



Inkomstenbelasting en loonbelasting. Besluit heffingskortingen

*Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 19 september 2023, nr. 2023-17530*

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het Besluit van 23 december 2022, nr. 2022-278079 (Stcrt. 2022, 31871). In dit besluit zijn goedkeuringen opgenomen voor de toepassing van de heffingskortingen in de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de premie voor de volksverzekeringen.

1. Inleiding

1.1 Opzet besluit

Dit besluit bevat goedkeuringen met betrekking tot de verschillende heffingskortingen in de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de premie voor de volksverzekeringen. Onderdeel 2 bevat het beleid dat betrekking heeft op alle elementen van de standaardheffingskorting. Onderdeel 3 bevat een specifieke goedkeuring met betrekking tot de algemene heffingskorting. Onderdeel 4 bevat verschillende goedkeuringen met betrekking tot de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Tot slot bevat onderdeel 5 beleid met betrekking tot de korting voor groene beleggingen.

1.2 Wijzigingen besluit

Hieronder staan de belangrijkste wijzigingen ten opzichte van het Besluit van 23 december 2022, nr. 278079.

- Onderdeel 2.1 is vervallen. De goedkeuring in dit onderdeel is opgenomen in artikel 9, tweede lid, van de Wet financiering sociale verzekeringen.
- Onderdelen 4.2 en 4.3 vervallen. De goedkeuringen in deze onderdelen vallen onder de reikwijdte van het nieuwe onderdeel 4.5.
- Onderdeel 4.5 bevat een goedkeuring voor de situatie dat een belastingplichtige en een kind niet op hetzelfde woonadres in de BRP staan ingeschreven. Op grond van deze goedkeuring kan de belastingplichtige toch onder voorwaarden in aanmerking komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting.
- Onderdeel 4.6 bevat een goedkeuring voor de situatie waarin een gasthuishouden door de opvang van een Oekraïense ontheemde het recht op inkomensafhankelijke combinatiekorting verliest.

1.3 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR Algemene wet inzake rijksbelastingen
BRP Basisregistratie Personen
URIB 2001 Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001
Wet BRP Wet Basisregistratie Personen
Wet IB 2001 Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964 Wet op de loonbelasting 1964

2. Toepassing heffingskortingen in loonbelasting voor uitgezonden ambtenaren

Een naar het buitenland uitgezonden Nederlander, die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden, wordt geacht in Nederland te wonen.¹ Deze fictie leidt ertoe dat diegene voor de toepassing van de Wet IB 2001 wordt behandeld als binnenlandse belastingplichtige en derhalve recht heeft op (de belastingdelen van) de heffingskortingen, ondanks de feitelijk buitenlandse woonplaats. In tegenstelling tot de Wet IB 2001 is in de Wet LB 1964 geen vergelijkbare woonplaatsfictie opgenomen. Als gevolg daarvan worden uitgezonden ambtenaren voor de Wet LB 1964 aangemerkt als in het buitenland woonachtige werknemers.

Met ingang van 1 januari 2019 geldt dat een werkgever bij de berekening van de verschuldigde belasting voor werknemers die niet in Nederland wonen, geen rekening mag houden met de heffingskortingen.² Voor werknemers die woonachtig zijn binnen de zogenoemde landenkring, geldt

¹ Artikel 2.2, tweede lid, Wet IB 2001.

² Artikel 20, vierde lid, Wet LB 1964.



voor de arbeidskorting een uitzondering.³ Het voorgaande geldt ook voor uitgezonden ambtenaren. Nu echter bij de inhouding van loonbelasting reeds vaststaat dat een uitgezonden ambtenaar in de inkomstenbelasting recht heeft op toepassing van de heffingskortingen, acht ik het hiervoor beschreven gevolg niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) het volgende goed.

