WIJ WILLEM ALEXANDER,
BIJ DE GRATIE GODS,
KONING DER NEDERLANDEN,
PRINS VAN ORANJE-NASSAU,
ENZ. ENZ. ENZ.

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2026)

VOORSTEL VAN WET

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is fiscale maatregelen te treffen die voortvloeien uit de koopkrachtbesluitvorming voor het jaar 2026 en dat het ook in het kader van het fiscale beleid voor het jaar 2026 en volgende jaren wenselijk is in een aantal belastingwetten en enige andere wetten wijzigingen aan te brengen;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

De in artikel 2.10, eerste lid, opgenomen tabel en de in artikel 2.10a, eerste lid, opgenomen tabel worden als volgt gewijzigd:

1. Het in de eerste en tweede kolom laatstvermelde bedrag wordt verhoogd met € 1.143.

2. In de laatste kolom wordt:

a. het als eerste vermelde percentage verlaagd met 0,12%-punt;

b. het als tweede vermelde percentage verhoogd met 0,08%-punt.

B.

Aan artikel 3.20a wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. Indien de fiets niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de belastingplichtige wordt gestald, wordt de onttrekking in afwijking van het eerste lid gesteld op nihil. Van stallen wordt geacht geen sprake te zijn indien de belastingplichtige in de periode waarin de fiets zich bij het woon-of verblijfadres bevindt niet de beschikkingsmacht over de fiets heeft.

C.

Artikel 3.95b wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het vijfde lid wordt een zin toegevoegd, luidende: De voordelen die ingevolge de eerste zin in aanmerking worden genomen ingevolge hoofdstuk 4 of afdeling 7.3 worden voor de berekening van het inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking genomen voor A/B gedeelte, waarbij wordt verstaan onder:

A: het in artikel 2.13 opgenomen percentage, geldend voor het jaar waarin de voordelen zijn genoten;

B: het in de vierde kolom van de in artikel 2.12 opgenomen tabel als tweede vermelde percentage, geldend voor het jaar waarin de voordelen zijn genoten.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

6. Indien middellijk gehouden vermogensbestanddelen die tot een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92b behoren worden gehouden via vermogensbestanddelen die pas op enig moment na het verkrijgen van die werkzaamheid tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in hoofdstuk 4 of afdeling 7.3 behoren, is het vijfde lid ter zake van die vermogensbestanddelen niet van toepassing op voordelen als bedoeld in dat lid, voor zover de waarde in het economische verkeer van deze vermogensbestanddelen op het moment direct voorafgaand aan het ontstaan van het aanmerkelijk belang het opgeofferde bedrag van het lucratieve belang overtreft.

D.

In artikel 5.5 wordt "€ 57.684" vervangen door "€ 51.396".

E.

Artikel 5.20 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het derde lid, tweede zin, vervalt.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. Het derde lid is niet van toepassing indien sprake is van:

a. een voor bepaalde tijd aangegane huurovereenkomst als bedoeld in artikel 271 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek; of

b. gelieerde partijen die een zodanige huurprijs of pachtprijs zijn overeengekomen dat deze tussen willekeurige derden niet zou zijn overeengekomen.

F.

Aan artikel 5.26 wordt een lid toegevoegd, luidende:

4. Bij het bepalen van het werkelijke rendement van bezittingen en schulden is artikel 5.12 uitsluitend van toepassing, indien het achterliggende vermogensbestanddeel, bedoeld in dat artikel, een banktegoed is als bedoeld in artikel 5.2, derde lid.

G.

Artikel 5.31 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "met dien verstande dat de waarde van een woning wordt bepaald op basis van het tweede tot en met vijfde lid" vervangen door "met dien verstande dat:

a. de waarde van een woning wordt bepaald op basis van het tweede tot en met vijfde lid;

b. artikel 5.21 niet wordt toegepast, indien ter zake van het betreffende effect sprake is van een lopende termijn van inkomsten of verplichtingen waarvan de waarde niet of niet volledig in de notering in de prijscourant is verdisconteerd".

2. Het vierde lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In de aanhef wordt na "derde" ingevoegd "en vijfde".

b. In onderdeel a vervalt "eerste zin,".

H.

Artikel 8.11, tweede lid, eerste zin, wordt als volgt gewijzigd:

1. Het in onderdeel b als tweede vermelde bedrag wordt verhoogd met € 25.

2. Het in onderdeel c als tweede vermelde bedrag wordt verhoogd met € 27.

I.

Aan de in artikel 10.6ter, vijfde lid, opgenomen formule wordt toegevoegd "+ 3,35%".

Artikel II

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2027 als volgt gewijzigd:

A.

Het in artikel 5.13, eerste lid, als eerste genoemde bedrag wordt vervangen door "€ 200" en het in dat lid als tweede genoemde bedrag wordt vervangen door "€ 400".

B.

De in artikel 10.6ter, vijfde lid, opgenomen formule "$rloz_{t-1}$" wordt vervangen door $rloz_{t-1} - 3{,}35$.

Artikel III

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Aan artikel 13ter wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. Indien de fiets niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de werknemer wordt gestald, wordt het voordeel in afwijking van het eerste lid gesteld op nihil. Van stallen wordt geacht geen sprake te zijn indien de werknemer in de periode waarin de fiets zich bij het woon- of verblijfadres bevindt niet de beschikkingsmacht over de fiets heeft.

B.

De in artikel 20a, eerste lid, opgenomen tabel en de in artikel 20b, eerste lid, opgenomen tabel worden als volgt gewijzigd:

1. Het in de eerste en tweede kolom laatstvermelde bedrag wordt verhoogd met € 1.143.

2. In de laatste kolom wordt:

a. het als eerste vermelde percentage verlaagd met 0,12%-punt;

b. het als tweede vermelde percentage verhoogd met 0,08%-punt.

C.

Artikel 22a, tweede lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. Het in onderdeel b als tweede vermelde bedrag wordt verhoogd met € 25.

2. Het in onderdeel c als tweede vermelde bedrag wordt verhoogd met € 27.

D.

Aan artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, wordt toegevoegd ", met dien verstande dat voor zover de vergoeding of verstrekking ziet op de periode waarin de werknemer in Nederland arbeid verricht dan wel in Nederland verblijft en in een ander land arbeid verricht de volgende kosten worden uitgezonderd:

1^0. uitgaven van levensonderhoud;

2^0. uitgaven voor gesprekskosten voor privédoeleinden".

E.

Artikel 32ba wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "52%" vervangen door "57,7%".

2. In het achtste lid, tweede zin, wordt na "op" ingevoegd "de som van" en aan die zin wordt toegevoegd "en € 300." Voorts wordt een zin toegevoegd, luidende: Indien de vervanging tot een ander bedrag leidt, geldt dat bedrag bij toepassing van het zevende lid niet met betrekking tot maanden uit op dat moment reeds verstreken kalenderjaren.

4. Onder vernummering van het negende en tiende lid tot tiende en elfde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

9. Bij het begin van het kalenderjaar wordt het in het achtste lid, tweede zin, laatstgenoemde bedrag bij ministeriële regeling vervangen door een ander bedrag. Dit bedrag wordt berekend door het te vervangen bedrag te vermenigvuldigen met de contractloonontwikkelingsfactor, bedoeld in artikel 10.2b, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, en vervolgens de nodig geachte afronding aan te brengen. Indien in het voorafgaande jaar een dergelijke afronding is toegepast, kan bij vervanging worden uitgegaan van het niet-afgeronde bedrag.

Artikel IV

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt met ingang van 1 januari 2027 als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 32ba, eerste lid, wordt "57,7%" vervangen door "64%".

B.

Na artikel 32bb wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 32bc

1. In afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens deze wet bepaalde, wordt de waarde van een door een inhoudingsplichtige aan een of meer werknemers ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fossiele personenauto aangemerkt als loon dat als een eindheffingsbestanddeel wordt belast naar een tarief van 12%.

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt woon-werkverkeer geacht voor privédoeleinden plaats te vinden.

3. Voor de toepassing van het eerste en tweede lid wordt verstaan onder:

a. een fossiele personenauto: een personenauto als bedoeld in artikel 2, onderdeel c, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, waarvan niet uit het kentekenregister blijkt dat de CO_2-uitstoot 0 gram per kilometer is;

b. de waarde van een fossiele personenauto: de catalogusprijs in de zin van artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 vermeerderd met de belasting van personenauto's en motorrijwielen ingevolge de artikelen 9 tot en met 9c van die wet, met dien verstande dat de waarde van een auto die meer dan 25 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen, wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer;

c. ter beschikking stellen: ter beschikking stellen als bedoeld in artikel 13bis, eerste lid

4. Indien een personenauto slechts een deel van een kalendermaand ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld, wordt deze geacht die gehele kalendermaand ook voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld.

5. De verschuldigde belasting, bedoeld in het eerste lid, wordt, in afwijking van artikel 27a, tweede lid, uiterlijk aangegeven en voldaan tegelijk met de aangifte, onderscheidenlijk afdracht, over het tweede loontijdvak van het volgende kalenderjaar. Ingeval de inhoudingsplicht is geëindigd in de loop van het kalenderjaar wordt voor het tweede loontijdvak van het volgende kalenderjaar, bedoeld in de eerste volzin, gelezen: het loontijdvak waarin de inhoudingsplicht is geëindigd.

C.

Na artikel 39i wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 39j

Artikel 32bc is tot 17 september 2030 niet van toepassing met betrekking tot personenauto's die door de inhoudingsplichtige vóór 1 januari 2027 voor het eerst aan een of meer werknemers ter beschikking zijn gesteld.

Artikel V

In de Wet op de loonbelasting 1964 wordt met ingang van 1 januari 2028 in artikel 32ba, eerste lid, "64%" vervangen door "65%".

Artikel VI

In de Wet op de loonbelasting 1964 komt met ingang van 1 januari 2031 artikel 39j te vervallen.

Artikel VII

In de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen vervalt artikel V, onderdelen E en G.

Artikel VIII

1. Onze Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid monitort het gebruik van regelingen voor vervroegde uittreding als bedoeld in artikel 32ba van de Wet op de loonbelasting 1964 en zendt aan de Staten-Generaal hiervan jaarlijks een verslag dat in ieder geval de volgende elementen omvat:

a. de gerichtheid van de regelingen voor vervroegde uittreding, waarbij aandacht wordt geschonken aan:

1°. de hoogte van gehanteerde inkomensgrenzen;

2°. de afbakening van de doelgroep en eventuele herijking hiervan;

3°. het gebruik en de onderbouwing van de extra ruimte in de drempelvrijstelling;

b. het profiel van deelnemers aan regelingen voor vervroegde uittreding;

c. het totale gebruik van de drempelvrijstelling voor regelingen voor vervroegde uittreding;

d. de voortgang op duurzame inzetbaarheid gekoppeld aan collectieve regelingen voor vervroegde uittreding.

2. Onze Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid rapporteert jaarlijks over het gebruik van de drempelvrijstelling voor regelingen voor vervroegde uittreding. Bij overschrijding van een signaalwaarde van 15.000 nieuwe deelnemers op jaarbasis aan een regeling voor vervroegde uittreding treedt het kabinet in overleg met sociale partners over de oorzaken hiervan, de gerichtheid van regelingen voor vervroegde uittreding en het bijsturen hierop.

3. Onze Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid draagt zorg voor een driejaarlijks ijkmoment, te beginnen in 2028, waarbij aan de hand van de rapportages, bedoeld in het eerste lid, in overeenstemming met Onze Minister van Financiën wordt beoordeeld of de drempelvrijstelling in dezelfde vorm kan blijven bestaan of dat er bijsturing, afbouw of beëindiging moet plaatsvinden.

4. Voor de bijsturing of afbouw, bedoeld in het tweede en derde lid, kan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur een regeling worden getroffen.

5. De voordracht voor een krachtens het vierde lid vast te stellen algemene maatregel van bestuur wordt niet eerder gedaan dan vier weken nadat het ontwerp aan beide Kamers der Staten-Generaal is overgelegd.

Artikel IX

Onze Minister zendt drie jaar na de inwerkingtreding van de in artikel IV, onderdelen B en C, opgenomen pseudo-eindheffing een verslag aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal over de doeltreffendheid en de effecten hiervan.

Artikel X

De Successiewet 1956 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 11 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het vierde lid komt te luiden:

4. Hetgeen aan een echtgenoot bij ontbinding van een huwelijksgoederengemeenschap, meer toekomt dan de helft van die gemeenschap of, in geval van een verrekenbeding, hetgeen aan een echtgenoot meer toekomt dan de helft van de te verrekenen som, wordt voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen:

a. in geval van ontbinding of verrekening bij overlijden: geacht van de andere echtgenoot te zijn verkregen krachtens erfrecht door diens overlijden;

b. in geval van ontbinding of verrekening tijdens leven: geacht van de andere echtgenoot te zijn verkregen krachtens schenking.

2. Onder vernummering van het vijfde lid tot zesde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

5. Het vierde lid is van overeenkomstige toepassing bij verrekening op grond van een beding dat is overeengekomen door personen die op het moment van verrekening partners als bedoeld in artikel 1a zijn of zijn geweest.

B.

Artikel 12 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, eerste zin, wordt ", voor de regeling van de erfbelasting," vervangen door "voor de toepassing van deze wet".

2. In het derde lid, aanhef, wordt "eerste volzin" vervangen door "eerste zin".

C.

Artikel 19 wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het eerste lid wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel e door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

f. kinderen die niet in familierechtelijke betrekking staan tot de persoon waarvan uit een genetische test blijkt dat die hun biologische ouder is, met kinderen die wel in familierechtelijke betrekking staan tot die persoon.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking tot de genetische test waarmee de belastingplichtige het biologische ouderschap kan doen blijken.

D.

Artikel 21 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het achtste lid, tweede zin, vervalt.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

16. Het achtste lid is niet van toepassing indien sprake is van:

a. een voor bepaalde tijd aangegane huurovereenkomst als bedoeld in artikel 271 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek; of

b. gelieerde partijen die een zodanige huurprijs of pachtprijs zijn overeengekomen dat deze tussen willekeurige derden niet zou zijn overeengekomen.

E.

In artikel 35a, tweede lid, wordt "artikel 45, derde lid, tweede zin" vervangen door "artikel 45, tweede lid, tweede zin".

F.

Artikel 45 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "acht maanden" vervangen door "twintig maanden".

2. Het tweede lid vervalt, onder vernummering van het derde lid tot tweede lid.

3. In het tweede lid (nieuw) wordt "acht maanden" telkens vervangen door "twintig maanden".

G.

In artikel 53, zesde lid, wordt "artikel 45, derde lid" vervangen door "artikel 45, tweede lid".

H.

In artikel 66, eerste lid, onderdeel 1°, wordt "artikel 45, tweede en derde lid" vervangen door "artikel 45, tweede lid".

Artikel XI

De Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 9, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. De tabel komt te luiden:

Bij een CO2-uitstoot vanaf	**Tot**	**bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde bedrag te vermenigvuldigen met het aantal gram/km CO_2-uitstoot dat de in kolom I vermelde CO_2-uitstoot te boven gaat**	
I	**II**	**III**	**IV**
0 gram/km	77	€ 687	€ 2

77 gram/km	100	€ 841	€ 82
100 gram/km	139	€ 2.727	€ 181
139 gram/km	155	€ 9.786	€ 297
155 gram/km	-	€ 14.538	€ 594

2. In de laatste zin wordt "€ 109,87" vervangen door "€ 114,83" en "70 gram/km" vervangen door "69 gram/km".

B.

Na artikel 9 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 9a

1. In afwijking van artikel 9, derde lid, onderdeel a, bedraagt de belasting tot 1 januari 2031 voor een bijzondere personenauto als bedoeld in dat onderdeel met een aandrijving uitsluitend op elektriciteit of waterstof: het tarief voor een personenauto met een uitstoot van 0 gram per kilometer als bedoeld in artikel 9, eerste lid.

2. In afwijking van artikel 9, derde lid, onderdeel b, bedraagt de belasting tot 1 januari 2031 voor een motorrijwiel met een aandrijving uitsluitend op elektriciteit of waterstof: € 200.

C.

In artikel 16b, eerste lid, wordt "en artikel 9, derde lid, onderdeel c" vervangen door ", artikel 9, derde lid, onderdeel c, en artikel 9a, tweede lid".

Artikel XII

Artikel 16b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 vindt bij het begin van het kalenderjaar 2026 geen toepassing op de bedragen, genoemd in de tabel die is opgenomen in artikel 9, eerste lid, van die wet en op het bedrag, genoemd in de laatste zin van dat lid.

Artikel XIII

De Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt met ingang van 1 januari 2027 artikel 9, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. De eerste en tweede kolom van de tabel komen te luiden:

Bij een CO2-uitstoot vanaf	**Tot**
I	**II**
0 gram/km	76

76 gram/km	98
98 gram/km	137
137 gram/km	152
152 gram/km	-

2. In de laatste zin, wordt "69 gram/km" vervangen door "68 gram/km".

Artikel XIV

1. In de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 worden in artikel 9, eerste lid, de bedragen, genoemd in de vierde kolom van de tabel, bij het begin van het kalenderjaar 2027 bij ministeriële regeling verhoogd met 1,48 procent. Het bedrag in het eerste lid, laatste zin, wordt eveneens verhoogd met 1,48 procent.

2. Bij ministeriële regeling worden, na toepassing van het eerste lid, de bedragen, genoemd in artikel 9, eerste lid, derde kolom van de tabel, dienovereenkomstig aangepast.

Artikel XV

In de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt met ingang van 1 januari 2028 artikel 9, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. De eerste en tweede kolom van de tabel komen te luiden:

Bij een CO2-uitstoot vanaf	**Tot**
I	**II**
0 gram/km	75
75 gram/km	97
97 gram/km	135
135 gram/km	150
150 gram/km	-

2. In de laatste zin wordt "68 gram/km" vervangen door "67 gram/km".

Artikel XVI

1. In de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 worden in artikel 9, eerste lid, de bedragen, genoemd in de vierde kolom van de tabel, bij het begin van het kalenderjaar 2028 bij ministeriële regeling verhoogd met 1,40 procent. Het bedrag in het eerste lid, laatste zin, wordt eveneens verhoogd met 1,40 procent.

2. Bij ministeriële regeling worden, na toepassing van het eerste lid, de bedragen, genoemd in artikel 9, eerste lid, derde kolom van de tabel, dienovereenkomstig aangepast.

Artikel XVII

De Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 23b, eerste lid, komt te luiden:

1. In afwijking van de artikelen 23 en 23a bedraagt de belasting voor een motorrijtuig dat een aandrijving heeft uitsluitend op elektriciteit of waterstof een percentage van de ingevolge die artikelen verschuldigde belasting. Dat percentage is:

- voor het jaar 2026: 70%;
- voor het jaar 2027: 70%;
- voor het jaar 2028: 70%;
- voor het jaar 2029: 75%.

B.

Artikel 30, eerste lid, aanhef, komt te luiden:

Voor een bestelauto die:.

Artikel XVIII

In de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 vervalt met ingang van 1 januari 2028 artikel 30.

Artikel XIX

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 14, eerste en derde lid, wordt “300 kubieke meter” vervangen door “50.000 kubieke meter”.

B.

In artikel 63, eerste lid, wordt het bedrag verhoogd met € 9,30.

C.

Artikel 71p wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel a, wordt “€ 87,90” vervangen door “voor een broeikasgasinstallatie of lachgasinstallatie € 78,67 en voor een afvalverbrandingsinstallatie € 100,74”.

2. Het tweede lid komt te luiden:

2. Het tarief voor een afvalverbrandingsinstallatie, genoemd in het eerste lid, onderdeel a, wordt bij aanvang van de volgende kalenderjaren, alvorens artikel 90 wordt toegepast, telkens verhoogd. Deze verhoging is voor:

- het kalenderjaar 2027: € 48,26;
- het kalenderjaar 2028: € 49,00;
- het kalenderjaar 2029: € 49,00; en
- het kalenderjaar 2030: € 48,00.

Artikel 90 vindt geen toepassing op een bedrag in dit lid nadat daarmee het tarief is verhoogd.

D.

Artikel 71q, tweede lid, komt te luiden:

2. De herberekening geschiedt in de aflopende volgorde die is gebaseerd op de hoogte van het tarief beginnend met het belastingtijdvak met het hoogste tarief.

Artikel XX

Artikel 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag vindt bij het begin van het kalenderjaar 2026 geen toepassing op het tarief voor een broeikasgasinstallatie of lachgasinstallatie, genoemd in artikel 71p, eerste lid, onderdeel a, van die wet.

Artikel XXI

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2027 als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 12 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid, onderdeel a, komt te luiden:

a. leidingwater: drinkwater als bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Drinkwaterwet of ander water dat voldoet aan de eisen, gesteld in de op artikel 21, derde lid, aanhef en onderdeel a, van de Drinkwaterwet berustende algemene maatregel van bestuur, dat door een drinkwaterbedrijf of een afzonderlijke watervoorziening aan derden ter beschikking wordt gesteld;.

2. Het eerste lid, onderdeel e, vervalt, onder verlettering van de onderdelen f tot en met h tot e tot en met g.

3. In het tweede lid, aanhef, wordt "onderdeel f" vervangen door "onderdeel e".

B.

Artikel 14 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid vervalt ", met dien verstande dat de belasting wordt geheven over een hoeveelheid van maximaal 50.000 kubieke meter per verbruiksperiode van twaalf maanden per aansluiting" en vervalt de tweede zin.

2. Het tweede lid komt te luiden:

2. Als een levering als bedoeld in het eerste lid wordt niet aangemerkt de levering van leidingwater aan een verbruiker via een kleine of zeer kleine collectieve watervoorziening als bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Drinkwaterwet.

3. Het derde lid vervalt, onder vernummering van het vierde lid tot derde lid.

C.

Artikel 17 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid vervalt "in samenhang met artikel 14, eerste lid,".

2. Het derde vervalt, onder vernummering van het vierde lid tot derde lid.

3. In het derde lid (nieuw) wordt "onderdeel g" vervangen door "onderdeel f".

D.

In artikel 18a, eerste zin, vervalt "met inachtneming van artikel 14, eerste lid, tweede volzin".

E.

In artikel 22, eerste lid, vervalt onderdeel o, onder vervanging van de puntkomma aan het slot van onderdeel n door een punt.

F.

Artikel 29a vervalt.

G.

Hoofdstuk III, afdeling 6, vervalt.

Artikel XXII

In de Wet belastingen op milieugrondslag worden met ingang van 1 januari 2028 in artikel 28, eerste lid, onderdelen a, b en d, de tarieven verhoogd met € 53,25.

Artikel XXIII

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2029 artikel 28 als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid wordt als volgt gewijzigd:

a. Onder verlettering van de onderdelen a tot en met d tot b tot en met e wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

a. het storten van afvalstoffen waarvoor op grond van de op de artikelen 8.40, eerste lid, en 10.2, tweede lid, van de Wet milieubeheer berustende algemene maatregel van bestuur, houdende een stortverbod binnen inrichtingen voor aangewezen categorieën van afvalstoffen, op verzoek een ontheffing is verleend van het in die algemene maatregel van bestuur opgenomen stortverbod: € 145,50 per 1.000 kilogram.

b. In onderdeel b (nieuw) wordt na "afvalstoffen" ingevoegd "in andere gevallen dan als bedoeld in onderdeel a" en wordt het tarief verhoogd met € 2,61.

c. In de onderdelen c (nieuw) en e (nieuw) wordt het tarief verhoogd met € 2,61.

2. In het tweede lid, eerste zin, wordt "onderdeel d" vervangen door "onderdeel e".

3. In het vierde lid wordt “onderdeel a” vervangen door “onderdeel b”.

Artikel XXIV

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2030 artikel 28, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt het tarief verhoogd met € 4,76.
2. In de onderdelen b, c en e worden de tarieven verhoogd met € 31,00.

Artikel XXV

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2031 artikel 28, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt het tarief verhoogd met € 0,88.
2. In de onderdelen b, c en e worden de tarieven verlaagd met € 12,26.

Artikel XXVI

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2032 artikel 28, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt het tarief verhoogd met € 0,83.
2. In de onderdelen b, c en e worden de tarieven verlaagd met € 8,20.

Artikel XXVII

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2033 artikel 28, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt het tarief verhoogd met € 0,51.
2. In de onderdelen b, c en e worden de tarieven verlaagd met € 4,67.

Artikel XXVIII

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2034 artikel 28, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt het tarief verlaagd met € 0,90.
2. In de onderdelen b, c en e worden de tarieven verhoogd met € 8,98.

Artikel XXIX

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2035 artikel 28, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt het tarief verlaagd met € 0,88.
2. In de onderdelen b, c en e worden de tarieven verhoogd met € 9,35.

Artikel XXX

De Wet milieubeheer wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 16b.17, derde en vierde lid, komt te luiden:

3. De reductiefactor bedraagt 1,023.

4. De correctiefactor voor broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval bedraagt voor het jaar 2026 0,85, voor het jaar 2027 0,70, voor het jaar 2028 0,55, voor het jaar 2029 0,40, voor het jaar 2030 0,25, voor het jaar 2031 0,17, voor het jaar 2032 0,09 en voor het jaar 2033 en de daaropvolgende jaren 0.

B.

Aan artikel 16b.27 wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Exploitanten van broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval kunnen uitsluitend dispensatierechten leveren aan en ontvangen van andere exploitanten van broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval.

Artikel XXXI

In de Provinciewet komt artikel 222, derde lid, onderdeel d te luiden:

d. dit tarief voor motorrijtuigen als bedoeld in artikel 23b, eerste lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, wordt vermenigvuldigd met het percentage, genoemd in dat artikel;.

Artikel XXXII

In de Provinciewet vervalt met ingang van 1 januari 2028 artikel 222, derde lid, onderdeel a, onder 3º, onder vervanging van de puntkomma aan het slot van onder 2º door een punt.

Artikel XXXIII

In de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt artikel 30g als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In onderdeel a wordt “8 maanden” vervangen door “twintig maanden”.

b. In onderdeel b wordt “acht maanden” vervangen door “twintig maanden”.

2. In het vierde lid wordt “negende maand” vervangen door “eenentwintigste maand”.

3. In het zevende lid wordt “artikel 45, tweede en derde lid” vervangen door “artikel 45, tweede lid”.

Artikel XXXIV

De Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt met ingang van 1 januari 2027 als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 2 wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel j wordt "zoals deze luidde op 1 januari 2022" vervangen door "zoals deze luidde op 1 januari 2025".

2. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel j door een puntkomma wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

k. Verordening (EU) nr. 609/2013: Verordening (EU) nr. 609/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 12 juni 2013 inzake voor zuigelingen en peuters bedoelde levensmiddelen, voeding voor medisch gebruik en de dagelijkse voeding volledig vervangende producten voor gewichtsbeheersing, en tot intrekking van Richtlijn 92/52/EEG van de Raad, Richtlijnen 96/8/EG, 1999/21/EG, 2006/125/EG en 2006/141/EG van de Commissie, Richtlijn 2009/39/EG van het Europees Parlement en de Raad en de Verordeningen (EG) nr. 41/2009 en (EG) nr. 953/2009 van de Commissie (PbEU 2013, L 181).

B.

Artikel 6 komt te luiden:

Artikel 6

Onder alcoholvrije dranken worden verstaan vruchten- en groentesap en water, mineraalwater en spuitwater voor zover niet vallend onder GN-code 2201 en overige alcoholvrije drank, ook indien zij alcohol bevatten, voor zover zij niet worden aangemerkt als bier, wijn, tussenproducten of overige alcoholhoudende producten in de zin van de Wet op de accijns.

C.

Artikel 9 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "limonade" vervangen door "overige alcoholvrije drank".

2. In het tweede lid wordt "limonade" telkens vervangen door "overige alcoholvrije drank".

3. Het derde lid komt te luiden:

3. Als overige alcoholvrije drank worden niet aangemerkt:

a. alcoholvrije dranken van GN-code 2202 99 11 met een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten;

b. volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik als bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdelen c, d, onderscheidenlijk g, van Verordening (EU) nr. 609/2013.

4. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

4. Als overige alcoholvrije drank wordt evenmin aangemerkt de drank, bedoeld in het derde lid, in vaste vorm of als concentraat in kleinhandelsverpakking of in een verpakking die is bestemd voor afnemers die voor gebruik gerede overige alcoholvrije drank vervaardigen voor gebruik ter plaatse.

D.

In artikel 10, tweede lid, wordt “limonade” telkens vervangen door “overige alcoholvrije drank”.

Artikel XXXV

In de Wet inkomstenbelasting BES komt in artikel 24a, eerste lid, de tabel te luiden:

Bij een belastbare som van meer dan	doch niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van de belastbare som dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat	
I	II	III	IV
-	USD 51.250	-	29,4%
USD 51.250	-	USD	38,4%

Artikel XXXVI

In het Belastingplan 2023 wordt artikel XLA als volgt gewijzigd:

1. Onderdeel A vervalt.

2. Onderdeel B komt te luiden:

B

In artikel 6 wordt “water, mineraalwater en spuitwater voor zover niet vallend onder GN-code 2201” vervangen door “mineraalwater”.

Artikel XXXVII

In het Belastingplan 2024 vervallen de artikelen III en IX.

Artikel XXXVIII

Het Belastingplan 2025 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel II, artikel III, onderdelen D en E, en artikel IX, onderdeel A, vervallen.

B.

Artikel IV wordt als volgt gewijzigd:

1. De aanhef wordt vervangen door:

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2028 als volgt gewijzigd:

A.

De in artikel 2.10, eerste lid, opgenomen tabel en de in artikel 2.10a, eerste lid, opgenomen tabel worden als volgt gewijzigd:.

2. Er worden twee onderdelen toegevoegd, luidende:

B.

Afdeling 5.3 vervalt.

C.

Artikel 8.19 vervalt.

C.

Artikel XXV, onderdeel F, vervalt.

D.

In artikel XLIII wordt "1 januari 2026" vervangen door "1 januari 2027" en worden de bedragen "€ 973,84", "€ 635,90" en "€ 425,43" vervangen door respectievelijk "€ 1002,07", "€ 654,33" en "€ 437,77".

E.

In artikel LVIII, onderdeel a, wordt 'onderdeel IV' vervangen door 'onderdeel B'.

Artikel XXXIX

Artikel X, onderdeel A vindt geen toepassing op verkrijgingen op grond van huwelijkse voorwaarden die zijn aangegaan voor 16 september 2025, 16:00 uur, alsmede op verkrijgingen op grond van een notarieel samenlevingscontract dat is afgesloten voor 16 september 2025, 16:00 uur. De eerste zin is niet langer van toepassing zodra die huwelijkse voorwaarden, onderscheidenlijk dat notariële samenlevingscontract, op of na dat tijdstip worden, onderscheidenlijk wordt, gewijzigd met betrekking tot het aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap of de te verrekenen som.

Artikel XL

De artikelen 5.26, vierde lid, en 5.31, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 blijven buiten toepassing voor zover het werkelijke rendement van bezittingen en schulden, bedoeld in artikel 5.25, eerste lid, van die wet, wordt bepaald over bezittingen of schulden die direct voorafgaand aan 25 augustus 2025, 16.00 uur tot de bezittingen, bedoeld in artikel 5.3, tweede lid, van die wet, onderscheidenlijk de schulden, bedoeld in artikel 5.3, derde lid, van die wet, behoorden.

Artikel XLI

1. Bij de toepassing van de artikelen 10.1, eerste lid, 10.3, tweede lid, en 10bis.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de artikelen 20a, tweede lid, en 22d van de Wet op de

loonbelasting 1964 bij het begin van het kalenderjaar 2026 worden de betreffende bedragen niet vermenigvuldigd met de tabelcorrectiefactor, maar met 1,027782.

2. Bij de toepassing van artikel 10.1, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 20b, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 bij het begin van het kalenderjaar 2026 wordt het betreffende bedrag niet vermenigvuldigd met de uitkomst van de daarin opgenomen formule, maar, in afwijking van het eerste lid, met 1,02083650.

3. Het eerste lid is niet van toepassing op de bedragen, genoemd in artikelen 9.4, eerste lid, onderdeel c, en 9.4a, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel XLII

De bedragen, bedoeld in de artikelen en onderdelen, genoemd in artikel XXXV, onderdeel c, van het Belastingplan 2024, waarop artikel 10.1, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 van overeenkomstige toepassing is bij het begin van het kalenderjaar 2026, worden daarbij niet vermenigvuldigd met de tabelcorrectiefactor, maar met 1,027782.

Artikel XLIII

Bij de toepassing van artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 22d van de Wet op de loonbelasting 1964 bij het begin van het kalenderjaar 2026 met betrekking tot de in artikel 8.11, tweede lid, eerste zin, onderdelen b en c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 als tweede vermelde bedragen en artikel 22a, tweede lid, onderdelen b en c, van de Wet op de loonbelasting 1964 als tweede vermelde bedragen worden die bedragen berekend door het vóór toepassing van artikel I, onderdeel B, in artikel 8.11, tweede lid, eerste zin, onderdelen b en c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 als tweede vermelde bedragen, te vermenigvuldigen met 1,027782 en vervolgens te verhogen met de in artikel I, onderdeel B, vermelde bedragen.

Artikel XLIV

Artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 vindt met betrekking tot artikel 5.5 van die wet geen toepassing bij het begin van het kalenderjaar 2026.

Artikel XLV

Artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 vindt met betrekking tot artikel 5.13 van die wet geen toepassing bij het begin van het kalenderjaar 2027.

Artikel XLVI

Na toepassing van de artikelen I, onderdeel A, en III, onderdeel B, artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de artikelen 20a, tweede lid, en 20b, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 bij het begin van het kalenderjaar 2026 worden de bedragen in kolom III van de tabellen in de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting

2001 en in de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 bij ministeriële regeling gewijzigd in de bedragen die na toepassing van die bepalingen voortvloeien uit de bij het begin van het kalenderjaar 2026 in de kolommen I en II van die tabellen vermelde bedragen en de in kolom IV van die tabel vermelde percentages.

Artikel XLVII

Artikel 27a van de Wet op de accijns vindt bij het begin van het kalenderjaar 2026 geen toepassing op de bedragen, genoemd in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, tweede bedrag, onderdeel b, tweede bedrag, en onderdeel d, van die wet.

Artikel XLVIII

1. Indien het bij koninklijke boodschap van 24 april 2025 ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2026) tot wet is of wordt verheven, en eerder in werking treedt dan deze wet komt de in artikel XIX, tweede lid, van Overige fiscale maatregelen opgenomen wijziging van artikel 222, derde lid, onderdeel a, onder 2º, van de Provinciewet te luiden:

2º. dit tarief voor motorrijtuigen als bedoeld in artikel 23b, eerste lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, wordt vermenigvuldigd met het percentage, genoemd in dat lid;.

2. Indien het bij koninklijke boodschap van 24 april 2025 ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2026) tot wet is of wordt verheven, en later in werking treedt dan deze wet komt de in die wet in artikel XII, onderdeel B, in de in artikel XIX, tweede lid, van Overige fiscale maatregelen 2018 opgenomen wijziging van artikel 222, derde lid, onderdeel a, onder 2º, van de Provinciewet te luiden:

2º. dit tarief voor motorrijtuigen als bedoeld in artikel 23b, eerste lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, wordt vermenigvuldigd met het percentage, genoemd in dat lid;.

Artikel XLIX

Ingeval de samenloop van wetten die in 2025 in het Staatsblad zijn of worden gepubliceerd en wijzigingen aanbrengen in een of meer belastingwetten, niet of niet juist is geregeld, of indien als gevolg van die samenloop onjuistheden ontstaan in de aanduiding van artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in de desbetreffende wetten, kunnen die wetten op dit punt bij ministeriële regeling worden gewijzigd.

Artikel L

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2026, met dien verstande dat:

a. artikel I, onderdeel A, onder 1, en artikel III, onderdeel B, onder 1, eerst toepassing vinden nadat artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij het begin van het kalenderjaar 2026 is toegepast;

b. artikel I, onderdeel B, en artikel III, onderdeel A, terugwerken tot en met 1 januari 2020;

c. artikel I, onderdelen F en G, onder 1, en artikel XL terugwerken tot en met 25 augustus 2025, 16.00 uur;

d. artikel VII toepassing vindt voordat artikel V, onderdelen E en G, van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen wordt toegepast;

e. artikel XI, onderdeel B, terugwerkt tot en met 1 januari 2025;

f. artikel XXXIII voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot belastingaanslagen erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2026 plaatsvinden;

g. artikel XXXVII toepassing vindt voordat de artikelen III en IX van het Belastingplan 2024 worden toegepast;

h. artikel XXXVIII, onderdeel A, toepassing vindt voordat de artikelen II en IX, onderdeel A, van het Belastingplan 2025 worden toegepast;

i. artikel XXXVIII, onderdeel D, toepassing vindt voordat artikel XLIII van het Belastingplan 2025 wordt toegepast.

2. In afwijking van het eerste lid treedt artikel XVII, onderdeel B, in werking op het tijdstip waarop artikel 2, eerste lid, van de Wet vrachtwagenheffing in werking treedt.

Artikel LI

Deze wet wordt aangehaald als: Belastingplan 2026.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2026)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN 24

1. Inleiding 24

2. Pakket Belastingplan 2026 24

3. Opzet algemeen deel 27

4. Inkomensbeleid 27

5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2026 31

5.1 Verduidelijking fietsregeling 31

5.2 Maatregelen lucratiefbelangregeling 34

5.3 Aanpassingen box 3 43

5.4 Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio 45

5.5 Reparatie box 3-tegenbewijsregeling voor obligaties en andere vermogensbestanddelen met kortlopende termijnen 48

5.6 Aanpassingen groen beleggen 54

5.7 Akkoord ‘gezond naar het pensioen’ 56

5.8 Versoberen ETK-regeling 59

5.9 Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer 64

5.10 Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap 78

5.11 Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden 86

5.12 Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen 88

5.13 Verlegging ingangsdatum belastingrente erfbelasting en aangiftetermijn erfbelasting 91

5.14 Emissievrije bijzondere personenauto’s en emissievrije motorrijwielen 95

5.15 Autonome vergroening 97

5.16 Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto’s 98

5.17 Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting 101

5.18 Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater 102

5.19 Hervormingen afvalstoffenbelasting 107

5.20 Aanpassingen CO_2-heffing industrie 112

5.21 Belastingvermindering energiebelasting 124

5.22 Aanpassing zuiveldefinitie 126
5.23 Koopkrachtmaatregel BES-eilanden 133
5.24 Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG 134
6. Budgettaire aspecten 135
7. Grenseffecten 144
8. EU-aspecten 147
9. Gegevensbescherming 148
10. Doenvermogen 150
11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven 158
12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen 167
13. Advies en consultatie 170
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING 175

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het wetsvoorstel Belastingplan 2026 (BP 2026). Het wetsvoorstel bevat onder andere het inkomensbeleid voor het komende jaar en fiscale maatregelen met (budgettaire) gevolgen die samenhangen met de begroting voor het jaar 2026. Voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel is het wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2026 in werking treden.

2. Pakket Belastingplan 2026

Het pakket Belastingplan 2026 bestaat uit acht wetsvoorstellen met daarin een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Naast de maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen, wordt voorgesteld een aantal actuele maatschappelijke opgaven aan te pakken. In de wetsvoorstellen in dit pakket zijn onder andere ambities op het terrein van arbeid en inkomen, aanpak belastingconstructies en klimaat uitgewerkt. De plannen voor die thema's worden hieronder kort toegelicht. Een uitgebreidere toelichting op de afzonderlijke wetsvoorstellen vindt u in de memories van toelichting bij de betreffende wetsvoorstellen.

Samenstelling pakket Belastingplan 2026
Het pakket Belastingplan 2026 bestaat uit de volgende acht wetsvoorstellen:

- Wetsvoorstel Belastingplan 2026;
- Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2026;
- Wetsvoorstel wet behoud verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport;
- Wetsvoorstel wet differentiatie tarief vliegbelasting;
- Wetsvoorstel wet stroomlijning fiscaal inzagerecht;
- Wetsvoorstel Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024;
- Wetsvoorstel wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling minimumbelasting; en
- Wetsvoorstel tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens.

