investeringsaftrek.....	7
3.4	IACK bij buitenlandse belastingplichtigen.....	8
3.5	Verlenging geldigheidsduur gebruikelijke regeling innovatieve start-ups met een jaar.....	9
3.6	Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten.....	10
3.7	Tijdelijke verruiming vrije ruimte WKR (Covid-19).....	11
3.8	Temporele beperking verrekening voorheffing met de vennootschapsbelasting (Sofina).....	12
3.9	Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding.....	13
3.10	Aanpassingen overdrachtsbelasting: verruiming reikwijdte uitzonderingsbepaling.....	14
3.11	Aanpassing CO2-schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO2-grenzen en tarief voor de diesel toeslag voor personenauto's.....	15
3.12	Uitbreiding overgangsrecht postcoderegeling.....	16
3.13	Aanpassing energiebelasting ter voorkoming dubbele belasting bij de batterijopslag.....	17
4	Wetsvoorstel overige fiscale maatregelen.....	18
4.1	Aanpassing toerekening eigenwoningreserve, aflossingsstand en bestaande eigenwoningsschuld tussen partners.....	18
4.2	CFC-maatregel.....	20
5	Wetsvoorstel belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen.....	21
5.1	Belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen.....	21
5.2	Uitbreiding gelieerdheidsbegrip natuurlijke personen.....	22
6	Wetsvoorstel verlaging tarief verhuurderheffing.....	23
7	Wetsvoorstel wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten.....	24
8	Certificering van het CPB.....	25

2 Inleiding

Om de transparantie te vergroten en de kwaliteit van de ramingen verder te borgen, worden met ingang van het Belastingplan 2018 toelichtingen op de budgettaire ramingen van fiscale maatregelen gepubliceerd. Voor deze publicatie is inspiratie ontleend aan de praktijk in het Verenigd Koninkrijk waar elk half jaar ramingstoelichtingen¹ worden gepubliceerd. Het Centraal Planbureau (CPB) certificeert de ramingen. Hierbij geeft het CPB een oordeel over de neutraliteit en redelijkheid van de ramingen en geeft het een inschatting van de onzekerheid ervan. Deze certificering volgt uit het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte².

Deze publicatie bevat de volgende onderdelen:

- Een toelichting op de afzonderlijke maatregelen met een budgettair effect
- Het certificeringsdocument van het CPB.

Toelichting op maatregelen met budgettair effect

Hoofdstuk 3 t/m 7 bevat alle ramingstoelichtingen. Van iedere maatregel met een significant en lastenrelevant budgettair effect is een ramingstoelichting opgesteld. Deze begint met een beknopte beschrijving van de maatregel en een tabel met budgettaire effecten. Deze budgettaire effecten zijn ook terug te vinden in het betreffende wetsvoorstel. Daarop volgt een toelichting op de kern van de raming. Hierbij komen de gegevensbronnen die zijn gebruikt en op de totstandkoming van de raming aan bod. Tevens wordt aandacht besteed aan eventueel relevante gedragseffecten. De beschrijvingen geven ook een beeld van onzekerheden in de raming. Alle ramingen zijn in prijzen van het jaar van invoering.

Lastenrelevant budgettair effect

In de ramingen zijn de lastenrelevante budgettaire effecten opgenomen. Dit zijn de budgettaire effecten die worden meegenomen in het inkomstenkader. Voor het inkomstenkader tellen alle inkomsten die vallen onder de definitie 'collectieve last'. Belastingen vallen onder deze definitie. Voor het inkomstenkader is het effect van fiscale beleidsmatige wijzigingen relevant. Voorbeelden van beleidsmatige wijzigingen zijn het aanpassen van belastingtarieven of belastinggrondslagen. Hierdoor verandert de materiële belastingplicht van burgers en bedrijven.

In beginsel worden de ramingen ook gebruikt voor de berekening van de beleidsmatige lastenontwikkeling (blo). Dit is een nieuwe definitie van de lastenontwikkeling voor burgers en bedrijven die het kabinet sinds Miljoenennota 2021 gezamenlijk met het CPB hanteert. Deze definitie wijkt op enkele punten af van de effecten die worden meegenomen binnen het inkomstenkader. Indien de budgettaire raming afwijkt op lastenbasis of ten opzichte van de blo wordt dit apart in de ramingstoelichting aangegeven. Zie voor meer toelichting bij de definitie van de blo en het verschil met het inkomstenkader het vorig jaar verschenen achtergronddocument.³

Er zijn ook maatregelen die wel effect hebben op de totale belastingopbrengsten, maar niet relevant zijn voor het inkomstenkader. Maatregelen in deze categorie veranderen de materiële belastingplicht van burgers en bedrijven niet. Wel is er sprake van andere aanpassingen, zoals veranderingen van de termijnen of de betalingswijze. Voorbeelden zijn wijzigingen in administratieve verplichtingen of het toekennen van meer controlemogelijkheden aan de Belastingdienst.

In de ramingstoelichtingen zijn verschillende ramingsmethoden en gegevensbronnen te vinden. De eenvoudigste ramingen borduren direct voort op andere publicaties van het Rijk. Voorbeelden daarvan zijn de sleutel tabel waarin de budgettaire effecten zijn terug te vinden van aanpassingen van standaard tarieven en bedragen in verschillende belastingmiddelen, en de macroramingen van de opbrengsten van de verschillende

¹ <http://obr.uk/category/policy-costings/>

² Rijksoverheid (2015). 15e rapport Studiegroep Begrotingsruimte: Van Saldosturing naar stabilisatie, p.41.

³ Badir en M. van Kempen (2020). Herdefiniëring beleidsmatige lastenontwikkeling, CPB Achtergronddocument

belastingmiddelen. Voor andere ramingen zijn analyses uitgevoerd op bestanden met aangiften en aanslagen van de verschillende belastingmiddelen. Dat neemt niet weg dat voor veel ramingen additionele informatie noodzakelijk is. Niet alle informatie is te vinden in de aangiften. Zo zijn veel vrijstellingen er niet in opgenomen. Ook is het mogelijk dat maatregelen van toepassing zijn op groepen die nog niet worden onderscheiden in de aangiften. Het zoeken van aanvullende informatie blijft dus altijd van belang. Deze informatie komt uit een variëteit van bronnen, uiteenlopend van het CBS tot inschattingen van experts.

Het certificeringsdocument van het CPB

In hoofdstuk 8 is het certificeringsdocument van het CPB opgenomen. Dit document bevat een overzicht van de ramingen waarvan het CPB van oordeel is dat deze 'redelijken neutraal' zijn. Een raming is 'redelijk' als er bij het CPB geen betere bronnen of ramingsmethoden bekend zijn om de betreffende raming te maken. De term 'neutraal' houdt in dat de raming zuiver is en dus geen vooropgezette afwijking naar boven of naar beneden vertoont. Daarnaast geeft het CPB een oordeel over de mate van onzekerheid van de maatregel. Het certificeringsdocument is onafhankelijk door het CPB opgesteld en wordt eveneens op de website van het CPB gepubliceerd.

3 Wetsvoorstel belastingplan

3.1 Pakket maatregelen inkomstenbelasting

Korte beschrijving van de maatregel

In de augustusbesluitvorming 2021 heeft het kabinet besloten om het afbouwpercentage van de arbeidskorting met 0,14%-punt te verlagen tot 5,86%. Dit verkleint het verschil in belastingdruk tussen eenverdieners en tweeverdieners en zorgt voor een belastingverlaging voor werkenden met een arbeidsinkomen tussen de € 36.649 en € 109.345.

Daarnaast wordt voorgesteld het maximumbedrag van de IACK per 2022 te verlagen met € 395. Deze maatregel dient ter gedeeltelijke dekking van de uitgaven die voortvloeien uit het wetsvoorstel Wet betaald ouderschapsverlof dat op 20 april 2021 is aangenomen door de Tweede Kamer. In dat wetsvoorstel is een taakstellende ombuiging vanaf 2022 van € 130 miljoen op de IACK aangekondigd. Zowel het betaald ouderschapsverlof als de IACK richt zich op werkende ouders waardoor intensivering en ombuiging bij elkaar aansluiten.

Tabel 1 Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
Verlagen afbouwpercentage arbeidskorting met 0,14%-punt	-100	-100	-100	-100	-100
Verlagen maximumbedrag IACK met € 395	130	130	130	130	130

Kern van de raming

De budgettaire effecten van de maatregelen zijn gebaseerd op berekeningen in het microsimulatiemodel MIMOSI. Voor de ramingen is gebruik gemaakt van de op het moment van de raming meest recent beschikbare versie van MIMOSI. Voor de IACK is dit de kMEV 2022 en voor de arbeidskorting de cMEV 2022, beide gebaseerd op de data uit het IPO 2018. Voor de arbeidskorting is daarnaast uitgegaan van één aanpassing: het tarief eerste schijf in 2022 is verlaagd van 37,08% naar 37,07% conform het basispad.

Voor het structurele budgettaire belang van de wijzigingen is een vlakke reeks verondersteld vanaf 2022.

3.2 Aanpassing cap in de bijtelling voor emissievrije personenauto's

Korte beschrijving van de maatregel

Voorgesteld wordt om de cap in de bijtelling vanaf 2022 in twee stappen te verlagen. De cap is de catalogusprijs waaraan de korting in de bijtelling voor emissievrije personenauto's van toepassing is. De korting op het bijtellingspercentage wordt niet aangepast. Dit betekent dat de vanaf 1 januari 2022 geldende korting van 6% op de bijtelling wordt toegepast op een cap van € 35.000 en vanaf 2023 op een cap van € 30.000. De korting op de bijtelling over 2022 is daardoor maximaal € 2.100 en over 2023 maximaal € 1.800.

Tabel 2: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldo verbeterend/lasten verzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.	2022-2025
	36	72	105	117	0	330

Kern van de raming

Voor de raming wordt uitgegaan van doorrekeningen van Revnext met het Carbontaxmodel. Het Carbontaxmodel is in 2021 van een modelactualisatie voorzien. In dit model zit zowel het wagenpark als de nieuwverkoop van personenauto's. Door het Carbontaxmodel te gebruiken voor de raming wordt ook rekening gehouden met het effect van maatregelen op de bpm, mrb, bijtelling, accijnzen en energibelasting.

Door het verlagen van de cap in de bijtelling zullen naar verwachting circa 43.000 minder nieuwe emissievrije personenauto's (EV) in de zakelijk markt verkocht worden in de periode 2022-2025. In plaats daarvan worden meer conventionele/fossiele auto's verkocht. Hierdoor neemt de accijnsopbrengst toe. Ook de bpm-opbrengst neemt toe, omdat voor een EV een vrijstelling in de bpm geldt, en op een fossiele auto wel bpm rust (bpm op een benzinauto is gemiddeld circa € 5000). EV's kennen een vrijstelling in de mrb, fossiele auto's niet, wat ook voor een opwaarts effect zorgt. De opbrengst bij de bijtelling wordt gedempt doordat de prijzen van de conventionele auto's gemiddeld lager zijn dan van EV's. In het gebruikte model voor deze raming wordt rekening gehouden met gedragseffecten. Deze raming kent de onzekerheid dat de ontwikkeling van EV's lastig te voorspellen is.