Goedkeuring

Voor uitgezonden ambtenaren, hun partner en kinderen jonger dan 27 jaar die op grond van artikel 2.2, tweede of derde lid, Wet IB 2001 worden geacht in Nederland te wonen, keur ik goed dat de over een tijdvak verschuldigde loonbelasting wordt verminderd met het bedrag van de heffingskorting voor de loonbelasting. Deze goedkeuring geldt ongeacht het feitelijke woonland van de uitgezonden ambtenaar.

3. Algemene heffingskorting; berekening bij aanwezig te conserveren inkomen

Bij de bepaling van de hoogte van de algemene heffingskorting wordt uitgegaan van het belastbare inkomen uit werk en woning.⁴ Het begrip belastbare inkomen uit werk en woning omvat ook het te conserveren inkomen. Als er sprake is van te conserveren inkomen, leidt dit ertoe dat een belastingplichtige een lager bedrag aan algemene heffingskorting in aanmerking kan nemen. Het hiervoor beschreven gevolg acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Daarom keur ik vooruitlopend op wetwijziging het volgende goed.

Goedkeuring

Bij de bepaling van de hoogte van de algemene heffingskorting mag een belastingplichtige uitgaan van het belastbare inkomen uit werk en woning, verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen.

4. Inkomensafhankelijke combinatiekorting

4.1 Fiscaal partnerschap over een deel van het kalenderjaar

Als het fiscaal partnerschap gedurende het kalenderjaar aanvangt of wordt beëindigd en er sprake is van een kortstondig partnerschap (fiscaal partnerschap van minder dan 6 maanden), komt de belastingplichtige bij wie het kind op het woonadres in de BRP staat ingeschreven niet in aanmerking voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting als diegene een hoger arbeidsinkomen heeft dan zijn nieuwe respectievelijk voormalig partner. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen bij scheiding, overlijden of het ontstaan van het fiscaal partnerschap in de tweede helft van het jaar. Deze situatie acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Het inkomen van de voormalig of nieuwe partner zou niet bepalend mogen zijn indien er in een bepaald kalenderjaar sprake is van een kortstondig partnerschap. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) onder voorwaarden het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de belastingplichtige die in het kalenderjaar een hoger arbeidsinkomen heeft dan zijn (voor een gedeelte van het jaar) fiscaal partner, toch in aanmerking kan komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende (cumulatieve) voorwaarden:

1. In het kalenderjaar is sprake van een kortstondig fiscaal partnerschap (minder dan zes maanden).
2. De belastingplichtige voldoet aan de overige voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

Voorbeelden

Hieronder worden drie voorbeelden opgenomen.

Voorbeeld 1: A staat met een jong kind (C) ingeschreven op woonadres Y. B staat met een jong kind

³ Artikel 20, derde lid, Wet LB 1964.

⁴ Artikel 8.10, tweede lid, Wet IB 2001.

(D) ingeschreven op woonadres Z. Op 1 december besluiten A en B te gaan samenwonen, waardoor B zichzelf en D inschrijft op het woonadres Y. Door deze inschrijving op woonadres Y ontstaat een fiscaal partnerschap tussen A en B. B heeft een lager arbeidsinkomen dan A. Er is geen sprake van een kwalificerende co-ouderschapssituatie met voormalige partners.

A zou zonder onderhavige goedkeuring niet in aanmerking komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting, omdat gedurende het jaar sprake is van een fiscaal partnerschap met B en het arbeidsinkomen van B lager is dan dat van A. Op grond van onderhavige goedkeuring heeft A toch recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. B heeft ook recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, omdat aan alle voorwaarden voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan.

Voorbeeld 2: A en B hebben één jong kind en zijn vorig jaar officieel gescheiden. Zij staan echter nog tot eind januari van het huidige jaar met hun kind ingeschreven op hetzelfde woonadres. Hierdoor zijn A en B tot en met 31 januari van dit jaar fiscaal partner. Op 1 februari van dit jaar laat A zich met het kind inschrijven op een nieuw woonadres. A heeft over dit jaar een hoger arbeidsinkomen dan B. Er is tussen A en B geen sprake van een kwalificerende co-ouderschapssituatie.

