



dirkzwager

PRINSJESDAG 2023

19 september 2023

Belastingplan 2024

Op dinsdag 19 september 2023 (Prinsjesdag) is door het demissionaire kabinet het Belastingplan 2024 bekend gemaakt. In deze bijdrage bespreken wij op hoofdlijnen een aantal maatregelen uit het Belastingplan 2024 en andere verwachte regelgeving.

Het wetgevingspakket in het Belastingplan 2024 dient nog te worden behandeld en goedgekeurd door het Nederlandse Parlement (Eerste en Tweede Kamer) en kan dus aan verandering onderhevig zijn. Gezien de demissionaire status van het kabinet en de komende verkiezingen zijn veranderingen niet uitgesloten.

Wij hebben de belangrijkste maatregelen in deze bijdrage over de volgende onderwerpen verdeeld:

1. **Vennootschapsbelasting**
2. **Dividendbelasting / Bronbelasting**
3. **Inkomstenbelasting**
4. **Loonbelasting**
5. **Overdrachtsbelasting**
6. **Schenk- en erfbelasting**
7. **Overige ontwikkelingen**

Indien u naar aanleiding van één of meerdere maatregelen vragen heeft of als u meer gedetailleerde informatie wenst, dan kunt u uiteraard contact opnemen met uw vaste contactpersoon bij Dirkwager. Indien u geen vaste contactpersoon heeft, dan vindt u op de laatste pagina's van dit document de contactgegevens van onze fiscale specialisten.

1. Vennootschapsbelasting (1/6)

Belastingplan 2024

Tarief

Voor het eerst in lange tijd voorziet het belastingplan dit jaar niet in een aanpassing van het vennootschapsbelastingtarief. Dit tarief blijft per 1 januari 2024 derhalve gelijk:

	Winst	Tarief
Tot	€ 200.000	19%
Vanaf	€ 200.000	25,8%

Ook blijft een effectief tarief van 9% gelden voor innovatieboxvoordelen.

Schenken vanuit de vennootschap

Bedragen die door een vennootschapsbelastingplichtig lichaam aan een algemeen nut beogende instelling (ANBI) worden gegeven en die niet kwalificeren als zakelijke sponsoring of reclame zijn per 1 januari 2024 niet langer aftrekbaar. Daar staat tegenover dat het bedrag van de gift bij de aandeelhouder van de vennootschap niet in aanmerking zal worden genomen als opbrengst voor de dividendbelasting of voordeel uit aanmerkelijk belang. Daarvoor geldt wel als voorwaarde dat de bedragen rechtstreeks door de vennootschap aan de ANBI worden voldaan.

Wetsvoorstel Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Het wetsvoorstel Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen voorziet in de codificatie van het Nederlandse kwalificatiebeleid voor buitenlandse rechtsvormen en de afschaffing van de zelfstandige belastingplicht van de open commanditaire vennootschap. De wijzigingen zullen per 1 januari 2025 in werking treden. Als gevolg hiervan zal de fiscale kwalificatie van een aantal belastingplichtigen wijzigen. Dit geldt in ieder geval voor alle open cv's.

Buitenlandse rechtsvormen

Voor de fiscale kwalificatie van lichamen opgericht naar buitenlands recht blijft de rechtsvormvergelijkingsmethode het uitgangspunt. Op basis daarvan dient beoordeeld te worden of de rechtsvorm van het lichaam vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm, in welk geval het lichaam dezelfde fiscale kwalificatie krijgt als de vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm.

Indien geen sprake is van een lichaam waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm, geldt het volgende:

- (i) een fiscaal in Nederland gevestigd buitenlands lichaam wordt altijd aangemerkt als niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig);

1. Vennootschapsbelasting (2/6)

- (ii) voor een fiscaal niet in Nederland gevestigd buitenlands lichaam wordt aangesloten bij de fiscale kwalificatie van de staat van fiscale vestiging en is dus van belang of het lichaam in die staat als zelfstandig belastingplichtig wordt aangemerkt.

Nederlandse CV's

In de huidige wet worden alleen cv's waarin toetreding of vervanging van commanditaire vennoten slechts mogelijk is met toestemming van alle vennoten als fiscaal transparant gekwalificeerd. De overige, zogenoemde open cv's, zijn derhalve zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig. Bij invoering van het wetsvoorstel worden ook open cv's fiscaal transparant en eindigt daarmee de vennootschapsbelastingplicht. De fiscale transparantie werkt tegelijk ook door in de inkomsten-, dividend- en bronbelasting.

Onder het voorgestelde overgangsrecht wordt de sfeerovergang bij fictie aangemerkt als een (fictieve) vervreemding van de vermogensbestanddelen van de open cv aan de vennoten. Die worden op hun beurt verondersteld hun aandeel in en schuldvorderingen op de cv alsmede eventueel aan de cv ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen te hebben vervreemd.

Beide fictieve vervreemdingen worden verondersteld plaats te hebben gevonden tegen de waarde in het economische verkeer. Zonder verdere tegemoetkoming zou dit kunnen leiden tot een acute afrekening in zowel de vennootschaps- als inkomstenbelasting.

Het wetsvoorstel voorziet in een viertal faciliteiten om voornoemde belastingheffing uit te stellen. Deze faciliteiten kunnen reeds per 1 januari 2024 worden toegepast, maar alleen indien de fiscale claim behouden blijft:

- (i) *Doorschuiffaciliteit*: als alle commanditaire vennoten zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting (zonder subjectief te zijn vrijgesteld), kan de fiscale claim op de stille reserves, fiscale reserves en goodwill in de onderneming van de open cv naar hen worden doorgeschoven;
- (ii) *Aandelenfusie*: elke commanditaire vennoot kan de fiscale claim op de participatie in de open cv doorschuiven door inbreng van zijn belang in de open cv in een (nieuw of bestaande) houdstervenootschap;
- (iii) *Doorschuiffaciliteit bij terbeschikkingstelling*: commanditaire vennoten kunnen de fiscale claim op aan de open cv ter beschikking gesteld vermogen doorschuiven, indien het vermogensbestanddeel feitelijk ongewijzigd wordt gebruikt in de onderneming waaruit de commanditaire vennoot winst gaat genieten.