De aanpassing van de cap in de bijtelling komt voort uit de "Hand aan de Kraan"-analyse (HADK). In deze analyse is geconstateerd dat de kosten van de stimuleringsmaatregelen van EV's in de periode 2022-2025 € 572 miljoen hoger uitkomen dan voorzien ten tijde van het Klimaatakkoord.^[1] Als onderdeel van een breder klimaatpakket reserveert het kabinet € 600 miljoen extra voor het stimuleren van emissievrije personenauto's en bestelauto's. Voor het intensiveren van de Subsidie Elektrische Personenauto's Particulieren (SEPP) wordt € 330 miljoen gereserveerd voor de periode 2022-2025. Dit is inclusief de doorwerking van deze subsidie in de autobelastingen. Daarnaast wordt € 28 miljoen gereserveerd voor de periode 2022-2025 voor het intensiveren van de Subsidieregeling Emissieloze Bedrijfsauto's (SEBA). De doorwerking van deze subsidie in de autobelastingen aan de inkomstenkant is gering, en wordt daarom niet meegenomen.

^[1] <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2021/07/14/kamerbrief-hand-aan-de-kraan-analyse-2021-fiscale-stimulering-emissievrije-personenautos>

3.3 Verhogen steunpercentages Milieu-investeringsaftrek

Korte beschrijving van de maatregel

De steunpercentages voor de MIA zijn nu 13,5% 27% en 36%. De percentages voor de MIA worden per 1-1-2022, budgettair neutraal via aanpassing van de Milieulijst, verhoogd naar 27%, 36% en 45%.

Tabel 3: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	0	0	0	0	0

Kern van de raming

Uit analyse van de RVO is gebleken dat de meerkosten ten opzichte van de minder-milieuvriendelijke alternatieven zijn gestegen. De prikkel wordt daardoor minder om te investeren in het milieuvriendelijke alternatief. Het hoogste percentage kan worden ingezet om innovatieve technieken die bovengemiddeld bijdragen aan beleidsprioriteiten extra te stimuleren. Ophoging van de percentages MIA wordt door de (her)indeling van de milieulijst ingepast binnen het budget dat voor de MIA beschikbaar is. Aan de (her)indeling zijn voor RVO geen extra kosten verbonden, omdat dit past binnen de gebruikelijke jaarlijkse indeling van de Milieulijst naar steuncategorieën.

3.4 IACK bij buitenlandse belastingplichtigen

Korte beschrijving van de maatregel

Door de uitzondering op het fiscale partnerbegrip voor de persoon die geen inwoner van Nederland en geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, kunnen bepaalde belastingplichtigen met een in het buitenland woonachtige partner die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, wel recht hebben op de IACK terwijl bepaalde binnenlandse belastingplichtigen met een partner die binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is hier geen recht op hebben. Dit is een onbedoeld effect en niet in lijn met de geest van de wet. In het wetsvoorstel is bepaald dat de hiervoor genoemde uitzondering op het fiscale partnerbegrip niet geldt voor de toepassing van de IACK. Hiermee wordt de behandeling van belastingplichtigen met een in het buitenland woonachtige partner die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is voor wat betreft de IACK gelijkgetrokken met de behandeling van belastingplichtigen met een partner die binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is.

Tabel 4: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldo verbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	12	12	12	12	12

Kern van de raming

De grootte van de groep waarop de maatregel effect heeft (in totaal ca. 6.400) en het bedrag aan IACK dat de belastingplichtigen in deze groep zonder deze maatregel gemiddeld zouden verzilveren zijn ingeschat aan de hand van de beschikbare gegevens uit de aangifte- en aanslagbestanden inkomstenbelasting van de Belastingdienst in 2018. Dit is vervolgens geëxtrapoleerd naar 2022. De groep binnenlandse belastingplichtigen waarop de maatregel effect heeft, is klein (ca. 150) en het budgettaire effect van die groep dus ook.

3.5 Verlenging geldigheidsduur gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups met een jaar

Korte beschrijving van de maatregel

De gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups is voorzien van een horizonbepaling op grond waarvan de regeling vervalt per 1 januari 2022, tenzij de regeling vóór die datum positief wordt geëvalueerd. Omdat de evaluatie nog niet is afgerond wordt de vervaldatum eenmalig met een jaar opgeschoven naar 1 januari 2023.

Tabel 5: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	0	0	0	0	0

Kern van de raming

De kosten van de gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups zijn bij invoering in 2017 geraamd op structureel € 29 miljoen per jaar. Uit nader onderzoek blijkt dat sinds de invoering slechts heel beperkt gebruik wordt gemaakt van de regeling. De kosten worden nu geraamd op € 0 miljoen, afgerond op miljoenen. Bij verlenging van de geldigheidsduur van een regeling waarop een horizonbepaling van toepassing is, moeten de kosten opnieuw worden geraamd. Door de aangepaste raming vallen de gereserveerde middelen van € 29 miljoen vrij vanaf 2022.

3.6 Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten

Korte beschrijving van de maatregel

Er wordt een nieuwe gerichte vrijstelling voor het vergoeden van thuiswerkkosten geïntroduceerd in de vorm van een vast forfaitair bedrag per thuiswerkdag. In deze forfaitaire vergoeding is geen rekening gehouden met thuiswerkgerelateerde kosten die al met toepassing van een andere gerichte vrijstelling onbelast kunnen worden vergoed. Ook als een werknemer slechts een dagdeel thuiswerkt, kan de werkgever voor die dag een onbelaste vergoeding geven.

Voor eenzelfde werkdag kunnen niet tegelijkertijd de vrijstelling voor een thuiswerkvergoeding en de vrijstelling voor een reiskostenvergoeding woon-werkverkeer naar de vaste werkplek van toepassing zijn. In dat geval moet de werkgever kiezen tussen beide vrijstellingen. Uitzondering daarop vormt de mogelijkheid om op een dag waarop zowel wordt thuisgewerkt als wordt gereisd naar een andere plek dan de vaste plaats van werkzaamheden. Dan kunnen werkgevers de vrijstelling voor een thuiswerkvergoeding en de vrijstelling voor een reiskostenvergoeding toepassen.

Tabel 6: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldo verbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	-221	-221	-221	-221	-221

Kern van de raming

De kosten van deze nieuwe gerichte vrijstelling worden geraamd op € 221 miljoen. Deze zijn lastenrelevant. Hier staat tegenover dat, door toename van thuiswerken, de kosten van de gerichte vrijstelling voor reiskostenvergoedingen zullen afnemen, en wel met € 257 miljoen. Ofschoon dit een grotendeels endogene ontwikkeling is, is besloten de afname van de kosten van de gerichte vrijstelling voor reiskosten in te zetten voor de bekostiging van de gerichte vrijstelling voor thuiswerkkosten.

De kosten van de gerichte vrijstelling zijn berekend op basis van de werkzame beroepsbevolking omgerekend naar FTE's uit Statline. Op basis van verschillende onderzoeken is bij de berekeningen aangenomen dat 50% van de werknemers kan thuiswerken voor 40% van de arbeidsduur en dat 90% van de werkgevers de thuiswerkkosten vergoedt. De extra thuiswerkkosten zijn op €2,- gesteld. Dit is op basis van onderzoek van het Nibud. Er is uitgegaan van een gemiddeld marginaal tarief van 49%.

Ook voor de berekening van de afname van de kosten van de vrijstelling voor reiskostenvergoedingen is aangenomen dat 50% van de werknemers kan thuiswerken voor 40% van de arbeidsduur. Omdat er voorheen ook al in beperkte mate werd thuisgewerkt is uitgegaan van 30% aan extra vermindering van onbelaste reiskostenvergoedingen in plaats van 40%.

3.7 Tijdelijke verruiming vrije ruimte WKR (Covid-19)

Korte beschrijving van de maatregel

Voorgesteld wordt om de vrije ruimte van de werkkostenregeling voor het kalenderjaar 2021 te vergroten. De voor het kalenderjaar 2021 geldende vrije ruimte wordt als gevolg van deze maatregel berekend als 3% van de loonsom tot en met € 400.000, plus 1,18% van het restant van de loonsom. Zonder de maatregel zou om maximaal 1,7% van de loonsom tot en met € 400.000 en plus 1,18% van het restant van de loonsom. Het voorstel treedt in werking met terugwerkende kracht tot 1 januari 2021.

Tabel 7: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2021	2022	2023	2024	Struc.
	-50	0	0	0	0

Kern van de raming

De raming is volgens dezelfde systematiek als voor de maatregel in het belastingplan 2021. Ook dat ging om een tijdelijke verruiming van de vrije ruimte. Voor het effect op de af te dragen eindheffing, maken we gebruik van de aangiftegegevens op microniveau over de eindheffing die afgelopen jaren afgedragen is. Het rechtstreekse effect van de verruiming op de betaalde eindheffing bedraagt € 22 miljoen. Daarnaast komt in totaal € 880 miljoen extra vrije ruimte beschikbaar voor de werkgever om onbelast vergoedingen en verstrekkingen te doen. Gezien de tijdelijkheid van de maatregel en de crisissituatie waarin veel werkgevers zich bevinden, gaan we uit van een veel lagere benutting van deze extra vrije ruimte in de arbeidsvoorwaarden dan gewoonlijk. De totale budgettaire derving wordt geprikt op € 50 miljoen.

3.8 Temporele beperking verrekening voorheffing met de vennootschapsbelasting (Sofina)

Korte beschrijving van de maatregel

Naar aanleiding van het Franse arrest Sofina⁴ van het Hof van Justitie van de EU wordt in dit voorstel strijdigheid met het EU-recht weggenomen. Dit gebeurt door de verrekening van dividendbelastingen kansspelbelasting (voorheffingen) met de vennootschapsbelasting (Vpb) voor belastingplichtigen temporeel te beperken met ingang van 1 januari 2022. Voorgesteld wordt dat voorheffingen slechts verrekenbaar zijn met een aanslag tot ten hoogste het bedrag aan te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen. Mochten voorheffingen niet (volledig) kunnen worden verrekend, dan kunnen de niet-verrekenende voorheffingen onbeperkt worden voortgewenteld naar volgende jaren voor zover er dan ruimte is voor verrekening.

Tabel 8.1: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldo verbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	160	130	110	100	30

Kern van de raming

Uit de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak Sofina tegen de Franse Staat is af te leiden dat er op basis van de huidige Nederlandse belastingwetgeving in bepaalde gevallen sprake kan zijn van strijdigheid met het EU-recht. Dit heeft geleid tot een goedkeurend besluit (Sofina-arrestbesluit). Hierdoor zullen reeds lopende bezwaar- en beroepszaken uit het verleden meer kans van slagen hebben, aangezien in deze zaken, indien van toepassing, ook een beroep kan worden gedaan op het Sofina-arrest (besluit). Het budgettaire effect hiervan wordt voor claims uit de periode 2001-2017 ingeschat op € 140 miljoen. Daarnaast zullen voor de jaren vanaf 2018 tot en met dit jaar (2021) nog verzoeken ingediend kunnen worden. Het budgettaire effect hiervan wordt ingeschat op € 70 miljoen. Opgeteld betekent dit een incidentele derving van € 210 miljoen in 2021. Zonder verdere maatregelen zal deze derving zich voortzetten in de toekomst. Dit wordt ingeschat op een structurele jaarlijkse derving van de dividendbelasting van € 20 miljoen.

