

17 SEPTEMBER 2024

PRINSJESDAG 2024

Op dinsdag 17 september 2024 (Prinsjesdag) is door het kabinet het Belastingplan 2025 bekend gemaakt. In deze bijdrage bespreken wij op hoofdlijnen een aantal maatregelen uit het Belastingplan 2025 en andere voorgestelde regelgeving.



Belastingplan 2025

Het wetgevingspakket in het Belastingplan 2025 dient nog te worden behandeld en goedgekeurd door de Eerste en Tweede Kamer en kan dus nog aan verandering onderhevig zijn.

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 enkele van onze fiscale specialisten.

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

1. Vennootschapsbelasting

2. Dividend- en bronbelasting

3. Inkomstenbelasting

4. Loonbelasting

5. Overdrachtsbelasting

6. Btw

7. Schenk- en erfbelasting

8. Overige ontwikkelingen

1. Vennootschapsbelasting (1/6)

Tarief

De vennootschapsbelastingtarieven en -tariefschijven blijven in 2025 ongewijzigd. De in 2025 geldende tarieven zijn hieronder opgenomen.

Vennootschapsbelasting	Tarief
€ 0 - € 200.000	19,00%
€ 200.001 >	25,80%

Giftenaftrek

Giften waren in principe (gedeeltelijk) aftrekbaar in de vennootschapsbelasting. Daarnaast werden door een vennootschap gedane giften niet aangemerkt als een uitdeling aan de aandeelhouder(s). Vanaf 1 januari 2025 wordt de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting echter afgeschaft en worden giften door een vennootschap wel aangemerkt als een uitdeling aan de aandeelhouder(s). Daarnaast zal bij een uitdeling aan een natuurlijk persoon dividendbelasting moeten worden ingehouden en is de natuurlijk persoon over de uitdeling inkomstenbelasting verschuldigd in box 2. De gift kan onder voorwaarden wel door de aandeelhouder(s) in de inkomstenbelasting in aftrek worden gebracht.

Wij merken nog graag op dat het steunen van goede doelen middels sponsoring of reclame geen giften zijn en dus in principe aftrekbare kosten voor de vennootschap blijven. Hetzelfde geldt voor kosten in het kader van Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO).

Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling

Winst die ontstaat door het kwijtschelden van een niet voor verwezenlijking vatbare schuld (kwijtscheldingswinst) is vrijgesteld voor zover deze winst de verliezen uit het betreffende jaar en de verrekenbare verliezen uit het verleden overstijgt. Sinds 1 januari 2022 is verliesverrekening beperkt voor zover in een jaar meer dan € 1 miljoen aan verlies wordt verrekend. Hierdoor zou bij belastbare winst in het kwijtscheldingsjaar van meer dan € 1 miljoen, ondanks dat sprake is van verrekenbare verliezen, toch vennootschapsbelasting verschuldigd zijn. Op basis van de voorgestelde maatregel wordt, indien de verrekenbare verliezen meer dan € 1 miljoen bedragen, de kwijtscheldingswinst volledig vrijgesteld voor zover deze de overigens geleden verliezen uit het betreffende jaar overstijgt. In dat geval worden de verrekenbare verliezen verminderd met het bedrag van de vrijgestelde kwijtscheldingswinst in de volgorde waarin de verliezen zijn ontstaan.

1. Vennootschapsbelasting (2/6)

Earningsstrippingregel

De earningsstrippingregel is een renteaftrekbeperking voor de heffing van vennootschapsbelasting en beperkt de aftrek aan het saldo van de rentelasten en rentebaten van geldleningen tot het hoogste bedrag van:

- (i) 20% van de fiscale EBITDA; of
- (ii) € 1 miljoen.

De earningsstrippingregel geldt per belastingplichtige. Indien er sprake is van een fiscale eenheid wordt deze regel getoetst op het niveau van de moedermaatschappij (de belastingplichtige) van de fiscale eenheid.

In deze regeling worden twee wijzigingen voorgesteld:

1. de limiet genoemd onder (i) wordt vanaf 1 januari 2025 van 20% naar 25% verhoogd.
2. de limiet genoemd onder (ii) wordt voor vastgoedlichamen van € 1 miljoen naar nihil verlaagd.

Begrip vastgoedlichaam

Onder het begrip vastgoedlichaam wordt verstaan een lichaam waarvan de gecorrigeerde bezittingen gedurende minimaal de helft van het jaar voor ten minste 70% bestaan uit onroerende zaken die ter beschikking worden gesteld aan derden (niet-verbonden lichamen of niet-verbonden natuurlijke personen).

Het begrip vastgoedlichaam wordt getoetst per belastingplichtige. Ingeval sprake is van een fiscale eenheid vennootschapsbelasting, wordt het begrip vastgoedlichaam op niveau van de fiscale eenheid getoetst.