1. Vennootschapsbelasting (3/6)

(iv) *Gespreide betaling in ten hoogste tien jaar*: voor zover de open cv geen gebruik kan maken van de doorschuiffaciliteit wordt de mogelijkheid geboden de over de fictieve vervreemding van de vermogensbestanddelen verschuldigde belasting gespreid over een periode van ten hoogste tien jaar te betalen zonder invorderingsrente.

Er zijn flankerende maatregelen opgenomen waarmee onder bepaalde voorwaarden voorkomen kan worden dat bij de hiervoor genoemde herstructurering overdrachtsbelasting is verschuldigd. Deze maatregelen gelden uitsluitend voor op 19 september 2023 om 15.15 uur bestaande rechtsvormen.

Het wetsvoorstel kan ingrijpende gevolgen voor structuren met een open cv of een belastingplichtige maatschap of vof, zoals een maatschap op aandelen, alsmede buitenlandse rechtsvormen waarvan de Nederlandse fiscale kwalificatie wijzigt. Betrokkenen zullen hun fiscale positie ruim vóór 1 januari 2025 in kaart dienen te brengen en zo nodig passende maatregelen moeten nemen.

Wetsvoorstel Aanpassing fonds voor gemene rekening (FGR) en vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI)

Fonds voor gemene rekening (FGR)

Met ingang van 1 januari 2025 zal, volgens het wetsvoorstel, de definitie van een FGR worden gewijzigd. Momenteel is een FGR (kort gezegd) belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting als de bewijzen van deelgerechtigdheid in de FGR vrij verhandelbaar zijn. In de nu voorgestelde regeling verandert dit en wordt de belastingplicht beperkt tot FGR's die kwalificeren als beleggingsfonds of een fonds voor collectieve belegging in effecten in de zin van de Wet Financieel Toezicht (Wft).

Het voorgaande zal tot gevolg hebben dat een aantal FGR's die momenteel belastingplichtig zijn, vanaf 1 januari 2025 niet meer belastingplichtig zijn. Het in dit kader voorgestelde overgangsrecht lijkt sterk op hetgeen is voorgesteld voor de open commanditaire vennootschappen, waarvan de belastingplicht per 1 januari 2025 zal eindigen (zie hiervoor onder 'Wetsvoorstel Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen'). Een FGR wordt bij fictie verondersteld alle vermogensbestanddelen aan zijn deelgerechtigden te hebben vervreemd en de deelgerechtigden worden

1. Vennootschapsbelasting (4/6)

verondersteld hun deelgerechtigdheid te hebben vervreemd. Om een directe belastingheffing te voorkomen, wordt onder bepaalde voorwaarden vanaf 1 januari 2024 in drie mogelijke faciliteiten voorzien:

- (i) een *doorschuiffaciliteit* voor de fiscale claim op de in het FGR aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill;
- (ii) een *aandelenfusiefaciliteit* voor deelgerechtigden die hun deelgerechtigdheid inbrengen in een houdstervenootschap; en
- (iii) indien het FGR geen gebruik kan maken van de doorschuiffaciliteit bestaat de mogelijkheid om over de fictieve vervreemding van de vermogensbestanddelen verschuldigde belasting gespreid over een periode van ten hoogste tien jaar te betalen zonder dat gedurende deze periode invorderingsrente in rekening wordt gebracht.

Er zijn flankerende maatregelen opgenomen waarmee onder bepaalde voorwaarden voorkomen kan worden dat bij de hiervoor genoemde herstructurering overdrachtsbelasting is verschuldigd. Deze maatregelen gelden uitsluitend voor op 19 september 2023 om 15.15 uur bestaande FGR's. Institutionele beleggers zullen in veel gevallen gebruik kunnen blijven maken van een belastingplichtige FGR. Voor onder andere vermogende particulieren en families kan het wetsvoorstel aanzienlijke impact hebben.

Zij zullen zich in 2024 op hun fiscale positie dienen te beraden en zo nodig hun structuur op de aankomende wijzigingen aan te passen.

Vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI)

Onder de huidige regels, is een VBI subjectief vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting en geen inhoudingsplichtige voor de dividendbelasting. In het wetsvoorstel wordt voorgesteld om slechts beleggingsinstellingen en instellingen voor collectieve beleggingen in effecten (ICBE's) in de zin van de Wet op het financieel (Wft) toezicht toegang te geven tot dit regime.

Het voorgaande betekent dat het vanaf 1 januari 2025 niet langer mogelijk zal zijn om van het VBI-regime gebruik te maken bij het beleggen van privévermogen. Betrokkenen zullen hier rekening mee moeten houden en zullen hier mogelijk proactief op willen reageren. Het kan bijvoorbeeld verstandig zijn te inventariseren of de VBI-status afhankelijk van de verwachte resultaten over 2023 en 2024 al eerder moet worden beëindigd. Ingeval sprake zou zijn van een fiscaal verlies in (een van) die jaren, kan door het vervallen van de VBI-status een verrekenbaar fiscaal verlies ontstaan dat in toekomstige belaste jaren weer kan worden benut.

1. Vennootschapsbelasting (5/6)

Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling

Een fiscale beleggingsinstelling (FBI) is momenteel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting tegen een tarief van 0%. Vanaf 1 januari 2025 is het niet langer toegestaan voor een FBI om rechtstreeks in Nederland gelegen vastgoed te beleggen. Indien een FBI niet voldoet aan voorgestelde eisen, wordt de FBI belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting tegen het reguliere tarief. Desalniettemin mag een FBI blijven beleggen in aandelen van een dochtervennootschap die regulier belastingplichtig is en die in Nederland gelegen vastgoed houdt (indirect beleggen in Nederlands vastgoed). Tevens is het een FBI toegestaan om direct te beleggen in vastgoed dat in het buitenland is gelegen.