Als gevolg van de voorgestelde maatregel zal in de toekomst geen dividendbelasting of kansspelbelasting meer teruggegeven hoeven te worden aan buitenlandse verlieslatende lichamen. Bovengenoemde jaarlijkse structurele derving van € 20 miljoen wordt daarmee voorkomen vanaf 2022. Door de beperking van de verrekening van dividendbelasting en kansspelbelasting neemt de opbrengst van de Vpb toe met € 140 miljoen in het jaar van invoering. In volgende jaren zal een deel van de dividendbelasting en kansspelbelasting alsnog verrekend kunnen worden met de Vpb. Er wordt ingeschat dat structureel 10% hiervan niet meer verrekend zal kunnen worden doordat de vennootschap niet meer in een te betalen Vpb-positie terechtkomt. Dit leidt tot een structurele opbrengst in de Vpb van € 10 miljoen per jaar.

De budgettaire effecten op lastenbasis zijn hieronder in Tabel 8.2 weergegeven. Voor de beleidsmatige lastenontwikkeling gaat het om een andere reeks, omdat de kosten van het Sofina-arrest daarvoor worden geboekt in het jaar waarop ze betrekking hebben. Dat betreft voor een deel jaren voorafgaand aan 2021.

Tabel 8.2 Budgettaire effect (mln. euro, += opbrengst)

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	Struc.
Sofina-arrest	-210	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-20
Tegenmaatregel		160	130	110	100	80	70	60	50	40	30
<i>wv. voork. derv. divbel.</i>		20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
<i>wv. meeropbrengst Vpb</i>		140	110	90	80	60	50	40	30	20	10
Saldo	-210	140	110	90	80	60	50	40	30	20	10

⁴ HwJ EU 22 november 2018, C-575/17, ECLI:EU:C:2018:943.

3.9 Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding

Korte beschrijving van de maatregel

Vanaf de inwerkingtreding van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting per 1-1-2021, is op het terugkopen van woningen met een verkoopregulerend beding (VoV) het algemene (8%) tarief van toepassing. Vóór dat moment was op dit type transacties het 2%-tarief van toepassing. Onderhavige maatregel zorgt ervoor dat opnieuw het 2%-tarief hierop van toepassing is, mits uitvoering wordt gegeven aan een verkoopregulerend beding bij de eerdere verkrijging en aan een aantal cumulatieve voorwaarden wordt voldaan, die worden uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit Belastingen van rechtsverkeer.

Tabel 9: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldo verbeterend/lastenverzwarend

	2021	2022	2023	2024	2015	Struc.
	-6 ⁵	-36	-36	-36	-36	-36

Kern van de raming

Naar verwachting zal door de voorgestelde maatregel de komende jaren voor jaarlijks circa 2.600 woningen per jaar een beroep op de vrijstelling worden gedaan. De gemiddelde waarde van deze woningen bedraagt circa € 180.000. De maatregel leidt derhalve tot een lastenverlichting bij VoV-aanbieders van $2.600 * 8\% * € 180.000 = € 37,4$ miljoen euro per jaar. Daarnaast is de verwachting dat circa 487 woningen door de VoV-aanbieder binnen 6 maanden worden doorverkocht aan een doorstromer, waardoor voor deze woningen door de doorstromer alsnog 2% aan overdrachtsbelasting moet worden betaald, terwijl dit zonder de vrijstelling niet het geval zou zijn. Het gaat om $487 * 2\% * € 180.000 = € 1,75$ miljoen. Per saldo leidt de maatregel tot een derving van afgerond € 36 miljoen. De verwachting is dat, waar mogelijk, VoV-aanbieders geplande terugkopen in 2021 zullen uitstellen tot 2022. Dit leidt in 2021 tot een extra derving van € 6 miljoen.

⁵ Het betreft hier een anticipatie effect, wat leidt tot een incidentele derving van € 6 miljoen op transactiebasis. Deze derving is niet relevant voor het inkomstenkader.

3.10 Aanpassingen overdrachtsbelasting: verruiming reikwijdte uitzonderingsbepaling

Korte beschrijving van de maatregel

De voorgestelde maatregelen hebben tot doel enkele verbeteringen aan te brengen in de Wet op belastingen van rechtsverkeer als gevolg van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting.

Als eerste wordt de antimisbruikbepaling bij de waardegrens voor de startersvrijstelling gewijzigd om een aantal onduidelijkheden weg te nemen.

De tweede maatregel betreft een verruiming van de uitzonderingsbepaling voor het hoofdverblijfscriterium. Er kunnen zich onvoorziene omstandigheden voordoen tussen het moment van de koop en het moment van verkrijging van een woning (of rechten waaraan deze is onderworpen). Geregeld wordt dat aan de hand van een verklaring daarmee rekening kan worden gehouden bij de toepassing van het hoofdverblijfscriterium.

Tabel 10: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	-1	-1	-1	-1	-1

Kern van de raming

De verduidelijking van de antimisbruikbepaling heeft geen budgettaire effecten.

De verruiming van de reikwijdte van de uitzonderingsbepaling leidt tot een beperkte budgettaire derving. Over de eerste vijf maanden van 2021 zijn er 8 gevallen bekend waarbij zich onvoorziene omstandigheden hebben voorgedaan vóór het tijdstip van verkrijging, maar nadat het niet meer mogelijk is om de koopovereenkomst te ontbinden. Hier kunnen nog onbekende gevallen bijkomen. De inschatting is dat het jaarlijks om meer dan 20 gevallen gaat, maar om niet meer dan 50. Op basis van gegevens van het kadaster gaat het per geval gemiddeld om circa € 26.000 aan overdrachtsbelasting. De maatregel leidt derhalve tot een jaarlijkse budgettaire derving van afgerond € 1 miljoen.

3.11 Aanpassing CO₂-schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO₂-grens en tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's

Korte beschrijving van de maatregel

In de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 worden de CO₂-schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO₂-grens en het tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's voor de jaren 2022 t/m 2025 gewijzigd.

Tabel 11: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldo verbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	0	0	0	0	0

Kern van de raming

Vanwege het jaarlijks CO₂-zuiniger worden van nieuwe auto's (autonome vergroening) vindt al jaren jaarlijkse aanscherping van de bpm plaats. Daarmee is beoogd om een te voorziene erosie van de belastinggrondslag te voorkomen. In de raming voor het Klimaatakkoord (2021-2025) is ook uitgegaan van een jaarlijkse aanscherping van de bpm-tabel. Met de maatregel wordt de aanscherping wettelijk geregeld voor 2022-2025.

TNO heeft een uitgebreide analyse gemaakt van de te verwachten autonome vergroening bij conventionele/fossiele auto's voor de periode tot en met 2025 op basis van de trends uit het verleden. De Europese normen lijken een beperkte invloed te hebben op de verbetering van de brandstofefficiëntie van conventionele auto's op de lange termijn: zolang conventionele auto's geproduceerd worden zal geïnvesteerd worden in het zuiniger maken van de motor.

Op basis van de analyse van TNO zullen de CO₂-grenzen in de bpm-tabel voor 2022-2025 elk jaar worden verlaagd met 2,3% en de bpm-tarieven, op de vaste voet na, worden verhoogd met 2,35% om de bpm op conventionele auto's (ceteris paribus) gelijk te houden. De autonome vergroening vormt het samenspel van de door TNO in kaart gebrachte verandering van de brandstofefficiëntie en het zwaarder worden van nieuwe auto's, voor zover dat aanbodgedreven is. Voor de raming zijn we uitgegaan van een 50-50 verdeling van vraag- en aanbodeffect in de trend van het gewicht. Voor de ontwikkeling van het gewicht van auto's is uitgegaan van de gehele periode waar TNO naar gekeken heeft (2010-2020). Voor de ontwikkeling van de brandstofefficiëntie is uitgegaan van de periode 2010-2017. In de periode 2018-2020 ligt de verbetering van de brandstofefficiëntie lager, maar volgens TNO is dit een tijdelijk effect, en kan verwacht worden dat de trend uit de periode 2010-2017 weer voortgezet kan gaan worden.

Deze raming kent een aantal onzekerheden:

- De CO₂-ontwikkeling van de daadwerkelijk verkochte auto's wordt sterk beïnvloed door vraag- en door aanbodfactoren. De voorkeur van consumenten kan veranderen, zo kunnen comfort of extra (uitsstootverhogende) opties een wens zijn, of kan de voorkeur verschuiven naar bijvoorbeeld SUV's, waar het aandeel de laatste jaren van toeneemt. Voor fabrikanten wordt de inzet van EV en PHEV steeds belangrijker in het behalen van de Europese normen. Bij een aantal fabrikanten is te zien dat door de verkoop van EV en PHEV ruimte ontstaat om grotere en zwaardere voertuigen te verkopen. De mate waarin dit in de periode 2022-2025 kan of zal gebeuren is onzeker.
- De Europese CO₂-aanscherping geldt voor 2025, de uitstoot dient 15% lager te zijn dan in 2021. Voor de tussenliggende jaren geldt geen specifieke aanscherpingen. In theorie kunnen fabrikanten dus wachten tot 2025 met het zuiniger maken van de nieuwverkopen. We gaan er voor de raming vanuit dat de autonome vergroening geleidelijk zal verlopen.
- Voor de raming is voor de brandstofefficiëntie de trend over de periode 2010-2017 gebruikt, omdat de lagere vergroening in de laatste jaren (2018-2020) volgens TNO tijdelijk is. Als de gehele periode 2010-2020 meegenomen zou worden, dan zou de vergroening lager uitkomen. Voor het gewicht is de toename per jaar over de periode 2014-2020 hoger dan over de gehele periode 2010-2020. Als alleen de ontwikkeling in de laatste periode meegenomen zou worden, dan zou de vergroening lager uitkomen

3.12 Uitbreiding overgangsrecht postcoderegeling

Korte beschrijving van de maatregel

Per 1 april 2021 is de postcoderoosregeling (PCR) vervangen door een subsidieregeling en is overgangsrecht in werking getreden. Met dit voorstel wordt het huidige overgangsrecht uitgebreid zodat ook nieuwe leden recht krijgen op het voordeel van de postcoderoosregeling als er een plek is vrijgekomen door bijvoorbeeld het vertrek of overlijden van een bestaand lid. De uitbreiding geldt gedurende de looptijd van het overgangsrecht (max. 15 jaar na aanvang van het project⁶). Deze maatregel treedt in werking met ingang van 1 januari 2022 met terugwerkende kracht tot 1 april 2021. Vooruitlopend hierop is deze uitbreiding bij beleidsbesluit goedgekeurd.¹

Tabel 12: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldo verbeterend/lasten verzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	0	0	0	0	0

Kern van de raming

Door de uitbreiding van het overgangsrecht kunnen nieuwe leden die toetreden tot projecten die vallen onder het overgangsrecht (bijv. door verhuizen en/of overlijden) ook in aanmerking komen voor het fiscale voordeel van de postcoderoosregeling. Voor de raming is aangenomen dat deelnemers van een PCR-project bewust voor een langere tijd instappen en dat slechts 14% van de deelnemers voortijdig i.v.m. verhuizen en/of overlijden met een project stopt. Daarnaast is relevant in welk jaar de deelnemers die voortijdig stoppen met een PCR-project uitstappen. Deelnemers kunnen immers zowel in het begin als tegen het einde van de 15-jaarsperiode uitstappen. Voor deze groep uitstappers is daarom aangenomen dat ze de eerste vijf jaar nog niet uitstappen omdat alle deelnemers bewust voor een langere tijd instappen en vanaf jaar 6, ieder jaar 1,4% (14%/10). Door de uitbreiding komen ook de nieuwe leden die certificaten van bestaande leden overnemen in aanmerking voor het overgangsrecht. Zonder deze groep kostte het overgangsrecht € 75 miljoen cumulatief over de jaren en met deze groep € 80 miljoen. Het budgettaire belang wordt daarom geraamd op cumulatief € 5 miljoen. Het grootste deel van de derving heeft betrekking op de jaren 2029-2033.

⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 juli 2021, 2021/121750, Stcrt. 2021, 36388.

3.13 Aanpassing energiebelasting ter voorkoming dubbele belasting bij de batterijopslag

Korte beschrijving van de maatregel

Door dit voorstel wordt voorkomen dat bij elektriciteitsopslag in de keten tweemaal EB en ODE wordt geheven over de levering van elektriciteit. De voorgestelde wetswijziging regelt dat een levering van elektriciteit aan een organisatorische eenheid die een energieopslagfaciliteit exploiteert niet gezien wordt als belaste levering, voor zover dat niet reeds het geval was op basis van de huidige bepaling om dubbele belasting in de keten te voorkomen. Tegelijkertijd wordt die organisatorische eenheid belastingplichtig voor het eigen verbruik van elektriciteit, alsmede wanneer hij (door)levert aan een gebruiker.

Tabel 13: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	-1	-1	-1	-2	-5

Kern van de raming

Voor de raming is gekeken naar de omvang van de levering van elektriciteit vanuit het net tussen de energieleverancier en de exploitant van de batterij. Deze 'eerste' levering wordt momenteel bij levering vanuit het net aan een zelfstandige batterijexploitant belast en zal door de maatregel niet langer in de heffing worden betrokken. Dit om dubbele heffing te voorkomen, aangezien de uiteindelijke levering van elektriciteit aan de eindverbruiker al in de heffing wordt betrokken.

Daarbij is met behulp van meerdere aannames, die in overleg met Energy Storage NL (ESNL) tot stand zijn gekomen, een inschatting gemaakt van hoeveel potentie er schuilt in batterijopslag bij zelfstandige batterijexploitanten, mocht het probleem van dubbele EB heffing voor deze groep niet worden weggenomen.

Ook is voor deze groep een inschatting gemaakt van (de groei van) het aantal projecten en de gemiddelde omvang per project (in MW). Voornoemde is namelijk van belang om te kunnen nagaan in welke verbruiksschijven (en dus tegen welke EB tarieven) de leveringen van elektriciteit aan de zelfstandige batterijexploitanten plaatsvinden en dus belast zouden worden op het moment dat het probleem van dubbele heffing niet wordt voorkomen.

Tot slot is de gemiddelde budgettaire derving per project berekend, op basis van een toekomstige prognose van de EB-tarieven, en is de derving per project vermenigvuldigd met het totaal aantal zelfstandige batterijprojecten per jaar om de budgettaire derving van de maatregel te kunnen berekenen. De budgettaire derving van het (volledig) voorkomen van dubbele EB heffing bij batterijopslag wordt ingeschat op 1 mln euro in 2022 oplopend naar structureel 5 mln euro in 2030.

4 Wetsvoorstel overige fiscale maatregelen

4.1 Aanpassing toerekening eigenwoningreserve, aflossingsstand en bestaande eigenwoningschuld tussen partners

Korte beschrijving van de maatregel

De maatregelen betreffen diverse wetswijzigingen binnen de eigenwoningregeling die zien op de toerekening van de eigenwoningreserve (EWR), de aflossingsstand en de bestaande eigenwoningschuld (BEWS) tussen fiscale partners bij 1) de gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning en 2) het overlijden van een van de fiscale partners. Met deze wetswijzigingen wordt toepassing van de bijleenregelingen de aflossingsstand in partnerschapsituaties rechtvaardiger en worden onbedoelde renteaftrekbeperkingen voorkomen. Verder wordt de eigenwoningregeling in situaties van overlijden eenvoudiger gemaakt en wordt een achterblijvende partner niet onnodig geconfronteerd met het eigenwoningverleden van de overleden fiscale partner.

- Maatregel 1 uit onderstaande tabel betreft een codificatie van een bestaand beleidsbesluit uit januari 2018 en heeft daarmee geen lastenrelevante gevolgen.
- Maatregel 2, 3 en 5 zien op de toedeling van de EWR, aflossingsstand en BEWS tussen partners bij de gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning. De huidige regeling verplicht een EWR, aflossingsstand of BEWS van één van de partners bij de gezamenlijke aankoop van een eigen woning - in de meeste gevallen - naar rato te verdelen over beide partners. Dit resulteert in bepaalde gevallen in een onbedoelde renteaftrekbeperking, bijvoorbeeld als bij individuele toedeling een deel van de EWR was verdampt. Deze wijzigingen regelen dat een eventuele EWR, aflossingsstand en BEWS in dergelijke gevallen alleen aan die partner worden toebedeeld waar deze is ontstaan.
- Maatregel 4 en 6 zien op de toedeling van de EWR, aflossingsstand en BEWS bij het overlijden van een partner. Ook hier kan in de huidige regeling in bepaalde gevallen een onbedoelde renteaftrekbeperking ontstaan, bijvoorbeeld als bij overlijden de EWR wordt overgedragen aan de nog levende partner die hier rekening mee dient te houden bij de aankoop van een nieuwe eigen woning.

Tabel 14: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

Nr		2022	2023	2024	2025	Struc.
1	Niet-beoogde renteaftrekbeperkingen voorkomen (= niet lastenrelevant)	0	0	0	0	2022
2	Pre-boedelmenging EWR alleen naar rato verdelen bij algehele gemeenschap	0	0	0	0	2022
3	Aflossingsstand niet langer naar rato huwelijksgemeenschap verdelen	0	0	0	0	2022
4	Vervallen aflossingsstand en EWR bij overlijden	0	0	0	0	2022
5	Vervallen verplichte overgang BEWS naar partner bij leven in oversluitperiode bij gehuwden met een huwelijksgemeenschap	0	0	0	0	2022
6	Vervallen verplichte overgang BEWS bij overlijden in oversluitperiode naar langstlevende partner	0	0	0	0	2022

Kern van de raming

De maatregelen hebben verwaarloosbare budgettaire effecten (afgerond € 0 miljoen). Voor de budgettaire raming van deze maatregelen zijn geen aangiftegegevens beschikbaar. Daarom is een inschatting gemaakt van hoe vaak voorliggende situaties zich voordoen o.a. op basis van sterftecijfers en het aantal woningtransacties van paren per jaar. De kosten per situatie zijn vervolgens geraamd middels een aantal standaardaannames

met betrekking tot o.a. de gemiddelde woningwaarde, hypotheekrente en aflossingsstand. Bij deze berekeningen is er steeds vanuit gegaan dat het eigendoms- en schuldaandeel bij het verkrijgen van een nieuwe woning 50/50 is verdeeld tussen beide partners.

4.2 CFC-maatregel

Korte beschrijving van de maatregel

Het voorstel schrijft een verplichte verrekensvolgorde voor indien er in een bepaald jaar onvoldoende ruimte is voor de verrekening van de door CFC-lichamen verschuldigde buitenlandse winstbelasting. In dat geval wordt verrekening in aanmerking genomen in toenemende grootte: het kleinste bedrag aan betaalde winstbelasting wordt als eerste verrekend en het grootste bedrag als laatste. Indien de betaalde winstbelastingen van CFC's even groot zijn, worden deze naar evenredigheid verrekend.

Tabel 15: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	0	0	0	0	0

Kern van de raming

De verwachting bij de introductie van de CFC-maatregel in 2019 was dat alle belastingplichtigen die zouden worden geconfronteerd met deze nieuwe maatregel, hun structuur zouden aanpassen. Dit leidde tot een budgettaire opbrengst van nihil.⁷

De wijziging in de volgorde van verrekening die hier wordt voorgesteld is enkel relevant in structuren die tegen het verwachte gedragseffect in - niet zijn aangepast. Van deze structuren gaat het enkel om belastingplichtigen die meerdere CFC's hebben die voor verrekening in aanmerking komen. In lijn met de raming van de CFC-maatregel uit 2019 is de verwachting dat een verwaarloosbaar aantal belastingplichtigen geraakt wordt door deze maatregel. Daarom is de budgettaire opbrengst verwaarloosbaar.

⁷ Zie de ramingtoelichtingen bij "Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking", onderdeel CFC.

5 Wetsvoorstel belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen

5.1 Belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen

Korte beschrijving van de maatregel

Het voorstel bevat de flankerende maatregelen in de systematiek van de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting en de bronbelasting rond de zogenoemde “belastingplichtmaatregel” voor omgekeerde hybride lichamen. Deze samenwerkingsverbanden worden voor belastingdoeleinden als transparant (niet zelfstandig belastingplichtig) aangemerkt door de staat naar het recht waarvan deze zijn aangegaan of waarin ze zijn gevestigd. Door de staat waar een gelieerd lichaam is gevestigd dat participeert in dat samenwerkingsverband worden ze als niet-transparant (en daarmee zelfstandig belastingplichtig) aangemerkt.

Tabel 16: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	0	0	0	0	0

Kern van de raming

Voor omgekeerd hybride lichamen is via ATAD2 al wetgeving in 2020 ingevoerd. Deze krijgt werking per 2022. De inschatting is dat de constructies hierdoor veelal zijn verdwenen. Daarom is het effect van deze maatregel verwaarloosbaar.

5.2 Uitbreiding gelieerdheidsbegrip natuurlijke personen

Korte beschrijving van de maatregel

Het voorstel herstelt een technische omissie in de reeds geïmplementeerde hybridemismatch-maatregelen. Het toepassingsbereik wordt uitgebreid naar gevallen waarin de hybridemismatch ontstaat tussen de belastingplichtige en een gelieerd natuurlijk persoon. Dit is in lijn met de tekst van de EU-richtlijn anti-belastingontwijking (ATAD).

Tabel 17: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	0	0	0	0	0

Kern van de raming

Het effect van de uitbreiding van het gelieerdheidsbegrip naar natuurlijke personen is verwaarloosbaar/nihil omdat hybride mismatches vrijwel nooit met natuurlijk personen worden afgesloten.

6 Wetsvoorstel verlaging tarief verhuurderheffing

Korte beschrijving van de maatregel

Het tarief van de verhuurderheffing wordt per 1 januari 2022 verlaagd met 0,042%. Daarmee bedraagt het tarief in 2022 0,485%. Daarnaast wordt voorzien in de mogelijkheid om iedere maand met ingang van de eerste dag van die maand de heffingsverminderingen te 'sluiten'. Nu bestaat die mogelijkheid slechts op vier momenten in het jaar.