Het pakket Belastingplan 2026 is zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2026 in werking moeten treden of vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum in het Staatsblad moeten zijn opgenomen. Fiscale maatregelen die met ingang van 1 januari 2027 of later in werking kunnen treden, worden zo veel mogelijk als zelfstandige wetsvoorstellen ingediend of opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2027 dat het komende voorjaar bij de Staten-Generaal wordt ingediend. Hierbij zal het doorgaans niet gaan om fiscale maatregelen met budgettair effect.

Arbeid en inkomen
Het borgen van een positieve koopkrachtontwikkeling is een belangrijk onderdeel van het pakket Belastingplan 2026. Het kabinet wil investeren in een verhoging van de arbeidskorting om werken

meer te laten lonen. De maatregelen die het kabinet neemt en de gevolgen daarvan zijn toegelicht in paragraaf 4 van dit algemeen deel van deze memorie.

Vereenvoudiging
Het is een breed gedragen wens om tot vereenvoudiging van de stelsels van belastingen, toeslagen en sociale zekerheid te komen. Dit kabinet zet daartoe verschillende stappen, zowel groot als klein. Een deel van deze maatregelen is opgenomen in dit wetsvoorstel. Met de maatregel *aanpassing zuiveldefinitie* wordt er voorgesteld om de zuiveluitzondering zo aan te passen dat deze alleen komt te gelden voor de meest pure zuivel- en sojadranken, zoals magere- en halfvolle melk. Ook pakt het kabinet een constructie rondom *estate planning* aan. Door een arrest van de Hoge Raad (HR) van 16 februari 2024 is duidelijk geworden dat het mogelijk is om erfbelasting te ontwijken door in huwelijkse voorwaarden de gerechtigdheid tot de huwelijksgoederengemeenschap aan te passen (zie paragraaf 5.10). Deze maatregelen hebben beide een budgettaire opbrengst en dragen bij aan de invulling van de stelpost 'aanpak van fiscale regelingen en belastingconstructies'. Verder pakt dit kabinet belangrijke signalen op uit de Stand van de Uitvoering van de Belastingdienst. Zo krijgen burgers met de verruiming van de ingangsdatum van de belastingrente en aangiftetermijn erfbelasting van acht maanden naar twintig maanden na overlijden meer tijd om juist en volledig aangifte te doen (zie paragraaf 5.13).

Klimaat
Het kabinet neemt aanvullende maatregelen om het klimaatdoel van 55% emissiereductie in 2030 weer binnen bereik te krijgen. Als onderdeel van dit pakket zet het kabinet ook een extra stap in de vergroening van het belastingstelsel. Er wordt voorgesteld om het heffingsplafond in de BOL stapsgewijs af te schaffen en de afvalstoffenbelasting te hervormen. Met de maatregel *hervormen Avalstoffenbelasting stelt het kabinet* het afschaffen van de vrijstelling voor zuiveringsslib voor en het invoeren van een tarief voor storten met een ontheffing. Het kabinet neemt fiscale maatregelen om de transitie naar elektrische auto's op korte termijn te versnellen. Met de maatregel *fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer* wordt de ingroei van elektrische auto's versneld door per 2027 de zakelijke markt voor voertuigen gericht op personenvervoer te normeren (zie paragraaf 5.9). De normering wordt vormgegeven via een pseudo-eindheffing in de loonbelasting. Daarnaast wil het kabinet elektrische en benzine personenauto's gelijker te belasten in de motorrijtuigenbelasting, en heeft daarom besloten om de tariefkorting voor elektrische personenauto's te verhogen van 25% naar 30% in de periode 2026 tot en met 2028. Deze wijziging is opgenomen in de maatregel *tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's* (zie paragraaf 5.16).

Brede welvaart
Jaarlijks bestaat het pakket Belastingplan uit een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Daarbij ligt doorgaans de nadruk op maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen die op 1 januari van het eerstvolgende kalenderjaar ingaan. Van fiscale maatregelen kan ook een financiële prikkel uitgaan die gedrag kan beïnvloeden, bijvoorbeeld door het stimuleren van gewenst gedrag of het ontmoedigen van ongewenst gedrag. Hiermee kan het belastingstelsel gericht bijdragen aan maatschappelijke opgaven, zoals het verduurzamen van de

economie door vergroening van belastingtarieven. Recente belastingplanpakketten bevatten bijvoorbeeld voorstellen op het terrein van arbeid en inkomen, vereenvoudiging, klimaat, vermogen, wonen en gezondheid. Daarbij is het een uitdaging om vooruitgang uit te drukken in andere vormen dan economische groei en materiële welvaart. Het kabinet onderschrijft daarom de toegevoegde informatiewaarde van brede welvaart. In het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2023 heeft het kabinet een uitgebreid overzicht van de ontwikkeling van brede welvaart geschetst, op basis van de Monitor Brede Welvaart van het Centraal Bureau voor Statistiek (CBS).[1]

Spreiding van wetgeving

Het kabinet hecht aan spreiding van fiscale wetgeving. Een ruime, reële voorbereidingstijd voor nieuwe wetgeving en de gelegenheid voor beide Kamers om daar zorgvuldig naar te kijken, komt de kwaliteit ten goede. Kamerleden van beide Kamers[2] en diverse adviesorganen vragen hier ook al geruime tijd terecht aandacht voor. Daarom hanteert het kabinet de volgende uitgangspunten voor fiscale wetgeving:

1) De beleidsmatig meest ingrijpende en voorzienbare wetsvoorstellen over de kabinetsperiode spreiden en als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject indienen.
2) Minder beleidsmatig en meer technische en kleinere fiscale wijzigingen opnemen in een fiscale verzamelwet, die als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject in het voorjaar wordt ingediend.
3) Fiscale wetgeving opnemen in een pakket Belastingplan als een van de volgende omstandigheden speelt:
    - Er bestaat een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar;
    - er bestaat voor de reparatie van jurisprudentie noodzaak voor de inwerkingtreding (rekening houdend met implementatietermijnen of overgangsrecht) voor het eerstvolgende kalenderjaar; of
    - er bestaat politieke noodzaak of een toezegging voor inwerkingtreding voor het eerstvolgende kalenderjaar.

    Het kabinet acht het noodzakelijk om tijdig te kunnen reageren op verschillende ontwikkelingen, zoals rechterlijke uitspraken en maatschappelijke of politieke gebeurtenissen. Dit kan vragen om tijdige invoering van fiscale maatregelen die niet direct budgettair samenhangen met de eerstvolgende begroting, maar wel urgent zijn.

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving[3] en aanwijzing 6.4[4] uit de Aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire, thematische en-/ of uitvoeringstechnische samenhang. Zo wordt de opbrengst van bepaalde maatregelen gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat een van de

[1] Financieel Jaarverslag van het Rijk 2024; Monitor Brede Welvaart & SDG's.
[2] Kamerstukken II 2024/25, 36602 nr. 127
[3] Kamerstukken I 2010/11, 32500 VI, M.
[4] Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl).

onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016
Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin voornoemde toelichting op de beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2026.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Paragraaf 4 gaat in op het inkomensbeleid. Vanaf paragraaf 5 wordt per maatregel in het BP 2026 een toelichting gegeven. In die paragraaf wordt ook per maatregel ingegaan op de doelmatigheid en de doeltreffendheid.

Doeltreffendheid is de mate waarin de beleidsmaatregel er naar verwachting in zal slagen om het gestelde beleidsdoel te bereiken. Uiteengezet wordt *hoe* en *in welke mate* de in te zetten instrumenten naar verwachting bijdragen aan het realiseren van het doel. De doelmatigheid is de mate waarin dat tegen zo laag mogelijke kosten gebeurt en hoe dat in verhouding staat tot de gestelde doelen. Het kan gaan om budgettaire gevolgen, maar ook om maatschappelijke gevolgen of uitvoeringskosten. Daarnaast wordt per maatregel in het algemeen deel van deze memorie informatie over een al dan niet beoogde evaluatie of monitoring van de op voorhand ingeschatte doelmatigheid en doeltreffendheid gegeven. Daarbij komt ook de benodigde beleidsinformatie aan bod. Het is belangrijk om voorafgaand aan de implementatie van nieuw beleid te bepalen hoe die informatie wordt vergaard en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid. De Strategische Evaluatie Agenda (SEA) die wordt meegestuurd met de begroting Financiën en Nationale Schuld bevat een meerjarig overzicht van alle beleidsevaluaties op het terrein van belastingen en toeslagen.
Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting. Het slot van het algemeen deel van deze memorie gaat in een aantal paragrafen achtereenvolgens in op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gegevensbescherming, de grenseffecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de uitvoeringsgevolgen en het resultaat van advies en consultatie.

4. Inkomensbeleid

Het kabinet wil investeren in een verhoging van de arbeidskorting om werken meer te laten lonen. Voorgesteld wordt dit te dekken uit het verhogen van het tarief in de eerste schijf van de loon- en

inkomstenbelasting. Met deze maatregelen wordt de koopkrachtontwikkeling van werkenden ten opzichte van uitkeringsgerechtigden dichter bij elkaar gebracht.

De tariefwijzigingen in de loon- en inkomstenbelasting zoals opgenomen in dit wetsvoorstel bevatten naast de uitwerking van het koopkrachtpakket ook een verhoging van de tarieven in de eerste en tweede schijf als dekking voor de compensatie van de zorgpremies uit de Voorjaarsnota.

Tabelcorrectiefactor

In het Hoofdlijnenakkoord van het kabinet Schoof[5] is een stelpost opgenomen voor fiscale regelingen en constructies. Het doel van deze stelpost is de doelmatigheid van het fiscale stelsel te vergroten en het stelsel verder te versimpelen door (negatief geëvalueerde) fiscale regelingen af te schaffen of te versoberen en onbedoelde constructies aan te pakken. Ook is in het Hoofdlijnenakkoord opgenomen dat voor zover deze maatregel niet wordt gerealiseerd de noodremafspraak voor de lasten in werking treedt. Deze noodremafspraak houdt in dat om de derving op te vangen voor het deel van de stelpost dat niet wordt gerealiseerd, voor een aantal bedragen voor de inkomstenbelasting en de loonbelasting de reguliere inflatiecorrectie via de tabelcorrectiefactor beperkt wordt toegepast. Omdat het niet is gelukt de stelpost volledig in te vullen met het afschaffen en versoberen van fiscale regelingen en het aanpakken van fiscale constructies, wordt voorgesteld de tabelcorrectiefactor per 1 januari 2026 beperkt toe te passen.

De wettelijke inflatiecorrectie per 1 januari 2026 bedraagt 2,9%. Dit komt overeen met een tabelcorrectiefactor van 1,029. Om voor de benodigde dekking voor het invullen van de stelpost te zorgen, wordt voorgesteld de wettelijke inflatiecorrectie voor 95,8% toe te passen. De daaruit volgende indexatiefactor is 1,027782.[6]

De beperkte toepassing van de inflatiecorrectie heeft onder andere gevolgen voor de bedragen van de heffingskortingen en de bedragen in de eerste en tweede kolom van de tabellen voor de inkomstenbelasting die bepalen in welke tariefschijf een belastingplichtige valt. Er zijn echter meer bedragen die op grond van dit voorstel per 1 januari 2026 voor de inkomstenbelasting met deze afwijkende indexatiefactor worden geïndexeerd. Naast deze bedragen wordt de tabelcorrectiefactor voor de inkomstenbelasting onder andere ook gebruikt voor de grenzen in de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, de maximumbedragen voor de vrijstellingen van groen beleggen en van contant geld, de aanslag- en teruggavedrempel en de hoogste grens van de eigenwoningwaarde voor het eigenwoningforfait.

Niet bij alle bedragen voor de inkomstenbelasting zorgt het niet of minder gecorrigeerd worden voor de inflatie voor een opbrengst. Denk bijvoorbeeld aan het bedrag van de verschuldigde

[5] Kamerstukken II 2023/24, 36471, nr. 37, bijlage "Hoofdlijnenakkoord HOOP, LEF EN TROTS", budgettaire bijlage.
[6] Voor belastingplichtigen die zijn geboren vóór 1946 en derhalve vallen onder de in artikel 2.10a Wet IB 2001 en artikel 20b Wet LB 1964 opgenomen tarieftabellen wordt de eersteschijfgrens van die tabellen op grond van artikel 10.1, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 20a, tweede lid, Wet LB 1964 geïndexeerd met de uitkomst van de formule: 1 + (75% x (tabelcorrectiefactor – 1)). De gevolgen van de beperkte toepassing van de tabelcorrectiefactor voor deze artikelen worden nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting.
[6] Voor belastingplichtigen die zijn geboren vóór 1946 worden in artikel 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 geldt dat de eersteschijfgrens die op grond van artikel 10.1, tweede lid, Wet IB 2001 wordt geïndexeerd met de uitkomst van de formule: 1 + (beperkte toepassing tabelcorrectiefactor (75% x (tabelcorrectiefactor – 1))). De uitkomst van deze formule is 1,0208365. De gevolgen van de beperkte toepassing van de tabelcorrectiefactor voor deze artikelen worden nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting.

belasting waarbij nog geen aanslag wordt opgelegd. De opbrengst van het minder indexeren van heffingskortingen en tariefschijven is echter vele malen hoger dan deze geringe derving. Het kabinet heeft er voor de duidelijkheid voor gekozen om de beperking van het toepassen van de inflatiecorrectie voor de inkomstenbelasting te laten gelden voor zover de bedragen geïndexeerd worden met de tabelcorrectiefactor. Ook de daarmee corresponderende bedragen in de loonbelasting worden beperkt geïndexeerd. Voorgesteld wordt dat de voor de loonbelasting geldende bedragen die aansluiten bij de voor de inkomstenbelasting geldende bedragen de facto eveneens met de hiervoor genoemde indexatiefactor van 1,027782[7] worden geïndexeerd. Dit betreft de tarieftabellen en de heffingskortingen.[8] Omdat de loonbelasting een voorheffing is op de inkomstenbelasting is het van belang dat de bedragen voor de loonbelasting aansluiten bij de corresponderende voor de inkomstenbelasting geldende bedragen.

In het wetsvoorstel Wet behoud verlaagde btw-tarief op cultuur, media en sport[9], wordt ook een beperking van de toepassing van de inflatiecorrectie voorgesteld. Deze twee wijzigingen samen betekenen dat de toe te passen inflatiecorrectie voor 2026 voor 52,8% wordt toegepast. In dat geval wordt de te hanteren indexatiefactor vastgesteld op 1,015312. In dit wetsvoorstel wordt alleen de beperking geregeld die als dekking dient voor de stelpost fiscale regelingen en constructies uit het Hoofdlijnenakkoord. De daaruit volgende indexatiefactor is 1,027782.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Het kabinet wil werken meer laten lonen. Daarom wordt de arbeidskorting verhoogd. Het systeem van de tariefstructuur en heffingskortingen in de inkomstenbelasting realiseert per definitie de door het kabinet gewenste verdeling van besteedbare inkomens. Het voorlopige koopkrachtbeeld laat zien dat door de maatregelen de koopkrachtontwikkeling van werkenden en uitkeringsgerechtigden dichter bij elkaar komt. De wijzigingen zijn daarom doeltreffend. Door voorgestelde wijzigingen betreffen veranderingen van de hoogte van parameters in het stelsel. Hierdoor neemt de complexiteit van het stelsel niet verder toe. De wijzigingen zijn ook doelmatig: het kabinet is geen andere maatregel bekend die tegen minder kosten hetzelfde doel bereikt. Er is geen evaluatie voorzien van de wijzigingen, het betreft kleine parameteraanpassingen.

Parametertabellen
De hierna opgenomen tabellen geven een overzicht van de belangrijkste parameters binnen box 1 van de inkomstenbelasting in 2025 en 2026. De bedragen voor 2026 zijn geïndexeerd met de beperkt toegepaste tabelcorrectiefactor. De tabelcorrectiefactor voor 2026 bedraagt 1,029. De tabelcorrectiefactor wordt in 2026 beperkt toegepast vanwege de dekking voor de stelpost fiscale regeling en constructies, zoals opgenomen in dit wetsvoorstel Wet Belastingplan 2026, en de dekking voor het behoud van het verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport, zoals opgenomen

[7] Tabelcorrectiefactor als alleen rekening wordt gehouden met de benodigde dekking voor het behoud van het verlaagde btw-tarief.
[8] Voor belastingplichtigen die zijn geboren vóór 1946 en derhalve vallen onder de in artikel 2.10a Wet IB 2001 en artikel 20b Wet LB 1964 opgenomen tarieftabellen wordt de eerste schijfgrens van die tabellen op grond van artikel 10.1, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 20a, tweede lid, Wet LB 1964 geïndexeerd met de uitkomst van de formule: 1 + (75% x (tabelcorrectiefactor – 1)). De gevolgen van de beperkte toepassing van de tabelcorrectiefactor voor deze artikelen worden nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting.
[9] Het bij koninklijke boodschap van 16 september 2025 ingediende voorstel van wet tot Wijziging van het Belastingplan 2025 in verband met het behoud van het verlaagde btw-tarief op cultuur, media en sport en een beperking van de jaarlijkse indexering van een aantal bedragen die gelden voor de inkomstenbelasting en de loonbelasting door middel van het beperkt toepassen van de tabelcorrectiefactor (Wet behoud verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport) (Kamerstukken PM).

in het wetsvoorstel Wet behoud verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport. Als beide wetsvoorstellen tot wet worden verheven, wordt de inflatiecorrectie in 2026 voor 52,8% toegepast. Dit betekent dat de bedragen voor 2026 zijn geïndexeerd met een factor 1,015312.

Tabel 1: Overzicht IB-parameters voor belastingplichtigen jonger dan de AOW-leeftijd

	2025	2026
Tarief schijf 1	35,82%	35,70%
Tarief schijf 2	37,48%	37,56%
Tarief schijf 3	49,50%	49,50%
Grens schijf 1	€ 38.441	€ 38.883
Grens schijf 2	€ 76.817	€ 79.137
AHK: maximaal	€ 3.068	€ 3.115
AHK: afbouwpunt*	€ 28.406	€ 29.736
AHK: afbouwpercentage	6,337%	6,306%
Arbeidskorting: bedrag grens 1	€ 980	€ 996
Arbeidskorting: bedrag grens 2	€ 5.220	€ 5.325
Arbeidskorting: bedrag grens 3	€ 5.599	€ 5.712
Arbeidskorting: bedrag grens 4	€ 0	€ 0
Arbeidskorting: afbouwpunt*	€ 43.071	€ 45.593
Arbeidskorting: afbouwpercentage	6,51%	6,51%
IACK: maximaal	€ 2.986	€ 3.032
IACK: inkomensgrens	€ 6.145	€ 6.239
IACK: opbouwpercentage	11,45%	11,45%
Jonggehandicaptenkorting	€ 909	€ 923
Zelfstandigenaftrek	€ 2.470	€ 1.200
MKB-winstvrijstelling	12,70%	12,70%

*Het afbouwpunt van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting is gekoppeld aan het wettelijk minimumloon (WML) en is pas definitief na vaststelling van het WML in november 2025.

Tabel 2: Overzicht IB-parameters voor belastingplichtigen ouder dan de AOW-leeftijd

	2025	2026
Tarief schijf 1	17,92%	17,80%
Tarief schijf 2	37,48%	37,56%
Tarief schijf 3	49,50%	49,50%
Grens schijf 1 (geboren vanaf 1946)	€ 38.441	€ 38.883
Grens schijf 1 (geboren voor 1946)	€ 40.502	€ 41.123
Grens schijf 2	€ 76.817	€ 79.137
AHK: maximaal	€ 1.536	€ 1.554
AHK: afbouwpunt*	€ 28.406	€ 29.736
AHK: afbouwpercentage	3,17%	3,144%

Ouderenkorting: maximaal	€ 2.035	€ 2.067
Ouderenkorting: afbouwpunt	€ 45.308	€ 46.002
Ouderenkorting: afbouwpercentage	15%	15%
Alleenstaande ouderenkorting	€ 531	€ 540

*Het afbouwpunt van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting is gekoppeld aan het wettelijk minimumloon (WML) en is pas definitief na vaststelling van het WML in november 2025.

Tabel 3: tarieftabel inkomstenbelasting

Jaar	Kolom			
Schijf	I	II	III	IV
1	-	38.883		8,05%
2	38.883	79.137	3.130	37,56%
3	79.137		18.249	49,50%

Tabel 4: tarieftabel inkomstenbelasting voor belastingplichtigen geboren vóór 1946

Jaar	Kolom			
Schijf	I	II	III	IV
1	-	41.123		8,05%
2	41.123	79.137	3.310	37,56%
3	79.137		17.588	49,50%

5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2026

5.1 Verduidelijking fietsregeling

Momenteel geldt een forfaitaire regeling voor de belastingheffing over het voordeel dat een werknemer geniet als zijn werkgever hem een fiets beschikking stelt die ook voor privédoeleinden mag worden gebruikt. Die bijtelling is bij fictie in ieder geval van toepassing als de fiets ook voor werk-werkverkeer mag worden gebruikt. Omdat deze regeling in de praktijk in sommige gevallen tot onwenselijke gevolgen en onduidelijkheid blijkt te leiden, wordt voorgesteld om die regeling aan te passen. Die gevolgen deden zich, zoals hierna wordt toegelicht, met name voor bij zogenoemde deelfietsen. Denk daarbij bijvoorbeeld aan fietsen op een bedrijfscampus, die door een werkgever ter beschikking worden gesteld voor het (vervolgen van) het woon-werkverkeer. Omdat de genoemde gevolgen zich echter ook kunnen voordoen bij andere fietsen, is ervoor gekozen om bij de voorgestelde wetswijziging geen onderscheid te maken tussen deelfietsen en andere fietsen Het kabinet stelt voor om de genoemde bijtellingsregeling met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020, zijnde de datum van invoering van de regeling, aan te passen door expliciet te regelen dat als deze fietsen niet of slechts incidenteel (niet meer dan bijkomstig) bij het woon- of verblijfadres van de werknemer worden gestald een bijtelling van nihil geldt. Dit betekent dat over het gebruik van deze fietsen geen loon- en inkomstenbelasting verschuldigd is.

Voor de aan een onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer (IB-ondernemer) ter beschikking staande fiets wordt een soortgelijke wijziging voorgesteld. Als de fiets niet meer dan bijkomstig bij het woon-of verblijfadres van de IB-ondernemer wordt gestald, wordt de onttrekking gesteld op nihil. Waar in de toelichting 'werknemer' staat, moet voor de inkomstenbelasting 'IB-ondernemer' worden gelezen en moet voor het 'voordeel' 'onttrekking' worden gelezen. Een IB-ondernemer kan immers ook een 'fiets van de zaak' gebruiken, net als een werknemer een door de werkgever ter beschikking gestelde fiets kan gebruiken.

Historie

Met ingang van 1 januari 2020 is geregeld dat op kalenderjaarbasis een bijtelling van 7% van de waarde van de fiets geldt voor een fiets die door een werkgever ook voor privédoeleinden aan een werknemer ter beschikking is gesteld. Voor het ter beschikking stellen van een fiets is het niet nodig dat de werkgever eigenaar is van de fiets. Het is voldoende dat de werkgever de kosten hiervan voor zijn rekening neemt (dus ook bij lease). Er is geen sprake van een terbeschikkingstelling als een werkgever de fiets vergoedt of in eigendom verstrekt. Bij fictie is bepaald dat de fiets in ieder geval geacht wordt ook voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld als de werknemer de fiets voor woon-werkverkeer kan gebruiken.

Deze bijtellingsregeling is geïntroduceerd met als doel om de verschuldigde belasting voor een door een werkgever aan een werknemer ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets eenvoudiger te berekenen. Vóór 2020 stond in de wetgeving geen specifieke bepaling over de manier waarop de waarde van het privévoordeel van een ter beschikking gestelde fiets moest worden bepaald. Deze waarde was echter lastig vast te stellen en leidde tot hoge administratieve lasten. Met het oog op de eenvoud, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid is zoals gezegd geregeld dat de fiets in ieder geval wordt geacht ook voor privédoeleinden ter beschikking te staan als de fiets ook voor woon-werkverkeer ter beschikking staat. In dat geval is de bijtelling van toepassing. Deze fictie leidt in de praktijk tot discussie bij met name hubfietsen[10], ov-fietsen en andere deelfietsen die worden gebruikt voor een (vaak laatste) deel van het woon-werkverkeer. Als gevolg van de genoemde fictie voor woon-werkverkeer is in die situaties per definitie de forfaitaire bijtelling van toepassing. Dit acht het kabinet ongewenst.

Bijtelling van nihil

Thans wordt voorgesteld dat voor een fiets die niet meer dan bijkomstig (dus niet meer dan 10%) bij het woon- of verblijfadres wordt gestald een bijtelling geldt van nihil. Hierdoor is ook voor een fiets die voor (ten minste een deel van) het woon-werkverkeer wordt gebruikt geen bijtelling meer verschuldigd, indien die fiets niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres wordt gestald. Dit biedt dus ook een oplossing voor de hiervoor genoemde hubfietsen.

Stallen bij het woon- of verblijfadres

In de meeste situaties zal het duidelijk zijn wanneer sprake is van een fiets waarvoor een bijtelling van nihil geldt. Mocht dit niet direct duidelijk zijn, dan is een nadere beoordeling nodig om te

[10] Fietsen die werkgevers ter beschikking stellen aan werknemers om vanaf een hub (bijvoorbeeld een parkeerplaats of een station) naar de plaats van werkzaamheden te fietsen en terug.

bepalen of de fiets niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres wordt gestald. Op grond van de voorgestelde bepaling wordt geacht van stallen bij het woon- of verblijfadres geen sprake te zijn als de werknemer in de periode waarin de fiets zich bij het woon-of verblijfadres van de werknemer bevindt niet de beschikkingsmacht over de fiets heeft. Dit is dus niet het geval als de fiets voor het huis wordt neergezet en de werknemer de sleutel naar binnen meeneemt. Als een fiets voor de woning kan worden 'ingeleverd' via een app en daarna niet meer exclusief ter beschikking staat aan de werknemer, dan kwalificeert dat *niet* als het stallen van de fiets bij het woon- of verblijfadres. Als een door de werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets regelmatig, bijvoorbeeld wekelijks (dus meer dan 10%), thuis wordt gestald, dan is de bijtelling van nihil niet van toepassing, maar zijn de reguliere bijtellingsregels voor de fiets van toepassing.

Bewijslast

De werkgever en werknemer zijn vrij om zelf te bepalen hoe zij aannemelijk maken dat sprake is van een fiets waarvoor de bijtelling van nihil geldt. Dat sprake is van een door de werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets die niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de werknemer wordt gestald is over het algemeen eenvoudig vast te stellen. Dit kan bijvoorbeeld door het al dan niet bij de werknemer thuis mogen stallen van de ter beschikking gestelde fiets te omschrijven in de arbeidsvoorwaarden. Een werkgever kan extra zekerheid inbouwen door bijvoorbeeld met diens werknemers af te spreken dat een ter beschikking gestelde fiets niet naar huis mag worden meegenomen. Het is ook mogelijk om een sleutelbeleid te hanteren, waarbij werknemers uiterlijk aan het eind van de werkdag de fietssleutel moeten inleveren, maar dit hoeft dus niet. Bij een hubfiets (die gebruikt kan worden vanaf een hub vlakbij een plaats van werkzaamheden) is al snel aannemelijk dat de fiets niet mee naar huis gaat. Voor een IB-ondernemer geldt dat hij bijvoorbeeld kan aantonen dat de fiets gestald staat bij het werkadres.

Doeltreffendheid en doelmatigheid

De voorgestelde aanpassing om voor door de werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fietsen die niet meer dan bijkomstig thuis worden gestald een bijtelling van nihil toe te passen, past binnen de doelstelling om de regeling rechtvaardig, eenvoudig, uitvoerbaar en handhaafbaar te houden en maakt de regeling doeltreffender en doelmatiger.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar. De voorgestelde maatregel betekent een aanpassing met terugwerkende kracht ten opzichte van de huidige bijtellingsregels van de ter beschikking gestelde fiets. Het voorstel komt de handhaafbaarheid en de uitvoerbaarheid van de bijtellingsregeling voor de fiets van de zaak ten goede omdat een bestaande onduidelijkheid wordt weggenomen. Tegelijkertijd geeft de Belastingdienst in zijn uitvoeringstoets aan dat de '10%-norm' lastig te administreren is. Dit kan bijvoorbeeld door te controleren op de afspraken die gemaakt zijn tussen werknemer en werkgever over hoe een ter beschikking gestelde fiets mag worden gestald. De verwachting is dat deze aanpassing met terugwerkende kracht minimale gevolgen heeft voor al ingediende loon- en

inkomstenbelastingaangiften en opgelegde belastingaanslagen over de jaren 2020 tot en met 2025. Dit komt omdat het aantal gevallen waarover in deze jaren bijtelling is opgegeven in de loonaangifte beperkt is. Als al sprake zou zijn van gevolgen voor al ingediende aangiften en aanslagen dan zou dat enkel zien op toegepaste bijtelling voor het omfietsen met een zakelijke fiets voor privédoeleinden tijdens een zakelijke rit, zoals het omrijden langs een supermarkt na een zakelijke afspraak.

5.2 Maatregelen lucratiefbelangregeling

Maatregelen lucratiefbelangregeling
Het kabinet stelt met dit wetsvoorstel voor om de grondslag voor inkomen uit een zogenoemd middellijk gehouden lucratief belang te verbreden door middel van een multiplier, als de voordelen vanwege toepassing van de zogenoemde aanmerkelijkbelangvariant (ook wel de doorstootregeling genoemd) in box 2 zijn belast. Hierdoor wordt de belastingdruk op de betreffende voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang via deze grondslagverbredende multiplier in box 2 verhoogd tot maximaal 36%. Hierbij wordt de facto voor de hoogte van de belastingdruk op deze voordelen aangesloten bij het tarief in box 3. Voorts stelt het kabinet een maatregel voor om een onwenselijke structuur te kunnen tegengaan in de lucratiefbelangregeling.

Toepassing van de huidige lucratiefbelangregeling in het kort
Met name binnen de private-equitypraktijk en in het kader van managementparticipatieregelingen is het mogelijk dat (fonds)managers als onderdeel van hun beloningsstructuur vermogensbestanddelen ontvangen waarmee zij hoge rendementen kunnen behalen. In bepaalde situaties staan de ontvangen rendementen niet in verhouding tot het geïnvesteerde kapitaal of het feitelijk op de investering gelopen risico. Deze rendementen zijn dan (deels) disproportioneel. Dergelijke voordelen zijn onder omstandigheden belast onder de lucratiefbelangregeling. De wetgever heeft bij een dergelijk lucratief belang ervoor gekozen dat in beginsel sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden (box 1). Het rendement is daardoor in beginsel volledig belast als arbeidsinkomen in box 1.

Aanmerkelijkbelangvariant
De belastingplichtige kan echter ook gebruikmaken van de zogenoemde aanmerkelijkbelangvariant waarbij de box 1-heffing onder bepaalde voorwaarden terugtreedt en een heffing in box 2 daarvoor in de plaats komt. Daarvoor moet de belastingplichtige het lucratieve belang houden via een kapitaalvennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang houdt. Daarnaast moet die vennootschap de voordelen uit lucratief belang voor minimaal 95% doorstoten naar genoemde belastingplichtige (aanmerkelijkbelangvariant).[11] De verplichting om minimaal 95% van de voordelen uit lucratief belang door te stoten, zorgt ervoor dat de heffing in box 2 direct plaatsvindt en voorkomt daarmee uitstel van belastingheffing in box 2. De belastingplichtigen betalen dan belasting over de voordelen uit lucratief belang tegen het geldende tarief in box 2 (in 2026: maximaal 31%).

[11] Artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001.

Motie-Idsinga

Tijdens het dertigledendebat op 4 april 2024 over extra belasting voor extreem rijken heeft de Tweede Kamer de motie-Idsinga c.s. aangenomen.[12] Deze motie roept het kabinet op om de huidige lucratiefbelangregeling zo aan te passen dat lucratieve belangen worden belast naar het progressieve tarief in box 1. Deze motie vraagt ook in kaart te brengen of dit heffingsrecht in box 1 onder belastingverdragen geëffectueerd kan worden en bij twijfel de belastingverdragen aan te passen.

Onderzoeksrapport

Naar aanleiding van deze motie heeft een onderzoek plaatsgevonden naar de huidige lucratiefbelangregeling. Het onderzoeksrapport is op 13 februari 2025 naar de Tweede Kamer verzonden.[13] Uit dit onderzoek volgt dat het onzeker is of heffing over de voordelen uit lucratief belang uitsluitend in box 1 geëffectueerd kan worden onder de belastingverdragen. In dat kader kan worden verwezen naar de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant van 7 maart 2024.[14] In deze procedure neemt de Belastingdienst het standpunt in dat Nederland een heffing over een verkregen voordeel bij de verkoop van – en dividenduitkering op – een lucratief (aandelen)belang bij een buitenlands belastingplichtige onder het belastingverdrag met Duitsland in box 1 kan effectueren, door het artikel over inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid toe te passen. Volgens de rechtbank is dit artikel niet van toepassing en mag Nederland niet heffen, maar daartegen heeft de Belastingdienst hoger beroep aangetekend. Zolang de gerechtelijke procedure nog loopt, bestaat daarom nog geen volledige zekerheid over het effectueren van dit heffingsrecht onder belastingverdragen in box 1. Het afschaffen van de aanmerkelijkbelangvariant (heffing in box 2) is op het oog een eenvoudige wetswijziging, maar daarbij wordt een aantal belangrijke punten miskend. Naast dat er geen volledige zekerheid is over het effectueren van het heffingsrecht onder belastingverdragen in box 1, is bij een dergelijke fundamentele wijziging van de regeling overgangsrecht noodzakelijk. Bovendien volgt uit het onderzoek dat het afsluiten van de aanmerkelijkbelangvariant naar verwachting zal leiden tot een verstoring van de goedlopende, op samenwerking gerichte uitvoeringspraktijk, met forse uitvoeringsgevolgen. Bij het schrappen van de aanmerkelijkbelangvariant in de lucratiefbelangregeling zullen – zeker zolang het huidige forfaitaire stelsel in box 3 bestaat – veel meer arbeidsintensieve en complexe discussies ontstaan. Deze discussies zullen onder andere gaan over de kwalificatie van de voordelen als arbeids- dan wel als beleggingsbestanddeel en over de hoogte van de (loon)voordelen op het moment van toekenning van de vermogensbestanddelen. Hierbij is van belang dat in het huidige box 3-stelsel een heffing plaatsvindt op basis van een forfaitair rendement, terwijl in de regel de werkelijke voordelen uit lucratieve belangen hoger zullen zijn. De huidige aanmerkelijkbelangvariant in de lucratiefbelangregeling vormt wel een belastingheffing over het werkelijk gerealiseerde rendement.

[12] Kamerstukken II 2023/24, 25087, nr. 335.
[13] Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 225.
[14] Rechtbank Zeeland-West-Brabant 7 maart 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:1503.

Alternatieven

In bovengenoemd onderzoek zijn de volgende twee alternatieven voor een andere vormgeving van de lucratiefbelangregeling onderzocht:

a. een heffing via de loonbelasting of resultaat uit overige werkzaamheden in box 1; en

b. een heffing met een multiplier in box 2 voor lucratief belang.

Alternatief a betekent dat de route naar box 2 (de huidige aanmerkelijkbelangvariant) komt te vervallen voor de heffing over de voordelen uit lucratief belang en uitsluitend een heffing over de voordelen uit lucratief belang in box 1 geldt. Dit alternatief vergt een vergaande herziening van de huidige lucratiefbelangregeling die niet op korte termijn is te realiseren. Zo vraagt dit alternatief om een vergaande wetswijziging met forse gevolgen voor de uitvoering door de Belastingdienst. Daarbij is het vanwege de lopende beroepsprocedure onzeker hoe een heffing uitsluitend in box 1 moet worden gekwalificeerd onder de belastingverdragen en of Nederland een zwaardere heffing dan daadwerkelijk kan effectueren.

De maatregel die op korte termijn het minst ingewikkeld is te realiseren, betreft genoemd alternatief b, een heffing met een multiplier in box 2 voor middellijk gehouden lucratieve belangen. Dit is een maatregel waarbij de belastingplichtige met een lucratief belang meer inkomstenbelasting moet betalen over de voordelen uit lucratief belang. De Belastingdienst kan deze maatregel technisch zonder IV-ondersteuning invoeren per 1 januari 2026. De handhaving door de Belastingdienst is wel gebaat bij een goede IV-ondersteuning. IV-ondersteuning is echter niet vóór 1 januari 2029 te realiseren, gelet op het volle IV-portfolio van de keten inkomensheffingen bij de Belastingdienst.

Deze genoemde alternatieven zijn ook ter internetconsultatie voorgelegd aan de praktijk. Dit is gedaan om te weten hoe men kijkt naar de huidige lucratiefbelangregeling en tegen een eventuele verzwaring van de belastingdruk voor deze belastingplichtigen met een lucratief belang. Er zijn in totaal acht reacties ontvangen.[15] Uit deze internetconsultatie volgt onder andere dat de praktijk behoefte heeft aan een praktische regeling. Ook wordt aangegeven dat het van belang is dat Nederland, in vergelijking met de ons omringende landen, niet uit de pas zou moeten lopen voor wat betreft de belastingheffing over lucratieve belangen. Er is daarbij gepleit voor een heffing in box 2 of box 3. In lijn met de aanbeveling uit het onderzoeksrapport is er ook voor gepleit om bij een voorgenomen wijziging eerst de invoering van het nieuwe box 3-stelsel af te wachten.

Tweede motie-Idsinga

Op 4 juli 2025 is in de Tweede Kamer een tweede motie-Idsinga over de lucratiefbelangregeling aangenomen.[16] Deze motie verzoekt de regering om, als onderdeel van het Belastingplan 2026, een wetsvoorstel in te dienen dat voordelen, behaald door private-equitymanagers, zwaarder in box 2 belast en daarmee recht doet aan de strekking van de eerste motie-Idsinga c.s. Het kabinet geeft in dit wetsvoorstel uitvoering aan deze motie.

[15] De reacties waren onder andere van de NOB, het Register Belastingadviseurs (RB), de Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (SRA) en de Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen (NVP).
[16] Kamerstukken II 2024/25, 36725, nr. 29.