Gecorrigeerde bezittingen

Onder het begrip gecorrigeerde bezittingen worden verstaan de bezittingen op basis van de fiscale balans van het lichaam met uitzondering van:

- deelnemingen waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is;
- vorderingen op verbonden lichamen of verbonden natuurlijke personen; en
- bezittingen die onder de objectvrijstelling vallen (buitenlandse ondernemingswinsten).

1. Vennootschapsbelasting (3/6)

Ter beschikking stellen van onroerende zaken

Onder het begrip onroerende zaken wordt ook verstaan appartementsrechten, rechten van opstal of erfpacht dan wel vruchtgebruik op onroerende zaken en de zogenoemde economische eigendom van die zaken of rechten. Voor het begrip economische eigendom wordt aangesloten bij het begrip voor de heffing van overdrachtsbelasting. Onder het begrip 'ter beschikking stellen' wordt verstaan de verhuur, bruikleen, verpachting, lease en ruil van onroerende zaken.

Er is echter geen sprake van het ter beschikking stellen van onroerende zaken bij de normale zakelijke exploitatie in de dienstensector waarbij een relatie tussen de eigenaar of exploitant en de gebruiker(s) ontbreekt (afgezien van die ter zake van het gebruik). Daarbij kan worden gedacht aan hotels, restaurants, tennishallen, bowlingbanen en dergelijke. Dit kan volgens de toelichting anders zijn als geen sprake is van min of meer kortstondigheid, bijvoorbeeld bij langdurige verhuur van een hotelkamer of van een vakantiehuis op een vakantiepark.

(Her)ontwikkeling van onroerende zaken lijkt vooralsnog niet onder het begrip 'ter beschikking stellen' van onroerende zaken te vallen.

Inwerkingtreding en aanpassingen FBI-regime

Voor de heffing van vennootschapsbelasting geldt voor lichamen onder voorwaarden het fiscale beleggingsinstellingenregime (FBI-regime). Voor het FBI-regime geldt een tarief van 0%. Op basis van een eerder aangenomen wetsvoorstel mogen vanaf FBI's 1 januari 2025 niet meer rechtstreeks beleggen in Nederlands vastgoed. In een aangekondigde Nota van Wijziging bij het Belastingplan 2025 zal een gesignaleerde ontgaansmogelijkheid worden gedicht en zal voor het begrip vastgoed worden aangesloten bij het begrip elders in de vennootschapsbelasting.

Donderdag 26 september 2024 om 9.00 verzorgen wij een Webinar waarin we verder ingaan op de voor de vastgoedpraktijk relevante ontwikkelingen in het belastingplan 2025. Mis het niet en meldt u aan via: marketing@dirkzwager.nl

1. Vennootschapsbelasting (4/6)

Aanpassing liquidatieverliesregeling

Resultaten op deelnemingen (zowel positief als negatief) zijn op basis van de hoofdregel vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling. Als uitzondering op de hoofdregel is de liquidatieverliesregeling opgenomen, waardoor fiscale verliezen bij liquidaties onder (strikte) voorwaarden aftrekbaar zijn.

Opgeofferd bedrag

De hoogte van het liquidatieverlies is afhankelijk van het voor de deelneming opgeofferd bedrag. Het voorstel voorziet erin dat bij de bepaling van dit opgeofferd bedrag voortaan rekening mag worden gehouden met een door de belastingplichtige ten gunste van de belastbare winst teruggenomen afwaardering van een vordering op de deelneming.

Tussenhoudsterregeling

De zogeheten tussenhoudsterbepaling van de liquidatieverliesregeling voorkomt dat een niet-aftrekbaar verkoopverlies kan worden omgezet in een aftrekbaar liquidatieverlies op een zogenoemde tussenhoudster. In de huidige tussenhoudsterbepaling zit een weeffout, waardoor het doel niet (altijd) wordt bereikt. De tussenhoudsterbepaling wordt om deze reden aangepast.

Nazorg Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Met ingang van 1 januari 2025 treden de maatregelen uit het wetsvoorstel Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen in werking. Deze maatregelen zijn voorgesteld gelijktijdig met het Belastingplan 2024. Voor verdere informatie verwijzen we graag naar onze eerdere publicaties hierover.

Als gevolg van deze eerder aangenomen maatregelen vervalt de zelfstandige belastingplicht van de open CV en kan de kwalificatie van bepaalde (buitenlandse) rechtsvormen veranderen van 'niet-transparant' naar 'transparant'. Met de maatregelen in het Belastingplan 2025 wordt een aantal onjuistheden en overbodigheden in verband hiermee hersteld. Onder andere wordt voorgesteld om deze rechtsvormen te blijven aanmerken als verbonden lichaam voor toepassing van de renteaftrekbepaling uit artikel 10a Wet Vpb.