Tabel 18: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	-180	-180	-180	-180	-180

Kern van de raming

Voor de verlaging van het tarief van de verhuurderheffing is jaarlijks structureel € 180 miljoen beschikbaar gesteld. De sleutel voor verlaging van het tarief met 0,001% in 2022 is € 4,247 miljoen. Het tarief wordt derhalve met 0,042% verlaagd.

De mogelijkheid om iedere maand met ingang van de eerste dag van die maand de heffingsverminderingen te 'sluiten' in plaats van alleen met ingang van de eerste dag van elk kwartaal heeft geen lastenrelevante budgettaire gevolgen. Wel kan er een kasverschuiving optreden.

7 Wetsvoorstel wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten

Korte beschrijving van de maatregel

Met de voorgestelde maatregel wordt het heffingsmoment in beginsel verschoven naar het eerste moment waarop de werknemer de mogelijkheid heeft de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen te vervreemden. Als loon wordt in aanmerking genomen de waarde in het economische verkeer van de aandelen op dat moment.

Tevens is voorzien in een keuzeregeling om op het moment van uitoefening van de aandelenopties schriftelijk aan de inhoudingsplichtige kenbaar te maken dat hij kiest voor heffing op het moment van uitoefening. In dat geval vindt heffing plaats conform de huidige regeling. De inhoudingsplichtige moet de schriftelijke keuze van de werknemer opnemen in zijn administratie en uiteraard op het moment van uitoefening de loonheffing inhouden en vervolgens afdragen.

Als de keuze niet, niet tijdig of op onjuiste wijze wordt gemaakt worden de aandelenopties in de heffing betrokken op basis van de hoofdregel bij het verhandelbaar worden van de bij uitoefening verkregen aandelen.

Tabel 19: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldo verbeterend/lasten verzwarend

	2022	2023	2024	2025	Struc.
	0	0	0	0	-1

Kern van de raming

Voor aandelenopties in niet-beursgenoteerde bedrijven en voor aandelenopties met een clause over wanneer de aandelen vervreemd mogen worden, zal heffing mogelijk op een later moment plaatsvinden, namelijk bij het verhandelbaar worden. Als de werknemer kiest voor heffing op het moment van uitoefening dan blijft het heffingsmoment hetzelfde.

Een deel van de werknemers zal kiezen voor heffing bij het verhandelbaar worden. Bijvoorbeeld omdat zij bij uitoefening onvoldoende liquide middelen hebben om de belasting te kunnen betalen. Voor die groep vindt de heffing dus op een later moment plaats en hangt het budgettaire effect af van de waardeontwikkeling van de aandelen. Gezien de aard van de maatregel wordt voor dit gedeelte de netto contante waarde (NCW)-methode toegepast. We nemen aan dat de netto contante waarde van het verkregen aandeel op het moment van verhandelbaar worden, gelijk is aan de waarde van het aandeel op het moment van uitoefening. Daarmee is de verwachtingswaarde van de heffing met of zonder maatregel gelijk voor de groep die de nieuwe hoofdregel volgt.

Doordat de loonheffing voor een deel van de werknemers op een later moment plaats gaat vinden, wordt het aandelenvermogen ook pas op een later moment tot het voor box 3 relevante vermogen gerekend. Het effect hiervan (derving in box 3) is structureel ongeveer 1 miljoen. Dit bedrag is berekend op basis van gegevens van het CBS over het totaal van aandelenopties voor werknemers op de balans van bedrijven en een inschatting van welk gedeelte de aandelenopties later gaat uitoefenen.

8 Certificering van het CPB



Certificering budgettaire ramingen fiscale maatregelen Belastingplan 2022

Deze notitie certificeert de budgettaire ramingen van de fiscale beleidsmaatregelen in het pakket Belastingplan 2022. Het CPB acht de ramingen van de budgettaire effecten van de maatregelen redelijk en neutraal. In totaal zijn 19 fiscale maatregelen uit het Belastingplan 2022 aan een toetsing onderworpen. Hiervan hebben er 11 een budgettair effect.

Maatregelen met een geraamd budgettair effect van meer dan 50 mln euro en maatregelen met grote gedragseffecten of een sterk onzekere grondslag hebben een uitvoerige beoordeling gekregen.

CPB Notitie

Anniek Trommelen, Maurits van Kempen,
Francis Weyzig, Bert Smid, Céline van Essen

Samenvatting en conclusies

Deze notitie certificeert de budgettaire ramingen van de fiscale beleidsmaatregelen in het pakket Belastingplan 2022. De certificering beperkt zich tot maatregelen die worden ingevoerd via nieuwe wetgeving. Het CPB acht de ramingen van de budgettaire effecten van de maatregelen redelijk en neutraal. In totaal zijn negentien fiscale maatregelen uit het Belastingplan 2022 aan een toetsing onderworpen. Hiervan hebben er elf een budgettair effect. Maatregelen met een geraamd budgettair effect van meer dan 50 mln euro en maatregelen met onzekere of grote gedragseffecten hebben een uitvoerige beoordeling gekregen. Bij iedere budgettaire raming geeft het CPB een afzonderlijke inschatting van de onzekerheid. Tabel 2.1 geeft een overzicht van alle gecertificeerde maatregelen. In paragraaf 2 wordt de certificering van en de onzekerheidsanalyse voor enkele specifieke ramingen toegelicht.

1 Inleiding

In deze notitie certificeert het Centraal Planbureau (CPB) de budgettaire ramingen door het ministerie van Financiën van fiscale beleidsmaatregelen, zoals opgenomen in het Belastingplan 2022.

Certificering van de budgettaire ramingen houdt in dat het CPB toetst of de ramingen ‘neutraal en redelijk’ zijn en aangeeft wat de bijbehorende mate van onzekerheid is.¹ Een raming kwalificeert als ‘redelijk’ wanneer er bij het CPB geen betere bronnen of ramingsmethoden bekend zijn om de desbetreffende raming te maken. De term ‘neutraal’ houdt in dat de raming geen systematische afwijking naar boven of naar beneden vertoont. Een gedetailleerde beschrijving van het toetsingskader is te vinden in de bijlage.

Het CPB certificeert zowel de budgettaire raming voor de komende jaren als het structurele budgettaire effect. Standaard wordt voor elke maatregel het kaderrelevante budgettaire effect gepresenteerd, dat van belang is voor besluitvorming over het inkomstenkader. Dit effect wijkt in sommige gevallen af van de bijbehorende kasontvangsten of transactiebedragen naar belastingjaar. Om meer inzicht te geven in budgettaire gevolgen op korte termijn, worden in deze notitie voor een maatregel ook de budgettaire effecten op basis van een andere definitie vermeld.

Het CPB onderwerpt iedere maatregel aan een marginale toetsing. Hierbij wordt allereerst gekeken naar wat de beleidsmaatregel inhoudt en hoe het fiscale landschap hierdoor verandert. Voorts worden de gebruikte data en aannamen voor de raming van budgettaire effecten nagelopen. In het bijzonder wordt gekeken naar onzekerheden in de raming, die kunnen voortkomen uit de gebruikte data, modellen, aannamen en mogelijk gedrag.

Controversiële maatregelen, maatregelen met een geraamd budgettair effect van meer dan 50 mln euro en maatregelen met grote gedragseffecten of een sterk onzekere grondslag beoordeelt het CPB uitvoeriger.² Daarbij wordt dieper ingegaan op de ramingswijze, met nadruk op de berekening van de grondslag, en de validiteit van de gebruikte aannamen en ingeschatte gedragseffecten.

¹ De oorsprong van de vastgelegde certificeringsronde is het advies van het vijftiende rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte in 2016: Van saldosturing naar stabilisatie, Vijftiende rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte, Den Haag, juli 2016, p.37 en 4 ([link](#)).

² Ramingen die door gedragseffecten of door de gebruikte grondslag een hoge mate van onzekerheid kennen, vereisen meer inzicht en kwalificeren daarom voor een uitgebreide toetsing. Verder inzicht is ook gewenst als een maatregel in de bijzondere belangstelling staat van het parlement.

2 Certificering

Tabel 2.1 geeft een overzicht van de gecertificeerde maatregelen en de beoordeling daarvan. Het CPB acht de raming van de budgettaire effecten van de maatregelen neutraal en redelijk. Dit betekent echter niet dat de ramingen geen onzekerheid kennen. In totaal krijgen zes ramingen het onzekerheidsoordeel 'hoog', zeven maatregelen ontvangen het onzekerheidsoordeel 'gemiddeld' en zes maatregelen het oordeel 'laag'.

Tabel 2.1 Overzicht gecertificeerde maatregelen

Maatregel	Uitvoerige toetsing	Geraamd budgettair effect						Onzekerheid
		Mln euro (a)						
		2021	2022	2023	2024	2025	Structureel	
Wetsvoorstel Belastingplan 2022								
IB-pakket								
Verlaging afbouwpercentage arbeidskorting	X	0	-100	-100	-100	-100	-100	Laag
Verlaging inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)		0	130	130	130	130	130	
Aanpassing cap in de bijtelling voor emissievrije personenauto's (b)	X	0	36	72	105	117	0	Hoog
Verhogen steunpercentages Milieu-investeringsaftrek		0	0	0	0	0	0	Gemiddeld
Uitzondering fiscaal partnerbegrip voor toepassing inkomensafhankelijke combinatiekorting		0	12	12	12	12	12	Gemiddeld
Verlengen geldigheidsduur gebruikelijk-loonregeling innovatieve startups met een jaar		0	0	0	0	0	0	Laag
Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten	X	0	-221	-221	-221	-221	-221	Hoog
Tijdelijke verruiming vrije ruimte (COVID-19)	X	-50	0	0	0	0	0	Hoog
Temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina) (c)	X	0	160	130	110	100	30	Hoog
Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding		-6	-36	-36	-36	-36	-36	Gemiddeld
Verduidelijken & technische wijziging overdrachtsbelasting		-1	-1	-1	-1	-1	-1	Gemiddeld
Aanpassen CO ₂ -schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO ₂ -grens en tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's (d)	X	0	0 (163)	0 (313)	0 (420)	0 (528)	0	Hoog
Uitbreiding overgangsrecht postcoderoosregeling		0	0	0	0	0	0	Gemiddeld
Aanpassing energiebelasting ter voorkoming van dubbele belasting bij batterijopslag (e)	X	0	-1	-1	-1	-2	-5	Hoog
Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen								
Aanpassen eigenwoningregeling in partnerschapssituaties en bij overlijden		0	0	0	0	0	0	Gemiddeld

Verrekenvolgorde bij CFC-maatregel		0	0	0	0	0	0	Laag
Wetsvoorstel ATAD2								
Belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen		0	0	0	0	0	0	Laag
Uitbreiding gelieerdheidsbegrip natuurlijke personen		0	0	0	0	0	0	Laag
Wetsvoorstel Verhuurderheffing								
Wet verlaging tarief verhuurderheffing en maandelijkse wijziging bedragen heffingsverminderingen	X	0	-180	-180	-180	-180	-180	Laag
Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten								
Aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten		0	0	0	0	0	-1	Gemiddeld
(a)	+ is saldoverbeterend/lastenverzwarend.							
(b)	Structureel vanaf 2031.							
(c)	Structureel vanaf 2031.							
(d)	De maatregel is onderdeel van het basispad en heeft daarom geen effect ten opzichte daarvan. Het voorkomt echter een derving in de jaren 2022 – 2025. De waarde van de derving wordt tussen haken getoond.							
(e)	Structureel vanaf 2030.							