Aangezien A dit jaar tot 31 januari een fiscaal partner heeft gehad en A een hoger arbeidsinkomen geniet dan B, zou A zonder onderhavige goedkeuring niet in aanmerking komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Op grond van onderhavige goedkeuring heeft A toch recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. B heeft geen recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, omdat het kind niet ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres staat ingeschreven.

Voorbeeld 3: A en B hebben twee jonge kinderen (C en D) en zijn vorig jaar officieel gescheiden. Zij staan echter nog tot eind januari van het huidige jaar met hun kinderen ingeschreven op hetzelfde woonadres. Hierdoor zijn A en B tot en met 31 januari van dit jaar fiscaal partner. Op 1 februari van dit jaar laat A zich met kind C inschrijven op een nieuw woonadres. Kind D blijft bij B ingeschreven op het (oude) woonadres. A heeft over dit jaar een hoger arbeidsinkomen dan B.

Aangezien A dit jaar tot 31 januari een fiscaal partner heeft gehad en A een hoger arbeidsinkomen geniet dan B, zou A zonder onderhavige goedkeuring niet in aanmerking komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Op grond van onderhavige goedkeuring heeft A toch recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. B heeft ook recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, omdat aan alle voorwaarden voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan.

4.2

Vervallen

4.3

Vervallen

4.4 Bepaling arbeidsinkomen partner bij toepassing van artikel 8.14a, vijfde lid, Wet IB 2001

Voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt met ingang van 1 januari 2022 met een partner gelijkgesteld degene die uitsluitend vanwege de toepassing van artikel 1.2, vierde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 niet als partner wordt aangemerkt. Daardoor wordt ook een in het buitenland woonachtige partner die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is als partner aangemerkt voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

Voor een buitenlandse belastingplichtige wordt het recht op inkomensafhankelijke combinatiekorting beoordeeld op basis van het volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen berekende arbeidsinkomen (wereldarbeidsinkomen). Dat geldt zowel voor het arbeidsinkomen van de belastingplichtige als zijn partner.

Er zijn ook situaties waarin een inwoner van Nederland voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting een in het buitenland woonachtige partner heeft die niet in Nederland belastingplichtig is, of die buitenlands belastingplichtig is, maar niet aan de voorwaarden van artikel 2.7, eerste lid, derde zin, Wet IB 2001 voldoet. Er kan onduidelijkheid bestaan over de wijze waarop bij deze partner het arbeidsinkomen moet worden vastgesteld. Indien voor deze partner niet wordt uitgegaan van het wereldarbeidsinkomen, maar slechts van het in Nederland belastbare arbeidsinkomen, kan dat tot gevolg hebben dat de in Nederland woonachtige partner hierdoor niet aan de eisen van de inkomensafhankelijke combinatiekorting voldoet. De in Nederland woonachtige partner geniet dan in voorkomende gevallen voor toepassing van de Wet IB 2001 geen lager arbeidsinkomen dan zijn of haar in het buitenland woonachtige partner, terwijl dat feitelijk wel het geval kan zijn.

Deze uitkomst acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond en de bedoeling van de regeling. Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat voor de toepassing van artikel 8.14a Wet IB 2001, bij een in het buitenland woonachtige partner het arbeidsinkomen wordt vastgesteld volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen berekende arbeidsinkomen (het wereldarbeidsinkomen).