1. Vennootschapsbelasting (5/6)

Algemene anti-misbruikregel

Op grond van de eerste Europese anti-belastingontwijkingsrichtlijn (ATAD1) moesten alle EU-lidstaten voor 1 januari 2019 een algemene anti-misbruikregel implementeren. De Nederlandse wetgever achtte dit niet nodig op grond vanwege het geldende “fraus legis” beginsel. Dit beginsel, geïntroduceerd door de Hoge Raad, houdt in dat het beoogde fiscale voordeel wordt teruggenomen wanneer wordt gehandeld in strijd met doel en strekking van de wet.

Na aandringen van de Europese Commissie is in het Belastingplan 2025 alsnog de algemene anti-misbruikregeling opgenomen in de wet. De wetgever beoogt echter geen materiële wijziging ten opzichte van het fraus legis leerstuk.

Aanpassing objectvrijstelling

Bij de implementatie van de tweede Europese anti-belastingontwijkingsrichtlijn (ATAD2) is opgenomen dat de objectvrijstelling (de vrijstelling voor winsten behaald door een vaste inrichting) niet van toepassing is ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen. De ruime formulering van de wettekst maakt dat mogelijk dubbele heffing kan ontstaan. Met de voorgestelde aanpassing wordt beoogd de objectvrijstelling ook toe te passen voor zover de winst in de andere staat, ondanks het buiten beschouwing blijven van de vaste inrichting, toch aan belasting is onderworpen.

1. Vennootschapsbelasting (6/6)

Aanpassing onderworpenheidstoetsen

Per 1 januari 2024 is de Wet minimumbelasting 2024 van kracht. Deze regels, geïmplementeerd in lijn met de Richtlijn (EU) 2022/523 en op basis van de Pillar Two model-rules van de OESO, zijn bedoeld om te waarborgen dat groepen met een omzet van € 750 miljoen of meer over hun winst belasting betalen tegen een effectief tarief van ten minste 15%.

Voor de heffing van vennootschapsbelasting is het voor verschillende bepalingen relevant of een vennootschap onderworpen is aan een naar Nederlandse maatstaven redelijke winstbelasting. De voorgestelde maatregelen voorzien erin dat de bijheffing onder de Pillar Two model-rules bij deze toets in een aantal gevallen in aanmerking wordt genomen. Dit geldt onder andere voor de toepassing van de renteaftrekbeperking van artikel 10a, de deelnemingsvrijstelling en de objectvrijstelling. De tegemoetkoming geldt echter niet voor de hybride mismatchregels of de CFC-regels.

Wet aanpassing Wet Minimumbelasting 2024

De Wet Minimumbelasting 2024 is een implementatie van de Richtlijn (EU) 2022/523 die gebaseerd is op de Pillar Two model-rules van de OESO. De OESO heeft sinds de introductie van de Wet Minimumbelasting 2024 een aantal administratieve richtsnoeren gepubliceerd. Met deze wet heeft de wetgever getracht de Wet Minimumbelasting 2024 in overeenstemming te brengen met deze administratieve richtsnoeren.

2. Dividend- en bronbelasting

Wijziging inhoudingsvrijstelling

Tot op heden is het een keuze voor de inhoudingsplichtige om de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting toe te passen binnen fiscale eenheid vennootschapsbelasting of bij toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Voortaan wordt de inhoudingsplichtige verplicht de inhoudingsvrijstelling toe te passen als aan de voorwaarden wordt voldaan.

Vrijstelling inkoop beursvennootschappen

De inkoop van aandelen is in beginsel belast met dividendbelasting. Voor de inkoop van beursgenoteerde aandelen geldt onder voorwaarden echter een vrijstelling. Hoewel deze vrijstelling per 1 januari 2025 zou komen te vervallen, is dit teruggedraaid. Hierdoor blijft de vrijstelling ongewijzigd van kracht.

Kwalificerende eenheid voor de Wet Bronbelasting

Onder de Wet Bronbelasting 2021 heft Nederland onder voorwaarden bronbelasting op rente-, royalty- en dividendbetalingen door in Nederland gevestigde entiteiten aan gelieerde entiteiten die gevestigd zijn in laagbelastende jurisdicties of in bepaalde misbruiksituaties.

Voor deze regeling worden entiteiten ook als gelieerd beschouwd als sprake is van een samenwerkende groep. Het begrip 'samenwerkende groep' is momenteel niet gedefinieerd en heeft geleid tot veel onduidelijkheid. Het begrip samenwerkende groep wordt daarom vervangen door het begrip 'kwalificerende eenheid'.

Er is sprake van een kwalificerende eenheid als:

- i. er gezamenlijk wordt gehandeld tussen lichamen; en,
- ii. het gezamenlijk handelen als hoofddoel of een van de hoofddoelen heeft om de heffing van bronbelasting bij een van de lichamen te ontgaan.