Hieronder wordt de toetsing toegelicht van de grootste maatregelen³ en van ramingen die het onzekerheidsoordeel 'hoog' hebben. De toelichtingen van de overige maatregelen, opgesteld door het ministerie van Financiën, bevinden zich als bijlage bij het Belastingplan.

Pakket maatregelen inkomstenbelasting

De maatregelen uit het inkomstenbelastingpakket (IB-pakket) behelzen het verlagen van het afbouwpercentage van de arbeidskorting en het verlagen van de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK).

Het budgettaire effect van de maatregelen overschrijdt de budgettaire grens in het toetsingskader en wordt daarom uitvoerig getoetst.

De raming kent een lage onzekerheid. Het ministerie van Financiën raamt de budgettaire effecten met MIMOSI, het CPB-microsimulatiemodel voor belastingen, sociale zekerheid, loonkosten en koopkracht. Het model vergt weinig parameterraanname en maakt de simulaties op basis van administratieve data van hoge kwaliteit, waardoor er weinig onzekerheid in het model of de data zit. Daarnaast liggen, gezien de aard en omvang van de maatregel, gedragseffecten ook niet voor de hand. Samenvattend is de raming naar het oordeel van het CPB neutraal en redelijk en kent de raming een lage mate van onzekerheid.

Aanpassing cap in de bijtelling voor emissievrije personenauto's

Voor emissievrije personenauto's (EV's) van de zaak geldt een korting op de fiscale bijtelling voor privégebruik. Deze korting geldt tot een bepaald maximumbedrag, de zogenoemde cap. Als de cataloguswaarde hoger is, wordt op het bedrag tot de cap de korting toegepast en over het meerdere het normale bijtellingspercentage.

³ In termen van absoluut structureel budgettair effect.

De cap en bijtellingspercentages die gelden op het moment dat een auto wordt gekocht, blijven maximaal vijf jaar gelden voor die auto.

De maatregel houdt in dat de cap in de bijtelling voor nieuwe EV's per 1 januari 2022 wordt verlaagd van 40.000 euro naar 35.000 euro en per 1 januari 2023 naar 30.000 euro. Hierdoor neemt de totale bijtelling toe voor een nieuwe EV met een cataloguswaarde boven de nieuwe grens.

Het budgettaire effect van de aanpassing van de cap wordt bepaald ten opzichte van een geactualiseerde schatting van de nieuwverkopen van EV's en andere personenauto's vanaf 2022. Het pakket autobelastingen van het Klimaatakkoord bevat fiscale maatregelen voor de periode 2020-2025 om elektrisch rijden te stimuleren. Daarbij is een hand aan de kraan (HADK)-systematiek afgesproken. Dit houdt in dat de verwachte ontwikkeling van EV-nieuwverkopen wordt gemonitord en vergeleken met een bepaalde bandbreedte rond het basispad uit het Klimaatakkoord. Als de EV-nieuwverkopen volgens nieuwe ramingen boven of onder deze bandbreedte uitkomen, kan de fiscale stimulering van EV's worden aangepast. Uit de HADK-analyse van 2021 blijkt dat de geraamde EV-nieuwverkopen vanaf 2023 boven de bandbreedte uitkomen. De verlaging van de cap zorgt voor een minder sterke stijging van EV-nieuwverkopen. Omdat de verlaging niet van tevoren is vastgelegd, moet dit worden beschouwd als een nieuwe maatregel.

De budgettaire effecten van de maatregel zijn geraamd op basis van simulaties met het Carbontax-model uitgevoerd door Revnext. Dit model beschrijft de omvang en samenstelling van nieuwverkopen en van het totale Nederlandse wagenpark.⁴ Daarbij is eerst een nieuwe raming gemaakt van het basispad (de HADK-analyse van 2021). Vervolgens zijn de effecten van de verlaging van de cap bepaald. Voor de doorrekeningen is een nieuwe versie van Carbontax gebruikt. In deze versie zijn gerealiseerde cijfers tot en met 2020 verwerkt. Verder zijn parameters en aannames in het model geactualiseerd. De output van het model bestaat uit ramingen voor de jaren 2021-2030. In de geactualiseerde raming neemt het aantal EV's sneller toe, zowel vanwege hogere autonome groei van het aantal EV's (exclusief de beleidseffecten van het Klimaatakkoord) als vanwege grotere effecten van fiscale stimulering van EV's. De uitkomsten kennen een onzekerheidsmarge, vanwege onder meer de onzekerheid over toekomstige technologische ontwikkelingen, algemene economische ontwikkelingen en het gedrag van afnemers en producenten van personenauto's.

Door de verlaging van de cap dalen de geraamde nieuwverkopen van EV's in 2022 met (afgerond) ongeveer 7000, van 54.000 naar 47.000. Deze aantallen lopen op naar een daling van 14.000 in 2025, van 126.000 naar 112.000. Tegenover de lagere verkoop van nieuwe EV's staat een hogere verkoop van andere nieuwe auto's, bijvoorbeeld met een benzinemotor. Ook de gemiddelde prijs van nieuwe zakelijke auto's wordt beïnvloed door de maatregel. Na 2025 lopen de huidige fiscale stimuleringsmaatregelen voor EV's af. De maatregel heeft dus geen effect meer op de bijtelling voor EV's die worden verkocht vanaf 2026. Voor nieuwe EV's die in 2025 worden aangekocht, kan de maatregel een effect hebben op de bijtelling tot 2030. De netto budgettaire effecten van de maatregel bestaan uit verschillende onderdelen. Dat zijn een hogere opbrengst van de bpm, brandstofaccijnzen en mrb vanwege meer verkopen van auto's met een brandstofmotor, een lagere opbrengst van de energiebelasting vanwege minder verkopen van EV's, en per saldo een hogere opbrengst van de inkomstenbelasting over de bijtelling voor privégebruik van alle nieuwverkopen samen.

De raming is redelijk en neutraal maar kent een hoge onzekerheid, omdat ontwikkelingen in de markt voor EV's lastig zijn te voorspellen. De technologische ontwikkelingen gaan zeer snel, het is bekend dat realisaties hierdoor binnen enkele jaren aanzienlijk kunnen afwijken van verwachtingen die, voorafgaand aan de

⁴ Voor een algemene beschrijving van het Carbontax-model en de toepassing ervan, zie Revnext (19 mrt 2019), Achtergrondrapport Carbontax-model ([link](#)). Het CPB heeft geen gedetailleerd inzicht in de aanpassingen van Carbontax die hebben geleid tot een nieuwe versie van het model. Het oordeel van het CPB stoelt daarom op een plausibiliteitstoets en eerdere kennis van het model, zie CPB & PBL (2020), Kansrijk Mobiliteitsbeleid, Bijlage 3: Verantwoording van modellen en berekeningen ([link](#)).

realisaties, als neutraal werden beschouwd. Daarom is er ook al een aanzienlijke mate van onzekerheid in de raming van het basispad voor 2022-2025. Dit werkt door in de onzekerheid rond het budgettaire effect van de maatregel.

Verder is de onzekerheid hoog door de complexiteit van de gedragsreacties die leiden tot veranderingen in de nieuwverkopen. Er treden zowel verschuivingen op tussen verschillende prijsklassen als tussen EV's en auto's met een brandstofmotor. Deze verschuivingen zijn sterk afhankelijk van ontwikkelingen in de voorkeuren van gebruikers en in het aanbod van nieuwe auto's. Bovendien zijn anticipatie-effecten te verwachten bij het versoberen van de cap en het aflopen het totale stimuleringspakket, waarbij aankopen naar voren worden gehaald. Het modelleren van een dergelijke combinatie van verschillende gedragsreacties brengt inherent een relatief grote onzekerheid met zich mee.

Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten

Per 1 januari 2022 wordt een gerichte vrijstelling in de werkkostenregeling voor de vergoeding van bepaalde thuiswerkkosten ingevoerd. Het gaat bijvoorbeeld om kosten van extra water- en elektriciteitsverbruik, verwarming, koffie, thee en toiletpapier. Met de vrijstelling kunnen deze vergoedingen vrij van loonheffingen door de werkgever worden toegekend. De vergoeding bedraagt maximaal 2 euro per thuisgewerkte dag.

De geraamde kosten zijn het product van de werkzame beroepsbevolking, het aandeel dat kan thuiswerken, het aantal werkbare dagen, het percentage dat gemiddeld wordt thuisgewerkt, het percentage werkgevers dat thuiswerkkosten vergoedt, de vergoeding per thuiswerkdag en het gemiddelde marginale tarief. Deze parameters zijn gebaseerd op CBS Statline en diverse onderzoeken naar thuiswerken.⁵ Gedragseffecten betreffen het aandeel werkgevers dat thuiswerkkosten zal vergoeden en zijn daarmee impliciet onderdeel van de raming. De raming is redelijk en neutraal, maar kent een hoge onzekerheid omdat de mate waarin zal worden thuisgewerkt zich moeilijk laat voorspellen op macroniveau. Ten slotte beïnvloeden diverse factoren de mate van thuiswerken.

Tijdelijke verruiming vrije ruimte (COVID-19)

De tijdelijke verruiming naar 3% van de vrije ruimte in de werkkostenregeling wordt verlengd naar 2021. Door de wijziging kan het bedrag van de af te dragen eindheffing dalen en kunnen meer vergoedingen/verstrekkingen tot een loonsom van 400.000 euro onbelast worden gedaan. De raming wordt vanwege de hoge onzekerheid in de gedragseffecten uitvoerig getoetst.

Voor bedrijven die de eindheffing betalen is uit de aangiftebestanden over 2019 bekend wat het budgettaire effect is. Voor bedrijven die de vrije ruimte onvolledig benutten, zijn aannamen gemaakt over het gebruik van de vrije ruimte aan de hand van een evaluatieonderzoek over de werkkostenregeling van Panteia.⁶ Omdat de maatregel van tijdelijke aard is en betrekking heeft op het lopende jaar, is er slechts beperkt ruimte voor bedrijven om te reageren op de maatregel en extra vrije ruimte te benutten. Vanwege deze factoren is het resterende gedragseffect op de extra vrije ruimte als beperkt geschat en daarom geprikt, maar dit blijft zeer onzeker. Deze onzekerheid werkt door in de totaalraming, die, hoewel neutraal, als hoog onzeker bestempeld is.

Temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina)

Door de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak-Sofina kunnen buitenlandse verlieslatende lichamen (een deel van) de in Nederland ingehouden dividendbelasting en kansspelbelasting

⁵ Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid, 2021, Thuiswerken tijdens en na de coronacrisis, ([link](#)); AAVN, 2021, Hybride werken wordt het nieuwe normaal – met andere vergoedingen ([link](#)); Motivaction, 2020, Gemiddelde thuiswerkvergoeding van € 2,60 per dag, ([link](#)); MuConsult, 2021, Landelijk Reizigersonderzoek ([link](#)) en CPB, 2021, Thuiswerken vóór, tijdens en ná de coronacrisis, ([link](#)).