Voorstel: alternatief b

Gelet op het voorgaande stelt het kabinet voor om genoemd alternatief b per 1 januari 2026 in werking te laten treden. Het kabinet stelt ter uitvoering van de motie concreet voor om de belastingdruk via de multiplier in box 2 voor voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang te koppelen aan maximaal het tarief in box 3 (in 2026: 36%). Dat tarief is lager dan het toptarief in box 1 van 49,5% (2025). Bij een hogere belastingdruk dan het tarief in box 3 zal sprake zijn van diverse gedragseffecten zoals herstructureringen en verplaatsing van investeringen naar het buitenland waardoor de budgettaire opbrengst naar verwachting veel lager zal uitvallen. Om die reden kiest het kabinet ervoor om voor de belastingdruk op voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang aan te sluiten bij maximaal het belastingtarief in box 3. Hoewel voor de hoogte van de belastingdruk wordt aangesloten bij het tarief in box 3, benadrukt het kabinet dat de genoten voordelen deels het karakter van arbeidsinkomen hebben en deels het karakter van beleggingsinkomen. Inpassing in de huidige systematiek van de regeling waarbij als hoofdregel heffing plaatsvindt in box 1 (welke heffing terugtreedt als aan de aanmerkelijkbelangvariant wordt voldaan) acht het kabinet dan ook nog steeds passend. De hoogte van de belastingdruk is ook passend in vergelijking met de belastingheffing over carried interest in de ons omringende landen.[17] De voorgestelde maatregel is niet beperkt tot private-equitymanagers met een middellijk gehouden lucratief belang. De maatregel gaat op dat onderdeel verder dan de motie vraagt. Het kabinet wenst voor de maatregel echter zoveel mogelijk aan te sluiten bij de bestaande afbakening van lucratieve belangen. Op basis van de huidige regeling verkeren alle belastingplichtigen met een lucratief belang in een vergelijkbare positie, ondanks dat sommige managers actief zijn in de private-equitysector en anderen niet. Bij alle lucratiefbelanghouders moet ten aanzien van het lucratieve belang sprake zijn van een zekere hefboom en moet bij de verkrijging ervan zijn voldaan aan het beloningsoogmerk. Daar komt bij dat een verdergaand onderscheid in de sector of het type belang bij de regeling niet mogelijk is of de regeling complexer maakt.[18] Met de maatregel wordt bereikt dat de voordelen van een middellijk gehouden lucratief belang waarbij gebruikt wordt gemaakt van de aanmerkelijkbelangvariant via een grondslagverbredende multiplier zwaarder worden belast in box 2 en is daarmee dus geen aanvullende voorwaarde voor toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant. De voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang moeten voor de berekening van het inkomen uit aanmerkelijk belang worden vermenigvuldigd met de breuk A/B. Het gaat om die voordelen ter zake waarvan met toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant over een bedrag van ten minste 95% inkomstenbelasting in box 2 wordt geheven. Daarbij staat A voor het tarief in box 3 en B voor het toptarief in box 2. Vanaf 2026 komt de regeling dan in feite neer op een verhoging van de effectieve belastingdruk van 24,5% naar 28,45% voor voordelen uit lucratief belang voor zover deze belast zijn in de eerste tariefschijf van box 2 en op een verhoging van de effectieve belastingdruk van 31% naar 36% voor voordelen uit lucratief belang voor zover deze belast zijn in de tweede tariefschijf van box 2.

[17] Voor het Verenigd Koninkrijk is dit 28% en gaat dit naar circa 34% is de verwachting, voor Duitsland is dit ongeveer 28,5% en in België gaat het tarief naar ongeveer 30% voor carried interest (bron: De Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen, d.d. 1 april 2025, blz. 6 van hun reactie op de internetconsultatie 'Alternatieven voor huidige lucratiefbelangregeling' te raadplegen via www.internetconsultatie.nl). Uit een in 2023 verschenen artikel 'Carried interest taxation: the European landscape' in Taxjournal volgt dat belastingheffing op carried interests in landen zoals het Verenigd Koninkrijk, Spanje, Italië en Duitsland tussen de 25% en 30% ligt.

[18] Zie ter vergelijking ook Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nr. 9, p. 10. Daarin is aangegeven dat een verdergaande precisering van het onderscheid tussen normaal en excessief rendement niet mogelijk is, mede omdat dit zou leiden tot ontwijkgedrag door belanghebbenden. In dat geval zou immers op betrekkelijk eenvoudige wijze de grens kunnen worden opgezocht van het gedefinieerde normaal rendement.

Afwijzing van andere alternatieven

De voorgestelde maatregel raakt uitsluitend belastingplichtigen met een lucratief belang voor zover zij gebruikmaken van de aanmerkelijkbelangvariant. Een wettelijke aanpassing van het tariefpercentage in box 2 zou alle belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang treffen, ook de aanmerkelijkbelanghouders zonder lucratief belang en zou tevens het gehele inkomen uit aanmerkelijk belang omvatten. Een aanpassing van enkel het tariefpercentage in box 2 voor voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang vraagt een grote wettelijke ingreep. Een dergelijke maatregel is op korte termijn niet te realiseren en kan de Belastingdienst eveneens niet op korte termijn uitvoeren, omdat voor een dergelijke maatregel ICT-ondersteuning is vereist. Om die reden wordt een maatregel voorgesteld die enkel de grondslag van het inkomen uit aanmerkelijk belang in box 2 verbreedt door de belastingdruk te verhogen voor zover de heffing in box 1 terugtreedt. De belastingplichtige zal deze voordelen, die tot het inkomen uit aanmerkelijk belang behoren, in de aangifte inkomstenbelasting moeten verhogen met de genoemde breuk. De voorgestelde variant doet niets af aan de *toepassing* van de aanmerkelijkbelangvariant waarbij ter zake van de daadwerkelijk gerealiseerde voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang over ten minste 95% van die voordelen inkomstenbelasting in box 2 wordt geheven dat een weerspiegeling is van die voordelen. Verder heeft de voorgestelde maatregel geen gevolgen voor de wijze waarop belastingheffing in box 2 plaatsvindt, zoals de toepassing van de tarieven. De maatregel geldt alleen voor het deel van de gerealiseerde voordelen uit lucratief belang dat noodzakelijk is om de heffing in box 1 in te kunnen ruilen voor een heffing in box 2 onder de aanmerkelijkbelangvariant (ten minste 95% van het totaal gerealiseerde voordeel). Voor het deel (5% of minder van het totaal aan gerealiseerde voordelen uit lucratief belang) dat niet wordt uitgedeeld, geldt de multiplier niet. Vanwege het karakter van de voorgestelde maatregel als grondslagverbreding die in feite werkt als een beperkte verhoging van de belastingdruk voor een middellijk gehouden lucratief belang in box 2 is geen sprake van een relevante wetswijziging die kwalificeert als beëindigingsgrond voor de gesloten vaststellingsovereenkomsten.[19]

Voorbeeld 1

Belastingplichtige X bezit een middellijk gehouden lucratief belang in bv Z. Het lucratieve belang in bv Z is ondergebracht in holding bv Y. X ontvangt met toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant € 100.000 aan voordelen uit lucratief belang in box 2. Holding bv Y heeft 95% van deze gerealiseerde voordelen uit lucratief belang in bv Z met toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant aan X uitgekeerd, waarmee is voldaan aan de voorwaarden van de aanmerkelijkbelangvariant. De voordelen uit lucratief belang zijn daarmee voor 95% bij X belast in box 2. Op de overige 5% die (nog) niet wordt uitgekeerd, is de voorgestelde maatregel niet van toepassing. Het inkomen uit aanmerkelijk belang moet vervolgens als gevolg van de voorgestelde maatregel vastgesteld worden op € 116.129 [op basis van de cijfers 2025: € 100.000 x 36/31]. In dit geval betaalt X hierover € 31.592 aan inkomstenbelasting [op basis van de cijfers 2025: (€ 67.804 x 24,5%) + (€ 48.325 x 31%)].

Voorbeeld 2

[19] Zie ook paragraaf 26 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht. Er worden vaststellingsovereenkomsten door de Belastingdienst en belastingplichtigen gesloten ten einde duidelijkheid te verkrijgen of sprake is van een lucratief belang. Deze overeenkomsten gelden voor een bepaalde overeengekomen periode, waarbij de vaststellingsovereenkomst kan eindigen als bijvoorbeeld sprake is van een relevante wetswijziging.

Belastingplichtige X bezit een middellijk gehouden lucratief belang in bv Y. Het lucratieve belang in bv Y is ondergebracht in Holding bv X. X ontvangt met toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant € 100.000 aan voordelen uit lucratief belang in box 2. Holding bv X heeft 95% van deze gerealiseerde voordelen ten aanzien van het lucratieve belang in bv Y met toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant aan X uitgekeerd, waarmee is voldaan aan de voorwaarden van de aanmerkelijkbelangvariant. Op de overige 5% die (nog) niet wordt uitgekeerd, is de voorgestelde maatregel niet van toepassing. Belastingplichtige X bezit daarnaast een aanmerkelijk belang in bv Z die een dividend uitkeert van € 200.000 aan X. In totaal geniet X dus € 300.000 aan voordelen uit aanmerkelijk belang, waarvan € 100.000 betrekking heeft op het middellijk gehouden lucratieve belang. Het inkomen uit aanmerkelijk belang moet vervolgens als gevolg van de voorgestelde maatregel worden vastgesteld op € 316.129 [op basis van de cijfers 2025: € 100.000 x 36/31 + € 200.000]. In dit geval betaalt X hierover € 93.592 aan inkomstenbelasting [op basis van de cijfers 2025: (€ 67.804 x 24,5%) + (€ 248.325 x 31%)].Het inkomen uit aanmerkelijk belang (vóór vermindering met de persoonsgebonden aftrek) betreft een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel. Dit betekent dat ingeval X een fiscale partner heeft, dan wordt dit inkomen voor ieder de helft aan X en zijn partner toegerekend. Op gezamenlijk verzoek van X en zijn fiscale partner kunnen de voordelen uit aanmerkelijk belang echter in een andere verhouding aan beiden worden toegerekend. Dit is in dit geval voordelig als de fiscale partner van X nog niet optimaal gebruikt heeft gemaakt van de eerste schijf in box 2.

Het is denkbaar dat inkomsten uit beleggingen in box 3 onder de Wet werkelijk rendement box 3 zwaarder belast worden dan de voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang waarbij de aanmerkelijkbelangvariant wordt toegepast met de voorgestelde multiplier-maatregel. De vraag komt dan op of de huidige lucratiefbelangregeling met aanmerkelijkbelangvariant en multiplier-maatregel nog passend is. Zoals ook aangegeven in het onderzoeksrapport, kan een keuze over een verdergaande herziening van de huidige lucratiefbelangregeling het best gemaakt worden zodra zekerheid bestaat over het nieuwe box 3-stelsel. Nadat de Tweede en Eerste Kamer het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 heeft aangenomen kan worden bezien of de lucratiefbelangregeling en dan specifiek de aanmerkelijkbelangvariant nog passend is.
Verder is het mogelijk dat de toepassing van de lucratiefbelangregeling een samenloop kent met de bij de Voorjaarsnota aangekondigde maatregel voor aandelenopties in startups en scale-ups. Het gaat dan specifiek om de situatie dat de belastingheffing voor medewerkers van startups en scale-ups wordt gewijzigd, in die zin dat de belastingdruk hiervoor wordt verlaagd.[20] Aangezien de motie-Idsinga vraagt om de voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang zwaarder te belasten, kan ervoor worden gekozen om de maatregel voor aandelenopties in startups en scale-ups niet door te laten werken naar participaties die tegelijkertijd kwalificeren als lucratief belang. Dit wordt bij de uitwerking van de in de Voorjaarsnota aangekondigde maatregel voor aandelenopties in startups en scale-ups nader bezien.

Tegengaan onwenselijke structuur lucratiefbelangregeling
Zoals hiervoor toegelicht, kan de belastingplichtige als hij daarvoor kiest, de in een kalenderjaar genoten voordelen met betrekking tot een middellijk gehouden lucratief belang, niet tot het resultaat van een werkzaamheid laten rekenen (in box 1), mits de voordelen via een kapitaalvennootschap worden gehouden en in dat kalenderjaar tot een bedrag van ten minste 95%

[20] Minister Beljaarts van het Ministerie van Economische Zaken heeft op 18 april 2025 in dit kader een effectief tarief van maximaal 32,17% genoemd dat voor medewerkers van startups en scale-ups in de plaats komt van het hoge tarief van 49,5% in box 1. Dit tarief ligt onder het voorgestelde maximale effectieve tarief voor een middellijk gehouden lucratief belang van 36%.

van die voordelen inkomen uit aanmerkelijk belang wordt genoten dat een weerspiegeling is van die voordelen (aanmerkelijkbelangvariant). In deze situatie treedt de box 1-heffing terug en resteert een belastingheffing over deze voordelen in box 2. In de praktijk nemen belastingplichtigen het standpunt in dat de aanmerkelijkbelangvariant volledig kan worden toegepast zodra een aanmerkelijk belang ontstaat. Bij het ontstaan van het aanmerkelijk belang wordt de verkrijgingsprijs vastgesteld op de waarde in het economische verkeer van het aandelenbelang in de vennootschap waarin het middellijk gehouden lucratieve belang is ondergebracht. In de toekomst kan volgens deze belastingplichtigen onder omstandigheden bij liquidatie van die vennootschap of bij verkoop van aandelen een verlies uit aanmerkelijk belang worden gerealiseerd. Dit verlies kan worden verrekend met de gerealiseerde voordelen in box 2 via de aanmerkelijkbelangvariant en leidt tot een onwenselijke uitkomst aangezien hierdoor de belastingheffing in box 2 over voordelen uit lucratief belang per saldo weer ongedaan wordt gemaakt. Om zeker te stellen dat de belastingheffing in box 2 in deze structuren niet ongedaan gemaakt kan worden, wordt voorgesteld de wet aan te passen. In onderstaand voorbeeld wordt het voorgaande nader toegelicht.

Voorbeeld 3

In jaar 1 verkrijgt een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv), Management bv, aandelen die voor een manager een lucratief belang vormen in Target bv voor € 2.000. Deze manager verkrijgt 4,9% van de aandelen in Management bv voor € 98 (4,9% x € 2.000).[21] De manager heeft daarmee een middellijk gehouden lucratief belang in Target bv met een opgeofferd bedrag van € 98. Omdat de manager 4,9% van de aandelen houdt, is geen sprake van een aanmerkelijk belang.[22] De aandelen Management bv behoren tot de rendementsgrondslag in box 3, de middellijk gehouden aandelen in Target bv behoren tot het werkzaamheidsvermogen in box 1 (lucratiefbelangregeling). Enkele maanden voor de beoogde exit, in augustus van jaar 5, is de waarde van de lucratieve aandelen die Management bv houdt in Target bv gestegen tot € 20.000. De exit vindt in december van jaar 5 plaats: Management bv verkoopt al haar aandelen in Target bv aan een derde voor € 22.000. Deze verkoopopbrengst minus het opgeofferde bedrag van € 2.000, dus € 20.000, keert Management bv direct daarna als dividend uit aan haar aandeelhouders. In januari van jaar 6 wordt Management bv ontbonden en vereffend. De aandeelhouders, inclusief de manager, ontvangen een liquidatie-uitkering van in totaal € 2.000. Hierna wordt voor drie situaties de toepassing van de lucratiefbelangregeling beschreven.[23]

Situatie 1: De manager doet vooraf niets

De manager ontvangt een dividend van € 980 (4,9% x € 20.000) uit Management bv. De aanmerkelijkbelangvariant is niet van toepassing, aangezien geen sprake is van inkomen uit aanmerkelijk belang. De opbrengst van € 980, is belast in box 1 in jaar 5. De aandelen in Management bv zijn op 1 januari van jaar 6 nog slechts € 98 waard (gelijk aan het bedrag dat de manager nog als liquidatie-uitkering ontvangt) en zijn in box 3 belast. Per saldo heeft de manager € 882 (€ 980 -/- € 98) winst behaald op een investering van € 98; deze winst is volledig belast als voordeel uit lucratief belang in box 1. Daarnaast behoorden de aandelen Management bv tot de box 3-grondslag. Door het forfaitair bepalen van de grondslag, het hanteren van de peildatum per 1 januari en de waardestijging gedurende het jaar is de feitelijke box 3-heffing over de aandelen zeer gering.

[21] Gelet op ECLI:NL:HR:2019:1228 wordt het opgeofferd bedrag van het middellijk gehouden lucratieve belang gesteld op het bedrag dat in dit geval Management bv heeft opgeofferd voor de verkrijging van het belang in Target bv, zijnde 4,9% van € 2.000.
[22] Geabstraheerd van de eventuele fiscale partner, en de meesleep- en meetrekregeling.
[23] Als het inkomen van middellijk gehouden lucratief belang belast is in box 2 moet het inkomen ook verhoogd worden met de multiplier. Vanwege eenvoudsredenen is de toepassing daarvan hier verder niet uitgewerkt.

Situatie 2: de manager had vanaf aanvang 5% van het geplaatste aandelenkapitaal in Management bv
In deze situatie heeft de manager € 100 (5% x € 2.000) betaald in jaar 1 voor 5% van de aandelen Management bv en indirect voor de lucratiefbelangaandelen in Target bv. De aandelen in Management bv vormen voor de manager een aanmerkelijk belang. De voordelen uit lucratief belang in jaar 5 bedragen € 1.000, welk bedrag volledig is doorgestoten naar privé. Het in aanmerking te nemen inkomen uit lucratief belang in box 1 is nihil, in box 2 vindt een heffing plaats over € 1.000. Er wordt namelijk voldaan aan de voorwaarden van de aanmerkelijkbelangvariant. In jaar 6 ontvangt de manager een liquidatie-uitkering gelijk aan zijn verkrijgingsprijs, waardoor het vervreemdingsvoordeel nihil is en geen (aanvullende) heffing plaatsvindt. Per saldo heeft de manager € 1.000 winst behaald op een investering van € 100; deze winst is volledig belast in box 2.

Situatie 3: De manager breidt vlak vóór de exit het belang uit met 0,1% in Management bv
Het is mogelijk dat de belastingplichtige in deze situatie het standpunt aan de hand van de feiten en omstandigheden het standpunt inneemt dat de regeling als volgt uitwerkt. In augustus van jaar 5 koopt de manager 0,1% van de aandelen in Management bv. De prijs voor het belang van 0,1% bedraagt € 20 (0,1% x € 20.000). De manager heeft daardoor een belang van 5% in Management bv, dat daarmee een aanmerkelijk belang vormt. De verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelangaandelen is € 1.000 (5% x € 20.000), de waarde in het economische verkeer[24] van het gehele 5%-aandelenpakket op het moment van het ontstaan van het aanmerkelijke belang, vlak vóór de exit. Nadat Management bv de aandelen Target bv heeft verkocht en de dividenduitkering heeft plaatsgevonden, ontvangt de manager € 1.000 (5% x € 20.000). Dit voordeel is belast in box 2 in jaar 5. Doordat de manager inkomen uit aanmerkelijk belang geniet dat een weerspiegeling is van ten minste 95% van het inkomen uit lucratief belang, hoeft de manager het inkomen niet tot het resultaat uit overige werkzaamheden in box 1 te rekenen. In jaar 6 ontvangt de manager nog € 100 (5% x € 2.000) in het kader van de liquidatie van Management bv. Deze opbrengst, verminderd met de verkrijgingsprijs van € 1.000, leidt tot een verlies uit aanmerkelijk belang in jaar 6 van € 900. Dit verlies wordt verrekend met het inkomen uit aanmerkelijk belang in jaar 5, zodat de manager per saldo over € 100 (€ 1.000 -/- € 900) aanmerkelijkbelangheffing is verschuldigd, terwijl de totale opbrengst van € 1.100 (€ 1.000 + € 100) verminderd met de daadwerkelijke inleg van € 118 (€ 98 + € 20) tot een winst van € 982 voor de manager heeft geleid. Per saldo heeft de manager € 982 winst behaald op een investering van € 118; deze winst is slechts voor € 100 belast in box 2. Vanwege het vormen van een aanmerkelijk belang in Management bv wordt vrijwel de gehele heffing over het lucratieve belang uit Target bv ontweken.
In deze situatie 3 werkt de voorgestelde maatregel als volgt uit:
In jaar 1 verkrijgt de manager 4,9% van de aandelen in Management bv voor € 98. De boekwaarde van het middellijk gehouden lucratieve belang op zijn werkzaamheidsbalans bedraagt € 98. De aandelen in Management bv vallen in box 3. In augustus van jaar 5 verkrijgt de manager 0,1% van de aandelen in Management bv, waarmee een aanmerkelijk belang ontstaat. De verkrijgingsprijs in box 2 bedraagt € 1.000, dat tevens de waarde in het economische verkeer van het middellijk gehouden lucratieve belang is (5% x € 20.000). Op grond van het voorgestelde zesde lid kan de aanmerkelijkbelangvariant niet worden toegepast op het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en het opgeofferde bedrag in augustus van jaar 5 (het moment direct voorafgaand aan de verkrijging van 0,1% de aandelen in Management bv), dus € 980 -/- € 98 = € 882.
Door de verkoop van Target bv in december van jaar 5 eindigt het lucratieve belang. De (indirecte) opbrengst voor de manager bedraagt 5% van € 22.000, dus € 1.100, te verminderen met de boekwaarde op

[24] Artikel 4.23 Wet IB 2001.

zijn werkzaamheidsbalans van € 118[25], dus € 982. Hij ontvangt zelf van Management bv een dividend van € 1.000, wat een weerspiegeling is van de voordelen in verband met de verkoop van Target bv. Daarmee kan de manager er in beginsel voor kiezen het voordeel niet tot het inkomen uit lucratief belang te rekenen (de aanmerkelijkbelangvariant). Op grond van het voorgestelde zesde lid kan dit echter alleen voor zover het inkomen de € 882 overstijgt, dus voor € 118. Het gevolg is dat in jaar 5 een netto-opbrengst van € 882 in box 1 wordt belast en in box 2 een dividend van € 1.000. De ontbinding in jaar 6 heeft tot gevolg dat een verlies uit aanmerkelijk belang van € 900 in aanmerking wordt genomen, bestaande uit de liquidatie-uitkering van € 100, verminderd met de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang van € 1.000. Dit verlies kan achterwaarts worden verrekend met het inkomen uit aanmerkelijk belang in jaar 5. Per saldo leidt dit ertoe dat in box 1 over € 882 is geheven en in box 2 over € 100.
De voorgestelde maatregel heeft tot gevolg dat de heffing deels zal plaatsvinden in box 1. Daarmee is in de drie genoemde situaties sprake van een passende belastingheffing. Er is naar de mening van het kabinet geen sprake van een verzwaring van de belastingheffing over de voordelen uit lucratief belang. Het door belastingplichtige gehouden belang van 4,9% zou er in de startsituatie immers toe leiden dat de gehele opbrengst in box 1 belast zou zijn (situatie 1 in bovengenoemd voorbeeld). Er kan dan immers niet aan de voorwaarden van de aanmerkelijkbelangvariant worden voldaan. Diezelfde heffing wordt met de voorgestelde aanpassing ook bereikt voor de waardestijging over de periode dat geen sprake is van een aanmerkelijk belang.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregelen met betrekking tot de lucratiefbelangregeling beogen voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang zwaarder te belasten en een ongewenste structuur tegen te gaan zoals hiervóór is toegelicht. Met de voorgestelde maatregelen worden deze doelen bereikt. Het zwaarder belasten van de voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang wordt vormgegeven door de voordelen te verhogen voor situaties waarin de aanmerkelijkbelangvariant wordt toegepast. Daarmee wordt deze maatregel op een doelmatige wijze – zonder grote ingrepen en met beperkte uitvoeringsgevolgen – genomen. Voor de andere maatregel geldt dat deze ook doeltreffend is en doelmatig omdat deze niet verder gaat dan noodzakelijk is voor het bereiken van het doel. De noodzaak en de vormgeving van de lucratiefbelangregeling inclusief de voorgestelde multipliermaatregel zullen geëvalueerd worden in het jaar na inwerkingtreding van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 vanwege de inhoudelijke samenhang daarmee.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregelen zijn in overleg met de uitvoering tot stand gekomen en door de Belastingdienst voorzien van een uitvoeringstoets. Met betrekking tot de multipliermaatregel heeft de Belastingdienst te maken met knelpunten in de handhaving zolang er geen adequate IV-ondersteuning is. Gelet op het volle portfolio van de keten inkomensheffingen bij de Belastingdienst, is deze IV-ondersteuning niet vóór 1 januari 2029 te realiseren. Zodra het portfolio daar ruimte voor toelaat, zal deze gewenste ondersteuning worden uitgewerkt. Tot die tijd zal de maatregel naar verwachting het huidige toezicht op de regeling arbeidsintensiever maken en is het risico op procesverstoringen groot. Communicatie rondom deze wijziging zal specifiek op de doelgroep zijn gericht, er zal geen massale communicatie plaatsvinden. De maatregel is complex,

[25] Na aankoop van het aanvullende 0,1%-belang in Management bv bedraagt het opgeofferd bedrag van het lucratieve belang in Target bv € 118, zijnde € 98 plus € 20 (het bedrag dat belastingplichtige voor het aanvullend belang heeft betaald).

adequate communicatie is ook in de bestaande regeling al een uitdaging. Door de toenemende complexiteit van de regelgeving en de (de facto) tariefsverhoging verwacht de Belastingdienst dat er scherper aan de wind zal worden gezeild door belastingplichtigen. De Belastingdienst heeft beperkt toegang tot bruikbare contra-informatie. De maatregel is daarmee niet fraudebestendig. Met deze kanttekeningen is de multipliermaatregel wel uitvoerbaar voor de Belastingdienst waarbij de risico's in de handhaving worden geaccepteerd.

5.3 Aanpassingen box 3

Het kabinet stelt voor om de berekeningswijze van het forfait voor overige bezittingen in box 3 aan te passen door een aanpassing van de wettelijke formule voor de berekening van het langetermijnrendement op onroerende zaken en om het heffingvrije vermogen te verlagen. De aanleiding hiervoor is onder andere het uitstel van de invoering van de Wet werkelijk rendement box 3 – waarvoor het wetsvoorstel nu bij uw Kamer aanhangig is[26] - tot 1 januari 2028.[27] Hierdoor is het huidige stelsel in box 3 op basis van een forfaitair rendement met tegenbewijs een jaar langer van toepassing. Met de voorgestelde maatregelen wordt de totale budgettaire derving van € 2,55 miljard gedekt over een periode van twee jaar, namelijk 2026 en 2027. Door de aanpassing van de formule stijgt het forfait voor overige bezittingen per 2026, dat zonder de voorgestelde verhoging op 6% zou uitkomen, met 1,78%-punt tot 7,78%. Het heffingvrije vermogen wordt met ingang van 1 januari 2026 verlaagd van € 57.684 naar € 51.396.

Aanpassing forfait voor overige bezittingen

Box 3 kent momenteel afzonderlijke forfaits voor drie verschillende vermogenscategorieën: banktegoeden, schulden en overige bezittingen. Alle bezittingen die geen banktegoeden of schulden zijn vallen in de categorie overige bezittingen. Deze categorie bestaat voornamelijk uit onroerende zaken, aandelen en obligaties. Het forfaitaire rendement voor die overige bezittingen is gebaseerd op langjarige gemiddelde historische marktrendementen. Hiermee wordt geprobeerd een goede forfaitaire benadering te krijgen van het gemiddelde werkelijke rendement dat behaald wordt met die overige bezittingen. Het rendement bestaat uit twee componenten: enerzijds de directe inkomsten uit het vermogen, zoals rente, dividend, royalty's en huur, en anderzijds de waardeveranderingen van het vermogen, bijvoorbeeld door koerswinsten of waardedalingen.

Het forfait voor overige bezittingen wordt momenteel berekend op basis van het langjarige gemiddelde rendement op onroerende zaken, aandelen en obligaties. Om het rendement op onroerende zaken te benaderen is ervoor gekozen om de ontwikkeling van de huizenprijzen centraal te stellen bij het berekenen van het forfait. Daarmee is impliciet (en voorzichtigheidshalve) aangenomen dat de huizenprijsontwikkeling indicatief is voor het totale rendement van onroerende zaken in box 3 inclusief de inkomsten uit huur en voordelen als gevolg van eigen gebruik van die

[26] Het bij koninklijke boodschap van 16 mei 2025 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet IB 2001 om werkelijke inkomsten uit bezittingen en schulden in box 3 te belasten (Wet werkelijk rendement box 3) (Kamerstukken 36748).
[27] Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 216.

onroerende zaken.[28] Hiermee is echter sprake van een onderschatting van de gemiddelde langjarige rendementen op onroerende zaken.

Het kabinet stelt voor om bij de berekeningsmethode van het forfait beter rekening te houden met de huuropbrengsten en voordelen als gevolg van eigen gebruik. Zowel huurinkomsten als voordelen wegens eigen gebruik behoren tot het rendementsbegrip in box 3.[29] Voorgesteld wordt om de huurinkomsten en het voordeel van het eigen gebruik van onroerende zaken expliciet te incorporeren in de berekeningsmethode van het langetermijnrendement op onroerende zaken. Uit onderzoek van Stichting Economisch Onderzoek (SEO) blijkt dat de gemiddelde (bruto) economische huurwaarde van box 3-woningen in 2019-2021 gelijk was aan 5,06% van de WOZ-waarde.[30] De economische huurwaarde is de huurprijs die bij verhuur onder normale omstandigheden bedongen kan worden. Bij onroerende zaken in eigen gebruik is dit dus de huur die de eigenaar zou ontvangen als de woning verhuurd zou zijn. De brutohuurwaarde van het 10e percentiel is 3,35%, dat wil zeggen dat 90% van de woningen een hogere huurwaarde heeft. Voorgesteld wordt om deze brutohuurwaarde van 3,35% toe te voegen aan de formule en daarmee de berekeningsmethode van het forfait voor overige bezittingen, zodat deze rekening houdt met zowel de huizenprijsontwikkeling als huurinkomsten en voordelen als gevolg van eigen gebruik. Er wordt gebruik gemaakt van een brutohuurwaarde, omdat kosten geen onderdeel uitmaken van het huidige rendementsbegrip in box 3. Dit volgt ook uit de jurisprudentie van de Hoge Raad.[31] Het kabinet kiest ervoor om in de aanloop naar een nieuw box 3-stelsel het rendementsbegrip bij het forfaitaire box 3-stelsel niet aan te passen. Wel wordt voorgesteld de berekeningswijze van het forfait aan te passen zodat daarin beter het huidige rendementsbegrip in box 3 tot uitdrukking komt. Als gevolg van de aangepaste berekeningsmethode voor het langetermijnrendement op onroerende zaken stijgt het forfait voor overige bezittingen voor 2026 met 1,78%-punt.

Op basis van arresten van de HR[32] hebben belastingplichtigen met een lager werkelijk rendement dan het forfaitaire rendement de mogelijkheid om gebruik te maken van de tegenbewijsregeling. Als het werkelijke rendement over het gehele vermogen lager is dan het forfaitaire rendement, dan wordt alleen het werkelijke rendement belast. Hiertoe is de Wet tegenbewijsregeling box 3 ingevoerd.

De HR heeft overwogen dat bij de tegenbewijsregeling sprake kan zijn van overcompensatie.[33] Bij het forfaitaire stelsel is het immers niet mogelijk om voor jaren waarin het werkelijke rendement van een belastingplichtige hoger is dan het forfaitaire rendement, belasting te heffen over dat hogere bedrag. Het forfaitaire rendement vormt een bovengrens op de heffing in jaren met hoge rendementen. Hierdoor zorgt het forfaitaire stelsel met tegenbewijsregeling voor een grote jaarlijkse budgettaire derving. Met name belastingplichtigen met overige bezittingen profiteren hiervan, omdat deze bezittingen doorgaans volatielere beleggingsresultaten opleveren dan

[28] Bijlage bij Kamerstukken I 2015/16, 34302, A.
[29] De HR heeft in ECLI:NL:HR:2024:1788, Hoge Raad, 24/00572 aangegeven dat het voordeel wegens eigen gebruik van een onroerende zaak tot het rendementsbegrip in box 3 hoort (r.o. 5.5).
[30] Bijlage bij Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 200.
[31] HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704, r.o. 5.4.8 en r.o. 5.4.9 en HR 20 december 2024, ECLI:NL:HR:2024:1788, r.o. 5.5.
[32] HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704 en ECLI:NL:HR:2024:705.
[33] HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704, r.o. 5.4.6.

spaargeld waardoor vaker sprake zal zijn van (zeer) hoge rendementen waarbij de heffing wordt begrensd door het forfait. Met de aanpassing van de berekeningsmethode van het forfait wordt deze overcompensatie van de tegenbewijsregeling enigszins beperkt. Doordat belastingplichtigen met lagere rendementen gebruik kunnen maken van de tegenbewijsregeling wordt de budgettaire opbrengst als gevolg van het aanpassen van het forfait opgebracht door belastingplichtigen met hogere rendementen, wel gemaximeerd op het (op grond van dit wetsvoorstel verhoogde) forfaitair berekende rendement.

Verlaging heffingsvrij vermogen
Het heffingvrije vermogen wordt verlaagd van € 57.684 in 2025 naar € 51.396 in 2026. Deze bedragen gelden per belastingplichtige. De verlaging van het heffingvrije vermogen zorgt ervoor dat het aantal belastingplichtigen dat naar verwachting in box 3 belasting gaat betalen stijgt van circa 2,3 miljoen naar circa 2,6 miljoen. De maatregel levert € 161 miljoen op in 2026 en 2027.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Het doel van de voorgestelde wetswijziging is om een budgettaire opbrengst op te halen om de dekkingsopgave in te vullen die onder andere wordt gecreëerd door het uitstel van de invoering van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3, waardoor het forfaitaire stelsel met tegenbewijsregeling langer van toepassing is. Met de voorgestelde verhoging van het forfait voor zogenoemde overige bezittingen en verlaging van het heffingvrije vermogen wordt naar verwachting de beoogde budgettaire opbrengst gehaald. Door de voorgestelde aanpassing van box 3 wordt voorkomen dat de budgettaire derving in box 3 moet worden opgevangen door bijvoorbeeld werkenden. Zoals hiervoor toegelicht wordt met de voorgestelde aanpassing van het forfait voor overige bezittingen bovendien de overcompensatie van de tegenbewijsregeling enigszins beperkt, zodat beter wordt aangesloten bij het werkelijke rendement van belastingplichtigen. Deze aanpassing zal niet geëvalueerd worden, omdat hij slechts twee jaar van kracht zal zijn (tot de beoogde invoering van het nieuwe box 3-stelsel per 2028) en er tot die tijd onvoldoende gegevens beschikbaar zijn voor een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De voorgestelde maatregelen zijn parameteraanpassingen in de systemen van de Belastingdienst. Op basis van de aangepaste wettelijke formule voor de berekening van het forfait voor overige bezittingen in box 3 wordt het percentage van dat forfait aangepast naar 7,78% voor 2026. Het heffingvrije vermogen van € 57.684 in 2025 wordt verlaagd naar € 51.396 in 2026. Beide parameteraanpassingen kan de Belastingdienst in de systemen voor de (eerste) voorlopige aanslag 2026 en voor de definitieve aanslag 2026 verwerken. In de Uitvoeringstoets heeft de Belastingdienst daarom voor beide maatregelen het oordeel "uitvoerbaar" gegeven. Voor de Dienst Toeslagen en de Douane hebben de voorgestelde maatregelen geen uitvoeringsgevolgen.

5.4 Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio

Zowel in box 3 in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) als in de Successiewet 1956 (SW 1956) wordt de waarde van (andere dan eigen) woningen in beginsel vastgesteld op basis van de

Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) (de WOZ-waarde). De WOZ-waarde gaat uit van de waarde in vrij opleverbare staat. Hierbij wordt geen rekening gehouden met het feit dat een verhuurde[34] staat gevolgen kan hebben voor de waarde. Die hoofdregel zou daarom met name tot ongewenste uitkomsten leiden voor situaties waarin een woning met huurbescherming is verhuurd. Verhuurde woningen waarvoor huurbescherming geldt, kunnen namelijk niet in vrij opleverbare staat, dat wil zeggen zonder de huurder erin, worden vervreemd. Daarom geldt voor die situatie, zowel voor box 3 in de Wet IB 2001 als voor de SW 1956, een afwijkende regeling (leegwaarderatio).[35] Voor deze afwijkende regeling wordt uitgegaan van een bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen percentage van de WOZ-waarde van de woning dat wordt bepaald aan de hand van de huuropbrengst. De leegwaarderatio geldt onder omstandigheden eveneens voor een pachtovereenkomst die voor ten minste twaalf jaar is aangegaan.

Te hoge waarde door regeling leegwaarderatio

Deze regeling kan volgens de HR[36] zowel voor de Wet IB 2001 als voor de SW 1956 tot een resultaat leiden dat de wetgever niet voor ogen kan hebben gehad. Als de volgens de leegwaarderatio berekende waarde van de verhuurde woning 10% of meer hoger is dan de waarde in het economische verkeer van die woning, wordt volgens de HR niet voldaan aan de doelstelling van de wetgever, te weten een zo goed mogelijke benadering van de waarde in het economische verkeer. Daarom moet in dat geval worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer van de verhuurde woning op de WOZ-waardepeildatum in plaats van uit te gaan van de volgens de leegwaarderatio berekende waarde. Overeenkomstig de genoemde arresten van de HR wordt van de belastingplichtige verlangd dat hij stelt en in geval van gemotiveerde betwisting door de inspecteur ook aannemelijk maakt dat de volgens de leegwaarderatio vastgestelde waarde van de verhuurde woning 10% of meer hoger is dan de waarde in het economische verkeer van die woning in verhuurde staat op de WOZ-waardepeildatum.

Voorbeeld 4

Belastingplichtige X verhuurt een woning met een WOZ-waarde van € 200.000 aan Y tegen een marktconforme huurprijs van 4% op jaarbasis. De leegwaarderatio voor deze woning is dan 90%. X zou deze woning dan voor € 180.000 (= 90% x € 200.000) in zijn aangifte inkomstenbelasting moeten opgeven. Stel dat de waarde in het economische verkeer van deze woning € 150.000 bedraagt Dan is de op basis van de leegwaarderatio berekende waarde 10% of meer hoger dan de waarde in het economische verkeer en zou X deze waarde in het economische verkeer mogen opgeven.

Volgens het kabinet is het alsnog wenselijk om genoemde arresten te codificeren. Er is verzuimd om eerder gevolg te geven aan de codificatie van deze arresten. Voor deze codificatie is geen wetswijziging nodig, maar kan dit via een algemene maatregel van bestuur worden geregeld. Via het Eindejaarsbesluit 2025 vindt in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (UBIB 2001) en het Uitvoeringsbesluit successiewet 1956 (UBSW 1956) codificatie plaats van deze arresten van de HR met betrekking tot die met huurbescherming verhuurde woningen. Aan deze aanpassing wordt terugwerkende kracht verleend tot en met de data van deze arresten van de HR aangezien

[34] In deze toelichting op deze maatregel wordt met (ver)huur(d) ook (ver)pacht bedoeld.
[35] Artikel 5.20, derde lid, Wet IB 2001 en artikel 21, achtste lid, SW 1956.
[36] HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:812 voor de Wet IB 2001 en HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2135 voor de SW 1956.

belastingplichtigen in voorkomende gevallen al sinds de datum van de arresten een beroep kunnen doen op deze arresten.

Gelieerde partijen die tegen een niet-marktconforme huur- of pachtprijs verhuren
Bij verhuur aan gelieerde partijen wordt, indien de huurprijs zoals die tussen gelieerde partijen is overeengekomen zodanig is dat deze tussen willekeurige derden niet overeengekomen zou zijn, op dit moment uitgegaan van het hoogste percentage in de tabel van de leegwaarderatio in het UBIB 2001 en het UBSW 1956. Dat percentage bedraagt sinds 1 januari 2023 100% van de WOZ-waarde. Voor deze verhuursituaties in gelieerde verhoudingen betekent dit dat de leegwaarderatio voor dit onderdeel de facto is afgeschaft. In vrijwel alle gevallen van niet-marktconforme huur tussen gelieerde partijen is sprake van een door de verhuurder doelbewust gekozen situatie. De verhuurder geeft er zelf de voorkeur aan om de woning tegen een niet-marktconforme huurprijs te verhuren aan bijvoorbeeld diens zoon of dochter. Volgens het kabinet is in die situatie een afslag op de WOZ-waarde niet passend. Evenals verhuurders die niet gelieerd zijn aan hun huurders, kunnen gelieerde partijen een beroep doen op genoemde arresten van de HR. Daardoor is het mogelijk dat gelieerde partijen op basis van een niet-marktconforme (lees: te lage) huurprijs de waarde in het economische verkeer op een niet-marktconforme (lees: te lage) waarde vaststellen. Er kan namelijk niet met zekerheid worden gesteld dat een niet-marktconforme huurprijs altijd eerst wordt gecorrigeerd tot een marktconforme huurprijs voordat de waarde van de woning wordt bepaald. Er zijn diverse factoren die van invloed zijn op de waarde van een verhuurde woning, zoals de ligging van het object en het rendement op de belegging. Een laag rendement (een lage huurprijs) op een belegging (verhuurde woning) zal in beginsel van invloed kunnen zijn op de waarde van deze belegging. In deze situatie maken gelieerde partijen volgens het kabinet onbedoeld gebruik van genoemde arresten van de HR. Het kabinet vindt deze situatie ongewenst. Daarom wordt voorgesteld om in zowel de Wet IB 2001 als de SW 1956 te bepalen dat indien de huurprijs, onderscheidenlijk pachtprijs, die tussen gelieerde partijen is overeengekomen zodanig is dat deze tussen willekeurige derden niet overeengekomen zou zijn, deze situatie al direct wordt uitgesloten van de toepassing van de leegwaarderatio. Het gevolg hiervan is dat deze gelieerde partijen niet meer toekomen aan de toepassing van de tabel van de leegwaarderatio. Hiermee wordt bewerkstelligd dat gelieerde partijen die de huurprijs op een niet-marktconforme (lees: te lage) huurprijs vaststellen geen beroep meer kunnen doen op genoemde arresten van de HR.