De bewijslast om aan te tonen dat sprake is van een kwalificerende eenheid rust bij de inspecteur.

3. Inkomstenbelasting (1/4)

Box 1

Tarief

Vanaf 1 januari 2025 wordt een derde tariefschijf opgenomen in box 1. De in 2025 geldende tarieven en tariefschijven voor belastbaar box 1-inkomen zijn hieronder opgenomen.

Inkomen (box 1)	Tarief
€ 0 - € 38.441	35,82%*
€ 38.442 - € 76.817	37,48%
€ 76.818 >	49,50%

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

MKB-winstvrijstelling

De MKB-winstvrijstelling wordt in 2025 verlaagd van 13,31% naar 12,7%.

Zelfstandigenaftrek

De zelfstandigenaftrek wordt in 2025 verlaagd van € 3.750 naar € 2.470. In de komende jaren zal de zelfstandigenaftrek verder worden afgebouwd naar € 900 (2027).

Algemene heffingskorting

De algemene heffingskorting (maximaal € 3.068) geldt voor iedere belastingplichtige en wordt vanaf € 28.406 (2025) aan inkomen afgebouwd tot nihil.

Arbeidskorting

De arbeidskorting (maximaal € 5.599 in 2025) is afhankelijk van het arbeidsinkomen en neemt tot een bepaald inkomen stapsgewijs toe en vanaf dat punt bij stijging van het arbeidsinkomen weer af.

Inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)

De IACK (maximaal € 2.986) is een heffingskorting die ouders met kinderen jonger dan 12 jaar onder voorwaarden mogen toepassen. De IACK zou aanvankelijk per 1 januari 2025 worden afgeschaft, maar blijft nu toch van toepassing in 2025.

3. Inkomstenbelasting (2/4)

Box 1

Aftrekbare zorgkosten

Kosten van vervoer voor het verkrijgen van medische hulp en (farmaceutische) hulpmiddelen zijn onder voorwaarden aftrekbaar. De hoogte van deze kosten dienen vanaf 1 januari 2025 gesteld te worden op € 0,23 per kilometer indien gereisd wordt per auto, niet zijnde een taxi.

Vanaf 1 januari 2025 geldt daarnaast een forfaitaire aftrek van € 925 per jaar voor belastingplichtigen die als gevolg van hun ziekte of invaliditeit, eventueel met hulpmiddelen, niet meer dan 100 meter zelfstandig kunnen lopen, en daardoor hogere vervoerskosten hebben.

Uniformering procedures EIA, MIA en VAMIL

Om gebruik te kunnen maken van Energie-investeringsaftrek (EIA), milieu-investeringsaftrek (MIA) en willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL), moeten de betreffende investeringen worden aangemeld. In het kader van de EIA, geeft de Rijksdienst voor ondernemend Nederland (RVO) bij een positieve beoordeling van de melding een verklaring af, die is vereist om de EIA te kunnen toepassen in de belastingaangifte. Tegen deze verklaring kan bezwaar

worden gemaakt bij de RVO. Daarentegen geeft de RVO voor toepassing van de MIA en VAMIL tot op heden slechts een advies af aan de belastinginspecteur, dat de inspecteur al dan niet volgt bij het vaststellen van de aanslag. Bezwaar is dan ook slechts mogelijk tegen deze belastingaanslag en na de vaststelling daarvan.

De procedures voor de MIA en VAMIL worden met ingang van 1 januari 2025 gelijkgetrokken met de procedure voor de EIA. Ook voor de MIA en VAMIL geeft de RVO voortaan dus een verklaring af, waartegen de belastingplichtige in geval van afwijzing direct in bezwaar kan bij de RVO. Een eventuele beroepsprocedure wordt dientengevolge – net als in het kader van de EIA – ingesteld bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven met een beperkte cassatiemogelijkheid.

Aanmeldingen voor MIA en VAMIL op basis van de Milieulijst 2024 worden afgehandeld volgens de huidige systematiek en meldingen op basis van de Milieulijst 2025 worden afgehandeld volgens de nieuw voorgestelde systematiek.

3. Inkomstenbelasting (3/4)

Box 2

Tarief

Vanaf 1 januari 2025 wordt het hoge inkomstenbelastingtarief in box 2 verlaagd naar 31%. De in 2025 geldende tarieven en tariefschijven voor belastbaar box 2-inkomen zijn hieronder opgenomen.

Inkomen (box 2)	Tarief
€ 0 - € 67.000	24,50%
€ 67.001 >	31,00%

Voorkomen dubbeltellingen excessief lenen

Als sprake is van zogenoemd excessief lenen bij de eigen vennootschap (meer dan € 500.000), dan wordt het bovenmatige deel belast als fictief voordeel in box 2. In bepaalde situaties met samenwerkingsverbanden, denk bijvoorbeeld aan een VOF of CV, werden leningen dubbel geteld. Deze 'overkill' wordt per 1 januari 2025 weggenomen.

Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie

Per 1 januari 2025 wordt in de wet geregeld dat de doorschuiffaciliteit in de aanmerkelijkbelangregeling toepassing vindt bij een fusie tussen twee vennootschappen waarin de belastingplichtige rechtstreeks alle aandelen houdt en waarbij geen aandelen worden uitgereikt (vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie). Deze fusie leidt daardoor niet tot belastingheffing bij de aanmerkelijkbelanghouder. Momenteel is toepassing van de doorschuiffaciliteit in deze gevallen reeds goedgekeurd in een besluit van de Staatssecretaris van Financiën.

Aanpassing bedrijfsopvolgingsregelingen

De fiscale faciliteiten voor bedrijfsopvolging voor de inkomstenbelasting en erf- en schenkbelasting worden aangepast. In het onderdeel ['Schenk- en erfbelasting' \(7\)](#) is een overzicht van de maatregelen opgenomen.

3. Inkomstenbelasting (4/4)

Box 3

Tarief

Het inkomstenbelastingtarief in box 3 bedraagt in 2025 36% en is dus ongewijzigd gebleven.

Heffingsvrijvermogen

Het heffingsvrijvermogen wordt in 2025 verhoogd naar € 57.684 (€ 115.368 voor fiscale partners gezamenlijk).

Vrijstelling vermogensrechten aardbevingsschade

Als gevolg van de afhandeling van de aardbevingsschade door de gaswinning in Groningen en Noord-Drenthe hebben gedupeerden mogelijk aanspraken op de overheid. Deze aanspraken zouden normaliter kwalificeren als bezittingen voor de heffing van de inkomstenbelasting in box 3. Mede omdat gedupeerden geen rendement maken op deze aanspraken, stelt het kabinet een vrijstelling in box 3 voor ten aanzien van deze aanspraken.

Vrijstelling groene beleggingen

De vrijstelling voor groene beleggingen wordt per 1 januari 2025 verlaagd naar € 30.000 (€ 60.000 voor fiscale partners gezamenlijk).

Box 3 – 6 juni arresten

De Hoge Raad heeft op 6 juni 2024 geconstateerd dat de forfaitaire box 3 heffing op basis van de werkelijke verdeling van het vermogen onvoldoende rechtsherstel biedt voor bepaalde belastingplichtigen. Wanneer het werkelijk behaalde rendement lager is dan het forfaitair berekende rendement op basis van de Herstelwet, zal daarom aanvullend herstel moeten worden geboden. Voor de berekening van het werkelijk rendement heeft de Hoge Raad verschillende handvaten gegeven. De 6 juni arresten zijn in [deze blog](#) nader toegelicht.

Toekomstig box 3 stelsel (vanaf 2027)

Het kabinet is voornemens om vanaf 1 januari 2027 een box 3 stelsel in te voeren op basis van werkelijk rendement, waarbij zowel gerealiseerde als ongerealiseerde rendementen in aanmerking worden genomen (vermogensaanwasbelasting).

Voor onroerende zaken en aandelen in start-ups en scale-ups zal echter aangesloten worden bij een vermogenswinstbelasting, waardoor de vermogenswinst wordt belast op het moment dat deze gerealiseerd wordt.

4. Loonbelasting (1/3)

Wijziging tarieftabel loonbelasting

In overeenstemming met de tariefwijzigingen in de inkomstenbelasting wordt voorgesteld de belasting over een loontijdvak van een jaar per 1 januari 2025 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 III 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 het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat	
I	II	III	IV
-	€ 38.441	-	8,17%
€ 38.441	€ 76.817	€ 3.140	37,48%
€ 76.817	-	€ 17.523	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.

In het Belastingplan is aangekondigd dat er een extra schijf aan bovenstaande tabel wordt toegevoegd met ingang van 1 januari 2028.

Verhoging Aof- en Awf-premie

Per 1 januari 2025 wordt de Awf-premie verhoogd met 0,1%. De Aof-premie wordt verhoogd met circa 0,03%.

4. Loonbelasting (2/3)

Aanpassing 30%-regeling naar 27%-regeling per 2027

De expatregeling, nu ook wel bekend als 30%-regeling, wordt per 1 januari 2027 aangepast. De expatregeling zal vanaf die datum bestaan uit een vast forfait van 27% aan belastingvrije vergoeding. De eerder in het Belastingplan 2024 voorgestelde zogenoemde 30-20-10 regeling wordt daarmee definitief losgelaten. De salarishnorm gaat omhoog, van € 46.107 naar € 50.436 (prijzen 2024) voor reguliere werknemers en van € 35.048 naar € 38.338 voor werknemers jonger dan 30 jaar met een mastergraad. De salarishnormen worden jaarlijks geïndexeerd op basis van de tabelcorrectiefactor. Dit betekent dat de normen die per 2027 gaan gelden hoger zijn dan de hiervoor genoemde bedragen.