⁶ Panteia, 2018, Evaluatie werking Werkkostenregeling, ([link](#)).

over hun portfoliobelangen terugvorderen. Ter voorkoming van verdere terugvorderingen wordt een maatregel getroffen waardoor lichamen per 2022 de ingehouden dividendbelasting ten hoogste kunnen verrekenen met een positief bedrag aan vennootschapsbelasting (vpb). De maatregel schrapt de mogelijkheid tot terugvordering in verliesituaties ook voor binnenlandse lichamen, waardoor een opbrengst in de vpb verwacht wordt. De certificering beperkt zich tot de raming van de gevolgen van het wetsvoorstel vanaf 2022 en wordt vanwege de budgettaire omvang uitvoerig getoetst.

Per 2022 wordt met de maatregel een derving in de dividendbelasting voorkomen. De omvang van deze derving betreft die vanuit de beroepen op terugvordering van buitenlandse lichamen in een verliespositie. Dit bedrag wordt benaderd door de met historische gegevens geschatte netto-opbrengst van de dividendbelasting te corrigeren voor het aandeel particulieren en het aandeel lichamen dat niet in een verliespositie verkeert. Omdat voor de specifieke groep buitenlandse lichamen nauwelijks tot geen geschikte informatie beschikbaar is, vergen de correcties onzekere veronderstellingen. De correctie voor particulieren is daarbij gebaseerd op zeer beperkte casuïstiek, terwijl de correctie voor buitenlandse lichamen in een winstsituatie voortkomt uit toepassing van gemiddelden voor binnenlandse lichamen. Dit laatste brengt onzekerheid met zich mee, omdat de aangiftegegevens niet altijd volledig zijn en de situatie voor Nederlandse vennootschappen mogelijk niet representatief is voor de situatie van buitenlandse vennootschappen met portfoliobelangen in Nederland.

De raming van de te repareren derving vergt tot slot een veronderstelling over het aandeel bedrijven dat een beroep doet op het Sofina-arrest. Op basis van het aantal ingediende aanvragen tot teruggave van de dividendbelasting tot 30 juni 2021 wordt verondersteld dat, mede vanwege de administratieve lasten van de terughaalbepaling, dit aandeel laag zal zijn. Er zijn echter zeer weinig aanknopingspunten beschikbaar voor deze correctie waardoor deze gepaard gaat met hoge onzekerheid. Een deel van de derving wordt in toekomstige jaren teruggevorderd vanwege een toegevoegde terughaalbepaling wanneer bedrijven weer winst gaan maken. Dit aandeel (65%) is op basis van de vpb-aangiftegegevens en ervaringsgegevens geschat.

Naast het voorkomen van een derving in de dividendbelasting zorgt de maatregel ook voor een extra opbrengst in de vennootschapsbelasting, omdat het bedrag aan verrekening gemaximeerd wordt en verlieslatende lichamen de verrekening in de vpb niet meer kunnen verzilveren. De relevante grondslag voor de opbrengst van deze maatregel is het te verrekenen deel van de dividendbelasting van verlieslatende binnenlandse ondernemingen. Uit belastingdienstgegevens is het gemiddelde bedrag en percentage aan verrekening bekend. Door extrapolatie van de gemiddelden uit de aangiftegegevens in de periode 2010-2018 wordt de omvang van het verrekenende deel bij lichamen in een verliespositie benaderd. Op basis van de aangiftegegevens wordt aangenomen dat buitenlandse portfolio-aandeelhouders van Nederlands bedrijven niet vergelijkbaar zijn met binnenlandse portfolio-aandeelhouders van Nederlandse bedrijven, maar wel met Nederlandse portfolio-aandeelhouders van buitenlandse bedrijven. Het gebrek aan nauwkeurigere informatie maakt deze schatting sterk onzeker.

De geraamde opbrengst van de maatregel kent een uitgroei: wanneer in toekomstige jaren toch een positief belastbare winst ontstaat, kan de dividendbelasting alsnog verrekend worden. Verondersteld wordt dat bedrijven hiervan zoveel mogelijk gebruik zullen maken, en op basis van ervaringsgegevens uit de verliesverrekening kan daarmee een kasritme worden afgeleid, samen met een aandeel structureel verlieslijdende lichamen.

De raming benut historische (aangifte)gegevens maar leunt in belangrijke mate op veronderstellingen die met de beschikbare informatie beperkt onderbouwd kunnen worden. Daarnaast leidt de maatregel mogelijk tot gedragseffecten, zoals de mate waarin bedrijven beroep doen op teruggave en de mogelijkheid tot optimalisatie van de verrekening in de winstaangiften. Hoewel de raming naar het oordeel van het CPB

neutraal en redelijk is, zorgen de benodigde aannamen over de grondslag en gedragseffecten voor een hoge onzekerheid.

Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding

Bij verkoop van woningen aan starters of andere sociale doelgroepen wordt soms gebruik gemaakt van een verkoopregulerend beding, ook wel een verkoop onder voorwaarden (VoV) genoemd. Daarin wordt bepaald dat als een nieuwe eigenaar de woning wil verkopen, de oorspronkelijke eigenaar (de VoV-aanbieder, vaak een woningcorporatie) deze moet terugkopen of het recht heeft om deze terug te kopen. Sinds 1 januari 2021 is op de terugkoop van woningen met een VoV het algemene tarief van de overdrachtsbelasting (ovb) van 8% van toepassing. De maatregel zorgt ervoor dat terugkopen in het kader van een VoV zijn vrijgesteld van ovb, mits aan een aantal voorwaarden wordt voldaan.

Voor de raming van de budgettaire effecten is een inschatting gemaakt van het aantal VoV-woningen dat jaarlijks wordt teruggekocht, de gemiddelde terugkoopprijs, het deel teruggekochte woningen dat opnieuw wordt verkocht, en welk deel van deze nieuwe verkopen wordt belast tegen het ovb-tarief van 2%. Dit laatste is relevant omdat bij die nieuwe verkopen alsnog 2% ovb wordt geheven, terwijl dit zonder de maatregel had kunnen worden verrekend.

De cijfers zijn gebaseerd op gegevens en inschattingen van aanbieders van VoV-producten, die licenties voor deze producten verstrekken aan woningcorporaties en andere partijen die woningen willen verkopen via een VoV. Omdat inschattingen voor de totale populatie van twee grote partijen beschikbaar zijn, en die inschattingen elkaar weinig ontlopen, worden de cijfers redelijk betrouwbaar geacht. Wel zijn de inschattingen omgeven met enige onzekerheid, onder meer vanwege de gebruikte referentieperiode.

In de raming wordt rekening gehouden met een anticipatie-effect, wat inhoudt dat terugkoop van VoV-woningen in de laatste maanden van 2021 waar mogelijk wordt uitgesteld naar 2022. Dit veroorzaakt een eenmalige derving in 2021.

Aanpassen CO₂-schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO₂-grens en tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's

Het wetsvoorstel betreft een wijziging van de schijfgrenzen en de tarieven voor de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) en de dieseltoeslag. Met deze maatregel beoogt men de bpm op conventionele auto's gelijk te houden, terwijl de gemiddelde CO₂-uitstoot van de nieuwverkopen van conventionele auto's gemiddeld daalt door technologische vooruitgang en aanscherping van internationale normen (autonome vergroening). De raming betreft een benadering van de budgettaire derving vanwege autonome vergroening en een schatting van de benodigde parameterwijzigingen om deze budgettaire derving teniet te doen. De raming wordt vanwege de grote onzekerheid in de grondslag uitvoerig getoetst.

Startpunt van de raming is het percentage jaarlijkse vermindering in de uitstoot per kilometer, die blijkt uit een analyse van TNO⁷ over de vergroening van het wagenpark tot en met 2025. De analyse is gestoeld op historische en Europese trends uit RDW-registratiedata in Nederland en Europese registratiedata van de European Environment Agency (EEA). Het rapport analyseert twee componenten die samen de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuwverkopen bepalen: de ontwikkeling van de brandstofefficiëntie en de ontwikkeling van het gewicht van auto's. Door de toegenomen brandstofefficiëntie daalde de gemiddelde CO₂-uitstoot voor zowel diesel- als benzineauto's, waarbij de snelheid van deze trend afhankelijk blijkt van de geselecteerde tijdperiode. De trend wordt geschat op basis van de reeks 2010-2017, omdat de afwijkende ontwikkeling in de jaren 2018-2020 waarschijnlijk tijdelijk van aard is vanwege onder meer de strengere RDE-wetgeving. Hieruit

⁷ TNO, 2021, Trends in energy efficiency of conventional petrol and diesel passenger cars

volgt een jaarlijkse daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot van 2,8% voor benzineauto's en 2,5% voor dieselauto's. Doordat deze indicator corrigeert voor gewicht, kan worden verondersteld dat de schatting een zuiver beeld geeft van (enkel) de technologische ontwikkeling van de automotor door de autofabrikant.⁸ Het is echter niet volledig uit te sluiten dat ook vraageffecten de brandstofefficiëntie beïnvloeden.⁹

De daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot wordt gedeeltelijk tenietgedaan door de toename van het gewicht van auto's. Omdat beoogd wordt om dat effect enkel te compenseren voor zover de verzwaring het gevolg is van aanbodfactoren, dient de geobserveerde gewichtstoename verder uitgesplitst te worden naar oorzaak. Deze verzwaring kan door aanbod gedreven zijn: comfortstandaarden en veiligheidsnormen leiden tot ontwikkeling van zwaardere auto's. Aan de vraagzijde hebben consumenten wellicht ook voorkeur voor een zwaardere auto met meer extra's, status of veiligheid. Omdat onbekend is in welke verhouding de vraag- en aanbodfactoren staan, en daarvoor ook geen bronnen beschikbaar zijn, wordt verondersteld dat de helft van de gemiddelde gewichtstoename van auto's toegerekend kan worden aan autonome vergroening. De trend in de gewichtstoename wordt bepaald op basis van de jaren 2010-2020 omdat sprake is van een ontwikkeling op zeer lange termijn, daarbij staat tegenover een kleinere gewichtstoename in de jaren 2010-2014 een groter gewichtstoename in de periode 2014-2020. Dit geeft voor benzineauto's een jaarlijkse gewichtstoename van 0,98% en voor dieselauto van 0,53%.

Bovenstaande componenten leiden tot een raming van de autonome vergroening van gemiddeld 2,3% per jaar voor zowel conventionele benzineauto's als dieselauto's. Verder wordt op basis van de historische gegevens uit de rapportage van TNO verondersteld dat vergroening geleidelijk zal verlopen en niet wordt uitgesteld tot de strengere EU-normen voor CO₂-uitstoot van kracht worden in 2025.

De gederfde inkomsten door autonome vergroening worden berekend door de veronderstelde percentages te combineren met de bestaande bpm-tabellen en RDW-detailgegevens over verkochte nieuwe auto's uit 2019 en 2020. Hoewel de dataset gedetailleerd is, geven de uitkomsten geen onmiddellijk beeld voor 2025. Daartoe vergt de raming aannamen over de ontwikkeling en samenstelling van de nieuwverkopen na 2020. Daarbij wordt rekening gehouden met het effect van andere maatregelen, namelijk de verlaging van de cap in de bijtelling voor emissievrije personenauto's en verruiming van de subsidie voor particuliere personenauto's. Sluitstuk van de raming is de mechanische berekening van de bijbehorende jaarlijkse aanpassing van de grenzen en tarieven van de bpm-tabel om de becijferde derving teniet te doen.