Het voorgaande heeft tot gevolg dat als de huurprijs, onderscheidenlijk pachtprijs, die tussen gelieerde partijen is overeengekomen wel zodanig is dat deze tussen willekeurige derden overeengekomen zou zijn, op deze situatie de leegwaarderatio wel van toepassing kan zijn. Naast niet gelieerde partijen kunnen gelieerde partijen die marktconform handelen ook na 2025 een beroep blijven doen op de bovengenoemde, dan inmiddels gecodificeerde arresten van de HR.
Het voorgaande betekent dat de leegwaarderatio slechts van toepassing kan zijn als geen sprake is van tijdelijke verhuur en geen sprake is van een niet-marktconforme huurprijs bij verhuur aan een gelieerde partij en de huurder huurbescherming geniet. Zowel in de Wet IB 2001 als de SW 1956 is de leegwaarderatio immers niet van toepassing wanneer sprake is van een voor bepaalde tijd aangegane huurovereenkomst.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Deze aanpassing is doelmatig, omdat het specifiek gericht is op verhuurders die een niet-marktconforme (lees: te lage) huurprijs vragen. De aanpassing zal niet geëvalueerd worden, aangezien er onvoldoende gegevens beschikbaar zijn voor een evaluatie. De situaties van een te hoge waarde door de regeling van de leegwaarderatio komen naar verwachting incidenteel voor en er zijn geen signalen dat gelieerde partijen in de praktijk meer dan incidenteel op basis van een niet-marktconforme (lees: te lage) huurprijs waarderen en de woning op een niet-marktconforme (lees: te lage) waarde in het economische verkeer vaststellen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en douane
De invoering van het uitsluiten van niet-marktconform handelende gelieerde partijen voor de leegwaarderatio is uitvoerbaar met ingang van 1 januari 2026. De kosten voor de automatisering bedragen incidenteel € 70.000.

5.5 Reparatie box 3-tegenbewijsregeling voor obligaties en andere vermogensbestanddelen met kortlopende termijnen

Het kabinet stelt voor om de berekening van het werkelijke rendement in de box 3-tegenbewijsregeling aan te passen.[37] Aanleiding voor de voorgestelde wijziging zijn publicaties[38] waarin is gewezen op een mogelijkheid om de heffing in box 3 in een kalenderjaar geheel of gedeeltelijk te ontwijken door de aankoop van obligaties met aangegroeide rente. Deze mogelijkheid is uiteraard niet beoogd en zou zonder reparatie kunnen leiden tot aanzienlijke gemiste belastingopbrengsten. Om dit te voorkomen zijn de voorgestelde reparatiemaatregelen aangekondigd in een persbericht van 25 augustus 2025, 16.00 uur, en zullen de voorgestelde maatregelen met terugwerkende kracht van toepassing zijn op vermogensbestanddelen (bezittingen en schulden) die na dat tijdstip tot het box 3-vermogen zijn gaan behoren. Hieronder worden eerst de achtergrond en de gesignaleerde ontwijkingsmogelijkheid toegelicht. Daarna wordt de voorgestelde wetswijziging toegelicht.

Achtergrond
De box 3-tegenbewijsregeling is ingevoerd naar aanleiding van arresten van de HR van 6 juni 2024[39] en 14 juni 2024.[40] Op basis van die tegenbewijsregeling worden belastingplichtigen in box 3 belast op basis van hun werkelijke rendement als hun werkelijke rendement lager is dan het forfaitaire rendement. Het werkelijke rendement wordt per belastingjaar met het forfaitaire rendement vergeleken. De HR heeft in zijn arresten regels geformuleerd voor de vaststelling van het werkelijke rendement. Deze regels zijn gecodificeerd in de Wet tegenbewijsregeling box 3. In die wet is tevens een nadere invulling gegeven van de regels voor het bepalen van het werkelijke rendement voor verschillende vraagstukken waarover de HR niet expliciet heeft geoordeeld.

[37] Deze tegenbewijsregeling is opgenomen in afdeling 5.6 Wet IB 2001.
[38] Eric van Uunen, 7 juli 2025, Wilt u geen box 3-heffing betalen? Zie de omissies in de tegenbewijsregeling, *Taxlive*, https://www.taxlive.nl/nl/documenten/opinie/columns/wilt-u-geen-box-3-heffing-betalen-zie-de-omissies-in-de-tegenbewijsregeling/ en Laurens Berentsen, 10 juli 2025, Belasting box 3 eenvoudig te omzeilen met tegenbewijsregeling, *Financieel Dagblad*, p. 1.
[39] HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704 en ECLI:NL:HR:2024:705.
[40] HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:857.

Bij obligaties is doorgaans sprake van jaarlijkse uitbetaling van de rente. Gedurende het jaar groeit de rente aan. Bij aankoop van een obligatie betaalt de koper ook voor de tot dat moment aangegroeide rente.
De vraag hoe het werkelijke rendement bij de aankoop van een obligatie met aangegroeide rente moet worden bepaald volgt niet expliciet uit de arresten van de HR. De behandeling volgt uit een samenloop van de nadere invulling in de Wet tegenbewijsregeling box 3 in combinatie met de (ook buiten de tegenbewijsregeling in box 3 geldende) waarderingsregels[41] voor effecten en de (ook buiten de tegenbewijsregeling in box 3 geldende) vrijstelling[42] voor kortlopende termijnen van inkomsten en verplichtingen. Op basis van die vrijstelling zijn lopende termijnen van inkomsten en verplichtingen vrijgesteld indien die termijnen betrekking hebben op een tijdvak van een jaar of korter en waarvan het achterliggende vermogensbestanddeel in het bezit is van de belastingplichtige. Een voorbeeld van een dergelijke lopende termijn is de aangegroeide rente bij een obligatie die jaarlijks rente uitkeert. Deze vrijstelling is ingevoerd om redenen van doelmatigheid. Met de vrijstelling wordt voorkomen dat belastingplichtigen lopende termijnen zoals de aangegroeide rente bij een obligatie jaarlijks op de peildatum moeten waarderen en opgeven, terwijl de waarde van deze termijnen doorgaans relatief klein is. Voor effecten die zijn opgenomen in een aangewezen prijscourant (kortgezegd: beursgenoteerde effecten) geldt daarnaast de waarderingsregel dat deze op de peildatum worden gewaardeerd op de slotnotering die is vermeld in de prijscourant die betrekking heeft op de laatste beursdag van het voorafgaande kalenderjaar. Deze notering is bij obligaties exclusief aangegroeide rente. De bestaande waarderingsregels voor effecten en de vrijstelling voor kortlopende termijnen van inkomsten en verplichtingen zijn geschreven voor het forfaitaire box 3-systeem. De doorwerking naar het werkelijke rendement voor de tegenbewijsregeling zorgt echter voor de genoemde mogelijkheid van fiscale planning.
In de nota naar aanleiding van het verslag bij de Wet tegenbewijsregeling box 3 is de behandeling van meegekochte rente bij een obligatie toegelicht met een cijfervoorbeeld.[43] In de genoemde publicaties is op basis van dit cijfervoorbeeld gesignaleerd dat de behandeling van meegekochte rente bij obligaties de mogelijkheid biedt om in het jaar van aankoop van een obligatie een verlies in aanmerking te nemen en daarmee de heffing in box 3 te ontlopen. Dit komt omdat op het moment van aan- of verkoop de werkelijke aan- of verkoopprijs van een obligatie - inclusief aangegroeide rente - in aanmerking wordt genomen[44] terwijl aan het einde van het kalenderjaar door de hiervoor genoemde regels de waarde van de obligatie exclusief aangegroeide rente in aanmerking wordt genomen. Dit wordt aan de hand van onderstaand voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 5 – werking huidige systematiek
Een belastingplichtige koopt op 1 november 2025 een obligatie met een nominale waarde van € 100.000 en een aangegroeide rente van € 4.500 voor € 104.500. De rente is 6% en wordt jaarlijks uitgekeerd op 1 februari. Op 1 november 2027 verkoopt de belastingplichtige de obligatie. Om dit voorbeeld eenvoudig te houden, blijft de beurskoers van de obligatie steeds stabiel op 100% van de nominale waarde.

	2025
Eindwaarde	€ 100.000

[41] Artikel 5.12 Wet IB 2001.
[42] Artikel 5.12 Wet IB 2001.
[43] Kamerstukken II 2024/25, 36 706, nr. 7, p. 25.
[44] Kamerstukken II 2024/25, 36 706, nr. 7, p. 25.

-/- Aankoopwaarde	€ 104.500
Vermogensaanwas	€ -4.500
Uitbetaalde rente	€ 0
Rendement	€ -4.500

2026	
Eindwaarde	€ 100.000
-/- Beginwaarde	€ 100.000
Vermogensaanwas	€ 0
Uitbetaalde rente	€ 6.000
Rendement	€ 6.000

2027	
Verkoopwaarde	€ 104.500
-/- Beginwaarde	€ 100.000
Vermogensaanwas	€ 4.500
Uitbetaalde rente	€ 6.000
Rendement	€ 10.500

Het bovenstaande voorbeeld laat zien dat de aankoop van de obligatie in 2025 een vermogensverlies oplevert. Daarnaast laat het voorbeeld zien dat bij het aanhouden van de obligatie in 2026 een positief rendement optreedt door de uitkering van het jaarlijkse rendement, en dat bij verkoop van de obligatie met aangegroeide rente in 2027 ten opzichte van het vermogensverlies in 2025 een spiegelbeeldige vermogenswinst ontstaat. In de tegenbewijsregeling kunnen belastingplichtigen echter jaarlijks kiezen tussen het werkelijke rendement of het forfaitaire rendement. Dit kan het aantrekkelijk maken om bijvoorbeeld in 2025 het werkelijke rendement door aankoop van voldoende obligaties te verminderen of geheel naar nihil te brengen. Dit is met name aantrekkelijk met obligaties die aan het begin van het jaar rente uitkeren, waardoor bij aankoop aan het einde van het jaar relatief veel rente is aangegroeid. In de volgende jaren treedt bij aanhouden of verkopen van de obligatie weliswaar een positief rendement op, maar het forfaitaire rendement vormt in dat jaar een plafond voor de heffing in box 3.

Voorgestelde wijziging

Het kabinet stelt in de eerste plaats voor om de waarderingsregel voor beursgenoteerde effecten bij het toepassen van de tegenbewijsregeling te laten vervallen voor obligaties en voor met obligaties vergelijkbare effecten. Obligaties en vergelijkbare effecten moeten dan worden gewaardeerd volgens de algemene hoofdregel in box 3: waardering op de waarde in het economische verkeer. Dit is de waarde inclusief aangegroeide rente. Het gaat bij het laten vervallen van de waarderingsregel om alle effecten waarbij in de notering in de prijscourant geen rekening wordt gehouden met de waarde van lopende termijnen, en waarbij dus het hierboven beschreven gevolg kan optreden. In de tweede plaats wordt voorgesteld om de hiervoor beschreven vrijstelling voor kortlopende termijnen te laten vervallen bij het toepassen van de tegenbewijsregeling. De vrijstelling voor kortlopende termijnen blijft echter wel gelden voor banktegoeden. Deze uitzondering voor banktegoeden wordt verderop in deze memorie nader

toegelicht. Ook blijven de vrijstelling voor kortlopende termijnen en de waarderingsregel voor beursgenoteerde effecten wel van belang voor het bepalen van het forfaitaire rendement en het vaststellen van het bedrag beschikking rendementsgrondslag.
Door deze combinatie van maatregelen wordt voorkomen dat in het jaar van verkrijging van een vermogensbestanddeel met een kortlopende termijn van inkomsten of verplichtingen een verlies ontstaat. In plaats daarvan wordt het werkelijke rendement gelijkmatiger verdeeld over verschillende belastingjaren. De voorgestelde regels maken de bepaling van het werkelijke rendement minder gevoelig voor fiscaal gestuurd gedrag om de heffing in een bepaald jaar te ontlopen. Hieronder wordt geïllustreerd hoe het werkelijke rendement wordt bepaald in de casus uit voorbeeld 1 na de voorgestelde wetswijziging.

Voorbeeld 6 – werking voorgestelde systematiek
Een belastingplichtige koopt op 1 november 2025 een obligatie met een nominale waarde van € 100.000 en een aangegroeide rente van € 4.500 voor € 104.500. De rente is 6% en wordt jaarlijks uitgekeerd op 1 februari. Aan het begin en het einde van het jaar is dan steeds 11/12^{e} deel van de € 6.000 rente aangegroeid, oftewel € 5.500. Op 1 november 2027 verkoopt de belastingplichtige de obligatie. Om het voorbeeld eenvoudig te houden, blijft de beurskoers van de obligatie steeds stabiel op 100% van de nominale waarde.

2025	
Eindwaarde	€ 105.500
-/- Aankoopwaarde	€ 104.500
Vermogensaanwas	€ 1.000
Uitbetaalde rente	€ 0
Rendement	€ 1.000

2026	
Eindwaarde	€ 105.500
-/- Beginwaarde	€ 105.500
Vermogensaanwas	€ 0
Uitbetaalde rente	€ 6.000
Rendement	€ 6.000

2027	
Verkoopwaarde	€ 104.500
-/- Beginwaarde	€ 105.500
Vermogensaanwas	€ - 1.000
Uitbetaalde rente	€ 6.000
Rendement	€ 5.000

Als de twee hiervoor opgenomen voorbeelden met elkaar worden vergeleken, is te zien dat het totale rendement over de jaren 2025 tot en met 2027 hetzelfde blijft (namelijk € 12.000). In de voorgestelde systematiek wordt het rendement echter op een meer evenwichtige manier over de kalenderjaren verdeeld, waardoor er geen winst is te behalen met het hiervoor geschetste afwisselen van gebruikmaking van het werkelijke rendement en gebruikmaking van het forfaitaire rendement.

Bij andere vermogensbestanddelen waarbij sprake is van kortlopende termijnen van inkomsten en verplichtingen kan eveneens - zoals beschreven voor obligaties - in het jaar van verkrijging of vervreemding een verlies optreden door de toepassing van de vrijstelling voor kortlopende termijnen. Dit kan bijvoorbeeld spelen bij andere vorderingen dan obligaties, schulden of meer complexe financiële producten. Als de vrijstelling voor kortlopende termijnen enkel voor obligaties zou komen te vervallen, zouden belastingplichtigen en fiscale adviseurs naar verwachting met andere vermogensbestanddelen toch gebruikmaken van de beschreven ontwijkingsmogelijkheid. Daarom is het voorstel om de vrijstelling voor kortlopende termijnen bij het toepassen van de tegenbewijsregeling in principe voor alle vermogensbestanddelen te laten vervallen. Een uitzondering hierop wordt voorgesteld voor banktegoeden. Box 3-banktegoeden met kortlopende termijnen, zoals deposito's, zijn niet vrij overdraagbaar. Een belastingplichtige zal daardoor geen banktegoeden met lopende termijnen kunnen aankopen. De vrijstelling voor kortlopende termijnen zorgt bij banktegoeden dus niet voor een mogelijkheid om een verlies te creëren. Bij banktegoeden is het voorstel daarom om de vrijstelling voor kortlopende termijnen in stand te houden. Daarmee blijven de voordelen van de vrijstelling op het gebied van doelmatigheid van toepassing voor banktegoeden.

Terugwerkende kracht

Het niet repareren van de hiervoor beschreven ontwijkingsmogelijkheid leidt tot grote budgettaire risico's. Het aankopen van obligaties is een eenvoudige handeling. Daarnaast is brede bekendheid gegeven aan de ontwijkingsmogelijkheid, wat de populariteit en waarschijnlijk het gebruik van deze mogelijkheid zal vergroten. Het is daarom aannemelijk dat het niet dichten van dit lek grote gevolgen voor de schatkist zal hebben. Stel dat bijvoorbeeld alle belastingplichtigen met een belastingconsulent of beleggingsadviseur in 2025 de helft van hun vermogen in effecten omzetten in obligaties met een meegekochte rente van 5% om in 2025 een verlies te creëren. Hier staat tegenover dat het werkelijk rendement van deze belastingplichtigen in 2026 toeneemt. Het forfaitaire rendement vormt jaarlijks echter een bovengrens op de heffing, waardoor de ontwijkingsmogelijkheid per saldo tot een voordeel leidt. De voorgestelde verhoging van het forfait voor overige bezittingen per 2026 beperkt het netto voordeel. Door de ontwijkingsmogelijkheid niet met terugwerkende kracht te repareren kan het bestaan van deze mogelijkheid in 2025 leiden tot een gemiste opbrengst van per saldo ongeveer € 100 miljoen. Om dit te voorkomen wordt voorgesteld om de wetgeving met terugwerkende tot en met 25 augustus 2025, 16.00 uur, te wijzigen. Aangezien de ontwijkingsmogelijkheid met name voordelig is indien belastingplichtigen aan het einde van het kalenderjaar obligaties kopen, is de verwachting dat deze terugwerkende kracht effectief gebruik van dit lek kan voorkomen. De voorgestelde wijzigingen kunnen nadelig zijn voor belastingplichtigen bij het bepalen van het werkelijke rendement in een bepaald belastingjaar, omdat die belastingplichtigen zonder deze wijzigingen na het kopen van een obligatie met aangegroeide rente een verlies in aanmerking kunnen nemen, terwijl dat na de voorgestelde wijziging niet meer kan. Als hoofdregel wordt geen terugwerkende kracht toegekend aan maatregelen die ongunstig kunnen uitwerken voor belastingplichtigen. In dit bijzondere geval wordt wel terugwerkende kracht voorgesteld vanwege het voorkomen van omvangrijk oneigenlijk gebruik van een wettelijke voorziening. Terugwerkende kracht is alleen mogelijk tot en met het

tijdstip dat de wijziging kenbaar is voor belastingplichtigen. Daarom is na behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2026 in de ministerraad op 25 augustus 2025, 16.00 uur, een persbericht uitgestuurd om de wijziging kenbaar te maken. Terugwerkende kracht is daardoor mogelijk tot en met dat tijdstip. De voorgestelde wijziging geldt alleen voor bezittingen en schulden die na dat tijdstip tot het box 3-vermogen zijn gaan behoren.

Overgangsrecht

Overgangsrecht wordt voorgesteld voor bezittingen en schulden die voor 25 augustus 2025, 16.00 uur, al tot het box 3-vermogen van de belastingplichtige behoorden. Voor die vermogensbestanddelen blijven de oorspronkelijke regels gelden tot het moment van vervreemding of tot de inwerkingtreding van de Wet werkelijk rendement box 3, beoogd per 1 januari 2028. Voor de vermogensbestanddelen die na 25 augustus 2025, 16.00 uur, tot het box 3-vermogen zijn gaan behoren gelden de voorgestelde regels. Zonder dit overgangsrecht zou voor vermogensbestanddelen die op 25 augustus 2025, 16.00 uur, al tot het box 3-vermogen behoorden een mismatch optreden tussen de waardering aan het einde van het kalenderjaar 2025 en de waardering aan het begin van het kalenderjaar 2026. De eindwaarde voor het kalenderjaar 2025 en de beginwaarde voor het kalenderjaar 2026 zouden in dat geval van elkaar afwijken vanwege de overgang naar de voorgestelde regeling. Deze waardeverandering zou voor onwenselijke effecten bij het bepalen van het werkelijke rendement zorgen. Dit wordt in onderstaand voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 7

Een belastingplichtige koopt op 1 augustus 2025 een obligatie met een nominale waarde van € 100.000 en een aangegroeide rente van € 3.000 voor € 103.000. De rente is 6% en wordt jaarlijks uitgekeerd op 1 februari. De belastingplichtige verkoopt de obligatie op 1 januari 2026 voor € 105.500 (waarvan € 5.500 voor de aangegroeide rente). Om het voorbeeld eenvoudig te houden, blijft de beurskoers van de obligatie steeds stabiel op 100% van de nominale waarde.

In 2025 zijn de oorspronkelijke regels van toepassing, de obligatie is immers aangekocht vóór 25 augustus 2025, 16.00 uur. In 2026 zouden zonder overgangsrecht de voorgestelde regels van toepassing zijn.

2025	
Eindwaarde	€ 100.000
-/- Aankoopwaarde	€ 103.000
Vermogensaanwas	€ - 3.000
Uitbetaalde rente	€ 0
Rendement	€ - 3.000

2026	
Verkoopwaarde	€ 105.500
-/- Beginwaarde	€ 105.500
Vermogensaanwas	€ 0
Uitbetaalde rente	€ 0
Rendement	€ 0

In dit geval zou de belastingplichtige in 2025 een verlies in aanmerking kunnen nemen vanwege de toepassing van de bestaande systematiek, waarna deze belastingplichtige begin 2026 de obligatie weer verkoopt tegen een rendement van nihil vanwege de overgang naar de nieuwe regeling. Doordat de beginwaarde in 2026 € 5.500 hoger ligt dan de eindwaarde van 2025, blijft € 5.500 ten onrechte buiten de heffing. Dit onwenselijke effect biedt nieuwe mogelijkheden voor belastingontwijking. Daarom wordt voorgesteld dat voor vermogensbestanddelen die vóór 25 augustus 2025, 16.00 uur, tot het box 3-vermogen behoorden de oude regels blijven gelden tot het moment van vervreemding of tot de inwerkingtreding van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3, beoogd per 1 januari 2028. Door inwerkingtreding van het nieuwe stelsel zal de box 3-tegenbewijsregeling immers vervallen waardoor het overgangsrecht ook kan vervallen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Het doel van de voorgestelde wetswijziging is om een onwenselijke ontwijkingsmogelijkheid te voorkomen in de box 3-tegenbewijsregeling. Met de voorgestelde wetswijziging wordt voorkomen dat deze ontwijkingsmogelijkheid na 25 augustus 2025, 16.00 uur, kan worden toegepast. De maatregel is hierdoor doeltreffend en doelmatig.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar. De voorgestelde maatregel betekent een aanpassing met terugwerkende kracht in de box 3-tegenbewijsregeling om een onwenselijke ontwijkingsmogelijkheid te voorkomen. Naar huidig inzicht is de verwachting dat deze maatregel geen vertraging oplevert voor de migratie Cool:Gen of de invoering van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3, mits voldaan wordt aan twee voorwaarden:

1. Naast deze maatregel worden per 1 januari 2026 geen nieuwe maatregelen voorgesteld die IV-werkzaam-heden vereisen voor de keten Inkomensheffingen.
2. In het aangifteprogramma voor het belastingjaar 2025 wordt alleen de toelichting aangepast.

Beide voorwaarden kunnen op instemming rekenen van het kabinet. Het is van groot belang dat de migratie Cool:Gen en de invoering van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 geen vertraging oplopen.
De voorgestelde maatregel betekent een toename van de complexiteit. De verwachting is dat het merendeel van de doelgroep een fiscaal adviseur heeft. Zowel voor de belastingplichtige als de Belastingdienst wordt het lastiger omdat voor de waarde van vermogensbestanddelen met lopende termijnen van inkomsten of verplichtingen niet meer uit kan worden gegaan van het gerenseigneerde gegeven. Omdat derdengegevens ontbreken, vraagt de handhaving extra capaciteit.

5.6 Aanpassingen groen beleggen

Groen beleggen door particulieren wordt fiscaal gestimuleerd door middel van een box 3-vrijstelling en een heffingskorting over het vrijgestelde deel van de groene beleggingen voor aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen aan aangewezen groenfondsen die duurzame innovatieve projecten financieren.
Bij de behandeling van het Belastingplan 2025 (BP 2025) in de Tweede Kamer is het amendement Van Eijk/Vermeer[45] aangenomen. Met dit amendement is geregeld dat zowel de box 3-vrijstelling voor groene beleggingen als de heffingskorting voor groene beleggingen is verlaagd per 1 januari 2025 en dat zowel die vrijstelling als die heffingskorting vervalt per 1 januari 2027. In 2025 bedraagt de vrijstelling voor groene beleggingen € 26.312 (voor partners € 52.624) en de heffingskorting voor groene beleggingen 0,1% van het op 1 januari van het betreffende belastingjaar (in dit geval 2025) in box 3 vrijgestelde bedrag aan kwalificerende bezittingen van de belastingplichtige(n). Bij het begin van het kalenderjaar 2026 wordt het bedrag van de vrijstelling voor groene beleggingen zoals gebruikelijk automatisch geïndexeerd. Inmiddels is gebleken dat genoemd amendement niet uitvoerbaar is voor de Belastingdienst ten aanzien van het afschaffen per 1 januari 2027 van zowel de vrijstelling voor groene beleggingen in box 3 als de heffingskorting voor groene beleggingen. Met de thans voorgestelde wijzigingen wordt bewerkstelligd dat de datum van inwerkingtreding van de ingevolge genoemd amendement voor het jaar 2027 in het BP 2025 opgenomen wijzigingen wordt gewijzigd van 1 januari 2027 in 1 januari 2028. Hiermee komt zowel de vrijstelling voor groene beleggingen in box 3 als de heffingskorting voor groene beleggingen niet per 1 januari 2027, maar per 1 januari 2028 te vervallen.

Het voorgaande betekent dat de bepalingen in een aantal wetten die verwijzen naar deze faciliteiten en de bepalingen in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 die verwijzen naar deze faciliteiten eveneens moeten vervallen per 1 januari 2028 in plaats van per 1 januari 2027. Het laten vervallen per 1 januari 2027 van deze verwijzingen was nog niet opgenomen in wetgeving. Die wijzigingen zullen in latere wet- en regelgeving terechtkomen. Tegelijkertijd zullen dan ook de Regeling groenprojecten 2022, de Regeling groenprojecten Nederlandse Antillen en Aruba 2002 en de Regeling groenprojecten buitenland 2002 worden ingetrokken.

Zoals hierboven is toegelicht, kan zowel de box 3-vrijstelling voor groene beleggingen als de heffingskorting voor groene beleggingen om technische redenen niet worden afgeschaft per 1 januari 2027. Hierdoor moet in 2027 een box 3-vrijstelling voor groene beleggingen en een heffingskorting voor groene beleggingen in de Wet IB 2001 blijven staan. Om recht te doen aan het doel en de strekking van genoemd amendement, stelt het kabinet een laag bedrag van de vrijstelling voor groene beleggingen van € 200 (voor partners € 400) voor zodat de regelingen de facto wel reeds per 1 januari 2027 worden afgeschaft. Er is in de raming van de budgettaire gevolgen van de vaststelling van de vrijstelling op de genoemde bedragen al rekening gehouden met de verwachte indexatie. Hierdoor kan indexatie van die bedragen per 1 januari 2027 achterwege blijven. De heffingskorting voor groene beleggingen blijft op grond van dit wetsvoorstel in 2027 0,1% van het op 1 januari van het betreffende belastingjaar (in dit geval 2027) in box 3 vrijgestelde bedrag aan kwalificerende bezittingen van de belastingplichtige(n). Er is voor gekozen

[45] Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 93.

om de voorgestelde wijzigingen nu al op te nemen in dit Belastingplan zodat de toekomstige wijzigingen voor belastingplichtigen tijdig duidelijk zijn. Deze wijzigingen hebben immers betrekking op een reeds aangenomen amendement. In dit Belastingplan wordt daarmee al aangekondigd welke wijzigingen worden voorgesteld voor de toekomst. De aanpalende wet- en regelgeving wordt, zoals hierboven is aangegeven, op een later moment opgenomen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid & evaluatie
De voorgestelde maatregel heeft tot doel het genoemde amendement uitvoerbaar te maken voor de Belastingdienst. Dat doel wordt met de voorgestelde aanpassingen bereikt. Daarmee is de maatregel doeltreffend. Doordat de maatregel budgettair verwaarloosbaar is, is de maatregel ook doelmatig. Er vindt geen evaluatie plaats, omdat de regeling groenprojecten met ingang van 1 januari 2028 vervalt.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar per 1 januari 2028 mits het wetsvoorstel werkelijk rendement box 3 in werking treedt per 1 januari 2028. Deze voorgestelde parameters zijn voor de IV technisch maakbaar. Het wijzigen van bedragen of percentages is een parameterwijziging, in tegenstelling tot het afschaffen van fiscale regelingen. Nadat het amendement was aangenomen, was al onduidelijk of het amendement voor zover het ziet op de afschaffing van de fiscale faciliteiten voor groene beleggingen, uitvoerbaar zou zijn per 1 januari 2027. Vervolgens heeft de Belastingdienst gezocht naar een oplossing om genoemd amendement te kunnen uitvoeren per 1 januari 2027, echter zonder het gewenste resultaat zoals onlangs is gebleken. Naar verwachting ontstaan geen extra risico's op verstoringen vanwege te lage parameters die bij een parameter van € 0 als bedrag van de vrijstelling voor groene beleggingen er wel zouden zijn. Wel wordt verwacht dat de lage parameters zullen leiden tot veel vragen. Hopelijk kan dit zo veel mogelijk worden gemitigeerd door communicatie via de reguliere communicatiekanalen.

5.7 Akkoord 'gezond naar het pensioen'

Met het stijgen van de levensverwachting, en de daaraan gekoppelde pensioengerechtigde leeftijd in de zin van de Algemene Ouderdomswet (AOW-leeftijd), worden loopbanen langer. In het Pensioenakkoord van 2019 hebben kabinet en sociale partners, naast afspraken over de hervorming van de tweede pijler, ook afspraken gemaakt die ervoor moeten zorgen dat werkenden in Nederland gezond de eindstreep kunnen halen. Een van de maatregelen is de tijdelijke fiscale drempelvrijstelling voor regelingen voor vervroegde uittreding (RVU) voor de periode 2021-2025. Deze biedt ruimte aan werkgevers en werknemers om afspraken te maken over eerder uittreden voor oudere werknemers die zich niet hebben kunnen voorbereiden op de verhoging van de AOW-leeftijd en niet gezond kunnen blijven werken tot de AOW-leeftijd. Vanaf 2021 kunnen werknemers drie jaar voor AOW-leeftijd stoppen met werken met een uitkering van de werkgever gelijk aan de AOW-uitkering zonder dat de werkgever hierover een pseudo-eindheffing verschuldigd is.

Hoewel de meeste werknemers gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd, is dit nog niet voor iedereen haalbaar. In het akkoord 'Gezond naar het pensioen'[46] hebben het kabinet en sociale partners daarom afgesproken de RVU-drempelvrijstelling vanaf 2026 structureel met ijkmomenten voort te zetten, en deze beheerst en gerichter in te zetten voor werknemers met zwaar werk die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. Daarnaast blijven sociale partners en kabinet inzetten op gezond langer doorwerken. Aangezien de RVU-drempelvrijstelling een generieke faciliteit is, zijn werkgevers en werknemers (aan de cao-tafel) aan zet om deze gericht in te zetten op werknemers met zwaar werk die niet gezond werkend de AOW-leeftijd kunnen bereiken. Bij het akkoord hebben kabinet en sociale partners centrale afspraken gemaakt over de vormgeving en gerichtheid van RVU-regelingen en gelijktijdige investeringen in duurzame inzetbaarheid, gecombineerd met een systematiek van gezamenlijke monitoring en ijkmomenten. In de volgende paragrafen wordt dit nader uitgewerkt.

Voorgestelde wettelijke aanpassingen van de RVU
Om RVU's te ontmoedigen geldt in beginsel een pseudo-eindheffing van 52% voor de werkgever. Dit betekent dat als een werkgever een werknemer een RVU aanbiedt, de werkgever over deze RVU-uitkeringen 52% pseudo-eindheffing is verschuldigd. De pseudo-eindheffing komt bovenop de reguliere belastingheffing. Met de Wet Bedrag ineens, RVU en verlofsparen is met ingang van 2021 de tijdelijke RVU-drempelvrijstelling geïntroduceerd. Deze fiscale drempelvrijstelling is tijdelijk en geldt tot en met 2025, met een uitloop naar 2028 voor op 31 december 2025 bestaande RVU's. Met deze RVU-drempelvrijstelling kunnen werknemers drie jaar voor AOW-leeftijd stoppen met werken en een uitkering van de werkgever ontvangen (gelijk aan de AOW-uitkering) zonder dat de werkgever hierover een pseudo-eindheffing van 52% is verschuldigd. Naar aanleiding van het akkoord 'Gezond naar het pensioen' wordt voorgesteld dat deze fiscale drempelvrijstelling voor RVU's drie jaar voorafgaand aan de AOW-leeftijd vanaf 2026 in stand blijft, met afspraken over betere gerichtheid en een systematiek van gezamenlijke monitoring en ijkmomenten. Voor de monitoring en ijkmomenten wordt een evaluatiebepaling voorgesteld met de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur met voorhangprocedure bij te sturen op de toepassing van de RVU-drempelvrijstelling. Hierna onder *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie* worden deze monitoring en ijkomenten nader toegelicht.

Om de RVU toegankelijker te maken voor werknemers met een laag inkomen of weinig aanvullend pensioen, wordt voorgesteld het huidige drempelbedrag (in netto termen gelijk aan een netto AOW-uitkering) te verhogen met € 300 bruto per maand. Voorgesteld wordt het bedrag van € 300 jaarlijks te indexeren met een indexatie gebaseerd op de ontwikkeling van minimumloon. Het basisbedrag van het drempelbedrag (het bedrag zonder de € 300 verhoging) is gebaseerd op een netto AOW-uitkering waarvan de verhoging ook is gebaseerd op de ontwikkeling van het minimumloon.
Daarnaast wordt voorgesteld het tarief van de pseudo-eindheffing voor een RVU boven de RVU-drempelvrijstelling stapsgewijs te verhogen: 57,7% in 2026, 64% in 2027 en 65% in 2028. De percentages van 57,7% in 2026 en 64% in 2027 worden zo voorgesteld aangezien deze de

[46] Kamerstukken II 2023/24, 32043, nr. 663.

budgettaire derving van het in stand houden van de RVU-drempelvrijstelling voor die jaren volledig dekken. Vanaf 2028 wordt het percentage op 65% gemaximeerd. Met dit verhoogde tarief wordt een RVU boven de RVU-drempelvrijstelling extra ontmoedigd.

Afspraken met betrekking tot het gericht inzetten van de RVU
Het kabinet en sociale partners hebben in het akkoord 'Gezond naar het pensioen' afgesproken om de RVU beheerst en gericht in te zetten, zodat die alleen terecht komt waar het nodig en verantwoord is, gelet op de gevolgen voor de arbeidsmarkt en samenleving. Het is aan decentrale sociale partners om de RVU gericht af te bakenen op werknemers die door de zwaarte van het werk niet gezond werkend de AOW-leeftijd kunnen bereiken. Hiertoe hebben kabinet en sociale partners in het akkoord centrale afspraken gemaakt over de vormgeving van (collectieve) RVU-regelingen. Kabinet en sociale partners hebben in het akkoord ook afgesproken dat het gebruiken van de extra fiscale ruimte van € 300 geen vanzelfsprekendheid is. Op veel plekken biedt immers het huidige drempelbedrag, vaak aangevuld vanuit het arbeidsvoorwaardelijk pensioen, genoeg mogelijkheid om eerder met pensioen te gaan. Werkgevers en werknemers wegen de noodzaak van benutting van de additionele fiscale ruimte zelf af.

Om de RVU beter te richten op werknemers met zwaar werk die niet met eigen middelen eerder kunnen stoppen met werken, kunnen cao-partijen overwegen om een inkomensgrens toe te passen in hun RVU-regeling. Bij de monitoring en ijkmomenten wordt de hoogte van gehanteerde inkomensgrenzen in RVU-regelingen in kaart gebracht.

In het akkoord zijn afspraken gemaakt over de vormgeving van RVU-afspraken. Zo dienen RVU-afspraken altijd een onderbouwde afbakening van de doelgroep te hebben, gericht op belastende functies en werkzaamheden gebaseerd op objectieve criteria. Bovendien moeten decentrale sociale partners de afbakening van de werknemers die in aanmerking komen voor RVU periodiek herzien om aan te sluiten bij ontwikkelingen van functies en werkzaamheden. Daarnaast schakelen werkgevers en werknemers een door het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) erkende derde partij in om de juistheid van de afbakening te valideren. Cao-partijen blijven zelf verantwoordelijk voor de afbakening van de RVU-doelgroep.

Bovenstaande afspraken met betrekking tot het gericht inzetten van de RVU worden, zoals eerder genoemd, gemonitord. Daarvoor is een evaluatiebepaling opgenomen in het wetsvoorstel. In de volgende paragraaf wordt dit nader uitgewerkt.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
De maatregelen hebben ten doel dat de RVU-drempelvrijstelling vanaf 2026 in stand blijft voor werknemers met zwaar werk die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. De maatregelen zijn doeltreffend in die zin dat de RVU-drempelvrijstelling vanaf 2026 voor deze groep werknemers in stand blijft. In hoeverre de maatregelen ook doelmatig zijn hangt af van de uitwerking en opvolging van de gemaakte afspraken met sociale partners in het akkoord 'Gezond naar het pensioen'. Dit wordt gemonitord en geëvalueerd. Met ingang van 2025 is het proces van gezamenlijke jaarlijkse monitoring door SZW en sociale partners gestart en driejaarlijks vinden

ijkomenten plaats, gericht op alle afspraken rond ‘Gezond naar het pensioen’ die in dit akkoord zijn gemaakt. In het wetsvoorstel is voor deze monitoring en ijkmomenten een evaluatiebepaling opgenomen.

Er volgt een jaarlijkse monitoring op de afspraken uit het akkoord. Dit gebeurt op basis van monitoringsrapportages. Deze rapportages richten zich op alle afspraken die zijn gemaakt in het akkoord. Hierbij wordt ook gekeken naar het totale gebruik van RVU, het profiel van RVU-deelnemers en de gerichtheid van de RVU-regelingen zoals de afbakening van de doelgroep, de hoogte van gehanteerde inkomensgrenzen en het gebruik en onderbouwing van de extra fiscale ruimte in het drempelbedrag. Bij een signaalwaarde van 15.000 jaarlijkse nieuwe RVU-deelnemers gaan kabinet en sociale partners gezamenlijk in gesprek over de oorzaken, de gerichtheid en bijsturen. Ook wordt gemonitord op (de inzet van) maatregelen voor duurzame inzetbaarheid en de koppeling met de doelgroepen van RVU-regelingen.

Het eerste ijkmoment is in 2028. IJkmomenten zullen driejaarlijks plaatsvinden. Bij het ijkmoment bezien kabinet en sociale partners of de ontwikkeling van RVU’s aansluit bij de doelstellingen. Kabinet en sociale partners vormen op basis van de beschikbare informatie een gezamenlijk beeld bij de ontwikkelingen van zowel de RVU als ook de voortgang op de duurzame inzetbaarheidsagenda. Samen gaan partijen in gesprek over de oorzaken, de gerichtheid en bijsturing. Vervolgens besluit het kabinet of de RVU-drempelvrijstelling ongewijzigd wordt voortgezet, wordt aangepast of wordt beëindigd. Een wijziging van de fiscale RVU-drempelvrijstelling zal geschieden middels algemene maatregel van bestuur met voorhang. Hoewel de materie inhoudelijk regeling bij wet rechtvaardigt, leent de wijziging van de drempelvrijstelling zich daar niet voor, gezien de snelheid die daarbij geboden is. Daarom is gekozen voor een wijziging middels algemene maatregel van bestuur met voorhang, zodat parlementaire betrokkenheid geborgd blijft en wel sneller dan via reguliere wetgeving wijzigingen doorgevoerd kunnen worden indien dat nodig mocht blijken.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De voorgestelde maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De maatregelen zijn uitvoerbaar voor de Belastingdienst per 1 januari 2026. De impact voor de uitvoering is gering zoals ook volgt uit de bijgevoegde uitvoeringstoets.