Als gevolg van de wetwijziging kan het voor een FBI van belang zijn om in 2024 het Nederlandse vastgoedbezit te herstructureren om te voorkomen dat de FBI-status met ingang van 1 januari 2025 vervalst. Voor de periode 1 januari 2024 tot en met 31 december 2024 zijn flankerende maatregelen van toepassing waarmee onder bepaalde voorwaarden kan worden voorkomen dat bij de herstructurering overdrachtsbelasting is verschuldigd.

Overige ontwikkelingen

Wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024

Op 31 mei 2023 werd het wetsvoorstel Wet minimumwinstbelasting 2024 ingediend bij de Tweede Kamer. Hiermee wil de wetgever de Richtlijn (EU) 2022/523 van 14 december 2022 in de nationale wetgeving te implementeren die is gebaseerd op de Pillar Two model-rules van de OESO.

Met deze regels beoogt men te realiseren dat multinationale bedrijven met een omzet van meer dan € 750 miljoen per jaar een effectief belastingtarief van 15% betalen in elke jurisdictie waarin zij actief is. Hierdoor wordt verwacht dat bedrijven minder geneigd zijn om hun winsten te verschuiven naar laagbelastende jurisdicties en dat de concurrentie op het gebied van belastingtarieven zal verminderen. In de praktijk brengt de implementatie van deze regels grote uitdagingen met zich mee. Dit systeem zal naast de reguliere vennootschapsbelasting bestaan. De beoogde ingangsdatum is 1 januari 2024.

1. Vennootschapsbelasting (6/6)

Aanscherping renteaftrekbeperking financiering verhuurd vastgoed

Op grond van de earningstrippingmaatregel wordt renteaftrek beperkt als het saldo van de rentelasten en rentebaten van geldleningen meer is dan het hoogste van 20% van de fiscale EBITDA of €1.000.000. Het kabinet heeft eerder het voornemen aangekondigd om in het Belastingplan 2025 deze drempel te verlagen of geheel buiten toepassing te laten voor vastgoed-BV's met (aan derden) verhuurd vastgoed. Over de verdere vormgeving van deze maatregel is nog weinig bekend. De beoogde ingangsdatum is 1 januari 2025.

2. Dividendbelasting / Bronbelasting (1/2)

Conditionele bronbelasting op dividenden

Vanaf 1 januari 2024 dient ook bronbelasting te worden ingehouden op (verkapte) dividenden aan opbrengstgerechtigden die gevestigd zijn in een laagbelastende jurisdictie (of in bepaalde misbruiksituaties of bij gebruik van hybride entiteiten). De bronbelasting is gelijk aan het toptarief in de vennootschapsbelasting (thans 25,8%). Indien ook reguliere dividendbelasting verschuldigd is over het dividend, dan kan die verrekend worden met de verschuldigde bronbelasting.

Uitsluiting aftrek bronbelasting buitenlands belastingplichtige

Lichamen die voor de Nederlandse belastingheffing als buitenlands belastingplichtige zijn aangemerkt en een aanmerkelijk belang bezitten in het lichaam dat het dividend uitkeert, mogen de in Nederland geheven bronbelasting niet in aftrek brengen. Het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang wordt opgevat en berekend overeenkomstig de regels van de inkomstenbelasting. De inkomstenbelasting kent echter geen regels omtrent de (uitsluiting van) aftrek van bronbelasting, omdat natuurlijk personen niet belastingplichtig zijn voor de bronbelasting. Met deze maatregel wordt beoogd dit te repareren.

Ontwikkelingen

Dividendstripping

Er worden maatregelen voorgesteld om zogenoemde dividendstripping tegen te gaan. Het gaat bijvoorbeeld om verkoop- en kooptransacties van Nederlandse aandelen direct vóór en direct na een dividenduitkering door buitenlandse aandeelhouders. Dit levert voor die aandeelhouder een besparing op aan (niet-verrekenbare) Nederlandse dividendbelasting.

Het wetsvoorstel bevat de volgende maatregelen:

- Inhouding van dividendbelasting kan in sommige gevallen achterwege blijven (inhoudingsvrijstelling), maar alleen als de opbrengstgerechtigde ook de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengsten. Vanaf 1 januari 2024 wordt een zwaardere bewijslast op de opbrengstgerechtigde (belastingplichtige) gelegd. Deze dient vanaf dat moment aannemelijk te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is van de opbrengsten als hij de inhoudingsvrijstelling wil toepassen of verzoekt om vermindering of teruggaaf van dividendbelasting.

2. Dividendbelasting / Bronbelasting (2/2)

- Er gaat een doelmatigheidsmarge gelden voor bepaalde groepen aandeelhouders. Dit houdt in dat pas vanaf een bedrag van € 1.000 aan ingehouden dividendbelasting per jaar de uiteindelijke gerechtigdheid aannemelijk hoeft te worden gemaakt.
- Het begrip 'samenstel van transacties' wordt zodanig aangepast dat transacties die zijn aangegaan door een met de belastingplichtige of opbrengstgerechtigde verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon worden toegerekend aan de belastingplichtige/opbrengstgerechtigde. Hierdoor kan sneller sprake zijn van een samenstel van transacties.
- De registratiedatum geldt als het moment waarop wordt bepaald wie opbrengstgerechtigde is en recht heeft op een tegemoetkoming in de dividendbelasting (alleen voor beursaandelen).

Het kabinet geeft aan dat doorlopend onderzoek nodig is naar aanvullende maatregelen om dividendstripping te voorkomen en ook in de toekomst effectief te kunnen bestrijden.

3. Inkomstenbelasting : BOX 1 (1/4)

Tarief

Vanaf 1 januari 2024 gelden de volgende voorlopige tarieven en tariefschijven voor belastbaar box 1-inkomen:

Inkomen (box 1)	Tarief
T/m € 75.624	36,97%*
Vanaf € 75.625	49,50%

* Dit is het gecombineerde tarief inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen. Voor AOW-gerechtigden geldt een separate tabel.