4.5 Geen inschrijving op een woonadres; ten minste zes maanden tot hetzelfde huishouden behoren

Voor toekenning van de inkomensafhankelijke combinatiekorting geldt onder meer de voorwaarde dat het kind ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de BRP (hierna aangeduid als: de formele inschrijvingseis). Deze voorwaarde geldt als een objectief en controleerbaar aanknopingspunt om te oordelen of belastingplichtige en het kind tot hetzelfde huishouden behoren. Aangenomen wordt immers dat bij een gezamenlijke inschrijving op een woonadres in de BRP vrijwel altijd sprake is van het voeren van een gezamenlijke huishouding. Er doen zich situaties voor waarin door voornoemde voorwaarde geen recht bestaat op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, maar waarbij de belastingplichtige en het kind wel gedurende ten minste zes maanden tot hetzelfde huishouden behoren. Hieraan kunnen diverse redenen ten grondslag liggen, zoals:

- De vereiste inschrijving op een woonadres ontbreekt omdat de belastingplichtige samen met een kind aan boord van een binnenvaartschip zonder vaste ligplaats woont.
- Vanwege veiligheidsredenen staan de belastingplichtige en het kind niet ingeschreven op een woonadres.
- Belastingplichtige woont met een kind op een woonadres waar de gemeente inschrijving op een woonadres in de BRP niet toestaat (bijvoorbeeld in een recreatiewoning of op een woonboot).
- Belastingplichtige woont met een kind bij vrienden en staat niet op het betreffende woonadres ingeschreven in de BRP.
- Belastingplichtige woont met een kind in het buitenland waar geen met het BRP vergelijkbare registratie bestaat.

Het niet toekennen van de inkomensafhankelijke combinatiekorting in dit soort situaties acht ik niet in overeenstemming met doel en strekking van de regeling. De inkomensafhankelijke combinatiekorting is immers bedoeld als maatregel om de arbeidsparticipatie te bevorderen van de alleenstaande ouder of minstverdienende partner die de zorg over een kind jonger dan 12 jaar met arbeid combineert. Vooruitlopend op wetgeving keur ik daarom voor belastingaanslagen tot en met het belastingjaar 2024 het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de belastingplichtige en een kind die niet ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de BRP, maar die in het kalenderjaar gedurende ten minste zes maanden een gezamenlijke huishouding voeren, voor de toepassing van artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 worden beschouwd op hetzelfde woonadres te staan ingeschreven in de BRP.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie (cumulatieve) voorwaarden:

1. Belastingplichtige en een kind voeren gedurende het kalenderjaar ten minste zes maanden een gezamenlijke huishouding;
2. Het kind staat niet voor ten minste zes maanden ingeschreven op een woonadres in de BRP bij een ander dan de belastingplichtige; en
3. Aan de overige voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt voldaan. Voor de toepassing van deze goedkeuring wordt met een partner gelijkgesteld degene die ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige verblijft en uitsluitend door het ontbreken van een inschrijving op hetzelfde woonadres in de BRP niet als partner in de zin van artikel 1.2 Wet IB 2001 wordt aangemerkt.

4.6 Verlies inkomensafhankelijke combinatiekorting door opvang Oekraïense ontheemden

De oorlog in Oekraïne heeft geleid tot een toestroom van Oekraïense ontheemden⁵ naar Nederland. Deze toestroom heeft gezorgd voor een extra druk op de bestaande al volle opvangcentra. Omdat het gaat om een tijdelijke acute noodopvang van mensen in een noodsituatie, heeft de overheid particuliere gasthuishoudens opgeroepen om Oekraïense ontheemden in huis te nemen. Diverse particuliere gasthuishoudens hebben kamers beschikbaar gemaakt en vangen een groot deel van deze ontheemden op. De Oekraïense ontheemde heeft de verplichting om zich in te schrijven in de BRP op het adres waar hij verblijft. Dit is ook van belang om in aanmerking te kunnen komen voor bepaalde voorzienin-

⁵ Personen die vallen onder de Richtlijn Tijdelijke Bescherming van de Europese Unie (Richtlijn 2001/55/EG). Dit zijn, onder voorwaarden, personen met de Oekraïense nationaliteit en personen die niet de Oekraïense nationaliteit hebben, maar wel een geldige permanente Oekraïense verblijfsvergunning hebben.



gen. Als een Oekraïense ontheemde zich inschrijft op het woonadres in de BRP van een alleenstaande belastingplichtige met een kind kan fiscaal partnerschap ontstaan. Omdat de inkomensafhankelijke combinatiekorting in het geval van fiscaal partnerschap enkel van toepassing is voor de minstverdiende partner kan in de bovenstaande situatie de belastingplichtige het recht op inkomensafhankelijke combinatiekorting verliezen.