5.8 Versoberen ETK-regeling

Voor werkgevers bestaat de mogelijkheid om werknemers de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking onbelast te vergoeden. Voor de onbelaste vergoeding van deze extraterritoriale kosten (ETK) zijn er twee regelingen: een forfaitaire regeling (de expatregeling) en een regeling op basis van de werkelijke extraterritoriale kosten (ETK-regeling). Het doel van deze regelingen is het creëren van een fiscaal gelijk speelveld tussen werknemers die ETK maken en werknemers die deze kosten niet maken. Naar het oordeel van het kabinet is er op dit moment geen sprake van een dergelijk gelijk speelveld. Daarom stelt

het kabinet voor om de ETK-regeling te versoberen. Deze versobering houdt in dat voor onder de ETK-regeling vallende werknemers de extra kosten van levensonderhoud, waaronder kosten van gas, water, licht en andere nutsvoorzieningen, en extra gesprekskosten voor privédoeleinden met het land van herkomst vanaf 2026 uitgesloten worden als onbelast te vergoeden of te verstrekken extraterritoriale kosten. De aanleiding voor deze versobering is het voornemen in het Hoofdlijnenakkoord dat bezien wordt of en zo ja, welke fiscale voordelen onder de ETK-regeling worden versoberd, de evaluatie van de ETK-regeling door SEO Economisch Onderzoek[47] en het IBO Arbeidsmigratie.[48] Het kabinet acht het wenselijk dat de ETK-regeling alleen geldt voor ETK die direct gerelateerd zijn aan de dienstbetrekking en die niet al verdisconteerd zijn in de hoogte van het loon van de werknemer. Daarnaast sluit versobering van de ETK-regeling aan bij een gerichter arbeidsmigratiebeleid, ook al is de invloed van deze regeling op arbeidsmigratie beperkt.

Evaluatie ETK-regeling en IBO Arbeidsmigratie
Uit de evaluatie van de ETK-regeling door SEO blijkt dat de ETK-regeling deels doeltreffend en beperkt doelmatig is. De regeling is in zijn geheel volgens SEO deels doeltreffend door niet-gebruik vanwege hoge administratieve lasten in bepaalde situaties. Het niet-gebruik leidt ertoe dat het fiscaal ongelijke speelveld meer van kracht is dan wordt beoogd. Daarnaast is ook gekeken naar de relatie van de ETK-regeling met arbeidsmigratie. Vergoeding of verstrekking van ETK leidt in principe tot hogere loonkosten voor de betreffende inhoudingsplichtige; de vergoeding vormt immers een kostenpost voor de inhoudingsplichtige. De toename van de loonkosten van de inhoudingsplichtige kan echter worden voorkomen door een verlaging van het bij de werknemer belastbare loon met een bedrag dat gelijk is aan de ETK-vergoeding, een zogenoemde 'uitruil'. Door een uitruil van ETK met een deel van het bij de werknemer belastbare loon kan het zijn dat de premiedruk van de werkgever wordt verlaagd.[49] Tegelijkertijd krijgt de werknemer weliswaar een lager nettoloon dan hij gekregen zou hebben ingeval de werkgever de ETK-vergoeding naast het loon zou hebben verstrekt, maar wel een hoger nettoloon dan hij zou hebben ontvangen indien de ETK niet door de werkgever vergoed zouden zijn. Het aantal arbeidsmigranten dat primair door de ETK-regeling naar Nederland komt, is volgens de evaluatie zeer beperkt. SEO stelt dat de administratieve lasten die gepaard gaan met het aantrekken van buitenlandse werknemers (zoals extra wervingskosten in het buitenland) niet opwegen tegen het premievoordeel voor werkgevers vanuit de ETK-regeling.

In het IBO Arbeidsmigratie[50] wordt aangegeven dat niet uitgesloten wordt dat een versobering van de ETK-regeling en daarmee een verlaging van het premievoordeel voor werkgevers (beperkt) kan bijdragen aan het minder voordelig maken van de inzet van buitenlandse arbeidskrachten. Alhoewel buitenlandse arbeidskrachten volgens het onderzoek van SEO veeleer naar Nederland komen vanwege het (veel) hogere Nederlandse (minimum)loon en andere gunstige arbeidsvoorwaarden in vergelijking met hun thuisland (veelal Oost-Europa), geldt wel dat de onbelaste vergoeding van de ETK-regeling een component vormt die bijdraagt aan een hoger

[47] Kunde, Kosten en Keuzes, Evaluatie 30%-regeling, extraterritoriale kostenregeling & partiële buitenlandse belastingplicht 2016-2022, SEO Economisch Onderzoek, Amsterdam, juni 2024.
[48] Kamerstukken II 2024/25, 29861, nr. 164.
[49] Een verlaging van het belastbare loon verlaagt tevens de grondslag voor af te dragen premies voor de werknemersverzekeringen. Dat geldt ook voor de grondslag voor werkgeversbijdrage Zorgverzekeringswet.
[50] Kamerstukken II 2024/25, 29861, nr. 164.

nettoloon. De voorgestelde versobering van de ETK-regeling zal naar verwachting de aantrekkelijkheid van het (blijven) werken in Nederland indirect verkleinen.

Afschaffen kostenposten ETK
Zoals eerder genoemd houdt de voorgestelde versobering van de ETK-regeling in dat vanaf 1 januari 2026 voor ingekomen werknemers die tijdelijk in of vanuit Nederland arbeid verrichten bepaalde kosten uitgesloten worden van ETK. Het gaat hierbij om de extra kosten van levensonderhoud, waaronder kosten van gas, water, licht en andere nutsvoorzieningen, en extra gesprekskosten voor privédoeleinden met het land van herkomst. Hiermee wordt aangesloten bij het IBO Arbeidsmigratie, waarin ook is voorgesteld om deze kostenposten uit te sluiten van de ETK. Er wordt ingeschat dat het uitsluiten van deze onbelaste kostenposten van de ETK een gemiddelde daling betekent van het nettoloon van deze werknemers van € 85 over de gehele werkperiode van gemiddeld 18 weken (€ 20 per maand).

Onder de huidige wet- en regelgeving[51] zijn de extra uitgaven die een werknemer doet doordat het prijspeil van de uitgaven voor levensonderhoud in het werkland (Nederland) hoger is dan in het land van herkomst aan te merken als ETK. Het onbelast kunnen vergoeden van deze kosten door de werkgever draagt niet bij aan een gelijker fiscaal speelveld tussen werknemers die ETK maken en werknemers die deze kosten niet maken. Een werknemer die tijdelijk in of vanuit Nederland arbeid verricht, ontvangt namelijk een loon dat ten minste gelijk is aan in het in Nederland voor hem geldende minimumloon, waarbij dus al rekening is gehouden met het Nederlandse prijspeil.

De uitgaven die een werknemer doet voor extra gesprekskosten voor privédoeleinden met het land van herkomst, zijn op grond van de ruime formulering van de huidige wettekst eveneens ETK. Bij deze kostenpost is het zakelijke karakter grotendeels ondergeschikt en daarom wordt voorgesteld om deze kosten vanaf 2026 niet langer aan te merken als ETK. Vergoedingen voor deze kosten zijn bovendien in de huidige tijdsgeest achterhaald. Bellen met het land van herkomst kan tegenwoordig via chat-apps. Bellen via een dergelijke app kan vaak kosteloos bij het hebben van een internetverbinding.

Het uitsluiten van deze ETK zal in dit voorstel alleen gaan gelden voor vanuit het buitenland afkomstige werknemers die niet onder de forfaitaire regeling vallen en die tijdelijk in Nederland in dienstbetrekking zijn.

Uit de evaluatie die uitgevoerd is door SEO volgt dat deze groepen werknemers hoofdzakelijk afkomstig zijn uit Midden- en Oost-Europa. Deze werknemers gaan zoals gezegd een Nederlands loon verdienen. In dit (hogere) loon is het Nederlandse prijspeil verdisconteerd. In het algemeen geldt echter niet dat een door een (Nederlandse) inhoudingsplichtige naar het buitenland gezonden en daar tijdelijk verblijvende werknemer (uitgezonden werknemer) ook een loon verdient dat is aangepast aan het prijspeil in dat werkland. Gelet op dit verschil en andere mogelijke ongewenste gevolgen van een versobering van de ETK voor uitgezonden werknemers zal nog afzonderlijk

[51] Onder andere in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 februari 2004 over het beleid van de loonbelasting met betrekking tot extraterritoriale kosten (Infobulletin 2004, 1).

onderzocht moeten worden of het wenselijk is om de mogelijkheid van het onbelast vergoeden van de extra kosten van levensonderhoud en de gesprekskosten voor privédoeleinden met het land van herkomst ook voor uitgezonden werknemers te versoberen. Ook in het IBO Arbeidsmigratie is aangegeven dat hiervoor nader onderzoek gedaan moet worden.

Relatie met de expatregeling

De expatregeling is, zoals gezegd, een forfaitaire variant van het onbelast vergoeden van ETK. Deze regeling biedt werkgevers de mogelijkheid om onder voorwaarden een forfaitair bedrag van maximaal 30% (vanaf 2027: 27%) van kort gezegd het belastbare loon[52] onbelast te vergoeden aan bepaalde werknemers die tijdelijk buiten het land van herkomst werken. Daarom kan een versobering van de ETK gevolgen hebben voor de onderbouwing van de expatregeling. Gelet op de jurisprudentie op dit terrein zijn de kostensoorten dubbele huisvesting en reiskosten van en naar het land van herkomst van groot belang bij de onderbouwing van de forfaitaire onbelaste vergoeding op basis van de expatregeling.[53] Mede gezien die achtergrond stelt het kabinet voor om het afschaffen van ETK-kostenposten te beperken tot de twee hiervoor genoemde kostenposten. Met de overgebleven kostenposten wordt het maximumpercentage van de expatregeling voldoende onderbouwd.

In 2024 heeft SEO de expatregeling beoordeeld als doeltreffend ten aanzien van de verschillende doelstellingen van de regeling. SEO constateert dat de expatregeling een belangrijk instrument is voor Nederlandse inhoudingsplichtigen in de zoektocht maar internationale talenten. Nederland neemt op dit moment een middenpositie in als we kijken naar de belastingdruk na toepassing van de expatregeling vergeleken met andere landen met een soortgelijke regeling. SEO benadrukt ook het belang van de expatregeling voor het Nederlandse vestigingsklimaat. Uit berekeningen van SEO blijkt bovendien dat de expatregeling meer belastingopbrengsten oplevert dan dat de regeling kost. Het kabinet is uitgebreider op deze punten ingegaan in de kabinetsreactie op het rapport van SEO.[54] In de eerste Kamer is de motie-Geerdink/Moonen[55] aangenomen die het kabinet opriep om een eerdere versobering van de expatregeling terug te draaien en te komen met voorstellen die minder schadelijk uitwerken voor de Nederlandse economie. Dit alles afwegende worden in het voorliggende wetsvoorstel geen verdere versoberingen van de expatregeling voorgesteld dan het nu voorliggende wijzigingsvoorstel en de al eerder aangekondigde verlaging van het percentage van 30% naar 27% per 1 januari 2027, ook vanuit het oogpunt om aan de door het Nederlandse bedrijfsleven meermaals uitgesproken wens om stabiliteit in de expatregeling zoveel mogelijk tegemoet te komen.

Onderzocht beleidsalternatief

Mede naar aanleiding van een toezegging aan het Tweede Kamerlid Ceder van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid tijdens het Commissiedebat Arbeidsmigratie op 24 mei 2023 is

[52] Onder het belastbare loon wordt in dit verband verstaan de som van: a. het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het verblijf buiten het land van herkomst dat is genoten tijdens de looptijd van de bewijsregel en waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB 1964 belasting wordt geheven, voor zover de ingekomen of uitgezonden werknemer ter zake geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting; en b. de vergoeding voor extraterritoriale kosten, bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet LB 1964.
[53] HR 4 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:360.
[54] Kamerstukken II 2024-2025, 32 140, nr. 267
[55] Kamerstukken I 2023-2024, 36 418, Z

ook een beleidsalternatief voor de huidige ETK-regeling onderzocht. Dit alternatief houdt in dat de ETK-regeling niet meer tussen de werkgever en de Belastingdienst, maar tussen de werknemer en de Belastingdienst wordt geregeld. Op dit moment hoeft de werknemer nauwelijks handelingen te verrichten om gebruik te maken van de ETK-regeling. De ETK-regeling loopt namelijk voornamelijk via de werkgever. Als dit via de inkomstenbelasting geregeld zou worden, betekent dit een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring voor de werknemer. Ten slotte zijn structuurwijzigingen die de inkomensheffing raken vanuit het oogpunt van IV-capaciteit voor de Belastingdienst in principe niet eerder uitvoerbaar dan 2029. Gelet op deze punten zal het kabinet dit beleidsalternatief niet verder uitwerken.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Het eerste doel van deze maatregel is een meer gelijk fiscaal speelveld tussen uit andere landen afkomstige werknemers die tijdelijk in of vanuit Nederland arbeid verrichten en andere werknemers die in of vanuit Nederland arbeid verrichten. Met de voorgestelde maatregelen wordt de ETK-regeling volgens het kabinet doeltreffender gemaakt. Door het afschaffen van de onbelaste vergoedingen voor de twee genoemde kostenposten wordt het fiscale speelveld tussen uit een ander land afkomstige werknemers die tijdelijk in of vanuit Nederland arbeid verrichten en andere werknemers die in of vanuit Nederland arbeid verrichten namelijk meer gelijkgetrokken. Tegelijkertijd blijven de problemen omtrent de hoge administratieve lasten en het daarmee samenhangend niet-gebruik bestaan, waardoor het fiscaal ongelijke speelveld minder aanwezig is dan zonder niet-gebruik. Het kabinet acht de voorgestelde maatregel op dit punt doeltreffend en beperkt doelmatig. In 2029 is een evaluatie van de ETK-regeling en de expatregeling voorzien waarin er specifiek aandacht zal zijn voor de voorgestelde en andere recente aanpassingen. Een tweede doel is het (blijven) werken in Nederland minder aantrekkelijk te maken voor werknemers uit andere landen en daarmee arbeidsmigratie minder aantrekkelijk te maken. Het wordt met de voorgestelde maatregel minder voordelig voor werkgevers om werknemers uit een ander land aan te nemen en voor werknemers uit een ander land wordt Nederland een minder aantrekkelijk werkland, vanwege een lager nettoloon. Uit het SEO-rapport volgt aan de andere kant dat arbeidsmigranten veelal naar Nederland komen vanwege het (veel) hogere Nederlandse (minimum)loon en andere gunstige arbeidsvoorwaarden in vergelijking met hun thuisland. De maatregel is daarom naar verwachting beperkt doeltreffend en doelmatig.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2026. Het wetsvoorstel heeft geen impact op de IV-systemen van de Belastingdienst en slechts een beperkte impact op de handhaving. De Belastingdienst verwacht extra werkzaamheden ten aanzien van de ETK-regeling. Dit betreft onder meer toezicht op de juiste toepassing van de versobering en mogelijk toename van het aantal bezwaar- en beroepzaken, bijvoorbeeld omdat de versobering alleen geldt voor ingekomen werknemers en niet voor uitgezonden werknemers.
Tijdens de voorbereiding en uitwerking van deze maatregel is nauw samengewerkt met de Belastingdienst over zowel de vormgeving als de uitvoeringsaspecten om eventuele uitvoeringslasten te beperken en de handhaafbaarheid te vergroten.

5.9 Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer

In de nationale Klimaatwet is als doel vastgelegd dat de Nederlandse broeikasgasemissies in 2030 met 55% zijn gereduceerd ten opzichte van het niveau in 1990. Uit de Klimaat en Energieverkenning 2024 van het Planbureau voor de leefomgeving (PBL)[56] blijkt echter dat aanvullend beleid nodig is om de klimaatdoelen te halen. Specifiek in de mobiliteitssector worden de broeikasgasemissies geraamd op 23,2 Mton in 2030, waar indicatieve restemissies van 21,3 Mton zijn afgesproken.[57] Een belangrijk deel van het extra emissiereductiepotentieel is te vinden bij personenauto's: ongeveer de helft van de broeikasgasemissies in de mobiliteitssector wordt veroorzaakt door personenauto's. Bij het verduurzamen van het personenwagenpark wordt onder andere gestuurd op de nieuwverkopen. Het aandeel van elektrische personenauto's in de nieuwverkoop blijft met 58% tot 89% nog achter bij de ambitie van 100% emissievrije nieuwverkoop in 2030.[58] Dit verwachte aandeel ligt ook lager dan in de markt voor bestelauto's, waar naar verwachting 85% tot 95% van de nieuwverkoop 100% elektrisch is in 2030.[59]

De doelstelling van het kabinet is om uiteindelijk het gehele zakelijke wagenpark te verduurzamen. Het doel van de pseudo-eindheffing is om in de gevallen waarin een werkgever[60] met het oog op zijn bedrijfsvoering niet genoodzaakt is om personenauto's ter beschikking te stellen aan werknemers, maar toch de keuze maakt om dit te doen, de werkgever te stimuleren om te kiezen voor het ter beschikking stellen van een emissievrije auto. Voor fossiele personenauto's die uitsluitend in het kader van de bedrijfsvoering ter beschikking worden gesteld, geldt de pseudo-eindheffing niet. In het kader van de pseudo-eindheffing wordt daarom onderscheid gemaakt tussen enerzijds personenauto's die door de werkgever uitsluitend voor zakelijk gebruik beschikbaar worden gesteld[61] en anderzijds personenauto's die door de werkgever ook voor privégebruik, waaronder woon-werkverkeer, ter beschikking worden gesteld. Met deze afbakening wordt een substantieel deel van het zakelijke wagenpark geraakt. Het kabinet beoogt hiermee tevens een vliegwieleffect met betrekking tot het gehele wagenpark te bewerkstelligen. Het streven is dat personenauto's die ook voor privédoeleinden aan een werknemer ter beschikking worden gesteld volledig emissievrij zijn, afgezien van personenauto's die onder het hierna toegelichte overgangsrecht vallen.

Gelet op het voorgaande heeft het kabinet besloten een pseudo-eindheffing voor te stellen, met een belastingtarief van 12% over de waarde van de door de werkgever aan diens werknemer ter beschikking gestelde fossiele personenauto. Als in deze memorie wordt gesproken over een fossiele personenauto, wordt een personenauto bedoeld die niet volledig emissievrij is en als in het algemeen deel van deze memorie wordt gesproken over voor privédoeleinden wordt daaronder

[56] https://www.pbl.nl/system/files/document/2025-01/pbl-2024-klimaat-en-energieverkenning-2024-5490.pdf.
[57] Toelichting op besluitvorming en overzicht klimaat- en energiemaatregelen | Rapport | Rijksoverheid.nl
[58] https://www.pbl.nl/system/files/document/2024-10/pbl-2024-revnext-achtergrondrapport-spark-modelanalyses-wagenpark-personenautos-kev-2024_5656.pdf.
[59] pbl-2024-revnext-achtergrondrapport-wagenparkanalyses-bestel-en-vrachtautos_5655.pdf.
[60] In het algemeen deel van de memorie van toelichting wordt met de term 'werkgever' gedoeld op inhoudingsplichtigen in de zin van de Wet LB 1964.
[61] Ten behoeve van werkzaamheden die noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van werkzaamheden die de werkgever aan de werknemer opdraagt.

mede verstaan voor woon-werkverkeer, dat bij de voorgestelde regeling daarmee wordt gelijkgesteld.

De voorgestelde regeling heeft als doel werkgevers die de keuze maken aan hun werknemers een personenauto ter beschikking te stellen die ook mag worden gebruikt voor privédoeleinden te stimuleren om in die gevallen te kiezen voor een emissievrije auto. Zakelijke kilometers (althans auto's die uitsluitend voor zakelijke kilometers worden gebruikt) die in het kader van de bedrijfsvoering niet kunnen worden vermeden, worden uitsluitend ontzien ingeval de ter beschikking gestelde personenauto uitsluitend voor zakelijke kilometers ter beschikking is gesteld en dus helemaal niet kan en mag worden gebruikt voor privédoeleinden.[62]

Doelgroep: fossiele personenauto's

De voorgestelde pseudo-eindheffing is verschuldigd voor fossiele personenauto's die een werkgever aan een werknemer ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt. Onder personenauto's worden voertuigen met voertuigclassificatie M1 van het civiele kentekenregister verstaan en auto's die onder de Europese verordening[63] zouden classificeren als een M1 voertuig. Dit is een motorvoertuig op 4 of meer wielen, ontworpen en gebouwd voor het vervoer van personen, met maximaal 9 zitplaatsen inclusief bestuurdersstoel. Hier vallen ook bijzondere personenauto's onder, zoals kampeerauto's, personenbusjes voor zorgvervoer (ingericht met maximaal 9 zitplaatsen) en lijkwagens. De pseudo-eindheffing geldt in beginsel ook als bijzondere fossiele personenauto's van overheidsinstanties ook voor privédoeleinden ter beschikking worden gesteld, mits de personenauto in het civiele kentekenregister is geclassificeerd met M1 dan wel onder de Europese verordening zou classificeren als een M1 voertuig. Voertuigen die zijn ontworpen en gebouwd of aangepast voor exclusief gebruik door de strijdkrachten vallen niet onder de pseudo-eindheffing.[64] Tevens vallen bijzondere voertuigen zoals brandweerauto's en dierenambulances, mits geen classificatie M1 in het kentekenregister, doorgaans buiten de scope van de pseudo-eindheffing.

Definitie en afbakening

De pseudo-eindheffing is verschuldigd als een werkgever een personenauto met een uitstoot hoger dan 0 gram CO_2/kilometer ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt aan een werknemer. Er is sprake van terbeschikkingstelling als de werkgever een personenauto aan de werknemer, al dan niet via een externe aanbieder, aanbiedt en de werknemer voor kortere of langere tijd de feitelijke macht over de personenauto uitoefent. Hierbij speelt een rol of de werknemer in staat is om in meer of mindere mate te bepalen hoe en voor welke doeleinden de personenauto wordt gebruikt.

[62] Als in geval van overmacht of bijzondere omstandigheden een dergelijke auto toch voor een enkele privékilometer wordt gebruikt, dan zou directe toepassing van de pseudo-eindheffing onevenredig uitpakken. Dat is niet de bedoeling van het kabinet. In dergelijke omstandigheden heeft deze enkele privékilometer niet direct tot gevolg dat de pseudo-eindheffing direct moet worden toegepast. Als van dergelijke kilometers sprake is, dan is het aan de werkgever om aannemelijk te maken dat sprake was van overmacht of bijzondere omstandigheden.

[63] Verordening (EU) 2018/ 858 van het Europees Parlement en de Raad - van 30 mei 2018 - betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op motorvoertuigen en aanhangwagens daarvan en systemen, onderdelen en technische eenheden die voor dergelijke voertuigen zijn bestemd, tot wijziging van Verordeningen (EG) nr. 715/ 2007 en (EG) nr. 595/ 2009 en tot intrekking van Richtlijn 2007/ 46/ EG (Pb EU L 151/1).

[64] Artikel 2, tweede lid, Verordening (EU) 2018/ 858 van het Europees Parlement en de Raad - van 30 mei 2018 - betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op motorvoertuigen en aanhangwagens daarvan en systemen, onderdelen en technische eenheden die voor dergelijke voertuigen zijn bestemd, tot wijziging van Verordeningen (EG) nr. 715/ 2007 en (EG) nr. 595/ 2009 en tot intrekking van Richtlijn 2007/ 46/ EG (Pb EU L 151/1).

Hiermee wordt beoogd aan te sluiten bij de 'reguliere' definitie van terbeschikkingstelling, zoals ook elders gebruikt in de Wet LB 1964.[65]

De pseudo-eindheffing geldt als een fossiele personenauto ter beschikking is gesteld voor privédoeleinden, zoals gezegd bij deze regeling inclusief woon-werkverkeer. Voor de uitleg van het begrip woon-werkverkeer wordt nauw aangesloten bij de definitie die wordt gehanteerd voor de omzetbelasting: het (heen en/of terug) reizen van de woon- of verblijfplaats naar de in het kader van een overeenkomst tot het verrichten van arbeid overeengekomen vaste werkplaats(en) waar men (één of meerdere dagen) zijn werkzaamheden verricht, met dien verstande dat een plek waar de inhoudingsplichtige is gevestigd ook kwalificeert als vaste werkplaats.

In veel gevallen zal zonder meer duidelijk zijn dat sprake is van reizen naar een vaste plaats van werkzaamheden.[66] Denk daarbij bijvoorbeeld aan een kantoormedewerker, bankmedewerker of IT'er die een of meerdere dagen per week dezelfde vaste werkplek heeft. Als dergelijke ritten met de ter beschikking gestelde auto van de zaak worden gereden, is de pseudo-eindheffing van toepassing. Echter, een thuiszorgmedewerker die iedere dag met de fiets naar kantoor gaat (en terug) en gedurende de dag met een ter beschikking gestelde personenauto een (al dan niet) vastgelegde route rijdt, gebruikt deze personenauto niet voor woon-werkverkeer. Als deze thuiszorgmedewerker de personenauto ook niet voor privédoeleinden mag gebruiken en hiervoor een sluitende rittenregistratie bijhoudt - of wordt bijgehouden - die de werkgever controleert en hierop handhaaft, dan is de pseudo-eindheffing niet van toepassing. Voor fossiele personenauto's die uitsluitend in het kader van de bedrijfsvoering (zakelijke ritten, niet zijnde woon-werkverkeer) ter beschikking worden gesteld geldt de pseudo-eindheffing niet. Hieruit volgt dat ritten met fossiele personenauto's waarin gereden móet worden vanwege de bedrijfsvoering (bijvoorbeeld surveilleren door politieagenten of met spoed repareren van liften) voor de toepassing van de pseudo-eindheffing geacht worden niet plaats te vinden vanwege privédoeleinden. Ook als eenzelfde rit in andere omstandigheden – dus niet voor, tijdens of na een dergelijke dienst - wel als een rit voor privédoeleinden zou worden aangemerkt. Dit betreft bijvoorbeeld een werknemer met piketdiensten of wachtdiensten die voorafgaand of na afloop van een dergelijke dienst de fossiele personenauto gebruikt om mee naar huis te rijden, of tijdens de dienst gebruikt om vanuit een privéaangelegenheid tijdig op een oproep te kunnen reageren. Denk daarbij aan slotenmakers, liftmonteurs en verloskundigen. Een ander voorbeeld is een politieagent die tijdens een dienst - waarbij de agent op elk moment kan worden opgeroepen door de meldkamer - een broodje haalt met de fossiele personenauto. Ook (omrij)kilometers om naar de broodjeszaak te gaan worden voor de pseudo-eindheffing geacht niet voor privédoeleinden plaats te vinden. Het kabinet verwacht dat met deze toelichting duidelijk is in welke specifieke situatie geen pseudo-eindheffing afgedragen hoeft te worden. Hierbij dient in ogenschouw te worden gehouden dat als bijvoorbeeld de verloskundige de fossiele personenauto naast de wachtdiensten ook voor reguliere privédoeleinden gebruikt, de werkgever de pseudo-eindheffing voor deze fossiele personenauto moet voldoen.

[65] Artikel 13bis Wet LB 1964.
[66] Dit begrip is ook van belang voor de thuiswerkkostenvergoeding, bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel k, en zevende lid, Wet LB 1964.

Indien de personenauto door de werknemer mag worden ingezet voor privégebruik, is er sowieso sprake van terbeschikkingstelling voor privédoeleinden. De werknemer mag dan immers voor kortere of langere tijd de feitelijke macht over de personenauto voor privédoeleinden uitoefenen. Met andere woorden: de werknemer is dan in staat om in meer of mindere mate te bepalen hoe en voor welke doeleinden de personenauto wordt gebruikt. In het geval waarin de personenauto mag worden gebruikt voor zakelijke ritten verschilt het per individueel geval of er eveneens sprake is van een terbeschikkingstelling voor privédoeleinden. Voor het bepalen of de werknemer de feitelijke macht over de personenauto voor privédoeleinden mag uitoefenen, is van belang in hoeverre en op welke wijze er sprake is van uitsluitend gerichte zakelijke opdrachten en in hoeverre de werkgever de aard van het gebruik van de personenauto controleert. Als sprake is van een gecontroleerd en gehandhaafd verbod op privégebruik en de werknemer houdt (al dan niet ter voorkoming van de bijtelling) een sluitende rittenregistratie bij, waaruit blijkt dat geen kilometers voor privédoeleinden zijn gereden, dan kan de werkgever erop vertrouwen dat de fossiele personenauto voor deze regeling niet ter beschikking is gesteld voor privédoeleinden.

Voor de vraag of sprake is van een voor privédoeleinden ter beschikking gestelde personenauto is niet doorslaggevend wie de eigenaar van de personenauto is. Van een ter beschikking gestelde personenauto kan ook sprake zijn als de werkgever een personenauto huurt of leaset voor zijn werknemer of een abonnement heeft op een deelauto[67]. Ook kan sprake zijn van een ter beschikking gestelde personenauto als een werkgever één personenauto aan meerdere werknemers aanbiedt of als een externe aanbieder een personenauto aanbiedt op kosten van de werkgever. Daarnaast kan de situatie waarin een werkgever met de werknemer afspreekt dat hij alle kosten van de eigen personenauto van de werknemer of alle kosten van een door de werknemer geleasede personenauto vergoedt, worden gelijkgesteld met een door de werkgever ter beschikking gestelde personenauto.[68]

Vormgeving als pseudo-eindheffing

Een pseudo-eindheffing komt niet, zoals bij een gewone eindheffing het geval is, *in de plaats* van de reguliere loonheffing bij de werknemer. In dit geval speelt dit echter niet, omdat de waarde van de personenauto als zodanig niet bij de werknemer in de heffing wordt betrokken. De bijtelling voor een auto van de zaak is geen heffing over de waarde van de auto, maar het bij de werknemer belasten van het (slechts mede op basis van de waarde van de auto vastgestelde) privévoordeel van privégebruik van de auto van de zaak.[69] De belastingplicht voor de pseudo-eindheffing ligt bij de werkgever.

De pseudo-eindheffing is verschuldigd door de werkgever als deze werkgever kwalificeert als inhoudingsplichtige voor de loonheffing. Naar haar aard is een pseudo-eindheffing niet verhaalbaar op de werknemer. Dat een pseudo-eindheffing niet kan worden verhaald op de werknemer is

[67] Een personenauto.
[68] Zie HR 19 oktober 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8780.
[69] Voor de pseudo-eindheffing wordt dus ook geen rekening gehouden met een eigen bijdrage voor privégebruik van de werknemer. Een dergelijke bijdrage is niet relevant voor deze pseudo-eindheffing.

bevestigd in de jurisprudentie[70] over de zogenoemde crisisheffing. In het geval van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's betekent dit dat het de werkgever ook niet is toegestaan om voor een fossiele personenauto een bijdrage van de werknemer te vragen met als doel om de lasten van de pseudo-eindheffing (geheel of gedeeltelijk) af te wentelen op de werknemer.

Tarief en grondslag

De pseudo-eindheffing beoogt een normerende werking te hebben. De tariefhoogte is daarom zo vastgesteld dat redelijkerwijs kan worden verondersteld dat verreweg het grootste deel van de werkgevers handelt naar de gezette norm en bij een personenauto die ook voor privédoeleinden mag worden gebruikt enkel nog een elektrische personenauto ter beschikking stelt. Het voorgestelde tarief van de pseudo-eindheffing bedraagt 12% over de waarde van de fossiele personenauto. De huidige inschatting is dat met dit tarief het in alle gevallen (fors) duurder zal zijn om voor privédoeleinden een fossiele personenauto ter beschikking te stellen dan een elektrische personenauto (zie ook de toelichting op de doeltreffendheid en doelmatigheid van het voorstel). Voor de waarde van een personenauto wordt uitgegaan van de catalogusprijs, tenzij de personenauto ouder is dan 25 jaar. In dat laatste geval wordt uitgegaan van de waarde in het economische verkeer, omdat voor dermate oude auto's niet altijd de catalogusprijs beschikbaar is.[71] Door aan te sluiten bij de catalogusprijs wordt voor de hoogte van de pseudo-eindheffing rekening gehouden met de oorspronkelijke waarde van de personenauto die ter beschikking wordt gesteld. Dit is belangrijk vanuit het oogpunt van de normerende werking die met de pseudo-eindheffing wordt beoogd. Indien gekozen zou zijn voor een vast bedrag, dan zou dit bedrag bij kleine, goedkope personenauto's een relatief grote financiële impact betekenen ten aanzien van de totale kosten van het ter beschikking stellen van de personenauto en bij grote, dure, over het algemeen vervuilendere personenauto's juist een relatief beperkte financiële impact. Vanwege de beoogde normerende werking wordt ook niet aangesloten bij de waarde in het economisch verkeer, zoals gezegd met uitzondering van personenauto's die ouder zijn dan 25 jaar, omdat voor auto's die ouder zijn dan 25 jaar de catalogusprijs niet altijd beschikbaar is.

Inwerkingtreding en overgangstermijn

De pseudo-eindheffing heeft zoals gezegd een normerende werking, maar de werkgever behoudt wel zijn keuzevrijheid om een fossiele personenauto dan wel een volledig emissievrije personenauto ter beschikking te stellen aan een werknemer. Als een werkgever ervoor kiest om een fossiel voertuig ter beschikking te stellen dan heeft dat vanaf 1 januari 2027 financiële consequenties, tenzij het overgangsrecht van toepassing is. De pseudo-eindheffing is vanaf 1 januari 2027 verschuldigd voor fossiele personenauto's die vanaf en na die datum voor het eerst ter beschikking worden gesteld door de werkgever. Als een werkgever vóór 2027 een personenauto ter beschikking heeft gesteld aan een van diens werknemers, geldt een overgangsrechttermijn tot 17 september 2030. Na afloop van de overgangsrechttermijn geldt voor alle ter beschikking gestelde fossiele personenauto's dat de pseudo-eindheffing moet worden betaald. Met de

[70] Zie HR 29 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:121.
[71] Voor de vaststelling van de waarde van de auto voor het bepalen van de bijtelling conform artikel 13bis, vijfde lid, onderdeel b, Wet LB 1964 geldt deze 25 jaar niet. Artikel 13bis Wet LB 1964 beoogt het privévoordeel voor de werknemer van het gebruik van de auto van de zaak vast te stellen. Voor de pseudo-eindheffing is deze keuze gemaakt om – voor zover mogelijk - aan te sluiten bij de waarde van de auto die op deze manier zo eenvoudig mogelijk kan worden achterhaald.

overgangsrechttermijn tot 5 jaar na Prinsjesdag wordt een periode van 5 jaar gegeven aan belastingplichtigen om in geval van bestaande terbeschikkingstellingen de overstap te maken naar een elektrische aandrijving in plaats van een aandrijving gebaseerd op fossiele brandstoffen. Vanaf dit moment hebben belastingplichtigen de mogelijkheid om geen nieuwe verplichtingen aan te gaan met betrekking tot het ter beschikking stellen van fossiele personenauto's. In combinatie met het gegeven dat zakelijke leasecontracten vaak voor een periode van 4 of 5 jaar worden afgesloten, vindt het kabinet een overgangsrechttermijn van 5 jaar gepast. Dit biedt alle lopende contracten een uitlooptijd van minstens 5 jaar.[72] Tegelijkertijd is het met deze overgangsrechttermijn niet volledig uitgesloten dat werkgevers voor bestaande terbeschikkingstellingen vanaf 17 september 2030 pseudo-eindheffing moeten betalen. Een langere overgangsrechttermijn acht de wetgever vanuit het oogpunt van de klimaatdoelen echter niet wenselijk. Voor het halen van de klimaatdoelen is het namelijk van belang dat zo snel mogelijk wordt overgestapt op emissievrije personenauto's.

Zoals gezegd is deze maatregel in het voorjaar van 2025 aangekondigd.[73] Vanaf het moment van aankondiging hebben werkgevers de gelegenheid gekregen om bijvoorbeeld bij de vormgeving van leasecontracten of aankopen van personenauto's rekening te houden met deze maatregel. De specifieke details van deze maatregel zijn zo snel mogelijk daarna, met het onderhavige wetvoorstel en deze memorie, bekendgemaakt. Over het algemeen zijn de levertijden van (fossiele) personenauto's maximaal een half jaar, maar dit kan in voorkomende (individuele) gevallen oplopen. Met de inwerkingtreding per 1 januari 2027 verwacht het kabinet dat alle reeds bestelde fossiele personenauto's ruimschoots gebruik kunnen maken van het overgangsrecht. De inwerkingtreding per 1 januari 2027 biedt de niet onder het overgangsrecht vallende werkgevers bovendien voldoende ruimte om hun autobeleid aan te passen zodat zij per 2027 alleen nog volledig emissievrije-personenauto's ter beschikking stellen.
Ter illustratie geldt dus het volgende in de onderstaande situaties:

- Als een personenauto op 13 april 2024 voor een periode van acht jaar ter beschikking wordt gesteld mede voor privédoeleinden (een werkgever heeft een leasecontract afgesloten tot en met 12 april 2032) geldt de pseudo-eindheffing tot en met uiterlijk 17 september 2030 niet. Daarna geldt voor deze terbeschikkingstelling de pseudo-eindheffing.
- Als een personenauto op 1 april 2025 voor een periode van vijf jaar ter beschikking wordt gesteld mede voor privédoeleinden door middel van een leasecontract, dan valt de personenauto gedurende de hele leaseperiode binnen de overgangsrechttermijn. De personenauto is namelijk vóór 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking gesteld en mag dus gebruikmaken van het overgangsrecht. Het leasecontract loopt af per 1 april 2030, terwijl de overgangsrechttermijn pas per 17 september 2030 afloopt.

De pseudo-eindheffing is zoals gezegd verschuldigd over de waarde van door de werkgever ter beschikking gestelde personenauto. Als de betreffende personenauto binnen de overgangsrechttermijn valt, blijft deze termijn ook gelden als de werkgever de personenauto aan een van diens andere werknemers ter beschikking stelt. Stel dat werkgever S op 25 april 2025 een

[72] Als een fossiele personenauto op 1 september 2025 ter beschikking wordt gesteld, geldt een overgangsrechttermijn van 5 jaar. Echter, als eenzelfde auto op 1 oktober 2023 ter beschikking is gesteld, geldt een overgangsrechttermijn van bijna 7 jaar.
[73] Kamerstukken II 2024/25, 33 043, nr. 114, bijlage 1.

fossiele personenauto ter beschikking stelt aan werknemer A. De werkgever is dan tot uiterlijk 17 september 2030 geen pseudo-eindheffing verschuldigd over de waarde van deze personenauto, ook niet als dezelfde werkgever deze personenauto in 2027 ter beschikking stelt aan werknemer B. In het geval van deel- of huurpersonenauto's wordt ook gekeken naar het betreffende voertuig. Bijvoorbeeld: werkgever S heeft een abonnement bij een aanbieder van deelauto's. De deelauto met kenteken X is in 2025 voor het eerst ter beschikking gesteld aan werknemer A. Voor deze deelauto geldt daarom voor deze werkgever een overgangsrechttermijn tot 17 september 2030, waarin geen pseudo-eindheffing hoeft te worden betaald. Deelauto met kenteken Y is in 2027 nieuw en wordt dan voor het eerst ter beschikking gesteld aan werknemer A. Voor deze deelauto moet werkgever S direct pseudo-eindheffing betalen indien de CO_2-uitstoot van deze auto hoger dan 0 gram per kilometer is. Als de deelauto met kenteken X pas in 2027 voor het eerst door een andere werkgever, werkgever T, ter beschikking wordt gesteld aan een van zijn werknemers, dan geldt de pseudo-eindheffing wel voor deze deelauto voor werkgever T, indien de CO_2-uitstoot hoger dan 0 gram per kilometer is.