Afschrijvingsbeperking gebouwen

In de winstsfeer kan een gebouw fiscaal afgeschreven worden tot de bodemwaarde van dat gebouw is bereikt. De hoogte van de bodemwaarde wordt vanaf 1 januari 2024 verhoogd van 50% van de WOZ-waarde naar 100% van de WOZ-waarde. Hierbij wordt onveranderd uitgegaan van de WOZ-waarde van het jaar voorafgaand aan het betreffende boekjaar. Voor het boekjaar 2024 is dus de WOZ-waarde per peildatum 1 januari 2023 van belang.

In de vennootschapsbelasting is de bodemwaarde nu al gesteld op 100% van de WOZ-waarde.

Herinvesteringsreserve (HIR)

De toepassing van de HIR wordt vanaf 2024 uitgebreid en kan ook worden gevormd in geval van een gedeeltelijke staking van de onderneming als gevolg van overheidsingrijpen. De HIR kan vervolgens worden aangewend bij zowel een investering in een nieuwe als een reeds bestaande onderneming.

Energie-investeringsaftrek (EIA), milieu-investeringsaftrek (MIA) en willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL)

De EIA, MIA en VAMIL zijn regelingen met een horizonbepaling en zouden aanvankelijk per 1 januari 2024 komen te vervallen. Uit evaluaties volgt dat deze regelingen over het algemeen doeltreffend en doelmatig zijn, waardoor ze vooralsnog worden gehandhaafd tot en met 31 december 2028.

Verlaging aftrekpercentage EIA

Het aftrekpercentage voor toepassing van de EIA wordt met ingang van 1 januari 2024 verlaagd van 45,5% naar 40%. Het maximale investeringsbedrag voor toepassing van de EIA blijft gehandhaafd op € 136.000.

3. Inkomstenbelasting : BOX 1 (2/4)

MKB-winstvrijstelling

De MKB-winstvrijstelling wordt in 2024 verlaagd van 14% naar 12,7%.

Zelfstandigenaftrek

De zelfstandigenaftrek wordt in 2024 verder verlaagd van € 5.030 naar € 3.750. In de komende jaren zal de zelfstandigenaftrek verder worden afgebouwd naar € 900 (2027).

Aanpassing lucratiefbelangregeling

De Hoge Raad heeft in april 2023 geoordeeld dat bij de beoordeling of sprake is van een lucratief belang, leningen alleen meetellen voor zover die fiscaal als informeel kapitaal kwalificeren. De lucratiefbelangregeling kreeg hierdoor een beperkter toepassingsbereik dan aanvankelijk door de wetgever is beoogd. Door de voorgestelde wijziging kunnen ook leningen die niet als informeel kapitaal kwalificeren meetellen bij de beoordeling of sprake is van een lucratief belang.

In voorkomende gevallen zal moeten gecheckt of sprake is van een lucratief belang. Bestaande afspraken met de belastingdienst kunnen worden gecontinueerd voor zover die in overeenstemming zijn met de beoogde wetswijziging.

Arbeidskorting

De arbeidskorting (maximaal € 5.553 in 2024) is afhankelijk van het arbeidsinkomen en neemt tot een bepaald inkomen stapsgewijs toe en vanaf dat punt bij stijging van het arbeidsinkomen weer af.

Algemene heffingskorting

De algemene heffingskorting (maximaal € 3.374 in 2024) geldt voor iedere belastingplichtige en wordt vanaf € 24.904 (2024) aan inkomen afgebouwd tot nihil.

3. Inkomstenbelasting : BOX 1 (3/4)

Inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)

De IACK (maximaal € 2.961 in 2024) is een korting op de te betalen belasting voor sommige ouders met kinderen jonger dan 12 jaar. Per 1 januari 2025 wordt de IACK afgeschaft voor ouders met kinderen die na 31 december 2024 zijn geboren. Voor de toepassing van de IACK in co-ouderschapssituaties gelden per 1 januari 2024 aanvullende regels ten aanzien van het aantal dagen (156 dagen) dat het kind ten minste in elk van beide huishoudens moet verblijven om in aanmerking te komen voor de IACK.

Verhoging onbelaste reiskostenvergoeding

De onbelaste reiskostenvergoeding die in verschillende regelingen terugkomt (bijvoorbeeld bij reiskosten voor ziekenbezoek, giftenaftrek als een vrijwilligers afzien van een reiskostenvergoeding en de vergoeding die werkgevers aan werknemers mogen geven) wordt in 2024 verhoogd van € 0,21 naar € 0,23 per kilometer. Zie ook het onderdeel '[Loonbelasting](#)' (4).

Eigen woning

Indien de voordelen uit een eigen woning op basis van het eigenwoningforfait meer bedragen dan de aftrekbare kosten (zoals de hypotheekrente), dan bestaat een aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld. Deze aftrek wordt sinds 2019 met 3½% per jaar verlaagd. In 2024 is de aftrek gelijk aan 80% van het

verschil tussen de voordelen uit eigen woning en de aftrekbare kosten van de eigen woning.

Aanpassing eigen woning regeling bij gezamenlijke aankoop woning

Door een wetwijziging per 1 januari 2022 konden zich situaties voordoen waarbij de hypotheekrenteaf trek onbedoeld werd beperkt. Dit is onder omstandigheden het geval bij fiscaal partners met een eigenwoning verleden die gezamenlijk een woning kochten voordat de oude woning van één van de partners was verkocht. De onbedoelde beperking van de hypotheekrenteaf trek wordt met terugwerkende kracht tot 1 januari 2022 ongedaan gemaakt.

Afschaffen middelingsregeling

De middelingsregeling in de inkomstenbelasting is met ingang van 1 januari 2023 afgeschaft. De middelingsregeling is een tegemoetkoming voor het progressienadeel dat kan ontstaan bij sterk in hoogte variërende inkomens in box 1 in een aaneengesloten reeks van drie kalenderjaren. Het laatste tijdvak waarover nog gemiddeld kan worden zijn de jaren 2022, 2023 en 2024.

3. Inkomstenbelasting : BOX 1 (4/4)

Afschaffing betalingskorting

Vanaf 2024 wordt geen betalingskorting meer verleend indien een voorlopige aanslag ineens wordt betaald. Betalingskorting wordt niet langer noodzakelijk wordt geacht door verdergaande automatisering.