Het CPB beoordeelt de raming als redelijk en neutraal. Met de aanpassing van schijven en tarieven wordt beoogd de bpm op conventionele auto's gelijk te houden, waarmee de prikkel tot gedragsreacties beperkt blijft. De aanpassing kan echter wel tot beperkte verschuivingen leiden in de aantrekkelijkheid van specifieke conventionele auto's. Verondersteld wordt dat dit samenstellingseffect geen (substantieel) gedragseffect vormt. De raming leunt verder echter sterk op de veronderstellingen over autonome vergroening en de bijdrage van aanbodfactoren daarin en kent daarom een hoge onzekerheid.

Aanpassing energiebelasting ter voorkoming van dubbele belasting bij batterijopslag

In de elektriciteitsketen wordt bij elektriciteitsopslag momenteel twee keer energiebelasting (EB) geheven; zowel bij de opslag van elektriciteit door de energieleverancier in een batterij als bij de levering van elektriciteit van de leverancier naar de eindverbruiker. Deze dubbele heffing wordt per 1 januari 2022 opgeheven door de levering van elektriciteit vanuit het net aan een dergelijke energieopslagfaciliteit – onder

⁸ Door gewicht mee te tellen wordt beoogd het type auto over de tijd vergelijkbaar te houden ("same physical vehicle", TNO 2021).

⁹ De onzekerheid die dit met zich meebrengt is beperkt, gezien aanvullende gevoeligheidsanalyses in het rapport (o.a. met andere indicatoren, tussen fabrikanten en gewichtsgroepen) tot vergelijkbare resultaten leiden.

voorwaarden – niet langer te belasten. De raming wordt vanwege de onzekerheid in de grondslag uitvoerig getoetst.

De grondslagraming voor deze maatregel heeft als beginpunt een schatting van de in batterijen opgeslagen en daarna verbruikte energie, verkregen uit een rapport van branchevereniging Netbeheer Nederland¹⁰ en een inschatting van Energy Storage NL (ESNL). Omdat de cijfers echter een doelscenario en geen basispad betreffen, dient het beeld gecorrigeerd te worden voor gedragseffecten uit verondersteld (stimulerend) toekomstig beleid. Bij gebrek aan nadere cijfermatige onderbouwing is hiertoe een onzekere afslag van 20% op de batterijcapaciteit gemaakt. Daarnaast is met ESNL een inschatting gemaakt van (de groei van) het aantal projecten en de gemiddelde omvang per project (in MW) zodat de cijfers omgezet kunnen worden naar EB-verbruiksschijven.

De dubbele heffing raakt slechts een specifiek deel van de keten: enkel de batterijexploitanten die ‘zelfstandig’ opereren.¹¹ Op basis van schattingen van ESNL en Netbeheer Nederland is voor 2021 de grondslag geschoond voor opgeslagen batterijenergie die al bij de producent van de energie wordt opgeslagen en het aantal batterijexploitanten dat zelf ook energieleverancier is. Dezelfde berekening wordt voor 2030 gebruikt, aangevuld met correcties vanwege de veranderende aantrekkelijkheid van de batterijexploitatie-businesscase in het basispad wanneer het gebruik van zon- en windenergie stijgt maar de dubbele heffing niet wordt weggenomen. Deze onzekere aannamen zijn gebaseerd op expertise van ESNL, waarbij meetelt dat de huidige zelfstandige batterijexploitaties nu (nog) niet rendabel zijn en tot stand zijn gekomen met durfinvesteringen in de veronderstelling dat de dubbele heffing afgeschaft zal worden.

Door de relevante gecorrigeerde grondslag te combineren met de bestaande en toekomstige tarieven in de energiebelasting is de gemiddelde jaarlijkse budgettaire derving berekend, die ontstaat als een dubbele heffing in de batterijopslag wordt voorkomen. De raming is redelijk en neutraal, maar tevens sterk onzeker. Bij gebrek aan nauwkeurige grondslaggegevens worden namelijk aannamen over de ontwikkeling en gedragseffecten gebruikt die in hoge mate onzeker zijn.

Wet verlaging tarief verhuurdersheffing en maandelijkse wijziging bedragen heffingsverminderingen

Per 1 januari 2022 wordt het tarief van de verhuurderheffing met 0,042%-punt verlaagd naar 0,485%. Daarnaast wordt de mogelijkheid gecreëerd om iedere maand met ingang van de eerste dag van die maand bedragen aan heffingsverminderingen aan te passen. Op dit moment is dat ieder kwartaal.

Het budgettaire effect van de maatregel overschrijdt de budgettaire grens in het toetsingskader en wordt daarom uitvoerig getoetst.

Het CPB beoordeelt de raming als redelijk en neutraal. De tariefverlaging is berekend op basis van de opbrengst van de verhuurderheffing in 2020 en de ontwikkeling van de WOZ-waarde in 2021 en 2022 volgens de CPB-ramingen. De tariefverlaging geeft vanwege de aard en omvang geen aanleiding tot substantiële gedragseffecten. De mogelijkheid om bedragen aan heffingskortingen maandelijks te kunnen wijzigen, kan van invloed zijn op het proces van aanvragen van heffingskortingen. Dit heeft echter geen lastenrelevant budgettair effect tot gevolg, omdat eventuele overschrijding van het beschikbare bedrag achteraf wordt gecompenseerd. Samengevat kent de raming een lage onzekerheid.

¹⁰ Netbeheer Nederland, 2021, Het Energiesysteem van de Toekomst, ([link](#))

¹¹ Alleen als de exploitant van de batterij niet tevens de energieleverancier is of tevens de energieleverancier is kan dubbele heffing optreden. Bij een elektriciteitsproducent met een batterij blijft de stroom namelijk achter dezelfde aansluiting en bij stroomlevering aan een leverancier met een batterij wordt er conform de huidige wet ook niet geheven.

Bijlage: Toetsingskader

Elke ter certificering aangeboden raming wordt ten minste marginaal getoetst. Maatregelen waarvan het budgettaire effect volgens de raming van het ministerie van Financiën groter is dan 50 mln euro, worden uitvoeriger beoordeeld. Deze uitvoerige beoordeling wordt ook gedaan als de belastinggrondslag onzeker is, er sprake kan zijn van sterke gedragseffecten, of als de maatregel politiek omstreden is.¹²

Marginale toetsing

De marginale toetsing betreft een aantal vragen, die elk met 'ja' dienen te worden beantwoord. Als dat het geval is, wordt de raming gecertificeerd.

1. Is de huidige stand van zaken duidelijk verwoord?
2. Is de beleidswijziging voldoende toegelicht?
3. Wordt de kwaliteit van de data voldoende toegelicht?
4. Worden de onzekerheden van de raming voldoende toegelicht?
5. Zijn de aannamen voldoende onderbouwd?
6. Volgt de ex-ante budgettaire raming logisch uit de data en de gemaakte aannamen?
7. Worden de aanwezigheid en inhoud van eerste-orde gedragseffecten toegelicht?
8. Is rekening gehouden met (directe) effecten op andere regelingen?

Sommige maatregelen betreffen een wijziging zonder mogelijk budgettair effect. Als dit het geval is, wordt volstaan met een '–'.

Uitvoerige toetsing

De uitvoerige toetsing van ramingen van maatregelen die groter zijn dan 50 mln euro, gaat dieper in op de budgettaire effecten van de raming.¹³ Hierbij worden de aannamen beoordeeld en wordt overwogen of de aanname redelijk is. Aspecten die een rol spelen:

- Is er informatie over de omvang van de **grondslag**? Hoe betrouwbaar is deze informatie?
- Waarop zijn de **aannamen** gebaseerd en zijn deze aannamen redelijk? Komt de raming overeen met de uitkomsten die op basis van CPB-modellen kunnen worden verwacht?
- Zijn de **gedragseffecten** redelijk en in overstemming met wat in de literatuur gebruikelijk is? Als er geen literatuur is, zijn er dan vuistregels af te leiden uit informatie van de uitvoeringspraktijk bij eerdere beleidsveranderingen? Waar zijn de gedragseffecten op gebaseerd?

¹² Deze condities zijn vergelijkbaar met door de OBR gestelde condities.

¹³ Ook bij een onzekere belastinggrondslag, te verwachten sterke gedragseffecten, of bij een maatregel die omstreden is.

Onzekerheid

Het Centraal Planbureau geeft een inschatting van de onzekerheid van de raming. Vooral nog wordt hierbij gebruikgemaakt van het kader dat geboden wordt door The Office for Budget Responsibility (OBR) in het Verenigd Koninkrijk. Zie daarvoor tabel B1 en [hier](#).

Drie aspecten van de raming worden in beschouwing genomen: onzekerheden in de modellering, in de data en in het gedrag. De onzekerheid in het gebruikte model is afhankelijk van de gebruikte aannamen en de eenvoud waarmee een basispad en een variant berekend kunnen worden. Dataonzekerheden hangen samen met de hoeveelheid beschikbare relevante gegevens en de betrouwbaarheid van de bron. Onzekerheid kan ook voortkomen uit gedrag, wanneer er grote gedragseffecten te verwachten zijn en deze effecten moeilijk in te schatten zijn.

Tabel B1 Beoordelingscriteria onzekerheid

Beoordeling	Model	Data	Gedrag
Zeer hoog	Zeer moeilijk te modelleren Zeer gevoelig voor onverifieerbare aannamen	Zeer weinig data Slechte kwaliteit	Geen informatie over potentieel gedrag
Hoog	Zeer moeilijk te modelleren Zeer gevoelig voor onverifieerbare aannamen	Weinig data Veel van slechte kwaliteit	Gedrag is volatiel of sterk afhankelijk van factoren buiten het belastingstelsel
Gemiddeld-hoog	Moeilijk te modelleren Aanmaken basispad beperkt mogelijk Gevoelig voor aannamen	Gewone data Wellicht van externe bron Aannamen kunnen niet gemakkelijk worden gecheckt	Gedrag is moeilijk voorspelbaar
Gemiddeld	Enigszins moeilijk te modelleren Aanmaken basispad beperkt mogelijk	Incomplete data Hoogwaardige externe bron Verifieerbare aannamen	Aanzienlijke gedragsreacties of afhankelijk van factoren buiten belastingstelsel
Gemiddeld-laag	Modelleren is eenvoudig Aantal gevoelige aannamen	Hoge datakwaliteit	Gedrag is redelijk voorspelbaar
Laag	Modelleren is eenvoudig Nieuwe parameters voor bestaand beleid Weinig of geen gevoelige aannamen	Hoge datakwaliteit	Stabiele en voorspelbare gedragseffecten
Relevantie		[hoog – gemiddeld – laag]	
Totale beoordeling		[hoog – gemiddeld – laag]	

Voor ieder van deze onzekerheidsaspecten zal de relevantie per raming variëren. De een-na-laatste rij beschrijft de relevantie van ieder aspect voor de desbetreffende raming. De laatste rij geeft een totaaloordeel over de raming op basis van de voorgaande afwegingen.

Sommige maatregelen betreffen een wijziging zonder mogelijk budgettair effect en daarom ook zonder onzekerheid. Als dit het geval is, wordt volstaan met de notering 'n.v.t.'.