Hoewel de pseudo-eindheffing ingaat per 1 januari 2027, is ervoor gekozen om het voorstel op te nemen in het onderhavige wetsvoorstel. De belangrijkste reden hiervoor is dat op deze wijze belastingplichtigen reeds per 1 januari 2026 weten dat deze regeling in werking zal treden per 1 januari 2027 en zich daardoor ook zullen voorbereiden op de pseudo-eindheffing.

Beperken administratieve last en voorkomen ontgaansmogelijkheid
Het kabinet beseft dat de voorgestelde maatregel een extra administratieve last met zich meebrengt voor werkgevers en wil deze administratieve last zoveel mogelijk beperken. Gelet daarop wordt voorgesteld dat de pseudo-eindheffing ook na afloop van het kalenderjaar kan worden betaald. Daarnaast wil het kabinet de maatregel eenvoudig en uitvoerbaar houden. Daarom stelt het kabinet voor om de pseudo-eindheffing te berekenen per kalendermaand.
Voor de Belastingdienst is de maatregel uitvoerbaar. De pseudo-eindheffing over 2027 is uiterlijk verschuldigd over het tweede loonaangiftetijdvak in 2028. Voor de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's geldt dus dat deze uiterlijk bij de aangifte over het tweede loonaangiftetijdvak van het volgende kalenderjaar wordt betaald. Hiermee hebben werkgevers na afloop van het kalenderjaar voldoende tijd om te beoordelen of en zo ja welk bedrag aan pseudo-eindheffing verschuldigd is. Werkgevers kunnen aan het eind van het jaar het totale wagenpark beoordelen en op dat moment de omvang van de pseudo-eindheffing bepalen. Een werkgever kan de pseudo-eindheffing ook gedurende het kalenderjaar betalen. Dit maakt het ook mogelijk gedurende het kalenderjaar op basis van een inschatting de pseudo-eindheffing te betalen en na afloop van het kalenderjaar een definitieve berekening te maken.

De pseudo-eindheffing is niet over het volledige kalenderjaar verschuldigd, als de fossiele personenauto slechts een deel van het kalenderjaar ter beschikking wordt gesteld. Als de personenauto in een deel van een kalendermaand ter beschikking is gesteld voor privédoeleinden, wordt deze geacht de gehele kalendermaand ter beschikking te zijn gesteld. Bijvoorbeeld, als een personenauto 6 dagen in een kalendermaand voor privédoeleinden ter beschikking staat aan werknemer A en 8 dagen in diezelfde kalendermaand voor privédoeleinden ter beschikking staat

aan werknemer B, dan bedraagt de pseudo-eindheffing 12% van de waarde van de personenauto, vermenigvuldigd met 1/12e. Bij een cataloguswaarde van € 40.000 bedraagt de pseudo-eindheffing € 400 per kalendermaand.[74] Deze vormgeving borgt ook dat het niet mogelijk is om het verschuldigde bedrag aan pseudo-eindheffing te verlagen als een personenauto bijvoorbeeld alleen in het weekend ter beschikking wordt gesteld. Hiermee wordt een balans gevonden tussen enerzijds het borgen van de beoogde normerende werking van de pseudo-eindheffing en anderzijds het beperken van de (administratieve) complexiteit van de maatregel.

Afbakening: overwogen alternatieven
Het kabinet heeft een wettelijk verbod op de verkoop van nieuwe fossiele personenauto's aan de zakelijke markt overwogen, maar wil ondernemers niet dwingen om te kiezen voor emissievrije auto's. Mogelijk komt specifiek voor de zakelijke markt aparte Europese regelgeving om de ingroei van emissievrije personenauto's te versnellen. Deze regelgeving is echter nog onzeker en onduidelijk, terwijl voor het halen van het nationale 2030-klimaatdoel zo snel mogelijk moet worden gestart met het versnellen van de ingroei van elektrische auto's: het beoogde CO_2-effect neemt voor ieder jaar dat richting 2030 wordt gewacht met een kwart af. Dat acht het kabinet onwenselijk, gezien de opgave om te voldoen aan het wettelijk klimaatdoel van 2030. Binnen het bestaande stelsel van autobelastingen kan de aanschaf van nieuwe fossiele personenauto's ook duurder worden gemaakt, door de op CO_2-uitstoot gebaseerde bpm-tarieven te verhogen. Dit zou echter ook de privémarkt raken, terwijl in het zakelijke wagenpark gemiddeld genomen meer handelingsperspectief is om over te stappen op een elektrische personenauto.
Het kabinet vindt het ongewenst om de pseudo-eindheffing op dit moment toe te passen op motorrijwielen, omdat het aanbod en het gebruik van elektrische motorrijwielen op dit moment nog onvoldoende ontwikkeld is in vergelijking met niet-fossiele personenauto's. Bij motorrijwielen zet het kabinet daarom vooral stimulerend beleid in, zoals een verlaagd tarief voor emissievrije motorrijwielen in de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen (Wet BPM 1992). Drie jaar na de inwerkingtreding van de pseudo-eindheffing wordt de maatregel geëvalueerd en kan op basis van de dan geldende marktomstandigheden opnieuw worden gewogen of motorrijwielen onder de pseudo-eindheffing moeten vallen.

Het kabinet vindt het ook ongewenst om de pseudo-eindheffing toe te passen op bestelauto's, omdat er al verschillende andere maatregelen worden genomen om het gebruik van fossiele bestelauto's te ontmoedigen. Ten eerste wordt het gebruik van fossiele bestelauto's al ontmoedigd door zero-emissiezones. Vanaf 2025 mogen gemeenten namelijk stadsgebieden aanwijzen waar alleen nog uitstootvrije bestelauto's en vrachtwagens mogen rijden (er geldt overgangsrecht voor bestaande gevallen). Tussen 2025 en 2030 komen er in 29 steden zero-emissiezones. Ten tweede is de BPM-vrijstelling voor fossiele bestelauto's met een datum eerste toelating vanaf 1 januari 2025 vervallen. Door deze maatregelen neemt het aandeel van elektrische bestelauto's in de nieuwverkoop naar verwachting sterk toe. Zoals hierboven aangegeven, verwacht het kabinet mede hierdoor dat het aandeel in 2030 hoger ligt dan bij personenauto's. Gelet daarop stelt het

[74] € 40.000 * 12% * 1/12e.

kabinet vooralsnog niet voor dat de pseudo-eindheffing ook verschuldigd is als een werkgever een bestelauto ter beschikking stelt.

Ook voor vrachtauto's vindt het kabinet het invoeren van een pseudo-eindheffing ongewenst. Net als voor bestelauto's geldt ook voor vrachtauto's dat er in veel steden zero-emissiezones zullen komen tussen 2025 en 2030. Bovendien geldt voor vrachtverkeer dat vooral buiten steden actief is dat er sprake in van internationale concurrentie, waardoor het toepassen van pseudo-eindheffing minder wenselijk is. Voor tractors geldt dat er op dit moment nog geen vergelijkbaar aanbod is aan elektrische tractors. Daarom kiest het kabinet ervoor om ook geen pseudo-eindheffing voor te stellen voor tractors.

Om de ingroei van elektrische personenauto's te versnellen heeft de wetgever gekozen voor een normering via de loonbelasting in de vorm van een pseudo-eindheffing. Hierdoor worden de financiële gevolgen van een eventuele keuze voor een fossiele personenauto neergelegd bij de partij die de meeste invloed kan uitoefenen op deze keuze; de werkgever. Het kabinet kiest bewust voor een maatregel met betrekking tot het zakelijke wagenpark. Dit wagenpark ziet voornamelijk op het ter beschikking stellen van personenauto's door de werkgever aan een werknemer als een secundaire arbeidsvoorwaarde. De keuze voor een pseudo-eindheffing in de loonbelasting sluit hierbij aan. De gevolgen van deze keuze is dat de pseudo-eindheffing alleen van toepassing kan zijn bij een (fictieve) werkgever-werknemer relatie. Dit betekent dat deze heffing niet van toepassing kan zijn op de IB-ondernemer ten aanzien van de auto die onderdeel is van het ondernemingsvermogen en hem persoonlijk ter beschikking staat. Hoewel een vergelijking kan worden gemaakt met een ondernemer die zijn onderneming uitoefent via een rechtspersoon en in voornoemde situatie wel te maken kan krijgen met de pseudo-eindheffing, zijn dit feitelijk en rechtens verschillende gevallen. Verschillende gevallen kunnen verschillend worden behandeld. De pseudo-eindheffing geldt uiteraard wel voor IB-ondernemers voor zover zij werkgever zijn en zij aan hun werknemer een fossiele personenauto ter beschikking stellen voor privédoeleinden. Voor een vergelijkbare maatregel in de inkomensheffing voor de fossiele auto van de IB-ondernemer zelf zou andere wetgeving nodig zijn. De keuze van het kabinet om nu niet een nieuwe heffing voor de personenauto's van de zaak van IB-ondernemers voor te stellen zal ook worden meegenomen in de evaluatie van deze regeling.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Zoals hierboven toegelicht, gaat de pseudo-eindheffing gelden voor personenauto's met M1 classificatie, die door de werkgever voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld aan de werknemer. Mede op basis van data van de Belastingdienst en data van de RDC is ingeschat dat het in 2027 gaat om circa 925.000 personenauto's die binnen deze scope[75] van de pseudo-eindheffing vallen, omdat ze ter beschikking worden gesteld voor privédoeleinden. De totale doelgroep waarop de pseudo-eindheffing van toepassing zou kunnen zijn, is ongeveer 10% van het hele personenautowagenpark en een groot deel van het zakelijke wagenpark aan personenauto's.

[75] Door de overgangsregeling geldt de pseudo-eindheffing niet voor auto's die vóór 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking zijn gesteld voor privédoeleinden (inclusief woon-werkverkeer). Het aantal personenauto's dat in 2027 werkelijk (zonder gedragseffect) onder de pseudo-eindheffing valt is daardoor een stuk kleiner dan deze scope.

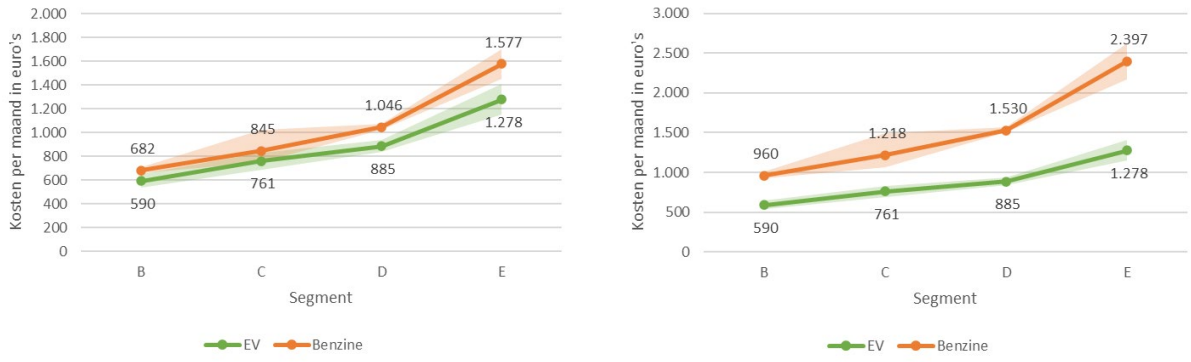
Van de doelgroep van de pseudo-eindheffing (925.000 personenauto's) gaat de pseudo-eindheffing alleen gelden als de personenauto rijdt op fossiele brandstof. Binnen de doelgroep gaat het in 2027 naar schatting om circa 525.000 voertuigen. Dit is exclusief het gedragseffect van de pseudo-eindheffing.

Tabel 5: aantallen grondslag pseudo-eindheffing in 2027

Aantallen grondslag pseudo-eindheffing in 2027			
Basispad (vóór invoeren maatregel)	Fossiel	Elektrisch	Totaal*
Doelgroep pseudo-eindheffing personenauto's	525.000	400.000	925.000
Zakelijk wagenpark personenauto's	650.000	500.000	1.150.000
Totaal wagenpark personenauto's	8.400.000	1.100.000	9.500.000

De pseudo-eindheffing moet door de werkgever worden betaald. Met deze maatregel wordt dan ook beoogd om het gedrag van de werkgever te normeren. In de huidige situatie is het voor een werkgever ongeveer even duur om een fossiele of een elektrische personenauto aan te bieden aan de werknemer, zie onderstaande figuur. De pseudo-eindheffing maakt het aanbieden van een fossiele personenauto fors duurder. Onderstaand rekenvoorbeeld illustreert dit voor een leaseauto. In dit geval stijgen de kosten (leaseprijs en brandstofkosten, exclusief btw) van een fossiele C-segment personenauto (bijvoorbeeld een Volkswagen Golf) van € 845 per maand naar € 1.218 per maand. Dit is een lastenstijging van € 373 per maand en € 4.476 per jaar, indien een werkgever besluit om toch een fossiele personenauto voor privédoeleinden ter beschikking te stellen. Waar de kosten in de huidige situatie voor een fossiele personenauto in de lagere segmenten dicht tegen die van een elektrische personenauto aanliggen, wordt het aanbieden van een fossiele personenauto met de pseudo-eindheffing dus aanmerkelijk duurder.

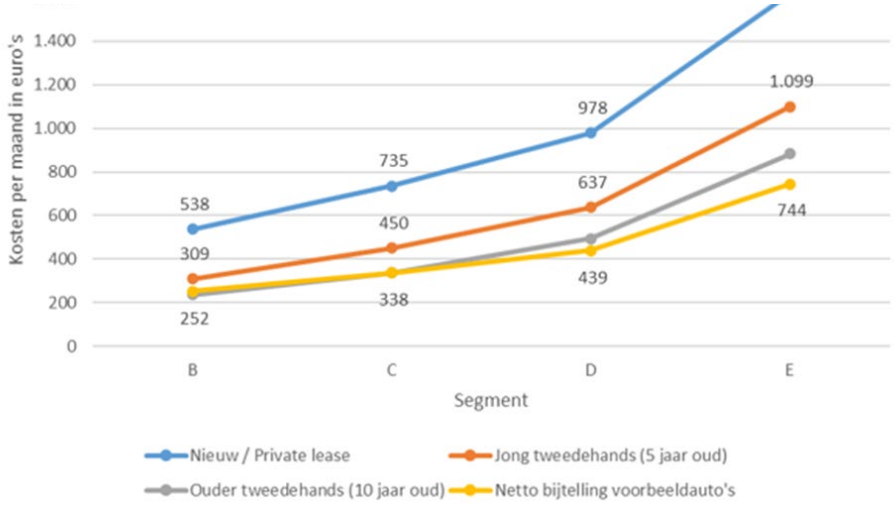
Figuur 1: kosten voor werkgever om een zakelijke leaseauto aan te bieden aan werknemer, uitgesplitst per segment. Links: zonder pseudo-eindheffing. Rechts: met pseudo-eindheffing.



De introductie van de pseudo-eindheffing zorgt er hiermee naar verwachting voor dat een groot deel van de werkgevers enkel of voornamelijk nog een elektrische personenauto aanbiedt. Tegelijkertijd moet in overweging worden genomen dat werknemers voor hun woon-werkverkeer en privékilometers niet verplicht zijn om gebruik te maken van de personenauto die de werkgever ter beschikking stelt. Er is daarom nader onderzoek gedaan naar de mogelijkheid dat een werknemer besluit om de zakelijke elektrische personenauto af te wijzen en over te stappen op een privé fossiele personenauto. In de bijlagen bij dit wetsvoorstel zijn drie onderzoeken opgenomen: 1) vragenlijst onder werkgevers (uitgevoerd door Ipsos), 2) vragenlijst onder werknemers

(uitgevoerd door MuConsult) en 3) kwantitatieve analyse van mogelijke uitwijkopties (uitgevoerd door Revnext).
Indien een werknemer privé een personenauto aanschaft, dan kan de werkgever een vergoeding geven via de gerichte vrijstelling voor reiskosten (maximaal € 0,23 per zakelijke kilometer), via hoger loon (al dan niet gelabeld als mobiliteitsbudget) of met een aanvullende - voor de werknemer onbelaste - vergoeding via de vrije ruimte (werkkostenregeling). We verwachten dat een aanvulling vanuit de vrije ruimte niet vaak voorkomt. Deze mogelijkheid is daarom hierna niet verder uitgewerkt.
In de hierna opgenomen figuur is de situatie uitgewerkt waarin de werknemer 25.000 kilometer per jaar rijdt, waarbij 60% van de kilometers in aanmerking komen voor een reiskostenvergoeding van maximaal € 0,23 per zakelijke kilometer. Dit betekent een onbelaste vergoeding van afgerond € 288 per maand. In de hierna opgenomen figuur wordt vervolgens getoond wat na verrekening van de reiskostenvergoeding, de nettokosten voor de werknemer zijn in het geval van 1) een private leaseauto (blauwe lijn), 2) een 5 jaar oude personenauto in privé (oranje lijn) en 3) een 10 jaar oude personenauto in privé (grijze lijn). In alle gevallen is de werknemer fors duurder uit dan in de situatie waarin de werknemer gebruik zou maken van de zakelijke leaseauto en, vanwege privégebruik, belasting over de bijtelling verschuldigd is (gele lijn).

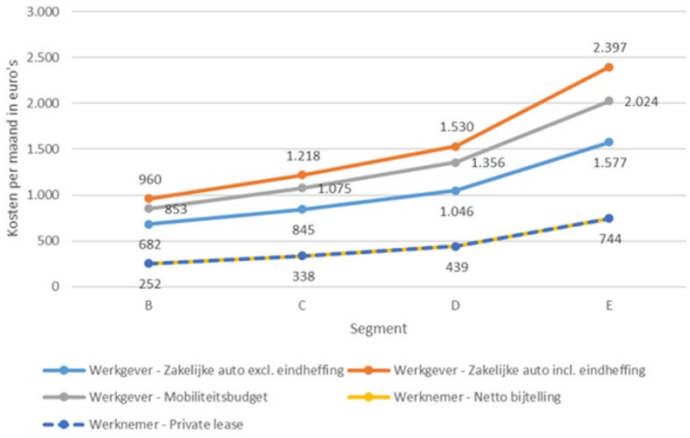
Figuur 2: netto kosten werknemer per maand van een benzine personenauto met 25.000 kilometer per jaar en onbelaste reiskostenvergoeding



Het voorbeeld in voorgaande figuur laat zien dat de werkgever een hogere vergoeding aan de werknemer moet geven, om werknemer privé tegen dezelfde kosten in een nieuwe personenauto te laten rijden. De werkgever is in dit voorbeeld echter duurder uit, omdat over het extra loon (al dan niet gelabeld als mobiliteitsbudget) deels loonheffingen verschuldigd is (in het rekenvoorbeeld 49,5%), waardoor het bedrag deels moet worden gebruteerd om dezelfde kosten te kunnen betalen. Dit wordt geïllustreerd in onderstaande figuur. In het rekenvoorbeeld is de werknemer in de huidige situatie € 252 per maand kwijt aan kosten voor de zakelijke leaseauto (via de belastingheffing over de bijtelling). In plaats van een zakelijke leaseauto besluit de werknemer in het voorbeeld om privé een soortgelijke B-segment auto te leasen (private lease). Vervolgens is uitgerekend welke kosten de werkgever moet maken om een voldoende hoge vergoeding aan de werknemer te kunnen verstrekken, zodat de werknemer nog maar € 252 per maand kwijt is aan de

private leaseauto (inclusief brandstofkosten). En dus even duur uit is als met een zakelijke leaseauto.
Het aanbieden van een zakelijke fossiele personenauto in het B-segment kost in de huidige situatie € 682 voor de werkgever en met pseudo-eindheffing € 960 per maand. Het kost de werkgever € 853 per maand om via extra loon (deels via een onbelaste reiskostenvergoeding), de werknemer tegen gelijke kosten een fossiele private leaseauto te laten rijden (in plaats van een zakelijke leaseauto). In beide gevallen (zakelijke leaseauto of vergoeding voor private lease) is het voor de werkgever duizenden euro's per jaar duurder om een fossiele personenauto aan te bieden aan de werknemer.

Figuur 3: Kosten werkgever/werknemer van een fossiele zakelijke personenauto met en zonder pseudo-eindheffing en mobiliteitsbudget voor kostenneutraliteit werknemer.



Bovenstaande rekenvoorbeelden illustreren dat de werknemer (fors) meer kosten moet maken om privé een vergelijkbare personenauto als een nieuwe zakelijke leaseauto te rijden, wanneer de werkgever niet meer kosten wil maken dan voor de huidige zakelijke leaseauto's. Voor oudere tweedehands personenauto's is die mogelijkheid er wel, maar dan levert de werknemer veel in op het vlak van o.a. luxe, veiligheid en comfort. Op basis van financiële argumenten is het uitwijken naar een fossiele privé personenauto dan ook niet aannemelijk. Bij de keuze voor elektrisch rijden spelen echter niet alleen financiële prikkels een rol. MuConsult en Ipsos hebben enquêtes uitgevoerd onder werknemers en werkgevers. Daaruit blijkt dat niet alle werknemers bereid zijn over te stappen naar elektrisch rijden bij het invoeren van de pseudo-eindheffing. Deze groep blijft fossiel zakelijke rijden of wijkt uit naar onder andere de privémarkt of andere vervoersmiddelen. Op basis van deze onderzoeken heeft de pseudo-eindheffing naar verwachting een fors positief effect op de ingroei van elektrische personenauto's. In de raming van de beleidseffecten is daardoor aangenomen dat 80% van de huidige zakelijke rijders die onder de pseudo-eindheffing vallen overstapt naar een emissievrije personenauto van de zaak. Van de overige 20% zal een deel uitwijken naar bijvoorbeeld de privémarkt of het openbaar vervoer (OV), een ander deel zal er alsnog voor kiezen om fossiel te blijven rijden. In de prognoses van de WLO en KEV24 is het aandeel elektrische personenauto's in de totale nieuwverkoop 60% tot 88%. Door de maatregel stijgt dit aandeel in 2030 naar verwachting naar 76% tot 91%. Ongeveer de helft van alle personenauto's die in Nederland jaarlijks nieuw worden verkocht zijn zakelijk. Onder de groep

zakelijke personenauto's waarbij de bijtelling van toepassing is, is de verwachting dat het aandeel elektrisch in de nieuwverkoop toeneemt van gemiddeld 83% naar 90% tot 98%. Voor het totale wagenpark zorgt de maatregel voor 110.000 tot 235.000 extra volledig elektrische personenauto's in 2030. Dit zorgt in 2030 naar verwachting voor een additionele emissiereductie van ongeveer 0,3 tot 0,6 (middenwaarde: 0,4) Mton CO_2. Deze maatregel levert hiermee een belangrijke bijdrage aan het halen van het afgesproken klimaatdoel voor de mobiliteitssector (21 Mton restemissies in 2030).

Tabel 6: Aandeel EV nieuwverkoop

aandeel EV nieuwverkoop	Onderkant bandbreedte	Bovenkant bandbreedte	midden bandbreedte
basis 2030	60%	88%	75%
na maatregel 2030	76%	91%	83%
verschil	16%	3%	7%
aandeel EV nieuwverkoop zakelijk			
basis 2030	66%	92%	83%
na maatregel 2030	90%	98%	95%
verschil	24%	6%	12%
Aantallen EV Wagenpark			
basis 2030	1.450.000	2.540.000	1.854.000
na maatregel 2030	1.685.000	2.648.000	2.007.000
verschil	235.000	107.000	153.000

Het doel van de pseudo-eindheffing is om de ingroei van elektrische personenauto's in de zakelijke markt te versnellen. De pseudo-eindheffing is een doelmatig instrument om dit te bereiken: er wordt gebruik gemaakt van een bestaande uitvoeringsstructuur en de structurele uitvoeringskosten zijn laag. Dit geldt ook voor de belastingplichtigen: de pseudo-eindheffing moet worden meegenomen in de loonaangifte, waar de belastingplichtigen al bekend mee zijn.

Deze maatregel zal in drie jaar na de inwerkingtreding worden geëvalueerd. Het belangrijkste doel van de normering is om de keuze van werkgevers tussen een fossiele en een niet-fossiele personenauto te beïnvloeden in het voordeel van een niet-fossiele personenauto. Daarom is het doel van de evaluatie onder meer om te bezien hoe werkgevers gereageerd hebben en in welke mate door de maatregel minder fossiele personenauto's zijn aangeschaft in de zakelijke markt en in hoeverre er een uitwijkeffect richting de privémarkt heeft opgetreden (werknemers die ervoor kiezen om geen zakelijke elektrische personenauto te rijden, maar privé in een fossiele personenauto gaan rijden). Daarbij is het belangrijk om het effect van de heffing zo goed mogelijk te scheiden van de autonome ontwikkeling. Ook de ontwikkeling van het aantal fossiele en niet-fossiele bestelauto's en motorrijwielen en de positie van de IB-ondernemer zal in de evaluatie meegenomen worden.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De Belastingdienst heeft de voorgestelde maatregel getoetst op uitvoerbaarheid. De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2027. Voor de uitvoering van deze maatregel is vereist dat er een nieuwe rubriek in het collectieve deel van de aangifte loonheffingen komt voor deze pseudo-eindheffing. Hiervoor moet de gegevensspecificatie van de aangifte loonheffingen worden aangepast, en ook de systemen van de Belastingdienst om de aangifte loonheffingen met deze nieuwe rubriek te kunnen ontvangen en verwerken. Hiervoor zijn extra werkzaamheden nodig. Het wetsvoorstel veroorzaakt een vertraging in de modernisering van de systemen (Cool:Gen) in de LH-keten van de Belastingdienst. Het kabinet heeft ervoor gekozen deze maatregel voorrang te geven ten opzichte van de modernisering van de systemen van de Belastingdienst.

De Belastingdienst verwacht gemiddeld veel bezwaren en beroepen tegen deze pseudo-eindheffing. De Belastingdienst verwacht ook dat het aanmerken van woon-werkverkeer als ritten die voor privédoeleinden plaatsvinden, aanleiding kan geven tot bezwaar- en beroepsprocedures. Mede gezien de omvang van de doelgroep leidt dit tot extra benodigde capaciteit bij de Belastingdienst. De pseudo-eindheffing dient door werkgevers te worden aangegeven in de aangifte loonheffingen en als dit niet plaatsvindt is dit, net als voor de overige loonheffingen, niet zichtbaar voor de Belastingdienst. De Belastingdienst heeft via de gegevens die via de aangifte loonheffingen binnenkomen, geen directe informatie over het aantal fossiele voertuigen dat een werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt. De waarde in het economisch verkeer wordt niet gecontroleerd binnen het massale proces loonheffingen. Het is de verwachting dat werkgevers over het algemeen relatief jonge auto’s ter beschikking zullen stellen aan hun werknemers, waardoor niet de waarde in het economische verkeer maar de cataloguswaarde als uitgangspunt dient. Mede gelet hierop is alleen voor de pseudo-eindheffing voorgesteld om de cataloguswaarde te hanteren voor auto’s die niet ouder zijn dan 25 jaar. De cataloguswaarde kan wel eenvoudig wordt vastgesteld.

De Belastingdienst acht de maatregel niet fraudebestendig, in die zin dat de Belastingdienst niet beschikt over gegevens waaruit blijkt welke auto’s door een werkgever voor privédoeleinden ter beschikking zijn gesteld. Voor een groot deel van de gegevens die via de loonaangifte worden gedeeld, is de Belastingdienst afhankelijk van een juiste informatievoorziening door de inhoudingsplichtige. Deze informatie wordt echter wel steekproefsgewijs gecontroleerd via onder andere bedrijfsgesprekken en boekenonderzoeken. De Belastingdienst beschikt niet over geschikte contra informatie om de pseudo-eindheffing geautomatiseerd te controleren. Controle op de juistheid van de afgedragen pseudo-eindheffing loopt mee in het reguliere toezicht op de loonheffingen. Indien tijdens een boekenonderzoek blijkt dat een werkgever ten onrechte een voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fossiele personenauto niet heeft opgegeven voor de pseudo-eindheffing, dan kan en zal de Belastingdienst hierop handhaven.

5.10 Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap[76]

Trouwen is een belangrijke gebeurtenis in het leven van mensen en heeft verstrekkende juridische en financiële gevolgen. Naast het persoonlijke aspect van deze verbintenis ontstaan er rechten en verplichtingen naar elkaar en bestaat vanaf het ogenblik van de voltrekking van het huwelijk van rechtswege een gemeenschap van goederen (huwelijksgoederengemeenschap)[77], als daar niet bij huwelijkse voorwaarden van wordt afgeweken. Beide echtgenoten worden volledig gerechtigd tot de huwelijksgoederengemeenschap, onder respectering van de rechten van de andere echtgenoot. Bij het einde van het huwelijk – door echtscheiding of overlijden – is ieder van de echtgenoten als hoofdregel gerechtigd tot een gelijk aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap. De echtgenoten kunnen echter door het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden een ander aandeel dan een gelijk aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap afspreken, bijvoorbeeld 90% en 10%. Dit is aan de orde in een arrest van de HR van 16 februari 2024.[78] Met dit arrest is duidelijk geworden dat een dergelijke verdeling onder de huidige wetgeving niet tot de heffing van schenkbelasting leidt en dat slechts in zeer uitzonderlijke gevallen sprake kan zijn van belastbaarheid met erfbelasting.

Het kabinet acht het passend dat aan echtgenoten bij het einde van het huwelijk 50% van de huwelijksgoederengemeenschap toekomt zonder heffing van erf- of schenkbelasting. Dit sluit aan bij het uitgangspunt in het Burgerlijk Wetboek (BW), op basis waarvan echtgenoten een gelijk aandeel hebben in de ontbonden huwelijksgoederengemeenschap.[79] Indien echtgenoten ongelijke breukdelen overeenkomen, zou dit moeten leiden tot heffing van erf- of schenkbelasting. Daarom wordt een maatregel voorgesteld om tegen te gaan dat door middel van een ongelijke breukdelengemeenschap onbelast vermogen over kan gaan. Dit wordt onderstaand toegelicht.

Voor huwelijken die zijn aangegaan vóór 1 januari 2018 geldt van rechtswege een algehele gemeenschap van goederen. Dit betekent dat in beginsel alle bezittingen en schulden van elk van de echtgenoten die bij aanvang van het huwelijk aanwezig zijn en alle bezittingen en schulden die zij tijdens het huwelijk verkrijgen of aangaan, in de huwelijksgoederengemeenschap vallen. Voor huwelijken die zijn aangegaan sinds 1 januari 2018 geldt van rechtswege een beperkte gemeenschap van goederen. Een dergelijke gemeenschap omvat alle vanaf de aanvang van het huwelijk door (een van) de echtgenoten verkregen bezittingen en aangegane schulden, met uitzondering van onder andere erfenissen en schenkingen. Voorhuwelijkse bezittingen en schulden van elk van de echtgenoten[80] behoren niet tot de gemeenschap, maar blijven behoren tot het privévermogen van de betreffende echtgenoot.

Echtgenoten kunnen er echter ook voor kiezen om voorafgaand aan of tijdens het huwelijk te bepalen dat tussen hen geen gemeenschap van goederen zal bestaan of een andere dan de wettelijke gemeenschap van goederen. Dit kan door het opstellen van huwelijkse voorwaarden,

[76] Waar in deze memorie de situatie van gehuwden wordt beschreven, geldt die tekst overeenkomstig voor geregistreerd partnerschap.
[77] Dit ziet zowel op een algehele huwelijksgemeenschap onder het stelsel van voor 2018 als een beperkte huwelijksgemeenschap onder het sinds 2018 van toepassing zijnde stelsel.
[78] HR 16 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:239.
[79] Artikel 1:100 BW.
[80] Onder echtgenoot wordt in deze memorie van toelichting mede verstaan: de geregistreerde partner.

waarin bijvoorbeeld een algehele gemeenschap van goederen met uitzondering van de eigen onderneming wordt overeengekomen. In huwelijkse voorwaarden kan ook een finaal of periodiek verrekenbeding worden opgenomen. Op grond van een finaal verrekenbeding vindt bijvoorbeeld bij de beëindiging van het huwelijk door echtscheiding of overlijden verrekening plaats alsof sprake was van een algehele gemeenschap van goederen. Op grond van een periodiek verrekenbeding kunnen echtgenoten afspreken periodiek inkomen of vermogen te verrekenen. Bij verrekenbedingen geldt dat beide echtgenoten het vermogen of inkomen in principe bij helfte verrekenen, dat wil zeggen alsof zij allebei een gelijk aandeel hebben in het te verrekenen vermogen of inkomen.[81]

Het aangaan van een huwelijk wordt niet aangemerkt als een schenking.[82] Als een van de echtgenoten voorafgaand aan het huwelijk een groter vermogen heeft en er is sprake van een algehele gemeenschap van goederen, gaat dit vermogen tot de huwelijksgoederengemeenschap behoren. Bij ontbinding van een huwelijksgoederengemeenschap met gelijke breukdelen, verkrijgen beide echtgenoten de helft van de gemeenschap. Door deze opvolgende rechtsmomenten kan het dus zijn dat 50% van het voorhuwelijkse vermogen van de ene echtgenoot, onbelast bij de andere echtgenoot terechtkomt.

Tijdens het bestaan van de gemeenschap zijn geen aandelen te onderscheiden. Bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap, bijvoorbeeld door echtscheiding of overlijden, hebben beide echtgenoten op grond van het Burgerlijk Wetboek (BW) in beginsel een gelijk aandeel in de ontbonden huwelijksgoederengemeenschap. De wettelijke hoofdregel is dus een aandeel van 50% voor de ene echtgenoot en een aandeel van 50% voor de andere echtgenoot.

Het is op grond van het civiele recht ook mogelijk om af te wijken van dit wettelijke uitgangspunt. Door tijdens het huwelijk het aandeel in het vermogen van de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen aan te passen, verschuift bij de ontbinding van het huwelijk vermogen naar de andere echtgenoot. Deze vermogensverschuiving is onder de huidige wetgeving in beginsel onbelast, tenzij sprake is van fraus legis (misbruik van recht).

Het kabinet acht het onwenselijk dat echtgenoten door middel van een ongelijke breukdelengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelen vermogen onbelast over kunnen laten gaan. Het is ook niet de bedoeling van de Successiewet 1956 dat schenkingen en erfenissen tussen echtgenoten in algemene zin zijn vrijgesteld van belasting. Wel is er een (relatief hoge) partnervrijstelling.[83] Ook in de schenkbelasting bestaat geen onbeperkte vrijstelling tussen echtgenoten.[84] Om deze onbelaste vermogensovergangen tegen te gaan wordt voorgesteld dat hetgeen aan een echtgenoot bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap meer toekomt dan de helft van die gemeenschap, belast wordt met erf- of schenkbelasting. Het maakt daarbij volgens het kabinet niet uit of de echtgenoten voor het overeenkomen van ongelijke breukdelen

[81] Artikel 1:135, eerste lid, BW.
[82] HR 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, HR 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, en HR 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:708.
[83] 2025: € 804.696.
[84] In de gevallen dat er geen huwelijksgoederengemeenschap is. De vrijstelling is in dat geval € 2.690.

voornamelijk civielrechtelijke of fiscale beweegredenen hebben. Ongeacht de beweegredenen acht het kabinet het ongewenst dat het (bijkomend) effect van het toedelen op grond van ongelijke breukdelen is dat echtgenoten erf- of schenkbelasting besparen.

Zoals hiervoor genoemd wordt het huwelijksvermogensrecht in voorkomende situaties ook ingezet als instrument om lagere erf- of schenkbelasting te bewerkstelligen. In de budgettaire bijlage van het Hoofdlijnenakkoord is een stelpost voor het aanpakken van onbedoelde constructies opgenomen, waar deze constructie ook onder valt. Sinds het genoemde arrest van de HR van 16 februari 2024 is duidelijk dat het op relatief eenvoudige wijze mogelijk is om erf- of schenkbelasting te ontwijken en dat het bestrijden van dergelijke constructies met fraus legis zeer lastig is. Dit arrest van de HR gaat over de situatie dat gehuwden door wijziging van de gerechtigdheid tot de huwelijksgoederengemeenschap in het zicht van overlijden belasting kunnen besparen. Ten eerste heeft de HR geoordeeld dat het aangaan van dergelijke huwelijkse voorwaarden geen schenking is en onder de huidige wetgeving dus niet leidt tot de heffing van schenkbelasting. Ook heeft de HR geoordeeld dat, gelet op de wetsgeschiedenis, onder de huidige wetgeving geen erfbelasting is verschuldigd over hetgeen de langstlevende echtgenoot meer toekomt dan de helft van het vermogen van de huwelijksgoederengemeenschap. Volgens de HR kan ten slotte bij dergelijke huwelijkse voorwaarden alleen in uitzonderlijke gevallen sprake zijn van fraus legis. De maatstaf die de HR aanlegt voor het in deze situatie toepassen van fraus legis is dusdanig strikt dat het in de praktijk nagenoeg onmogelijk zal zijn voor de Belastingdienst om dergelijke constructies ter besparing van erfbelasting te bestrijden. De zaak bij de HR ging alleen in op de ontwijking van erfbelasting, maar naar verwachting geldt hetzelfde voor de situaties van het ontgaan van schenkbelasting (bijvoorbeeld bij een echtscheiding, waarbij er een ongelijk aandeel is bij de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap).

Tot op heden heeft de Belastingdienst enkele gevallen gesignaleerd waarin sprake is van een ongelijke breukdelengemeenschap. Het aantal gevallen is tot nog toe dus beperkt. Een voor de hand liggende verklaring hiervoor is dat nog geen duidelijkheid bestond over het antwoord op de vraag in hoeverre de verdeling van een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen leidt tot heffing van erf- of schenkbelasting, waardoor met het gebruik van deze rechtsfiguur waarschijnlijk terughoudend werd omgegaan. Ook is het tijdsverloop sinds het arrest van de HR beperkt. Nu er duidelijkheid bestaat over de gevolgen voor de erf- of schenkbelasting bij een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijk breukdelen is de verwachting dat zonder deze maatregel het aantal gevallen zal toenemen.
In de onderstaande voorbeelden wordt geïllustreerd hoe onder de *huidige* wetgeving door middel van het huwelijksvermogensrecht onbelast vermogen over kan gaan.

Voorbeeld 8 – huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen
A en B zijn gehuwd in algehele gemeenschap van goederen en hebben geen ander vermogen. A en B hebben geen kinderen. De huwelijksgoederengemeenschap bedraagt € 10 miljoen. Wettelijk uitgangspunt op grond van het BW is dat A en B een gelijk aandeel in de gemeenschap hebben, dus bij overlijden van een van hen is de nalatenschap € 5 miljoen. A en B laten vanwege de verwachte kortere levensverwachting van B huwelijkse voorwaarden opstellen door de notaris en bepalen daarin dat B bij beëindiging van het huwelijk

nog maar voor 5% tot de huwelijksgoederengemeenschap is gerechtigd en A voor 95%. Als B overlijdt, bedraagt de nalatenschap 5% van € 10 miljoen (€ 500.000) in plaats van 50% (€ 5.000.000). Dit levert een besparing van erfbelasting op voor A van circa € 900.000. Door de wijziging van de breukdelen in de huwelijksgoederengemeenschap is A bij het overlijden van B immers op grond van het huwelijksvermogensrecht gerechtigd tot 95% van het gemeenschappelijke vermogen in plaats van tot 50%. De verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht is onder de huidige wetgeving niet belast met erf- of schenkbelasting.