Giftenaftrek

Voor giften in natura met een waarde boven € 10.000 is een onafhankelijke taxatie vereist of een factuur waaruit die waarde blijkt. Voor fiscaal partners is het gezamenlijke bedrag € 20.000.

Daarnaast mag in de onderhandse of notariële akte van een periodieke schenking worden opgenomen dat de gift aan een ANBI of kwalificerende vereniging mag worden beëindigd bij verlies van de ANBI-status of de status van kwalificerende vereniging, bij faillissement van de ANBI of vereniging, bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker of een van de schenkers.

3. Inkomstenbelasting : BOX 2

Tarief

Met ingang van 1 januari 2024 zal een progressief tarief gelden in box 2. De volgende tarieven en tariefschijven zullen dan van toepassing zijn:

Inkomen (box 2)	Tarief
Tot € 67.000*	24,5%
Vanaf € 67.000	31%

* voor fiscale partners € 134.000.

Giften door eigen BV

Zie hierover het onderdeel [‘Venootschapsbelasting’ \(1\)](#).

Excessief lenen

Indien de DGA na emigratie excessief gaat lenen van een in het buitenland gevestigde vennootschap, dan kon dit onbedoeld leiden tot invordering van de conserverende aanslag die was opgelegd op het moment van emigratie. Middels een wetwijziging wordt deze ongewenste invordering vanaf 1 januari 2024 ongedaan gemaakt.

De excessief lenen wetgeving is al eerder ingegaan. De peildatum is 31 december 2023. In box 2 vindt in de basis belastingheffing plaats tegen 26,9% (tarief 2023) voorzover de schulden van een ab-houder en zijn

partner meer bedragen dan € 700.000. Voor ab-houders, hun partner en familieleden is het van belang ruim vóór 31 december 2023 de schuldenpositie aan de vennootschap in kaart te brengen en eventuele maatregelen te treffen om belastingheffing te voorkomen.

Vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI)

De VBI-regime wordt per 1 januari 2025 beperkt. Het VBI-regime zal in principe niet meer gelden voor entiteiten die slechts privévermogen van deelnemers beleggen. Zie hierover ook het onderdeel [‘Venootschapsbelasting’ \(1\)](#).

Transparantie fonds voor gemene rekening (FGR)

De definitieve van een FGR zal met ingang van 1 januari 2025 worden gewijzigd. Dit heeft mogelijk gevolgen de verwerking in de aangifte inkomstenbelasting van een belang in een FGR. Zie hierover ook het onderdeel in de [‘Venootschapsbelasting’ \(1\)](#).

Aanpassing bedrijfsopvolgingsregeling

De fiscale faciliteiten voor bedrijfsopvolging voor de inkomstenbelasting en erf- en schenkbelasting worden aangepast. In het onderdeel [‘Schenk- en erfbelasting’ \(6\)](#) is een overzicht van de maatregelen opgenomen.

3. Inkomstenbelasting : BOX 3 (1/2)

Heffingsvrij vermogen en tarief

Het heffingsvrije vermogen wordt in 2024 niet verhoogd en blijft € 57.000 (€ 114.000 voor fiscale partners gezamenlijk). Het tarief wordt met ingang van 1 januari 2024 verhoogd van 32% naar 34%.

Aanpassingen overbruggingswet naar nieuw stelsel voor box 3 (2023 – 2026)

In box 3 wordt belasting geheven op inkomsten uit vermogen (inkomen uit sparen en beleggen). Het vermogen wordt onderverdeeld in drie vermogenscategorieën: banktegoeden, schulden en overige bezittingen. Ten aanzien van de verschillende vermogenscategorieën worden verschillende forfaitaire rendementpercentages in aanmerking genomen.

Met terugwerkende kracht tot 1 januari 2023 wordt verduidelijkt dat het aandeel in een VvE en geld op een derdengeldrekening van een notaris of gerechtsdeurwaarder vallen onder de categorie banktegoeden.

Daarnaast dienen onderlinge vorderingen en schulden in box 3 tussen fiscale partners en tussen ouders en minderjarige kinderen niet langer opgegeven te worden in de aangiften inkomstenbelasting.

Hierdoor wordt voorkomen dat op de vordering (overige bezittingen) een hoger positief fictief rendement in aanmerking wordt genomen dan het in aanmerking te nemen negatieve fictieve rendement op de schuld.

3. Inkomstenbelasting : BOX 3 (2/2)

Ontwikkelingen belastingheffing op basis van het werkelijke rendement

Het kabinet wil het forfaitaire stelsel van belastingheffing in box 3 vervangen door een belastingheffing over het werkelijk rendement van vermogen (zoals rente, dividend, huurinkomsten en waardeontwikkelingen). Het kabinet heeft recentelijk een consultatiewetsvoorstel gepubliceerd met de volgende uitgangspunten:

- belastingheffing over direct rendement (huur, dividend en rente);
- belastingheffing over de gerealiseerde vermogenswinst voor onder andere vastgoed en incurante aandelenpakketten kleiner dan 5%;
- belastingheffing over de jaarlijkse vermogensaanwas voor onder andere vermogen zoals beursgenoteerde effecten en andere beleggingen.

Volgens het kabinet is de invoering van een nieuw stelsel niet eerder te verwachten dan 1 januari 2027.

Transparantie fonds voor gemene rekening (FGR)

De definitieve van een FGR zal met ingang van 1 januari 2025 worden gewijzigd. Dit heeft mogelijk gevolgen de verwerking in de aangifte inkomstenbelasting van een belang in een FGR. Zie hierover ook het onderdeel in de ['Venootschapsbelasting' \(1\)](#).

4. Loonbelasting (1/2)

Verhoging onbelaste reiskostenvergoeding

De maximale reiskostenvergoeding die werkgevers onbelast aan werknemers mogen betalen wordt per 1 januari 2024 verhoogd van € 0,21 naar € 0,23 per kilometer.