Voor werknemers die de expatregeling al in 2024 toepassen geldt volledig overgangsrecht. Voor hen blijft gedurende 5 jaren de maximale onbelaste vergoeding 30% van het salaris (voor zover niet hoger dan de WNT-norm) en blijven bovendien de oude salarishnormen van toepassing. Voor werknemers die de expatregeling voor het eerst in 2025 of 2026 toepassen, gelden wel de hogere salarishnormen, maar blijft de maximale vergoeding staan op 30%.

Verruiming gerichte vrijstelling OV-abonnementen

Sinds 2024 zijn OV-abonnementen en voordeelurenkaarten belastingvrij te verstrekken of te vergoeden indien deze mede zakelijk worden gebruikt, waaronder ook woon-werkverkeer wordt verstaan. In de wetgeving wordt voortaan niet meer de soort kaart genoemd, maar wordt een algemene omschrijving van de vrijstelling gegeven om hiermee eventuele verwarring te voorkomen. Daarnaast vervalt het onderscheid tussen het reizen per Nederlands openbaar vervoer en ander openbaar vervoer.

4. Loonbelasting (3/3)

Verhoging eindheffing doorlopend afwisselend gebruik bestelauto

Sinds 1 januari 2006 bedraagt de eindheffing doorlopend afwisselend gebruik bestelauto € 300. Het gaat om de belastingheffing over het privégebruik van een bestelauto die door de aard van de werkzaamheden doorlopend afwisselend wordt gebruikt door twee of meer werknemers. Deze eindheffing gaat per 1 januari 2025 omhoog naar € 438 per jaar en zal vanaf 2026 jaarlijks worden geïndexeerd.

Overige belangrijke wijzigingen per 1 januari 2025

Op dit moment past de Belastingdienst een handhavingsstop toe voor de beoordeling en de correctie op 'daadwerkelijk zelfstandigen vs. schijnzelfstandigen'. Met schijnzelfstandigen worden opdrachtnemers bedoeld die, bij de uitvoering van werkzaamheden, ook aan alle kenmerken van een dienstbetrekking voldoen. Dit handhavingsmoratorium wordt per 1 januari 2025 beëindigd.

Voorwaarden internationale waardeoverdracht pensioenen

Als een werknemer in dienst treedt van een in de EU/EER/Zwitserland gevestigde werkgever, en in dat kader opgebouwde pensioenrechten wil overdragen naar een buitenlandse pensioenverzekeraar, heeft Nederland een aantal voorwaarden gesteld om de overdracht fiscaal geruisloos te laten plaatsvinden. Per 16 november 2023 zijn de voorwaarden, die Nederland aan een fiscaal geruisloze overdracht mag stellen, ingeperkt vanwege strijdigheid met het (Europese) vrije verkeer van werknemers. Deze wijzigingen worden per 1 januari 2025 met terugwerkende kracht tot 16 november 2023 wettelijk vastgelegd.

5. Overdrachtsbelasting (1/2)

Aanpassing kavelruilvrijstelling

De kavelruilvrijstelling wordt vanaf 1 januari 2025 op enkele punten gewijzigd om de onbedoelde ruime toepassing hiervan in te perken. De kavelruilvrijstelling is op een aantal verkrijgingen niet meer van toepassing en er worden een landbouweis en een voortzettingseis geïntroduceerd.

Aanpassingen overdrachtsbelasting bij de verkrijging van woningen

Het sluiten van een sleutelovereenkomst waarmee toegang wordt verkregen tot een woning voorafgaand aan de juridische verkrijging wordt onder voorwaarden vanaf 1 januari 2025 niet langer aangemerkt als een verkrijging van de economische eigendom voor de overdrachtsbelasting.

Het 2%-tarief of de startersvrijstelling is ook op de verkrijging van de economische eigendom van een woning van toepassing, mits aan de overige voorwaarden is voldaan.

De vrijstelling voor de terugverkrijging van een woning die eerder door de verkrijger is vervreemd onder een verkoopregulerend beding (VoV-vrijstelling) zal voortaan ook kunnen worden toegepast op de terugverkrijging van de economische eigendom. Bovendien kunnen ook aanhorigheden in het vervolg onder de VoV-vrijstelling vallen.

Verlaging algemeen tarief overdrachtsbelasting voor woningen 8%

Vanaf 1 januari 2026 wordt het algemene tarief voor de verkrijging van woningen verlaagd van 10,4% naar 8%. Het nieuwe tarief van 8% is van toepassing op de verkrijging van een woning waarbij het verlaagde 2% tarief of een vrijstelling niet van toepassing is.