Voorbeeld 9 – finaal verrekenbeding met ongelijke breukdelen
A en B zijn gehuwd, hebben geen kinderen en hebben elke gemeenschap van goederen uitgesloten. Zij zijn vanwege de verwachte kortere levensverwachting van A in hun huwelijkse voorwaarden een finaal verrekenbeding overeengekomen. Hierin staat dat zij in geval van overlijden van een van beiden en in geval van echtscheiding beiden verplicht zijn hun vermogens te verrekenen alsof er sprake is van een algehele gemeenschap van goederen waarin A voor 10% gerechtigd is en B voor 90%. A overlijdt. Het vermogen van A bedraagt € 4 miljoen en van B € 1 miljoen. B is uit hoofde van het verrekenbeding gerechtigd tot 90% van € 5 miljoen. B krijgt een verrekenvordering van 90% van € 5 miljoen (€ 4,5 miljoen), minus het vermogen dat B zelf al had (€ 1 miljoen), in totaal € 3,5 miljoen. De verkrijging van € 3,5 miljoen betreft een verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht, waarover onder de huidige wetgeving geen erfbelasting is verschuldigd. De verkrijging van € 3,5 miljoen geschiedt onder de huidige wetgeving dus onbelast.

Voorstel ongelijke breukdelengemeenschap en finaal of periodiek verrekenbeding met ongelijke breukdelen

Er wordt voorgesteld dat bij een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen hetgeen aan een echtgenoot bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap meer toekomt dan de helft van die gemeenschap, belast wordt met erf- of schenkbelasting. Hierbij wordt aangesloten bij het eerder genoemde uitgangspunt in het BW dat echtgenoten een gelijk aandeel hebben in de ontbonden huwelijksgoederengemeenschap. Ook in het geval van een finaal of periodiek verrekenbeding waarbij vermogen of inkomen wordt verrekend op grond van een ongelijke gerechtigdheid tot dat vermogen of inkomen, wordt voorgesteld dat hetgeen aan een echtgenoot[85] meer toekomt dan de helft van de te verrekenen som belast wordt met erf- of schenkbelasting. Hierbij wordt opgemerkt dat echtgenoten nog steeds bij het einde van het huwelijk 50% van de huwelijksgoederengemeenschap toekomt zonder dat dit leidt tot heffing van erf- of schenkbelasting. Ook voor een verrekenbeding geldt nog steeds dat echtgenoten 50% van de te verrekenen som toekomt zonder heffing van schenk- of erfbelasting. Door deze vormgeving geldt de maatregel in alle gevallen waarin een ongelijke breukdelengemeenschap of verrekening anders dan bij helfte overeen is gekomen. Er vindt dus ook heffing plaats in gevallen waarin geen sprake is van overwegend fiscale beweegredenen. Dit is, zoals hiervoor benoemd, een bewuste keuze. Het blijft voor echtgenoten mogelijk dat zij om hen moverende redenen de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen op een andere wijze verdelen dan ieder de helft. Dit leidt alleen wel tot heffing van erf- of schenkbelasting. Die heffing vindt niet plaats bij het aangaan van de huwelijkse voorwaarden, maar bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap of verrekening van het vermogen. Echtgenoten die voor of tijdens

[85] Als er sprake is van een verrekening op grond van een beding dat is overeengekomen tussen twee personen die partners op grond van artikel 1a SW 1956 zijn of zijn geweest (ongehuwde samenwonenden), valt deze verrekening ook onder de werking van deze maatregel. Zie ook de artikelsgewijze toelichting.

het huwelijk ongelijke vermogens hebben, blijven als alternatief houden om in huwelijkse voorwaarden (privé)vermogen buiten een gemeenschap of verrekenbeding te houden. Zo kunnen zij een bepaalde door hen gewenste verhouding in vermogens behouden, zonder dat zij hiervoor met betrekking tot de huwelijksgoederengemeenschap of het verrekenbeding ongelijke breukdelen of ongelijke verrekening hoeven overeen te komen. Het ligt meer voor de hand om bepaald vermogen buiten de gemeenschap te houden en voor het overige een huwelijksgoederengemeenschap aan te gaan waarin beide echtgenoten bij ontbinding een gelijk aandeel hebben. Hieronder volgt een voorbeeld:

> **Voorbeeld 10 – Algehele huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen**
> A en B zijn gehuwd in algehele gemeenschap van goederen. A had voor het aangaan van het huwelijk een vermogen van € 2 miljoen en B een vermogen van € 500.000. In de huwelijkse voorwaarden komen zij een breukdelengemeenschap overeen van 80% voor A en 20% voor B, naar rato van hun inbreng in de huwelijksgoederengemeenschap. Tijdens het huwelijk verdient B het meeste inkomen, terwijl A slechts beperkte rente-inkomsten heeft. Tijdens het huwelijk daalt het door A aangebrachte vermogen met € 200.000. Na de ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap wordt het overgebleven vermogen verdeeld op grond van de verdeelsleutel 80%/20%. Tijdens het bestaan van de huwelijksgoederengemeenschap is een verhoudingsgewijs groter gedeelte van het daartoe behorende vermogen aangebracht door B. De verdeelsleutel 80%/20% weerspiegelt niet de daadwerkelijke verhouding van de herkomst van het vermogen in de huwelijksgoederengemeenschap, waardoor A relatief een groter deel van de huwelijksgoederengemeenschap verkrijgt en B relatief een kleiner deel. Een alternatieve vormgeving zou bijvoorbeeld uitsluiting van gemeenschap van goederen zijn of een beperkte gemeenschap van goederen, waarbij de voorhuwelijkse vermogens gescheiden blijven.

Het kabinet ziet geen risico op strijdigheid met artikel 1 EP EVRM. Het kabinet acht het, gelet op de doelstelling, gerechtvaardigd om te heffen in het geval van ongelijke breukdelen in een huwelijksgoederengemeenschap of een verrekenbeding. Hiermee wordt tegengegaan dat toedeling op grond van ongelijke breukdelen leidt tot een onbelaste vermogensovergang. Verder wordt er geheven over een daadwerkelijke verkrijging bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap of ingeval van verrekening.

Onderzochte beleidsalternatieven
Zoals hiervoor staat beschreven geldt de voorgestelde maatregel onverkort. Het maakt dus geen verschil of een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen of een verrekenbeding met een ongelijke verdeling van het te verrekenen vermogen wordt overeengekomen om fiscale of andere redenen. De voorgestelde maatregel past daarmee bij het doel van deze maatregel, namelijk het tegengaan dat door middel van een ongelijke breukdelengemeenschap onbelast vermogen over kan gaan. Ook is deze maatregel hiermee het meest effectief tegen toekomstige constructies. Wel wordt er overgangsrecht geïntroduceerd (zie hierna).
Er zijn beleidsalternatieven overwogen, namelijk een tegenbewijsregeling of een termijn tussen het aangaan van de huwelijkse voorwaarden en het moment waarop de ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap of de verrekening plaatsvindt. Een tegenbewijsregeling, waarbij er geen heffing is wanneer het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden niet hoofdzakelijk is ingegeven vanuit fiscale beweegredenen, zou echter leiden tot lastige, zo niet onmogelijke

discussies over het motief van het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden. Aangezien de toekomst ongewis is, zijn de vermogensrechtelijke en daarmee fiscale consequenties op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden niet met zekerheid vast te stellen en daarmee het motief van de handeling evenmin. Een termijn tussen de datum van het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden en de ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap zou ertoe leiden dat de maatregel minder effectief is. Met een dergelijke termijn is het namelijk nog steeds mogelijk om vermogen onbelast over te laten gaan, zolang de periode tussen het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden en de ontbinding van de gemeenschap lang genoeg is.

Voorstel Overige fiscale maatregelen 2018

In verband met het uitgangspunt van het onderhavige voorstel dat niet meer dan 50% van het vermogen via een huwelijksgoederengemeenschap of verrekenbeding kan overgaan zonder uiteindelijke heffing van erf- of schenkbelasting, kan nog worden gewezen op het voorstel in Overige fiscale maatregelen 2018 (OFM 2018).[86] Dat voorstel had een wezenlijk andere insteek dan het onderhavige voorstel. Het voorstel in OFM 2018 hield kort gezegd in dat het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden tijdens het huwelijk zou leiden tot heffing van schenkbelasting voor zover het aandeel van de minstvermogende in het totale vermogen hoger zou worden dan 50% of het aandeel van de meestvermogende in het totale vermogen zou toenemen. Het totale vermogen bestond uit het privévermogen van beide echtgenoten en het gezamenlijke vermogen. Er zijn twee belangrijke verschillen met het huidige voorstel. Ten eerste werd in dat voorstel voor de heffing aangesloten bij het tijdstip van het aangaan van het huwelijk of van het wijzigen van huwelijkse voorwaarden. Het huidige voorstel sluit aan bij het tijdstip van ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap of van de verrekening. Ten tweede was niet het huwelijksvermogen (het vermogen van de huwelijksgoederengemeenschap dan wel de op grond van een verrekenbeding te verrekenen vermogens) de grondslag, maar het totale vermogen van de echtgenoten. De Tweede Kamer heeft dit voorstel uiteindelijk uit het wetsvoorstel gehaald door het aannemen van een amendement van het toenmalige lid Omtzigt.[87] In de toelichting van dat amendement werd ook verzocht of het kabinet kon bezien of de maatregel op rechtvaardigere wijze kon worden vormgegeven door wel het misbruik aan te pakken, maar niet goedwillende burgers te raken.[88] Naar het oordeel van het kabinet wordt met de thans voorgestelde maatregel gehoor gegeven aan dit verzoek. De vormgeving van de nu voorgestelde maatregel zorgt ervoor dat wordt tegengegaan dat door middel van een ongelijke breukdelengemeenschap onbelast vermogen over kan gaan, terwijl voor burgers de mogelijkheid blijft bestaan dat privévermogen buiten de huwelijksgoederengemeenschap blijft. De privévermogens van beide echtgenoten blijven buiten de voorgestelde maatregel, in tegenstelling tot de maatregel in OFM 2018. Alleen het vermogen van de huwelijksgoederengemeenschap en de op grond van een verrekenbeding te verrekenen vermogens vallen onder de voorgestelde maatregel. Ook wordt in de voorgestelde maatregel aangesloten bij het tijdstip van de daadwerkelijke vermogensverschuiving, namelijk die op het tijdstip van de ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap of de verrekening. Dit past ook beter in de systematiek van de SW 1956, waarbij het aangaan van een huwelijk met

[86] Kamerstukken II 2017/18, 34786.
[87] Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 18.
[88] Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 18.

vermogensvermenging geen schenking met zich brengt. Ten slotte wordt een ruime overgangsbepaling voorgesteld, waarbij de bestaande gevallen gerespecteerd worden (zie ook hierna). Onderstaand wordt toegelicht hoe de voorgestelde maatregel uitpakt voor de twee eerder genoemde voorbeelden.

Voorbeeld 11 - huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen
A en B zijn gehuwd in algehele gemeenschap van goederen en hebben geen ander vermogen. A en B hebben geen kinderen. De huwelijksgoederengemeenschap bedraagt € 10 miljoen. A en B laten huwelijkse voorwaarden opstellen door de notaris en bepalen daarin dat B bij beëindiging van het huwelijk nog maar voor 5% tot de huwelijksgoederengemeenschap is gerechtigd en A voor 95%. Als B overlijdt, komt A op grond van het huwelijksvermogensrecht 95% van € 10 miljoen toe (€ 9.500.000). De nalatenschap van B bedraagt 5% van € 10 miljoen (€ 500.000). Als A enig erfgenaam is van B, verkrijgt A € 500.000 krachtens erfrecht. Door de voorgestelde maatregel wordt ook hetgeen A meer toekomt dan de helft van de huwelijksgoederengemeenschap, aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van B. A komt op grond van het huwelijksvermogensrecht 95% van € 10 miljoen toe (€ 9.500.000). Dit is 45%-punt meer dan 50%. Dit betekent dat ook deze 45%, dus € 4,5 miljoen, wordt aangemerkt als een fictieve verkrijging krachtens erfrecht.

Voorbeeld 12 - finaal verrekenbeding met ongelijke breukdelen
A en B zijn gehuwd, hebben geen kinderen en hebben elke gemeenschap van goederen uitgesloten. Zij zijn in hun huwelijkse voorwaarden een finaal verrekenbeding overeengekomen. Hierin staat dat zij in geval van overlijden van een van beiden en in geval van echtscheiding beiden verplicht zijn hun vermogens te verrekenen alsof er sprake is van een algehele gemeenschap van goederen waarin A voor 10% gerechtigd is en B voor 90%. A overlijdt. Het vermogen van A bedraagt € 4 miljoen en van B € 1 miljoen. B is uit hoofde van het verrekenbeding gerechtigd tot € 90% van € 5 miljoen (€ 4,5 miljoen). De nalatenschap van A bedraagt 10% van € 5 miljoen (€ 500.000). B krijgt een verrekenvordering van 90% van € 5 miljoen (€ 4,5 miljoen), minus het vermogen dat B zelf al had (€ 1 miljoen), in totaal € 3,5 miljoen. Door de voorgestelde maatregel wordt ook hetgeen B meer toekomt dan de helft van het te verrekenen vermogen aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht. B komt na het overlijden van A 40%-punt meer toe dan 50% van het te verrekenen vermogen. Dit betekent dat € 2 miljoen wordt aangemerkt als een fictieve verkrijging door B krachtens erfrecht door het overlijden van A.

Overgangsrecht en inwerkingtreding
Met de voorgestelde maatregel worden toekomstige huwelijksgoederengemeenschappen of verrekenbedingen met een ongelijk aandeel of ongelijke verrekening in de heffing betrokken. Het kabinet acht het echter onwenselijk dat echtgenoten die eerder om niet-fiscale redenen een dergelijke vormgeving zijn overeengekomen, onder de voorgestelde maatregel vallen.[89] Zonder overgangsrecht zouden deze echtgenoten om heffing in de toekomst te voorkomen van de voorgestelde maatregel op de hoogte moeten komen en zullen ze na een beoordeling van hun situatie actie moeten ondernemen. Het kabinet acht dit mede gelet op het doenvermogen van burgers ongewenst. Daarom wordt overgangsrecht voorgesteld dat inhoudt dat de maatregel niet van toepassing is in geval van huwelijkse voorwaarden waarin reeds een ongelijke breukdelengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelen is overeengekomen voor

[89] Zie ook onderdeel 3.3 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 maart 2018, over de wijziging van het besluit van 5 juli 2010, nr. DGB2010/872M, Stcrt. 2010, nr. 10783 (Stcrt. 2018, 18050).

16 september 2025, 16:00 uur. Het genoemde tijdstip is het tijdstip van publicatie van deze maatregel op Prinsjesdag op 16 september 2025 en beoogt aankondigingseffecten ten aanzien van het overgangsrecht te beperken. Dit overgangsrecht is ruim opgezet, omdat een keuze voor meer specifieke voorwaarden, bijvoorbeeld de voorwaarde dat aannemelijk wordt gemaakt dat een breukdeel anders dan in twee gelijke delen niet is ingegeven vanuit fiscale beweegredenen, de uitvoerbaarheid van de voorgestelde maatregel niet ten goede komt. Als na dit tijdstip de echtgenoot met de kleinste gerechtigdheid tot de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen overlijdt, blijft heffing over hetgeen de andere echtgenoot meer toekomt dan de helft van de huwelijksgoederengemeenschap of het vermogen, achterwege.
Als de betreffende echtgenoten na 16 september 2025, 16:00 uur, hun huwelijkse voorwaarden wijzigen in die zin dat het aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen verandert, dan verliezen zij hun aanspraak op het overgangsrecht en gaat met ingang van 1 januari 2026 de nieuwe regelgeving gelden. Als deze echtgenoten echter andere wijzigingen aanbrengen in de voorwaarden dan in het aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen, blijft het overgangsrecht voor hen gelden. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan echtgenoten die wijzigingen willen aanbrengen in de huwelijkse voorwaarden zonder de eerbiedigende werking van het overgangsrecht te verliezen, zolang deze wijzigingen niet zien op het aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen.
Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de voorgestelde maatregel in werking treedt op 1 januari 2026. Dit betekent dat er erf- of schenkbelasting geheven kan worden als vanaf 1 januari 2026 een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen ontbonden wordt of er verrekend wordt op grond van een verrekenbeding met ongelijke breukdelen en deze gevallen niet onder het overgangsrecht vallen. Inwerkingtreding van deze maatregel met terugwerkende kracht, bijvoorbeeld tot bekendmaking van de maatregel op Prinsjesdag 2025, acht het kabinet in dit geval niet opportuun. Aankondigingseffecten na deze datum zijn niet waarschijnlijk vanwege het voorgestelde ruime overgangsrecht.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
De maatregel heeft als doel om onbelaste vermogensovergangen tussen echtgenoten vanwege ongelijke breukdelen tegen te gaan door erf- of schenkbelasting te heffen bij de ontbinding van een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen of de verrekening van een beding met ongelijke breukdelen. Een belastingplichtige en diens partner kunnen de verdeling van het vermogen van de huwelijksgoederengemeenschap of de gerechtigdheid tot het vermogen op grond van een verrekenbeding namelijk zo vaststellen of wijzigen dat geen of weinig erf- of schenkbelasting verschuldigd is. Met de voorgestelde maatregel wordt er erf- of schenkbelasting geheven bij een ongelijke breukdelengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelen en is een onbelaste vermogensovergang op deze manier niet meer mogelijk. De maatregel is daarmee doeltreffend. Er treden naar verwachting geen tot weinig neveneffecten op, omdat de maatregel vanwege het overgangsrecht alleen voor toekomstige situaties geldt. Daarnaast zijn er alternatieven om een ongelijke inbreng van vermogen in een huwelijksgoederengemeenschap of bij een verrekenbeding civielrechtelijk vorm te geven. De maatregel is daarmee doelmatig. Er wordt geen evaluatie van deze maatregel voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2026. De maatregel vergroot de handhaafbaarheid voor de Belastingdienst. De maatregel geeft verduidelijking in geval van aanpassingen van de verdeling in de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen bij het einde van het huwelijk. De maatregel beperkt ook de ruimte om door middel van aanpassingen van de 'gelijke breukdelen', schenk- of erfbelasting te ontgaan.
De voorgestelde maatregel vermindert ook de complexiteit en draagt bij aan rechtszekerheid. Verduidelijkt wordt dat het uitgangspunt is een 50/50-verdeling bij het einde van het huwelijk. Ook is er een verwachte afname van het aantal belastingplichtigen dat 'ongelijke breukdelen' toepast. Ten slotte wordt er een afname van interactie met burgers voorzien.
Tijdens de voorbereiding en uitwerking van deze maatregel is nauw contact geweest met de Belastingdienst over zowel de vormgeving als de uitvoeringsaspecten om eventuele uitvoeringslasten te beperken en de handhaafbaarheid te vergroten.

5.11 Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden

Op grond van de SW 1956 worden schenkingen in beginsel belast met schenkbelasting en erfenissen met erfbelasting. Dit geldt indien de schenking wordt verkregen van iemand die op het tijdstip van de schenking in Nederland woonde en voor erfenissen van een erflater die op het tijdstip van overlijden in Nederland woonde. Erfbelasting kan worden bespaard door verspreid over een langere periode schenkingen te doen. Met betrekking tot schenkingen die kort voor het overlijden worden gedaan geldt een specifieke regeling. Door een gedeelte van het vermogen in het zicht van overlijden te schenken aan de aanstaande erfgenamen zouden de verkrijgers zonder nadere regeling namelijk tweemaal het verlaagde tarief en een extra vrijstelling kunnen benutten.[90] Om dat te voorkomen heeft de wetgever bepaald dat schenkingen die de erflater heeft gedaan binnen 180 dagen voorafgaand aan diens overlijden bij fictie in de SW 1956 geacht worden krachtens erfrecht door het overlijden van die erflater te zijn verkregen. Als gevolg van deze fictiebepaling (180 dagenfictie) worden deze schenkingen niet alleen in de schenkbelasting, maar ook in de erfbelasting betrokken waarbij eventueel betaalde schenkbelasting op de verschuldigde erfbelasting in mindering wordt gebracht. De bedoeling van deze fictiebepaling is duidelijk, maar deze fictie zorgt voor problemen in de toepassing daarvan door het eerst moeten betalen van schenkbelasting. Zo is de verkrijger van de schenking (vaak tevens erfgenaam) zich er vaak niet van bewust dat er eerst aangifte schenkbelasting van de schenking moet worden gedaan. Die verkrijger van de schenking verwacht ten onrechte dat het voldoende is om deze schenking op te nemen in de aangifte erfbelasting. Het vergt veel contact van de Belastingdienst met belastingplichtigen om dit uit te leggen. Daarnaast leidt het moeten indienen van een aangifte schenkbelasting en het moeten vaststellen van de aanslag schenkbelasting tot vertraging van de afhandeling van de aangifte erfbelasting. Pas nadat de Belastingdienst de schenkbelasting heeft vastgesteld, kan de schenkbelasting worden verrekend bij de vaststelling van de aanslag erfbelasting. Ook deze verrekening vergt extra toelichting aan belastingplichtigen. Het komt bovendien voor dat niet alle betaalde schenkbelasting verrekenbaar is, bijvoorbeeld indien de

[90] Vrijstelling schenkbelasting van € 6.713 voor een kind en van € 2.690 voor een derde (2025).

verschuldigde erfbelasting door toepassing van de hogere kindvrijstelling bij overlijden lager is dan de verschuldigde schenkbelasting (met een lagere kindvrijstelling) (zie het in de artikelsgewijze toelichting opgenomen rekenvoorbeeld). Schenkingen binnen 180 dagen voor het overlijden komen geregeld voor.

Gelet op het voorgaande wordt voorgesteld om de fictiebepaling zodanig aan te passen dat schenkingen die zijn gedaan binnen 180 dagen voor het overlijden van de erflater geacht worden niet alleen meer voor de toepassing van de erfbelasting, maar ook voor de toepassing van de schenkbelasting krachtens erfrecht door het overlijden van die erflater te zijn verkregen. Daarmee is geen sprake meer van een schenking voor de SW 1956. Als gevolg van deze aanpassing is het indienen van een aangifte schenkbelasting door de verkrijger, het vaststellen van een aanslag schenkbelasting door de inspecteur en verrekening van betaalde schenkbelasting met de erfbelasting niet meer nodig. In de aangifte erfbelasting moet (net als nu) wel melding worden gemaakt van de schenkingen die zijn gedaan binnen 180 dagen voor het overlijden van de erflater en deze worden vervolgens (net als nu) in de erfbelasting betrokken. Deze aanpassingen gelden voor het eerst voor schenkingen die maximaal 180 dagen voor 1 januari 2026 zijn gedaan aangezien wordt voorgesteld deze maatregel per 1 januari 2026 in werking te laten treden. Deze materieel terugwerkende kracht is in het voordeel van belastingplichtigen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Voor een effectieve werking van de 180 dagenfictie is het niet nodig dat over een schenking binnen 180 dagen voor het overlijden van de erflater naast aangifte erfbelasting ook aangifte schenkbelasting wordt gedaan. Ook zonder aangifte en aanslag schenkbelasting wordt voorkomen dat verkrijgers tweemaal het verlaagde tarief en een extra vrijstelling kunnen benutten door een gedeelte van het vermogen binnen 180 dagen voor het overlijden te schenken. Het schrappen van de aangifteplicht schenkbelasting – en daarmee het achterwege blijven van de aanslag schenkbelasting en verrekening van de schenkbelasting met de erfbelasting – zorgt ervoor dat de onduidelijkheid bij belastingplichtigen effectief wordt weggenomen. Tevens zorgt dit voor een snellere afhandeling van de aangifte erfbelasting, met een hooguit verwaarloosbare budgettaire derving tot gevolg. Het doel van de 180 dagenfictie wordt door de maatregel dus tegen lagere kosten bereikt en daarmee wordt de doelmatigheid van de fictie vergroot. Aangezien de uitwerking van de maatregel duidelijk is, is geen evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
Schenkingen binnen 180 dagen voor het overlijden komen geregeld voor en leiden – zoals hiervoor aangegeven – tot veel werk voor de Belastingdienst. In 2021 was er bij circa 9.800 aangiften erfbelasting sprake van een schenking binnen 180 dagen voor het overlijden (9% van het totaal aan aangiften erfbelasting in 2021).[91]

[91] Het totaal aan *aanslagen* erfbelasting waarbij in 2021 sprake was van een schenking binnen 180 dagen voor het overlijden bedroeg circa 18.700. Vaak wordt er voor meerdere erfgenamen binnen dezelfde nalatenschap een *aangifte* erfbelasting gedaan (door een executeur bijvoorbeeld). Het contact van de Belastingdienst vindt plaats met de belastingplichtige die aangifte doet, niet met alle belastingplichtigen aan wie een aanslag erfbelasting is opgelegd.

Deze voorgestelde maatregel is op verzoek van en in nauwe samenwerking met de Belastingdienst verder uitgewerkt.
Tijdens de voorbereiding en uitwerking van deze maatregel is nauw contact geweest met de Belastingdienst over zowel de vormgeving als de uitvoeringsaspecten om eventuele uitvoeringslasten te beperken, de handhaafbaarheid te vergroten en de eenvoud te bevorderen. De voorgestelde aanpassing van de fictiebepaling in de SW 1956 leidt tot een besparing van de uitvoeringslasten van de Belastingdienst van structureel € 2 miljoen.

Het zal blijven voorkomen dat er reeds aangiften schenkbelasting zijn gedaan voor schenkingen die vallen binnen 180 dagen voor het overlijden van de schenker. De aangiftetermijn is in beginsel vastgesteld op twee maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de schenkingen zijn gedaan. Aangiften kunnen wegens het opgegeven Burgerservicenummer van de schenker na overlijden van de schenker voorafgaand aan het opleggen van de aanslag schenkbelasting automatisch worden uitgeworpen waarmee kan worden voorkomen dat een aanslag schenkbelasting wordt opgelegd. In de paar gevallen waarin al wel een aanslag schenkbelasting is opgelegd, gaat de Belastingdienst over tot ambtshalve vermindering en informeert hij de belastingplichtige hierover.

5.12 Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen

Schenk- en erfbelasting, geregeld in de SW 1956, worden geheven bij de verkrijger over de waarde van de schenking, onderscheidenlijk erfenis. De hoogte van de te betalen belasting is, naast de relatie tussen de schenker, onderscheidenlijk erflater, en de verkrijger, ook afhankelijk van de omvang van de verkrijging en de hoogte van de eventuele vrijstellingen. Een kind heeft bij een verkrijging van een ouder een vrijstelling van € 6.713 voor de schenkbelasting en van € 25.490 voor de erfbelasting alsmede het lagere tarief van 10% over een verkrijging tot ten hoogste € 154.197 en 20% over het meerdere (bedragen 2025).

Een belangrijke rechtvaardiging voor het heffen van schenk- en erfbelasting is dat het ontvangen van een schenking of erfenis tot een hogere draagkracht leidt. Daarnaast speelt het buitenkansbeginsel ofwel het beginsel van de bevoorrechte verkrijging een belangrijke rol. Het verkrijgen van een erfenis of schenking kan namelijk worden beschouwd als een buitenkans waarvoor geen inspanningen zijn verricht. Ook de verzorgingsgedachte is van belang voor de heffing van schenk- en erfbelasting.[92] Het buitenkansbeginsel en de verzorgingsgedachte rechtvaardigen dat er hogere vrijstellingen (met name in de erfbelasting) en lagere tarieven gelden voor de partner en (klein)kinderen.[93] Hierbij wordt voor het bepalen of iemand als kind van een schenker of erflater kwalificeert aangesloten bij het familierecht in het BW.

De HR heeft in zijn arrest van 6 september 2024 geoordeeld dat de belanghebbende, die niet is erkend door zijn biologische vader en ook niet op andere wijze in familierechtelijke betrekking tot

[92] Hiermee wordt het goed achterlaten van de partner en (klein)kinderen bedoeld.
[93] De tarieven voor kleinkinderen bedragen 18% en – bij grotere verkrijgingen –(deels) 36% en de tarieven voor overige verkrijgers bedragen 30% en – bij grotere verkrijgingen –(deels) 40%. Naast gehuwden en geregistreerde partners worden onder bepaalde voorwaarden ook samenwonenden als partners aangemerkt (artikel 1a SW 1956).

hem is komen te staan, voor toepassing van de SW 1956 niet is aan te merken als een kind van de biologische vader.[94] Dit betekent dat de belanghebbende geen recht heeft op toepassing van de kindvrijstelling en het verlaagde tarief. Hierdoor wordt echter een onderscheid gemaakt tussen kinderen die tijdens het huwelijk zijn geboren en kinderen die buiten een huwelijk worden geboren. Volgens de HR moeten buitenhuwelijkse kinderen die niet in een familierechtelijke betrekking tot de biologische ouder staan, maar waarmee de biologische ouder family life als bedoeld in het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM)[95] had, met het oog op de heffing van erfbelasting als gelijke gevallen worden aangemerkt als kinderen van wie de erflater door zijn huwelijk de vader is. Volgens de HR is dit verschil in behandeling voor de erfbelasting van kinderen die geboren zijn tijdens een huwelijk ten opzichte van kinderen die zijn geboren buiten het huwelijk maar wel family life hebben met de biologische ouder in strijd met het discriminatieverbod van het EVRM[96]. Volgens de HR ligt het vooralsnog op de weg van de wetgever om in dit rechtstekort te voorzien, omdat dit de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaat.[97]

Doordat de fiscale wet voor het begrip 'kind' aansluit bij het civiele recht, kan deze strijdigheid met het EVRM worden weggenomen via het civiele recht of door aanpassing van de SW 1956. Aanpassing van het civiele recht raakt – zoals ook in het arrest wordt benoemd - echter aan diverse ontwikkelingen op familierechtelijk vlak waarin zorgvuldige rechtspolitieke keuzes noodzakelijk zijn. Op 10 maart 2025 heeft de Staatssecretaris Rechtsbescherming in dat kader een brief met onderzoeksresultaten in het kader van meerouderschap naar de Tweede Kamer gestuurd en daarin aangegeven dat er nu geen regeling hiervoor wordt voorbereid.[98] Voor het wegnemen van het door de HR gesignaleerde verboden onderscheid is daarom gekozen voor het aanpassen van de SW 1956.

Gelet op het voorgaande wordt voorgesteld om de SW 1956 zodanig aan te passen dat kinderen die niet in familierechtelijke betrekking tot hun biologische ouder staan voor de toepassing van de schenk- en erfbelasting worden gelijkgesteld met kinderen die wel in familierechtelijke betrekking tot hun ouder staan. Er wordt daarbij uit praktische overwegingen niet de in het arrest genoemde aanvullende eis gesteld van het bestaan van een nauwe persoonlijke betrekking – family life als bedoeld in het EVRM[99] – met die biologische ouder. In de praktijk zal de invulling van family life namelijk zeer verschillend zijn en daardoor belastend voor de uitvoering. Daarom wordt gekozen voor een ruimere regeling. Aangenomen mag worden dat er een nauwe persoonlijke betrekking met het kind heeft bestaan wanneer de biologische ouder het kind in het testament heeft opgenomen. Ook bij een schenking van de biologische ouder aan het kind kan worden verondersteld dat een nauwe persoonlijke betrekking bestaat.

Het kind moet wel het biologische ouderschap doen blijken. Het zou namelijk vrijwel onmogelijk zijn als de Belastingdienst op basis van feiten en omstandigheden zou moeten beoordelen of het

[94] HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130.
[95] Artikel 8 EVRM.
[96] Artikel 14 EVRM.
[97] HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130, r.o. 4.7.2, 4.8 en 4.10.2.
[98] Kamerstukken II 2024/25, 33836, nr. 104.
[99] Artikel 8 EVRM.

aannemelijk is dat het om een biologisch kind gaat. Dit past ook niet binnen de taken en expertise van de Belastingdienst en zou tot discussies kunnen leiden. Deze kinderen moeten daarom de uitslag van een genetische test waaruit het biologische ouderschap volgt (oftewel een DNA-test)[100] kunnen overleggen. Als de uitslag van de DNA-test inhoudt dat X de biologische zoon/dochter van ouder Y is, is dat voldoende. Vooralsnog worden geen formele eisen gesteld aan het soort DNA-test. Er is een grote verscheidenheid aan aanbieders en mogelijk zal in het verleden al een test zijn gedaan om de biologische band tussen ouder en kind vast te stellen. Om te voorkomen dat die groep opnieuw een test moet doen en omdat er op dit moment geen aanleiding is om misbruik van de regeling te veronderstellen is ervoor gekozen om geen nadere eisen te stellen. Indien er signalen vanuit de praktijk komen dat het niet stellen van nadere voorwaarden aan het soort DNA-test problemen geeft bij de controle of handhaving van de voorgestelde maatregel[101] of dit anderszins wenselijk wordt geacht, dan kunnen in een algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld over de op de belastingplichtige rustende bewijslast om het biologische ouderschap te doen blijken, zoals voorwaarden waaraan een DNA-test moet voldoen om als bewijs te kunnen dienen. Deze bewijslast in de vorm van een DNA-test brengt wel aspecten van gegevensverwerking met zich mee die worden toegelicht in paragraaf 9.

Door het biologische kind voor de heffing van de schenk- en erfbelasting gelijk te stellen met een kind dat wel in een familierechtelijke betrekking staat tot de schenker of erflater valt een biologisch kind voor toepassing van de SW 1956 ook onder het begrip 'kind'. Dit geldt zowel voor de tarieven en vrijstellingen als voor eventuele antimisbruikbepalingen waarin het begrip 'kind' wordt gebruikt.[102]

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de voorgestelde maatregel is om het door de HR gesignaleerde verboden onderscheid weg te nemen. Dit doel wordt met de voorgestelde aanpassingen behaald, waarmee de maatregel doeltreffend is. Het kunnen overleggen van een uitslag van een genetische test waaruit het biologische ouderschap blijkt brengt kosten met zich mee voor de belastingplichtige. Daarnaast zal de Belastingdienst moeten controleren of uit de genetische test blijkt dat sprake is van biologisch ouderschap. Het kunnen overleggen van een genetische test is echter de enige manier om biologische verwantschap te doen blijken. Daarmee is de voorgestelde maatregel ook doelmatig. Er wordt geen evaluatie van de maatregel voorzien, omdat de maatregel met hoge mate van zekerheid doeltreffend en doelmatig is.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

Tijdens de voorbereiding en uitwerking van deze maatregel is nauw contact geweest met de Belastingdienst over zowel de vormgeving als de uitvoeringsaspecten om eventuele uitvoeringslasten te beperken en de handhaafbaarheid te vergroten. Deze maatregel brengt met zich dat een uitslag van een genetische test zal moeten worden verwerkt (zie hiervoor paragraaf 9.) De voorgestelde maatregel heeft verder weinig tot geen gevolgen voor de systemen en

[100] De term genetische test en DNA-test worden in dit voorstel als synoniemen gebruikt. Er wordt hiermee geen onderscheid of verschil beoogd.
[101] Hierbij kan gedacht worden aan oneigenlijk gebruik van de gelijkstelling.
[102] Een voorbeeld hiervan is artikel 10 SW 1956.

handhaafbaarheid en kent geen wezenlijke complexiteitsgevolgen of personele gevolgen. Het voorstel is daarmee uitvoerbaar.

5.13 Verlegging ingangsdatum belastingrente erfbelasting en aangiftetermijn erfbelasting

Het algemene uitgangspunt is dat belastingrente kan worden voorkomen door het indienen van een tijdige, juiste en volledige aangifte en ook kan worden voorkomen door het tijdig verzoeken om het opleggen van een voorlopige aanslag.[103] Zoals hierna wordt toegelicht, blijkt het in een groot deel van de gevallen niet mogelijk om tijdig – binnen acht maanden na het overlijden - aangifte erfbelasting te doen of te verzoeken om het opleggen van een voorlopige aanslag met als gevolg dat belastingrente moet worden betaald. In de brief van 11 december 2024 over de strategie en prioriteiten van de Belastingdienst voor de komende jaren[104] heeft de Staatssecretaris van Fiscaliteit, Belastingdienst en Douane erop gewezen dat er nog altijd knelpunten in de uitvoering zijn, die bij burgers en ondernemers leiden tot onzekerheid en stress. Over de knelpunten in de uitvoering communiceert de Belastingdienst in de bij die brief gevoegde Stand van de uitvoering 2024, die vier casussen bevat waarin de impact op burgers en ondernemers én op medewerkers van de Belastingdienst duidelijk wordt. Eén van deze vier casussen betreft de complexiteit voor nabestaanden en erfgenamen bij het doen van een goede aangifte erfbelasting.[105]

De aangifte erfbelasting is onder andere afhankelijk van de laatste aangifte inkomstenbelasting van de overleden persoon. Hoeveel inkomstenbelasting (IB) definitief verschuldigd is, wordt niet eerder dan 8 tot 21 maanden na overlijden bekend. Als iemand bijvoorbeeld in mei 2024 overlijdt, kan er pas vanaf 1 maart 2025 aangifte IB worden gedaan en dan duurt het nog even voordat de aanslag IB is opgelegd. Echter, voor de erfbelasting geldt in beginsel een aangiftetermijn van acht maanden na het overlijden. Deze termijn is voor de belastingplichtige vaak te kort om juist en volledig aangifte erfbelasting te kunnen doen. Daarom dienen belastingplichtigen conceptaangiften in die op een later moment worden aangevuld, wat leidt tot veel contact via brieven, bijbehorende e-mails en telefoonverkeer. De huidige termijn heeft ook verzoeken tot uitstel voor het indienen van de aangifte erfbelasting voor elke erfgenaam (gezamenlijk of afzonderlijk) tot gevolg en bezwaarschriften tegen de (op basis van de imperfecte aangifte) opgelegde aanslagen erfbelasting of tegen de beschikking waarbij belastingrente is vastgesteld. Als na de aangiftetermijn van acht maanden aangifte erfbelasting wordt gedaan, is belastingrente (6,5% vanaf 1 januari 2025) verschuldigd, ook als het gevraagde uitstel is verleend.[106] Met ingang van 1 januari 2019 wordt geen belastingrente in rekening gebracht als binnen de termijn van acht maanden na overlijden aangifte erfbelasting wordt gedaan of wordt verzocht om een voorlopige aanslag, indien de (voorlopige of definitieve) aanslag erfbelasting wordt vastgesteld overeenkomstig die aangifte of dat verzoek. In de praktijk is dit vaak geen oplossing om belastingrente te voorkomen, onder andere omdat nog teveel gegevens ontbreken om een enigszins juiste aangifte te doen of

[103] Kamerstukken II 2013/14, 33755, nr. 3, p. 2.
[104] Kamerstukken II 2024/25, 31066, nr. 1446.
[105] Kamerstukken II 2024/25, 31066, nr. 1446, bijlage 3, Stand van de uitvoering p. 8 en 9.
[106] Voor de volledigheid: voor aanslagen erfbelasting ter zake van overlijdens vanaf 1 januari 2017 tot 1 januari 2021 gold goedkeurend beleid waarin was geregeld dat het rekenen van belastingrente buiten beschouwing bleef in verband met de vertraging die is opgetreden in het uitvoeringsproces.

voorlopige aanslag te kunnen aanvragen. Daarnaast zijn meestal meerdere erfgenamen betrokken bij één nalatenschap en is de hoogte van de individuele aanslagen van elkaar afhankelijk.
Het voorgaande geeft veel onbegrip bij belastingplichtigen en dat leidt tot bezwaren tegen de belastingrentebeschikking, ook bij zeer kleine financiële belangen. Niet alleen de hoogte van de rente, maar ook het feit dat de belastingplichtige belastingrente betaalt terwijl deze niet over de gegevens beschikt om een juiste en volledige aangifte te *kunnen* doen, leidt tot veel onbegrip en ongenoegen bij de belastingplichtige. Voor de Belastingdienst betekent dit veel uitvoeringslasten (zie paragraaf uitvoeringsgevolgen). Kortom, er is sprake van een reëel knelpunt bij de belastingrente bij de erfbelasting. Naast de hiervoor genoemde aspecten moet worden bedacht dat de erfbelasting een incidentele heffing is waar belastingplichtigen weinig ervaring mee hebben, terwijl sprake is van een emotionele periode (lager doenvermogen). In die zin is de erfbelasting niet te vergelijken met een heffing als de inkomsten- of vennootschapsbelasting.
Er zijn verschillende opties bezien om dit knelpunt aan te pakken. In de Stand van de uitvoering 2024 van de Belastingdienst wordt voorgesteld het startmoment van het berekenen van de belastingrente voor de erfbelasting te verleggen van acht naar twintig maanden. Vanuit de systematiek van de belastingrente bezien is het echter logisch om voor het startmoment aan te sluiten bij de wettelijke aangiftetermijn, die momenteel acht maanden is. Het verleggen van het startmoment lost verder op zichzelf genomen het probleem van het niet tijdig kunnen doen van een juiste en volledige aangifte of verzoek om een voorlopige aanslag niet op. De wettelijke termijn van acht maanden na overlijden voor het indienen van aangifte erfbelasting is een minimumtermijn die de Belastingdienst kan verlengen door het verlenen van uitstel voor het indienen van de aangifte erfbelasting.[107] Er wordt momenteel uitstel verleend voor circa 30% van de aangiften erfbelasting. Het verschilt van geval tot geval binnen welke termijn een belastingplichtige juist en volledig aangifte kan doen. Bij eenvoudiger vermogens (denk bijvoorbeeld aan overledenen zonder partner, zonder onderneming en met een voorlopige aanslag IB) en afhankelijk van of iemand vroeg of laat in een kalenderjaar overlijdt zal dit doorgaans (veel) eerder dan twintig maanden na het overlijden zijn.