Verruiming vrijstelling OV-abonnementen en voordeelurenkaarten

Per 1 januari 2024 worden de vrijstellingen voor OV-abonnementen en voordeelurenkaarten verruimd. Momenteel geldt er een nihilwaardering voor door werkgevers ter beschikking gestelde rechten op vrij reizen (OV-abonnementen) en rechten op kortingen op vervoersbewijzen (voordeelurenkaarten), met een aanvullende gerichte vrijstelling voor de daadwerkelijke kosten van zakelijke OV-reizen, inclusief woonwerkverkeer.

Het voorstel is om de nihilwaardering per 1 januari 2024 te laten vervallen en de gerichte vrijstelling uit te breiden. Naast de daadwerkelijke kosten van zakelijke OV-reizen komen de aanschafkosten van OV-abonnementen of voordeelurenkaarten die *onder andere* voor zakelijke reizen worden gebruikt ook onder de gerichte vrijstelling te vallen. Het primaire doel van deze aanpassing is het vereenvoudigen van de OV-regeling en het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers die flexibel (thuis)werken aanmoedigen.

Wijziging tarieftabel loonbelasting

In overeenstemming met de tariefswijzigingen in de inkomstenbelasting wordt voorgesteld de belasting over een loontijdvak van een jaar per 1 januari 2024 vast te stellen op basis van de volgende tabel*:

Bij een belastbaar loon van meer dan	Maar niet meer dan	Bedraagt de belasting het in kolom II vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare loon dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat	
I	II	III	IV
-	€ 38.139	-	9,32%
€ 38.139	€ 75.624	€ 3.554	36,97%
€ 75.624	-	€ 17.412	49,50%

*Let wel, deze tabel is uitsluitend van toepassing op werknemers geboren ná 1 januari 1946. Voor werknemers geboren vóór 1946 gelden aangepaste bedragen.

4. Loonbelasting (2/2)

Overige ontwikkelingen

Werkkostenregeling

Met ingang van 1 januari 2024 wordt het percentage van de eerste schijf van de vrije ruimte van de werkkostenregeling (tot € 400.000 van de fiscale loonsom) verlaagd van 3% naar 1,92%.

Daarnaast wordt een onjuistheid in de per 1 januari 2023 geldende wettekst gecorrigeerd. Het Belastingplan 2023 voorziet in een verhoging van het percentage van de eerste schijf van de vrije ruimte binnen de werkkostenregeling van 1,7% naar 3% per 1 januari 2023. Dit houdt in dat de eerste schijf gedurende het jaar 2023 wordt uitgebreid tot maximaal € 12.000 (3% maal €400.000). Echter, de per 1 januari 2023 geldende wettekst is per abuis niet overeenkomstig gewijzigd. De huidige wettekst verwijst nog naar een maximaal bedrag van de eerste schijf van € 6.800 (1,7% maal € 400.000). Deze tekst zal met terugwerkende kracht tot 1 januari 2023 worden aangepast om te bevestigen dat de vrije ruimte in 2023 wordt vastgesteld op 3% over maximaal de eerste € 400.000 van de fiscale loonsom.

Overige aandachtspunten

Aftopping 30% regeling

Onder voorwaarden mogen werknemers die vanuit het buitenland worden aangeworven gebruik maken van de 30%-regeling. Dit betekent dat zij maximaal 30% van het loon onbelast kunnen ontvangen als vergoeding voor kosten die zij maken vanwege de internationale tewerkstelling. Tot en met 31 december 2023 is het bedrag waarop de 30%-regeling mag worden toegepast niet gemaximeerd.

Met ingang van 1 januari 2024 wordt de 30%-regeling beperkt tot het bedrag dat overeenkomt met het bezoldigingsmaximum in de Wet normering topinkomens-norm (in 2023: € 223.000). Als de 30%-regeling in de loop van het jaar eindigt of begint, geldt aftopping naar tijdsgelang. Er is een overgangsregeling voorgesteld die inhoudt dat voor werknemers die al gebruik maken van de 30%-regeling aan het einde van 2022, de beperking pas vanaf 1 januari 2026 van kracht wordt.

De mogelijkheid van het onbelast vergoeden van schoolgelden voor internationale scholen naast de 30%-regeling wijzigt niet.

5. Overdrachtsbelasting

Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties

Bij een vastgoedaandelen­transactie valt de waarde van nieuwe onroerende zaken voor de heffing van btw én overdrachtsbelasting onder een vrijstelling. Het Belastingplan 2024 voorziet in een aanpassing van de vrijstelling overdrachtsbelasting waarmee wordt beoogd de belastingdruk bij een vastgoedaandelen­transactie zodanig te verhogen dat een vergelijkbare belastingdruk ontstaat met situaties waarin nieuwe onroerende zaken rechtstreeks belast met btw worden geleverd. Het wetsvoorstel beoogt dat de waarde van nieuwe onroerende zaken met ingang van 1 januari 2025 belast is met 4% overdrachtsbelasting, als de nieuwe onroerende zaken niet gedurende ten minste 2 jaren na de verkrijging van de aandelen voor 90% of meer worden gebruikt voor btw-belaste prestaties.

De aanpassing is op basis van overgangsrecht tot en met 31 december 2029 onder voorwaarden niet van toepassing voor vastgoedaandelen­transacties die de betrokken partijen vóór 19 september 2023 om 15:15 uur schriftelijk (dus niet mondeling) zijn overeengekomen.

Het tarief van 4% heeft er ook toe geleid dat de tegemoetkoming voor kort op elkaar volgende verkrijgingen binnen 6 maanden is aangepast.

Wij constateren dat de tekst van het wetsvoorstel niet juist kan zijn en in ieder geval niet aansluit bij de doelstelling. Wij verwachten bovendien dat de voorgestelde aanpassing zal leiden tot diverse discussies met de Belastingdienst over bijvoorbeeld de reikwijdte van de 90%-norm, de waardering van de nieuwe onroerende zaken en de reikwijdte van de tegemoetkoming voor kort op elkaar volgende verkrijgingen binnen 6 maanden.