5. Overdrachtsbelasting (2/2)

Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties

Vorig jaar is met het Belastingplan 2024 de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting aangepast. Hiermee wordt beoogd de belastingdruk bij een vastgoedaandelen­transactie vergelijkbaar te maken met de belastingdruk bij situaties waarin nieuwe onroerende zaken rechtstreeks btw-belast worden geleverd.

Door het reeds aangenomen wetsvoorstel is met ingang van 1 januari 2025 bij een vastgoedaandelen­transactie de waarde van nieuwe onroerende zaken belast 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. In [deze blog](#) zijn we meer in detail ingegaan op de regeling en de voorwaarden.

Donderdag 26 september 2024 om 9.00 verzorgen wij een Webinar waarin we verder ingaan op de voor de vastgoedpraktijk relevante ontwikkelingen in het belastingplan 2025. Mis het niet en meldt u aan via: marketing@dirkzwager.nl

6. Btw (1/2)

Btw-herziening diensten aan onroerende zaken

Voor investeringsgoederen geldt op dit moment een herzieningsregeling die ertoe leidt dat de aftrek van btw op kosten voor een investeringsgoed een aantal jaar wordt gevolgd na het jaar van ingebruikname voor het geval het gebruik wijzigt. Voor onroerende investeringsgoederen is deze termijn effectief 10 jaar. Voor investeringsdiensten die worden verricht aan onroerende zaken geldt op dit moment een herzieningstermijn van effectief 1 jaar.

De herzieningstermijn voor investeringsdiensten wordt vanaf 1 januari 2026 aangepast waardoor de herzieningstermijn effectief 5 jaar wordt vanaf de ingebruikname van de dienst.

Voor de vraag of de herzieningstermijn van effectief 5 jaar van toepassing is moet per dienst worden beoordeeld of sprake is van een investeringsdienst. Dit is het geval als:

1. Het een dienst betreft aan een of meer onroerende zaken en deze dienst de onroerende zaak meerjarig dient (kwalitatieve toets); en
2. De vergoeding ten minste € 30.000 exclusief btw bedraagt (kwantitatieve toets).

Afschaffing verlaagd btw-tarief culturele goederen en diensten, logiesverstrekking en sport

Het verlaagde btw-tarief van 9% wordt vanaf 1 januari 2026 afgeschaft voor kunst, (leveren of uitlenen van) boeken, sporten en baden, logiesverstrekking (hotel-, vakantiebestedingsbedrijf, pensions, etc.), musea, podiumkunsten en sportwedstrijden. Het verlaagd btw-tarief van 9% blijft wel van toepassing op het verlenen van toegang tot bioscopen, circussen, dagrecreatie en kamperen.

Aanpassing KOR

De KOR (kleineondernemersregeling) wordt vanaf 1 januari 2025 op een aantal punten aangepast waaronder de verplichte deelnameperiode, de uitsluitingsperiode, de herzieningsdrempel en de registratiedrempel. Daarnaast zal de toepassing van de KOR niet langer zijn beperkt tot in Nederland gevestigde ondernemers mits de EU-omzet van de ondernemer de € 100.000 niet overschrijdt.

6. Btw (2/2)

Vermindering belastingrente bij naheffing omzetbelasting

Het komt voor dat bij een levering van een onroerende zaak overdrachtsbelasting wordt voldaan door de verkrijger terwijl de leverancier btw had moeten voldoen.

In dat geval wordt een btw-naheffing opgelegd waarbij aan de leverancier belastingrente over het volledige btw-bedrag in rekening wordt gebracht. De verkrijger die de (niet verschuldigde) overdrachtsbelasting heeft betaald, krijgt geen belastingrente vergoed over de teruggaaf overdrachtsbelasting.

Ondanks dat de belastingen worden geheven van verschillende belastingplichtigen is sprake van belastingheffing over dezelfde transactie. De leverancier die de btw-naheffing opgelegd krijgt kan daarom verzoeken om matiging van de belastingrente voor zover over de transactie (niet verschuldigde) overdrachtsbelasting was voldaan.

Plaats van dienst regels virtuele gemakkelijheidsdiensten en evenementen

Op dit moment worden virtuele diensten belast in de lidstaat waar ze fysiek worden verricht. Vanaf 1 januari 2025 wijzigt dit en zijn de virtuele diensten belast in de lidstaat waar de afnemer van de virtuele dienst is gevestigd / woonachtig is.

7. Schenk- en erfbelasting

Aanpassing bedrijfsopvolgingsregelingen

De voorwaarden voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) en de doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting (DSR) zijn de laatste jaren aan verandering onderhevig. Naast de nieuwe wijzigingen die zijn voorgesteld, zijn er ook wijzigingen per 1 januari 2025 waartoe vorig jaar al is besloten.

In het onderstaande overzicht zijn de wijzigingen van de BOR en de DSR per **1 januari 2025** opgenomen.