Deze uitkomst acht ik niet in overeenstemming met de overheidsbrede lijn dat gasthuishoudens door de tijdelijke opvang van een Oekraïense ontheemde geen (financieel) nadelige gevolgen mogen ondervinden. Daarom keur ik met ingang van 1 januari 2022 vooruitlopend op wetgeving het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de belastingplichtige die in het kalenderjaar een hoger arbeidsinkomen heeft dan de Oekraïense ontheemde die zijn fiscaal partner is, toch in aanmerking kan komen voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

1. De Oekraïense ontheemde valt op grond van het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 onder de Richtlijn 2001/55/EG;
2. De belastingplichtige zou zonder de opvang van de Oekraïense ontheemde voldoen aan alle voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

De goedkeuring is beperkt tot de geldingsduur van Richtlijn 2001/55/EG die bescherming verleent aan ontheemde Oekraïners.

5 Korting voor groene beleggingen

De korting voor groene beleggingen maakt deel uit van de standaardheffingskorting en bestaat daarom uit zowel een inkomstenbelastingdeel als premiedelen. Bij een premieplichtige die niet tevens belastingplichtig is voor box 3 volgens hoofdstuk 5 Wet IB 2001 kan de vraag opkomen of kan worden voldaan aan de in artikel 8.19, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen voorwaarde dat de groene beleggingen zijn vrijgesteld op grond van artikel 5.13 Wet IB 2001.

Bij deze premieplichtigen kan bijvoorbeeld gedacht worden aan buitenlandse belastingplichtigen of partieel buitenlandse belastingplichtigen. Groene beleggingen behoren niet tot de bezittingen in Nederland volgens artikel 7.7, tweede lid, Wet IB 2001. Om die reden wordt niet toegekomen aan een vrijstelling op grond van artikel 5.13 Wet IB 2001 en dus ook niet aan toepassing van het inkomstenbelastingdeel van de heffingskorting voor groene beleggingen.

Toepassing van dit principe op de premiedelen van de heffingskorting zou leiden tot een verschillende behandelingen van premieplichtigen afhankelijk van onder andere de woonplaats. Een dergelijk onderscheid past niet in het stelsel van de premieheffing en zou mogelijk in strijd zijn met het recht van de Europese Unie.

In het verleden is daarom het standpunt ingenomen dat een premieplichtige die niet belastingplichtig is volgens hoofdstuk 5 Wet IB 2001 in aanmerking kan komen voor de premiedelen van de korting voor groene beleggingen. Dit standpunt is door de Belastingdienst sindsdien ook zo toegepast, maar was niet meer opgenomen in een beleidsbesluit.

Ter verduidelijking wordt het voornoemde standpunt hierbij opnieuw opgenomen:

Een premieplichtige die niet belastingplichtig is volgens hoofdstuk 5 Wet IB 2001 kan in aanmerking komen voor de premiedelen van de heffingskorting voor groene beleggingen, mits hij als belastingplichtige volgens hoofdstuk 5 Wet IB 2001 aan de voorwaarden van artikel 8.19 Wet IB 2001 zou voldoen.

6. Ingetrokken besluit

Het besluit van 23 december 2022, nr. 2022-278079 is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst, met dien verstande dat onderdeel 4.6 terugwerkt tot en met 1 januari 2022.

8. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit heffingskortingen.



Dit besluit wordt in de Staatscourant geplaatst.

Den Haag, 19 september 2023

*De Staatssecretaris van Financiën,
Namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*