6. Schenk- en erfbelasting (1/2)

Aanpassing bedrijfsopvolgingsregelingen

Het kabinet vindt de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) en de doorschuiffaciliteiten in de inkomstenbelasting (DSR) belangrijke fiscale faciliteiten die gekoesterd moeten worden. Afschaffing lijkt daarmee voorlopig niet aan de orde. Aan de andere kant vindt het kabinet dat de maatregelen robuuster en eenvoudiger kunnen. In navolging op de voorjaarsnota en de brief van de Staatssecretaris van 29 juni 2023 zijn de in die stukken reeds aangekondigde maatregelen min of meer ongewijzigd in concrete wetsvoorstellen aan de Tweede Kamer aangeboden. De maatregelen zijn als volgt:

1. Met ingang van **1 januari 2024** zal aan derden ter beschikking gesteld vastgoed worden aangemerkt als beleggingsvermogen waardoor op deze vermogensbestanddelen bij bedrijfsopvolging de BOR en DSR niet langer van toepassing zijn. Onder verhuur wordt ook begrepen anderszins aan een ander ter beschikking stellen van onroerende zaken, ongeacht of wel of geen vergoeding is verschuldigd. In tegenstelling tot de voorjaarsnota en de brief van 29 juni 2023 is het kabinet alleen voornemens een uitzondering op deze regel op te nemen voor onroerende zaken voor zover die worden gebruikt voor de eigen bedrijfsuitoefening. Hiervan is ook sprake indien onroerende zaken worden gebruikt binnen de

onderneming van een lichaam waarin de erflater of schenker (in)direct een aanmerkelijk belang heeft op het moment van het overlijden of de schenking (intercompany).

Met ingang van **1 januari 2025** dienen de navolgende maatregelen in werking te treden:

1. de vrijstelling voor ondernemingsvermogen gaat naar € 1,5 miljoen en 70% over het meerdere (2023: € 1.205.871 en 83% over het meerdere);
2. afschaffen van de 5% doelmatigheidsmarge over het ondernemingsvermogen voor de BOR (voor DSR na 1 januari 2025);
3. bedrijfsmiddelen die zowel privé als zakelijk worden gebruikt, kwalificeren slechts voor de BOR en DSR voor zover deze in de onderneming worden gebruikt; dit geldt alleen voor vermogensbestanddelen met een waarde in het economisch verkeer van minimaal € 100.000 en gebruik voor andere doeleinden dan de ondernemingsdoeleinden van meer dan 10%;
4. afschaffing van de dienstbetrekkingseis 36 maanden (uitsluitend voor de inkomstenbelasting box 2 bij schenking);
5. bij schenking kunnen de BOR en de DSR slechts worden toegepast als de verkrijger minimaal 21 jaar is.

6. Schenk- en erfbelasting (2/2)

Aangekondigde maatregelen per 1 januari 2026

Onderstaande maatregelen zijn aangekondigd maar zijn geen onderdeel van het Belastingplan 2024, omdat uitwerking complex is en meer tijd vraagt.

De volgende maatregelen zullen worden opgenomen in het Belastingplan 2025 met beoogde inwerkingtreding per 1 januari 2026:

1. BOR en DSR zijn uitsluitend van toepassing op reguliere aandelen met minimaal belang van 5%, met uitzondering van preferente aandelen ontstaan in het kader van bedrijfsopvolging en behoud van de bestaande verwateringsregeling. De BOR en DSR zullen vanaf 1 januari 2026 niet meer van toepassing zijn op bijvoorbeeld tracking stock, opties op aandelen of winstbewijzen en belangen van <5%;
2. versoepeling van de bezits- en voortzettingseis;
3. aanpak oneigenlijk gebruik van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten waaronder dubbele toepassing BOR en zogenoemde rollator-investeringen.

Bij een op de korte termijn op handen zijnde bedrijfsopvolging kan het aantrekkelijk zijn hier nog in 2024 uitvoering aan te geven om gebruik te kunnen maken van bestaande regelingen voor de BOR en DSR.

7. Overige ontwikkelingen (1/2)

Belasting- en invorderingsrente

De Staatssecretaris van Financiën geeft in een afzonderlijke brief aan de Tweede Kamer aan dat hij een nieuw systeem van vaststelling van het tarief van de belastingrente wil invoeren per 1 januari 2024. De rente voor toeslagen en invordering wordt voorlopig vastgezet op 4%. De rente voor de vennootschaps- en bronbelasting is gelijk aan de ECB-rente plus 5,5% (totaal voorlopig 10%). Voor de overige belastingen is de rente gelijk aan de ECB-rente plus 3% (totaal voorlopig 7,5%).

Implementatie DAC-7

Met ingang van 1 januari 2023 zijn exploitanten van digitale platforms verplicht gegevens van verkopers op hun platform te verzamelen, verifiëren en rapporteren aan de Belastingdienst. De Belastingdienst zal deze gegevens vervolgens automatisch uitwisselen met de belastingautoriteiten van andere EU-lidstaten. Door platformexploitanten moet in 2024 worden gerapporteerd over 2023.

DAC-8

Op basis van een richtlijnvoorstel van de Europese Commissie van december 2022 dienen aanbieders van crypto activadiensten te rapporteren over wisseltransacties binnen de Europese Unie. De beoogde ingangsdatum van de rapporteringsverplichting is 1 januari 2026.

Wetsvoorstel Conditionele eindafrekening dividendbelasting

Op 10 juli 2020 is door GroenLinks het spoedwetsvoorstel conditionele eindafrekening dividendbelasting ingediend. De bedoeling van dit wetsvoorstel is vooral om een eindafrekening voor de dividendbelasting in te voeren bij grensoverschrijdende zetelverplaatsing of reorganisatie van bedrijfsonderdelen van in Nederland gevestigde ondernemingen naar het buitenland. Hierdoor blijft de Nederlandse dividendbelastingclaim behouden en wordt internationaal misbruik voorkomen. Na kritiek van de Raad van State is het wetsvoorstel vier maal aangepast. In een brief van het kabinet is de Kamer ontraden het initiatiefwetsvoorstel aan te nemen.