- De vrijstelling voor ondernemingsvermogen gaat naar € 1,5 miljoen en 75% over het meerdere (2024: € 1.325.253 en 83% over het meerdere).
- De 5% doelmatigheidsmarge over het ondernemingsvermogen wordt afgeschaft.
- 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%.
- De dienstbetrekkingseis van 36 maanden wordt afgeschaft (gold alleen voor de DSR);

- Bij een schenking kunnen de BOR en de DSR slechts worden toegepast als de verkrijger minimaal 21 jaar is.
- De voortzettingseis voor toepassing van de BOR wordt verlaagd van 5 jaar naar 3 jaar.

Een deel van de voorgestelde wijzigingen zal pas per **1 januari 2026** van kracht worden. Een overzicht van de belangrijkste wijzigingen is hieronder opgenomen.

- De BOR en DSR zijn uitsluitend van toepassing op reguliere aandelen met een 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 dus vanaf 1 januari 2026 niet meer van toepassing zijn op bijvoorbeeld tracking stock, opties op aandelen of winstbewijzen en belangen van <5%.
- De bezitseis en de voortzettingseis worden verder versoepeld. Bijvoorbeeld in het geval van herstructureringen.
- Oneigenlijk gebruik van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, waaronder dubbele toepassing BOR en zogenoemde rollatorinvesteringen, worden aangepakt.

8. Overige ontwikkelingen

Wijzigingen energiebelasting

In de Wet belastingen op milieugrondslag worden een aantal wijzigingen aangebracht met betrekking tot de heffing van energiebelasting:

- De energiebelasting op aardgas tot een verbruik van 170.000 m³ wordt verlaagd met 2,8 cent per m³ in 2025, oplopend naar 4,8 cent per m³ in 2030 (prijspeil 2024).
- De belastingvermindering energiebelasting (een vaste korting op de energiebelasting voor huishoudens) wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2024 met 3 eurocent (exclusief btw) verhoogd. Deze vermindering van belastinglasten voor huishoudens komt in de plaats van een tariefverlaging van de eerste schijf elektriciteit. Dit voorziet in minder complexiteit en lagere uitvoeringslasten.
- Op het gebruik van waterstof in energetische processen is met ingang van 1 januari 2026 een apart tarief energiebelasting van toepassing.

Belasting- en invorderingsrente

Bepaling in rekening te brengen en te vergoeden belastingrente

Met de voorgestelde wijziging wordt geregeld dat het percentage voor in rekening te brengen en te vergoeden belastingrente verschillend kan worden vastgesteld en dat de vaststelling van deze percentages in de toekomst flexibeler is (omdat op dat moment geen wetwijziging is vereist).

Bepaling invorderingsrente

Er wordt geregeld dat invorderingsrente in rekening wordt gebracht wanneer de belastingaanslag waarvan de geldende betaaltermijn is verstreken, wordt verrekend met een terug te geven bedrag als gevolg van een verliesverrekening. Daarmee wordt de regeling weer in lijn gebracht met de wetgeving die gold vóór 1 januari 2013. Er wordt alleen géén invorderingsrente in rekening gebracht wanneer de openstaande belastingaanslag wordt verrekend met een belastingaanslag die op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak betrekking heeft. De wijziging treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen moment.

Het team stelt zich voor



Cuno Wittrock
Fiscalist – Partner

Expertises

Vennootschaps- en inkomstenbelasting
Dividend- en bronbelasting

✉ wittrock@dirkzwager.nl

☎ 026 353 84 78 / 06 12 96 24 74



Gerton Rademaker
Fiscalist – Partner

Expertises

Btw
Overdrachtsbelasting

✉ g.rademaker@dirkzwager.nl

☎ 026 353 84 95 / 06 22 47 07 33



Dennis Nijssen
Fiscalist – Partner

Expertises

Vennootschaps- en inkomstenbelasting
Dividend- en bronbelasting

✉ nijssen@dirkzwager.nl

☎ 026 353 84 93 / 06 15 89 67 64

Het team stelt zich voor



René Sueters
Fiscalist –
Associate partner

Expertises
Loonbelasting

✉ sueters@dirkzwager.nl

☎ 026 353 84 92 / 06 53 91 57 86



Petra de Waal
Fiscalist –
Associate partner

Expertises
Btw

✉ dewaal@dirkzwager.nl

☎ 026 353 84 84 / 06 22 15 84 67



Mats Emonts
Fiscalist – Senior

Expertises
Vennootschaps- en inkomstenbelasting
Dividend- en bronbelasting

✉ emonts@dirkzwager.nl

☎ 026 353 84 77 / 06 51 46 37 98



dirkzwager

legal & tax

☎ +31 88 242 41 00

✉ info@dirkzwager.nl

🌐 dirkzwager.nl

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