Wetsvoorstel Wet implementatie richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen

Dit wetsvoorstel is op 27 juni 2023 door de Eerste Kamer aangenomen. De datum van inwerkingtreding wordt bepaald bij Koninklijk besluit. Een wetsvoorstel dat de fiscale aspecten regelt wordt verwacht in 2024. De beoogde ingangsdatum van de wetgeving is 1 januari 2025.

7. Overige ontwikkelingen (2/2)

EU-richtlijnen

De volgende richtlijnen zijn onder andere momenteel voorgesteld:

- BEFIT: Het doel van deze richtlijn heeft is om gemeenschappelijke regels in te voeren waardoor bedrijven die binnen de EU actief zijn hun belastbare grondslag (in beginsel) op dezelfde wijze berekenen in elke EU-lidstaat. In beginsel is deze richtlijn alleen van toepassing op multinationale bedrijven met een omzet van meer dan € 750 miljoen per jaar, maar minder grote organisatie mogen onder de huidige voorstel opteren voor het toepassen van deze regels.
- Transfer pricing: het doel van deze richtlijn heeft is om gemeenschappelijke regels in te voeren waardoor bedrijven die binnen de EU actief zijn hun belastbare grondslag (in beginsel) op dezelfde wijze berekenen in elke EU-lidstaat. In beginsel is deze richtlijn alleen van toepassing op multinationale bedrijven met een omzet van meer dan € 750 miljoen per jaar, maar minder grote organisatie mogen onder de huidige voorstel opteren voor het toepassen van deze regels.
- DEBRA: dit is een richtlijn voorstel waarmee de Europese Commissie bedrijven wil stimuleren om te investeren middels eigen vermogen in plaats van vreemd vermogen.
- ATAD 3: deze richtlijn, bekend als "Unshell", wil het gebruik van maatschappijen zonder substance (i.e. brievenbusmaatschappijen) ontmoedigen.



Cuno Wittrock

Belastingadviseur – Partner

Cuno Wittrock is belastingadviseur en partner, sinds 2018 verbonden aan Dirkwager. Hij is gespecialiseerd in vennootschapsbelasting en adviseert bij herstructurerings, werknemersparticipaties en concernfinancieringen. Hij heeft daarnaast specifieke kennis van het Duits belastingrecht.

Telefoon: 026 353 84 78
Mobiel: 06 1296 24 74
E-mailadres: wittrock@dirkwager.nl



Gerton Rademaker

Belastingadviseur – Partner

Gerton Rademaker is belastingadviseur en partner, sinds 2018 verbonden aan Dirkwager. Hij is gespecialiseerd in vastgoed en adviseert vastgoedfondsen, ontwikkelaars, gemeentes en woningcorporaties over btw en overdrachtsbelasting. Gerton publiceert met enige regelmaat op het gebied van vastgoed, btw en overdrachtsbelasting en is auteur van de 'Vastgoedmarkt Almanak Fiscaal'.

Telefoon: 026 353 84 95
Mobiel: 06 2247 07 33
E-mailadres: g.rademaker@dirkwager.nl



Dennis Nijssen

Belastingadviseur – Associate partner

Dennis Nijssen is belastingadviseur en associate partner bij Dirkwager. Hij is gespecialiseerd in onder andere vennootschapsbelasting en internationaal belastingrecht. Naast zijn werkzaamheden bij Dirkwager is Dennis als universitair docent verbonden aan de Radboud Universiteit in Nijmegen.

Telefoon: 026 353 84 93
Mobiel: 06 1589 67 64
E-mail: nijssen@dirkwager.nl



René Sueters

Belastingadviseur – Associate partner

René Sueters is belastingadviseur en associate partner bij Dirkwager. Hij is gespecialiseerd in loonbelasting en sociale verzekeringen, waaronder het begeleiden van looncontroles en belastingcontroles, kosten vergoedingssystemen en expats. Hij adviseert grote en middelgrote werkgevers. Voorheen heeft hij ruim 12 jaar bij de Belastingdienst gewerkt.

Telefoon: 026 353 84 92
Mobiel: 06 5391 57 86
E-mail: sueters@dirkwager.nl



Lex van Noordenburg

Belastingadviseur – Associate partner

Lex van Noordenburg is belastingadviseur en associate partner bij Dirkwager. Hij is gespecialiseerd in het fiscaal adviseren van grote (familie)ondernemingen (waaronder hun aandeelhouders), en van overheidslichamen en instellingen.

Telefoon: 026 353 84 98
Mobiel: 06 2222 02 63
E-mail: vannoordenburg@dirkwager.nl



Lodewijk Reijs

Belastingadviseur – Associate partner

Lodewijk Reijs is belastingadviseur en associate partner bij Dirkwager. Hij is gespecialiseerd in de btw en overdrachtsbelasting en begeleidt cliënten onder meer bij de realisatie van duurzame energieprojecten en de energietransitie. Hij maakt onderdeel uit van de vakgroep energie.

Telefoon: 026 353 84 61
Mobiel: 06 4000 86 63
E-mail: reijs@dirkwager.nl



Petra de Waal

Belastingadviseur – Associate partner

Petra de Waal is belastingadviseur en associate partner bij Dirkwager. Zij heeft veel ervaring in de zorg, onderwijs, vastgoed en overheidssector. Ze is gespecialiseerd in o.a. samenwerkingsverbanden, subsidieprojecten (publiek/privaat) en vraagstukken rondom de aftrek van btw.

Telefoon: 026 353 84 84
Mobiel: 06 2215 84 67
E-mail: dewaal@dirkwager.nl

dirkzwager

Vestiging Arnhem

Postbus 111, 6800 AC Arnhem
Velperweg 1, 6824 BZ Arnhem

Vestiging Nijmegen

Postbus 55, 6500 AB Nijmegen
Van Schaeck Mathonsingel 4, 6512 AN Nijmegen

T: +31 88 242 41 00

E : info@dirkzwager.nl

W: www.dirkzwager.nl