Alleen een verlenging van de aangiftetermijn erfbelasting lost zoals eerder gezegd het probleem van de belastingrente bij de erfbelasting ook niet op. Daarom wordt een combinatie van maatregelen voorgesteld. Het is vanuit de systematiek van de belastingrente bezien logisch om voor het startmoment voor het berekenen van de belastingrente aan te sluiten bij de wettelijke aangiftetermijn na het overlijden. Verlenging van de wettelijke aangiftetermijn van acht naar twintig maanden na overlijden lijkt toereikend om de genoemde knelpunten op te lossen.
Daarom wordt voorgesteld om zowel de aangiftetermijn erfbelasting te verlengen van acht naar twintig maanden na het overlijden als het startmoment van het berekenen van de belastingrente bij de erfbelasting aan te passen van acht naar twintig maanden na overlijden. Bijkomstig voordeel is dat er bij een termijn van twintig maanden meer tijd is om middelen vrij te maken om de aanslag erfbelasting te betalen, bijvoorbeeld door de verkoop van een woning die tot de nalatenschap behoort. De voorgestelde termijn van twintig maanden na overlijden vindt voor zowel de aangiftetermijn als de berekening van de belastingrente voor het eerst toepassing met

[107] De inspecteur stelt de termijn voor het doen van aangifte voor de erfbelasting zodanig vast dat deze niet eerder verstrijkt dan acht maanden na het overlijden (artikel 45, eerste lid, SW 1956, zie het tweede en derde lid voor bijzondere situaties).

betrekking tot belastingaanslagen erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2026 plaatsvinden.

Er wordt op dit moment ook in bredere zin gekeken naar de hoogte van de belastingrente bij verschillende belastingmiddelen in relatie tot de oorspronkelijke beleidsdoelen, waarbij de budgettaire impact niet te veronachtzamen is. Daarnaast valt te wijzen op de massaalbezwaarprocedure tegen het hogere belastingrentepercentage voor de vennootschapsbelasting en enige overige middelen.[108]
Vanwege de eerder benoemde specifieke aspecten die spelen bij de aangifte erfbelasting (geen gegevens, incidentele heffing in een emotionele periode) wordt vooruitlopend op de uitkomsten daarvan deze aanpassing specifiek voor de erfbelasting voorgesteld.

Het is op zich denkbaar om voor een langere aangiftetermijn dan twintig maanden te kiezen maar naar verwachting is een verlenging van de aangiftetermijn van acht naar twintig maanden – dus met twaalf maanden – adequaat om tijdig de aangifte te kunnen indienen. Bij een standaard wettelijke termijn voor het indienen van de aangifte van twintig maanden na overlijden kan de Belastingdienst nog voldoen aan de aanslagtermijn van drie jaar na het overlijden[109] en de navorderingstermijn van vijf jaar na het overlijden voor de erfbelasting. Dit zou moeilijker worden bij een langere aangiftetermijn, zeker bij complexe nalatenschappen zoals wanneer de bedrijfsopvolgingsregeling speelt en bij verschillende verkrijgers met soms verschillende verjaringstermijnen.

Gelet op deze ruime verlenging van de aangiftetermijn naar twintig maanden na het overlijden is de Belastingdienst slechts voornemens – op verzoek – nog eenmaal uitstel te verlenen. Indien uitstel wordt verleend, worden zowel de aanslagtermijn als de navorderingstermijn verlengd met de duur van het verleende uitstel[110] maar langer uitstel dan vier maanden in combinatie met verlenging van de aangiftetermijn naar twintig maanden heeft niet de voorkeur met name omdat het opleggen van aanslagen erfbelasting liefst plaatsvindt voor alle erfrechtelijke verkrijgers tegelijkertijd, zodat de Belastingdienst zicht houdt op het volledig belasten van de nalatenschap (nalevingstekort[111]). Dit betekent in de praktijk dat de Belastingdienst als een deel van de verkrijgers uit een nalatenschap geen uitstel aanvraagt, aan alle verkrijgers uit de betreffende nalatenschap binnen de aanslagtermijn van drie jaar een aanslag oplegt, ook aan de verkrijgers die om uitstel hebben verzocht en waarvoor de aanslagtermijn wordt verlengd. Deze maximale termijn van vierentwintig maanden komt overeen met het huidige uitvoeringsbeleid van de Belastingdienst. Mocht het desondanks niet lukken om een juiste, tijdige en volledige aangifte te doen, dan kan de belastingplichtige een zo goed mogelijke schatting doen in zijn aangifte en bij eventuele afwijkingen later in bezwaar gaan tegen de (voorlopige) aanslag.[112] Dus met deze mogelijkheden is

[108] Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 februari 2025, Vennootschapsbelasting, aanwijzing bezwaarschriften tegen het in rekening gebrachte percentage belastingrente vennootschapsbelasting en enige overige middelen vanaf 1 oktober 2020 als massaal bezwaar (Stcrt. 2025, 5793), gelet op de uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland, 7 november 2024, ECLI:NL:RBNNE:2024:4361.
[109] De termijn waarbinnen een aanslag moet worden vastgesteld.
[110] Artikel 66 SW 1956 in combinatie met artikel 11, derde lid, AWR voor aanslagen en artikel 16, derde en vierde lid, AWR voor navorderingsaanslagen.
[111] Het bedrag dat de doelgroep ten onrechte niet heeft afgedragen als percentage van het totale bedrag van de aangiften.
[112] Daarbij kan voor die aanslag uitstel van betaling worden gevraagd (waarbij geldt dat momenteel de invorderingsrente lager is dan de belastingrente). Mocht de einduitkomst na definitieve afwikkeling van dergelijke uitzonderlijke erfdossiers afwijken van de (voorlopige) aanslagen, dan geven - naast bezwaar – de artikelen 52 en 53 SW 1956 de mogelijkheid tot verzoeken om vermindering of navordering.

het vanuit het oogpunt van de belastingplichtige niet noodzakelijk om langer uitstel voor het indienen van de aangifte te krijgen.

Het is uiteraard ook denkbaar te kiezen voor een kortere aangiftetermijn dan twintig maanden, bijvoorbeeld vijftien maanden. Bezwaar daarvan is dat er dan naar verwachting nog steeds regelmatig uitstelverzoeken zullen worden gedaan omdat binnen vijftien maanden niet altijd alle gegevens om juist en volledig aangifte te kunnen doen beschikbaar zijn. Naar verwachting kunnen na twintig maanden in beginsel alle benodigde gegevens bekend zijn en zo niet, dan zijn er de hierboven geschetste mogelijkheden voor de belastingplichtige.
Een verdergaande optie zou zijn afschaffing van de belastingrente bij de erfbelasting. Om twee redenen wordt daarvoor niet gekozen. Ten eerste vervalt hiermee (deels) de prikkel om tijdig aangifte te doen. Ten tweede leidt die optie tot een budgettaire derving van € 32 miljoen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Het is voor de belastingplichtige in bepaalde gevallen niet mogelijk om binnen acht maanden een juiste en volledige (voorlopige) aangifte erfbelasting te doen. Dit leidt tot het doen van uitstelverzoeken en tot verschuldigdheid van belastingrente. Met de voorgestelde maatregelen wordt de aangiftetermijn en het moment van aanvang van het berekenen van belastingrente verlengd tot twintig maanden na overlijden, waardoor het voor meer belastingplichtigen mogelijk wordt om tijdig een juiste en volledige aangifte erfbelasting te doen. Hierdoor is in veel minder gevallen belastingrente verschuldigd. Met de voorgestelde maatregelen worden de genoemde knelpunten in het aangifteproces in het overgrote deel van de gevallen weggenomen, waardoor deze maatregelen doeltreffend zijn en te verkiezen zijn boven de andere bovenstaande opties. De voorgestelde maatregelen leiden tot een eenvoudigere toepassing van de wetgeving voor de belastingplichtigen, verminderen het beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen in een vaak stressvolle, emotionele periode en verminderen de uitvoeringslasten met ruim € 0,5 miljoen per jaar bij de Belastingdienst door een efficiënter aangifteproces. Tegelijkertijd leiden de maatregelen tot lagere opbrengsten belastingrente. De lagere opbrengsten staan in verhouding tot het te realiseren doel, gelet op het specifieke karakter van het aangifteproces erfbelasting zoals hierboven beschreven. Daarom zijn deze maatregelen als doelmatig te beoordelen. De uitwerking van de maatregelen zal door de Belastingdienst worden gemonitord via regulier contact met de stakeholders en signalen die vanuit de Belastingdienst omhoog komen. Met het opstellen van een Invoeringstoets kan een goede uitvoering worden gegeven aan het monitoren van een maatregel. Vanuit de uitvoering zouden op zijn vroegst vanaf 2028 signalen en mogelijke knelpunten kunnen worden opgehaald / een vergelijking worden gemaakt met de verwachtingen uit de uitvoeringstoets (uitgaande van invoering op 1/1/2026). De Belastingdienst kan worden gevraagd om deze maatregelen te selecteren voor het uitvoeren van een Invoeringstoets. De uitkomst van dit selectieproces moet worden afgewacht. Er wordt geen evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
Deze maatregel is op verzoek vanen in nauwe samenwerking met de Belastingdienst uitgewerkt. Tijdens de voorbereiding en uitwerking van deze maatregel is nauw contact geweest met de

Belastingdienst over zowel de vormgeving als de uitvoeringsaspecten om eventuele uitvoeringslasten te beperken en de handhaafbaarheid te vergroten.
De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2026. Het voorstel is een vereenvoudiging voor belastingplichtigen en de uitvoering door de Belastingdienst. Door de verlenging van de aangiftetermijn voor de erfbelasting zullen kwalitatief betere aangiften worden ingediend. Belastingplichtigen hebben dam immers meer tijd gehad om alle relevante gegevens te achterhalen. Dat maakt dat er minder noodzaak zal zijn om de eigen aangifte op een later moment aan te passen of om bezwaar te maken tegen een (voorlopige) aanslag die is opgelegd (mede) op basis van de eigen aangifte.
Minder contact zit in:

- uitstelverzoeken in beginsel afhandelen voor elke erfgenaam afzonderlijk;
- uitleg geven over de verjaringstermijn die per erfrechtelijke verkrijger kan verschillen als gevolg van de uitstelregeling;
- minder bezwaarschriften tegen de beschikking waarbij de belastingrente is vastgesteld of tegen (op basis van imperfecte aangiften) opgelegde aanslagen als gevolg van de krappe aangiftetermijn (een aanslag wordt in veel gevallen na vier maanden opgelegd, terwijl de aangifte als concept was bedoeld);
- minder conceptaangiften die op een later moment worden aangevuld met brieven, e-mails of telefoonverkeer.

De voorgestelde maatregel leidt tot een besparing op de uitvoeringslasten van de Belastingdienst. Er zullen nauwelijks nog uitstelverzoeken gedaan worden, er is sprake van kwalitatief betere aangiften en er zal een vermindering zijn van bezwaren tegen de beschikking waarbij de belastingrente wordt vastgesteld. De incidentele handhavingsbesparing bedraagt € 210.000. De incidentele automatiseringskosten bedragen € 310.000. De structurele handhavingsbesparing bedraagt € 540.000. Daarnaast bespaart de voorgestelde maatregel incidenteel 1,5 fte en structureel 4 fte aan werklast.

5.14 Emissievrije bijzondere personenauto’s en emissievrije motorrijwielen

Met het aflopen van de bpm-vrijstelling voor emissievrije motorrijtuigen per 1 januari 2025 is een ongewenst verschil in behandeling ontstaan tussen enerzijds reguliere emissievrije personenauto’s en anderzijds emissievrije bijzondere personenauto’s, zoals kampeerauto’s en voertuigen voor rolstoelvervoer, en emissievrije motorrijwielen. Terwijl reguliere emissievrije personenauto’s in de bpm enkel worden belast met een vaste voet van € 667 en voor emissievrije bestelauto’s een nihiltarief geldt, worden voornoemde emissievrije bijzondere personenauto’s vanaf 2025 belast volgens dezelfde tarieven als hun fossiele tegenhangers.

Concreet betekent dit dat emissievrije bijzondere personenauto’s sinds 2025 37,7% van de catalogusprijs aan bpm verschuldigd zijn, en emissievrije motorrijwielen 19,4%. Daarmee wordt geen recht gedaan aan het karakter van deze motorrijtuigen, die bovendien vaak nog relatief

duurder zijn in aanschaf dan hun fossiele tegenhangers. De onbedoelde lastenverzwaring die hierdoor ontstaat, is voor het jaar 2025 ondervangen via goedkeurend beleid.[113]

Voordat het besluit tot het voeren van goedkeurend beleid is genomen is vastgesteld of dit besluit verenigbaar is met het kader voor beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving op de terreinen van Belastingen, Toeslagen en Douane zoals dat op 12 december 2024 is vastgesteld.[114] Geconcludeerd is dat dit het geval was. Hierbij is in het bijzonder stilgestaan bij de vraag of de onderbouwing om het goedkeurend besluit te treffen in verhouding staat tot het belang dat ermee is gediend. In dit kader is vastgesteld dat de bpm tot 1 januari 2025 voor emissievrije bijzondere motorrijtuigen en emissievrije motorrijwielen nihil was. Vanaf januari 2025 kon de bpm echter oplopen tot meer dan € 25.000. Dit zorgt in 2025 voor een groot verschil in belastingdruk, zeker als het voorstel wordt aangenomen om de bpm voor deze voertuigen vanaf 1 januari 2026 gelijk te stellen aan die van emissievrije personenauto's (€ 667). Dit verschil is moeilijk te rechtvaardigen. Het wachten op wetgeving zou bovendien ook problemen opleveren voor partijen die de bijzondere personenauto's al hadden besteld en in gebruik willen nemen. Vastgesteld is dat onverkorte wetstoepassing niet past bij een overheid die recht wil doen aan de menselijke maat en algemene rechtsbeginselen. Dit beleidsbesluit voorkomt zo een maatschappelijke onaanvaardbare situatie door hardheden van (het ontbreken van) wetgeving voor alleen de periode januari tot en met december 2025, wat daarnaast een rem zou kunnen zetten op beleidsmatig wenselijke investeringen in emissievrije motorrijtuigen. Dit besluit werkt uitsluitend in het voordeel van de beoogde groep belastingplichtigen. Ten einde zo transparant mogelijk te zijn is de publicatie van het beleidsbesluit op 23 juni 2025 expliciet onder de aandacht gebracht.[115]

Om de belastingdruk voor emissievrije bijzondere personenauto's te corrigeren, wordt voorgesteld de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) op dit punt te wijzigen. Voorgesteld wordt voor emissievrije bijzondere personenauto's tot en met 2030 hetzelfde tarief te hanteren als reguliere emissievrije personenauto's. Dat tarief is op dit moment een vaste voet van € 667. Voor emissievrije motorrijwielen wordt voorgesteld om tot en met 2030 een separate vaste voet van € 200 in te voeren. Op deze wijze wordt de stimulans voor emissievrije mobiliteit ook voor deze categorieën motorrijtuigen hersteld en behouden.

Voor met fossiele brandstoffen aangedreven bijzondere personenauto's en motorrijwielen blijft overigens de catalogusprijs de grondslag voor de bpm. Het is op dit moment niet mogelijk om de bpm voor deze motorrijtuigen vast te stellen aan de hand van de CO_2-uitstoot en daarmee gelijk te stellen met andere personenauto's. Hiervoor is informatie nodig over de CO_2-uitstoot van deze motorrijtuigen en die is in het kentekenregister afwezig of onvoldoende betrouwbaar om voor de bpm te kunnen gebruiken.

[113] Stcrt. 2025, 21007.
[114] Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. AM.
[115] Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 260.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
De voorgestelde maatregel is doeltreffend, omdat zij de onbedoelde fiscale verschillen binnen de bpm tussen emissievrije reguliere personenauto's en andere emissievrije voertuigcategorieën – zoals bijzondere personenauto's en motorrijwielen – op een gerichte en proportionele wijze wegneemt. Door ook voor deze motorrijtuigen een vaste voet in de bpm te introduceren, wordt voorkomen dat de overstap naar emissievrije mobiliteit wordt ontmoedigd. Hiermee wordt de stimulans voor emissievrije alternatieven in stand gehouden en sluit het bpm-stelsel beter aan bij de beleidsdoelstellingen op het gebied van klimaat en duurzaamheid.

De maatregel is doelmatig, omdat zij tegen zo laag mogelijke kosten met een beperkte en eenvoudig uitvoerbare aanpassing in de bpm-systematiek een onevenredige belastingdruk voor specifieke categorieën emissievrije motorrijtuigen wegneemt. Door het hanteren van vaste voetbedragen – € 667 voor emissievrije bijzondere personenauto's en € 200 voor emissievrije motorrijwielen – wordt aangesloten bij bestaande uitvoeringspraktijken, wat de uitvoeringslasten voor zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen beperkt houdt. Tegelijkertijd wordt met minimale middelen effectief bijgedragen aan het bevorderen van emissievrije mobiliteit binnen alle voertuigcategorieën, zonder dat een complex of omvangrijk instrumentarium hoeft te worden ingezet.

Er wordt geen specifieke evaluatie voorzien van de maatregel voor emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen. De maatregel kent wel een horizonbepaling tot en met 2030. Op dat moment moet opnieuw worden gewogen, met oog voor uitkomsten van de evaluatie van stimulering van emissievrije bestelauto's in de bpm uiterlijk in 2029 en op basis van actuele inzichten over de stimulering van emissievrije personenauto's, hoe wordt omgegaan met de fiscale behandeling van emissievrije motorrijwielen en bijzondere personenauto's.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en douane
De maatregel heeft naar oordeel van de Belastingdienst weinig of geen impact. De maatregel heft een ongewenst verschil in behandeling op tussen reguliere motorrijwielen en emissievrije motorrijwielen door de wijziging van de vaste voet in de bpm. De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen tijdig door de Belastingdienst worden gerealiseerd.

5.15 Autonome vergroening

Vanwege de jaarlijkse afname van de CO_2-uitstoot van nieuwe conventionele personenauto's (autonome vergroening) worden in de bpm ten behoeve van een stabiele opbrengst jaarlijks de CO_2-schijfgrenzen en -tarieven aangepast. Deze aanpassing is zodanig vormgegeven dat de gemiddelde bpm-inkomsten per conventionele personenauto, ceteris paribus, gelijk blijven. Hiermee wordt beoogd de voorziene afname van de belastinggrondslag door autonome vergroening te mitigeren. Voor de jaren 2026 tot en met 2028 wordt een autonome vergroening van respectievelijk 1,55% (2026), 1,46% (2027) en 1,38% (2028) voorzien. Voorgesteld wordt om dit percentage jaarlijks te verwerken in de tarieftabel zoals die voor de bpm wordt gehanteerd.

Hiervoor worden in respectievelijk 2026, 2027 en 2028 de schijfgrenzen, inclusief de grens voor de dieseltoeslag, verlaagd met respectievelijk 1,55%, 1,46% en 1,38%, en worden de tarieven, inclusief het tarief voor de dieseltoeslag, verhoogd met respectievelijk 1,57%, 1,48% en 1,40%.

Er is voor gekozen om de autonome vergroening voor drie jaar vast te leggen om de sector zo veel mogelijk duidelijkheid en voorspelbaarheid te bieden over de ontwikkeling van de bpm. Dit draagt bij aan stabiliteit in de autobelastingen en voorkomt jaarlijkse herziening. Onderzocht is of ook bij de tariefstelling voor bestelauto's rekening gehouden moet worden met autonome vergroening. Vastgesteld is dat hier geen aanleiding voor is.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
De maatregel is doeltreffend doordat zij de verwachte daling in CO_2-uitstoot van conventionele personen- en bestelauto's vertaalt in een evenredige aanscherping van de bpm-tarieven. Hierdoor blijft de gemiddelde belastingdruk per motorrijtuig behouden, wat past binnen het uitgangspunt van een stabiele en houdbare heffing op personenauto's. Tevens blijft de prikkel in stand om te kiezen voor voertuigen met een lagere CO_2-uitstoot.
Door de autonome vergroening jaarlijks te verdisconteren in de tarieftabel wordt met een beperkte aanpassing van wet- en regelgeving tegen zo laag mogelijke kosten op een effectieve manier voorkomen dat de belastingrondslag erodeert. Daarmee wordt de stabiliteit van de bpm-opbrengst geborgd zonder dat aanvullende uitvoeringslasten of handhavingsinspanningen nodig zijn. De maatregel is hiermee doelmatig.
Voor deze maatregel is geen afzonderlijke evaluatie voorzien. Wel zal, in lijn met bestaande praktijk, ook na 2028 periodiek bezien worden of aanpassing van de tarieftabel noodzakelijk is op basis van de meest recente gegevens over de autonome vergroening van het wagenpark. Op die wijze blijft de maatregel afgestemd op de feitelijke ontwikkeling van de CO_2-uitstoot van nieuwe motorrijtuigen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en douane
Het aanpassen van de tarieftabel ten behoeve van de autonome vergroening betreft een parameterwijziging. Aanpassing van de tarieven in de bpm voor de jaren 2026 tot en met 2028 is voor de Belastingdienst uitvoerbaar per 2026. Deze maatregel heeft weinig tot geen impact op de uitvoering.

5.16 Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's

Emissievrije personenauto's zijn door het gewicht van de accu zwaarder dan vergelijkbare fossiele auto's. Omdat de grondslag van de motorrijtuigenbelasting (mrb) grotendeels is gebaseerd op het gewicht van het motorrijtuig moet voor een emissievrije personenauto zonder tariefkorting meer mrb worden betaald dan voor een vergelijkbare benzineauto. Om stagnatie van ingroei van emissievrije personenauto's in het wagenpark te voorkomen, mede vanwege het belang om de klimaatdoelstellingen te behalen, en indachtig de aangenomen Eerste Kamermotie Holterhues

c.s.[116] voorziet het BP 2025 in een tariefkorting van 25% voor emissievrije personenauto's in de periode 2026 – 2029.

Bij de totstandkoming van het BP 2025 is toegezegd dat het kabinet in het voorjaar van 2025 opnieuw zou beoordelen of de maatvoering van de tariefkorting voor emissievrije personenauto's voldoende hoog is. Om emissievrije personenauto's en vergelijkbare benzineauto's gelijker te belasten in de mrb is door het kabinet op 25 april 2025 aangekondigd de tariefkorting te willen verhogen van 25% naar 30% in de periode 2026 – 2028.[117]
In 2029 blijft de tariefkorting 25%. Door deze aanpassing worden grotere fossiele en emissievrije personenauto's (voertuigcategorie D en E) komende jaren gelijk belast. Voor kleinere en middelgrote personenauto's (voertuigcategorie A tot en met C) worden de verschillen verkleind. Gelet op bestaande variëteit binnen het wagenpark (grote, kleine, duurdere en goedkopere auto's) is uniforme compensatie op korte termijn binnen de mrb niet realiseerbaar, wel pakt deze maatregel gemiddeld positief uit. Er is gekozen voor de periode 2026–2028 om in die jaren te kunnen bezien of een structurele regeling mogelijk is voor het omgaan met het verschil in feitelijke belastingdruk tussen elektrische en conventionele personenauto's. Tegelijkertijd wordt de budgettaire derving op korte termijn hiermee beperkt.

De budgettaire derving die het gevolg is van deze maatregel wordt voor de periode 2026 – 2028 gedekt uit het klimaatfonds.
De verhoging van de tariefkorting voor emissievrije personenauto's in de jaren 2026 - 2028 zal ook gaan gelden voor de provinciale opcenten. Daarmee is de samenhang tussen het rijksdeel en de provinciale heffing in de mrb gewaarborgd. Van belang is tevens dat de provinciale opcenten worden geheven als een percentage over het rijksdeel van de mrb. In de systemen van de Belastingdienst werkt een wijziging in het rijksdeel daardoor automatisch door in de opcenten. De systemen staan het niet toe om het opcentendeel afzonderlijk te behandelen. De derving die hiervan het resultaat is voor de provincies zal, net zoals de derving die het resultaat was van de tariefkorting zoals die was opgenomen in het BP 2025, volledig worden gecompenseerd. Dit gebeurt omdat provincies geen invloed hebben op de rijksmaatregel en, bij ongewijzigd provinciaal beleid, financieel nadeel zouden ondervinden van een besluit dat buiten hun beleidsruimte ligt. Vanuit de Aanvullende Post zijn middelen overgeboekt naar het Provinciefonds ter compensatie van de derving.

Tabel 7: daling inkomsten opcenten voor provincies (in mln. euro en prijspeil 2025)

	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	Struc	Cum 26-31
Derving opcenten bij tariefkorting 30%	0	-18	-22	-27	-	-	-	-	-67

[116] Kamerstukken I, 2024/25, 36410 XII, G. De motie Holterhues c.s. verzoekt de regering om in 2024 te onderzoeken of er een oplossing gevonden kan worden dat eigenaren van elektrische auto's maximaal hetzelfde betalen in de motorrijtuigenbelasting als eigenaren van benzineauto's.
[117] Kamerstukken II, 2024/25, 32140, nr. 251.

De maatregel geldt ook voor emissievrije kampeerauto's. Evenals voor een reguliere emissievrije personenauto geldt ook voor een emissievrije kampeerauto dat deze als gevolg van het accugewicht zwaarder is dan een vergelijkbare met fossiele brandstoffen aangedreven kampeerauto. De tariefkorting voor een emissievrije kampeerauto wordt berekend over het halftarief zoals dat met ingang van 1 januari 2026 als gevolg van het Belastingplan 2024 voor kampeerauto's van toepassing wordt.

De tariefkorting gaat niet gelden voor emissievrije bestelauto's. Het huidige kwarttarief vervalt per 1 januari 2026. Hoewel emissievrije bestelauto's ook zwaarder zijn door het accugewicht en daardoor meer mrb verschuldigd zijn is van een aanvullende tariefkorting afgezien. Bestelauto's zijn primair bedoeld voor het vervoer van goederen daar waar personenauto's bedoeld zijn voor het vervoer van personen. Bestelauto's en personenauto's zijn hierdoor niet gelijk. De tariefkorting voor emissievrije personenauto's is gericht op het voorkomen van de stagnatie van ingroei van emissievrije personenauto's in het wagenpark. De focus op personenauto's is van belang, omdat personenauto's volgens de KEV 2024 verantwoordelijk zijn voor ongeveer de helft van de CO_2-emissies in de mobiliteitssector. Het aandeel van bestelauto's is aanmerkelijk kleiner.[118] Daarnaast is volgens de KEV2024 de verwachting dat in 2030 naar verwachting al ongeveer 85% tot 95% van alle nieuwe bestelauto's emissievrij zal zijn.[119] Voor personenauto's ligt dit aandeel met 58% tot 89% aanmerkelijk lager.[120] Dat rechtvaardigt dus een focus op het voorkomen van de stagnatie van emissievrije personenauto's in het wagenpark. Verder is een relevante overweging dat het accugewicht bij elektrische bestelauto's tot relatief minder grote tariefverschillen leidt met conventionele bestelauto's dan bij personenauto's.[121] Verder is van belang dat de meeste bestelauto's worden gehouden door ondernemers die nu al profiteren van een verlaagd tarief in de mrb. Daarbij geldt tot slot dat in de bpm bestelauto's ook anders worden behandeld dan personenauto's. Waar voor emissievrije personenauto's bij registratie in het kentekenregister in 2025 een vaste voet geldt van € 667, is het tarief voor een emissievrije bestelauto nihil en dus juist lager dan voor personenauto's. In het regeerprogramma heeft het kabinet aangekondigd te komen met een hervorming van de autobelastingen. In de Kamerbrief van 11 juli 2025[122] schetst het demissionaire kabinet denkrichtingen voor een mogelijke structurele oplossing voor de gewichtscorrectie in de mrb van elektrische auto's voor de middellange en lange termijn.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met de verhoging van de tariefkorting wordt beoogd beter te corrigeren voor het technisch meergewicht van emissievrije personenauto's als gevolg van het accupakket. Zonder deze aanvullende verhoging zou voor deze auto's vaker meer mrb moeten worden betaald dan voor vergelijkbare benzineauto's. Met de aanvullende tariefkorting wordt dit verschil weggenomen voor

[118] In de Keuzewijzer autobelastingen is benoemd dat bestelauto's circa 12% van de emissies in de mobiliteitssector veroorzaken – Kamerstuk II 2020/21, 32800, nr. 74, p. 31.
[119] Revnext & PBL, *Achtergrondrapport bestel- en vrachtauto's. Beschrijving van uitgangspunten, model-invoer en ramingen wagenparken bestel- en vrachtauto's ten behoeve van de KEV 2024*, Rotterdam: Revnext & Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving. p.23.
[120] Revnext & PBL, *Achtergrondrapport SPARK-modelanalyses wagenpark personenauto's KEV 2024. Beschrijving van uitgangspunten, modelinputs, modelbewerking en ramingen wagenpark personenauto's ten behoeve van de KEV 2024*, Rotterdam: Revnext & Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving.
[121] Ter illustratie geldt dat een middelgrote emissievrije bestelauto van 2.100 kg circa 300 kg zwaarder is dan een vergelijkbaar met fossiele brandstoffen aangedreven model. In 2026 zou een tariefkorting van 18% nodig zijn om het verschil in belastindruk weg te nemen.
[122] Kamerstukken II, 2024/2025, 32800, nr. 89.

de grotere emissievrije personenauto's (voertuigcategorie D en E) en verkleind voor de kleinere en middelgrote personenauto's (voertuigcategorie A tot en met C).
De verhoging van de tariefkorting is een parameterwijziging. Dit houdt in dat de maatregel relatief makkelijk uitgevoerd kan worden door de Belastingdienst en lage uitvoeringskosten met zich meebrengt. Hierdoor is de maatregel doelmatig in het bereiken van het doel om het verschil in mrb tussen vergelijkbare conventionele en emissievrije personenauto's binnen de mrb te verkleinen en de ingroei van emissievrije personenauto's in het wagenpark te faciliteren.
In het BP 2025 is aangekondigd dat het kabinet in 2028 de tariefkorting voor emissievrije personenauto's in de mrb zal evalueren.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De impact voor de uitvoering is gering en de Belastingdienst acht de maatregelen tijdig uitvoerbaar. Voor een nadere toelichting wordt kortheidshalve verwezen naar de uitvoeringstoets in de bijlage.

5.17 Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting

De mrb kent met ingang van 1 januari 2026 nog twee kwarttarieven voor bijzondere categorieën motorrijtuigen. Het gaat om motorrijtuigen die zijn ingericht als werktuig of als werkplaats en motorrijtuigen die worden gehouden door kermis- of circusexploitanten en worden gebruikt voor het vervoer van kermis- of circusbenodigdheden. Met ingang van 1 januari 2027 worden deze kwarttarieven als gevolg van het BP 2025 beperkt tot bestelauto's en vrachtauto's. Bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing, gepland vanaf 1 juli 2026, zal voor vrachtauto's van meer dan 12 ton het Europese minimumtarief aan mrb gaan gelden.[123] Voor vrachtauto's van minder dan 12 ton zal het tarief bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing nihil zijn. Bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing is hierdoor een additionele tariefkorting voor vrachtauto's van meer dan 12 ton onmogelijk en voor vrachtauto's van minder dan 12 ton overbodig. De kwarttarieven voor mobiele werkplaatsen alsmede kermis- en circusexploitanten zijn na de inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing enkel nog van belang voor bestelauto's. Deze fiscale regelingen worden daarmee dermate beperkt en selectief dat wordt voorgesteld ze bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing te beperken tot bestelauto's en met ingang van 1 januari 2028 volledig te beëindigen. Daarbij is tevens van belang dat de resterende kwarttarieven zijn gegund ter compensatie voor het beperkt gebruik dat deze motorrijtuigen zouden maken van de weg. Het compenseren voor beperkt gebruik is echter inherent tegenstrijdig met de grondslag van de mrb, dat immers een houderschapsbelasting is. Er wordt niet gecontroleerd of een motorrijtuig dat aanspraak maakt op een kwarttarief daadwerkelijk beperkt wordt gebruikt. Daarbij bestaat de mogelijkheid om een motorrijtuig te schorsen in het kentekenregister, waardoor ook de mrb-plicht en verzekeringsplicht wordt opgeschort.

[123] Artikel 6 van Richtlijn 1999/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van wegeninfrastructuur aan voertuigen (PbEG 1999, L 187).

Door de genoemde kwarttarieven met ingang van 1 januari 2028 volledig te beëindigen krijgen houders van bestelauto's die gebruikmaken van het kwarttarief gelegenheid om te kunnen anticiperen op het reguliere tarief. Het gebruik van de kwarttarieven is beperkt. In onderstaande overzicht is het gebruik van de kwarttarieven weergeven op 5 juni 2025. Het overzicht laat zien dat vooral voor vrachtauto's gebruik wordt gemaakt van het verlaagde tarief.

Tabel 8: kwarttarieven

	Kwarttarief voor kermis- en circusvoertuigen	**Kwarttarief voor motorrijtuig ingericht als werktuig of werkplaats**
Personenauto's	0	9
Bestelauto's	46	85
Vrachtauto's	882	233
Totaal	*928*	*327*

De maatregel is doeltreffend, omdat hij een einde maakt aan uitzonderingen die, met de inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing, zeer beperkt en selectief worden. Daarbij stroken deze niet met de grondslag van de mrb als houderschapsbelasting. De afschaffing van de resterende kwarttarieven voorkomt een hoge mate van selectiviteit in beleid, waarvoor tevens geldt dat hiervoor zonder objectieve toetsing langdurig een lager belastingtarief wordt toegepast op motorrijtuigen waarvan het gebruik niet aantoonbaar beperkt is.[124] Daarmee wordt het stelsel van de mrb rechtvaardiger, eenduidiger, en vereenvoudigd.
De maatregel is doelmatig omdat hij de uitvoering en handhaving van de mrb vereenvoudigt. Het vervallen van deze specifieke tariefcategorieën leidt tot een vermindering van administratieve lasten voor zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen. Tegelijkertijd wordt het risico op onbedoeld gebruik van het lage tarief beperkt. Het budgettaire effect is beperkt, maar positief, doordat houders van de betreffende motorrijtuigen voortaan het reguliere tarief gaan betalen. Deze specifieke maatregel wordt niet voorzien van een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De impact voor de uitvoering is gering en de Belastingdienst acht de maatregelen tijdig uitvoerbaar. Voor een nadere toelichting wordt kortheidshalve verwezen naar de uitvoeringstoets in de bijlage.

5.18 Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater

Met de belasting op leidingwater wordt er belasting geheven over de levering van leidingwater, al dan niet van drinkwaterkwaliteit. De belasting kent op dit moment een heffingsplafond van 300 kubieke meter. Dit plafond zorgt ervoor dat gebruikers van leidingwater alleen belasting betalen over de eerste 300 kubieke meter geleverd leidingwater per jaar per aansluiting. Op deze manier

[124] Zie ook SEO Economisch Onderzoek, *Evaluatie Bijzondere regelingen MRB en BPM*, 2022. Kamerstukken *II* 2021/22, 32 800, nr. 76, blz. 31–33.

werd bij invoering van de belasting bewerkstelligd dat de belasting vooral zou neerslaan bij huishoudens.

Met dit wetsvoorstel wordt primair 1) het heffingsplafond geschrapt, 2) de belastinggrondslag versmald naar water van drinkwaterkwaliteit en 3) de zogenoemde 1.000 klantenregeling (zie hieronder) afgeschaft. Het schrappen van het heffingsplafond zorgt ervoor dat belasting wordt geheven over het volledige waterverbruik. Dit levert structureel € 105 miljoen per jaar op. Ook geeft het gebruikers die nu profiteren van het heffingsplafond een aanvullende prikkel om waterverspilling tegen te gaan. Dat levert naar verwachting een hoeveelheid waterbesparing op van 0 tot 25 miljoen kubieke meter water per jaar.[125] Verder draagt het beprijzen van enkel hoogwaardig gezuiverd water, hier gericht op water van drinkwaterkwaliteit, bij aan de inzet voor het kabinetsuitgangspunt 'het juiste water voor het juiste gebruik'. Tot slot leidt de afschaffing van het heffingsplafond in combinatie met het versmallen van de grondslag tot een vereenvoudiging van de belasting op leidingwater. Momenteel bestaat er een teruggaafregeling voor verbruikers van leidingwater die leidingwater geleverd hebben gekregen van verschillende leveranciers en die daarbij, als gevolg van het heffingsplafond, meer belasting op leidingwater in rekening gebracht hebben gekregen dan wanneer zij van één leverancier geleverd hadden gekregen. Deze teruggaafregeling wordt met de voorgestelde wetswijzigingen overbodig, en wordt als onderdeel van het wetsvoorstel afgeschaft. Daarnaast treedt er vereenvoudiging op als gevolg van het overbodig worden van maatregelen op het gebied van het heffingsplafond rondom clustering[126]. De heffing wordt door afschaffing van het plafond een vlakke heffing met één tarief wat de eenvoud sterk ten goede komt.

Tegengaan van verspilling van zoetwater is de goedkoopste en duurzaamste manier om bij te dragen aan de beschikbaarheid hiervan, ook in de toekomst. Schoon drinkwater (van hoogwaardige zuivering) is van levensbelang voor mensen, dus dan moet het ook beschikbaar en betaalbaar blijven. Het kabinet heeft als uitgangspunt: "het juiste water voor het juiste gebruik"[127]. Dit betekent dat het doel bepaalt welk water gebruikt wordt. Drinkwater, met de hoogste kwaliteit, wordt dan gebruikt om te drinken. Een bedrijf koelen doe je met oppervlaktewater. Op dit moment is de prijs van water zeer laag en in sommige gevallen zelfs nihil. Dat zorgt voor weinig bewustzijn hoe met water wordt omgegaan, en het geeft geen prikkel om verspilling van schaars water te voorkomen. Beprijzen kan dienen als instrument om waterbewustzijn te vergroten, waarmee indirect ook verspilling wordt tegengegaan. Om het juiste water voor het juiste gebruik te stimuleren, is het wenselijk dat water met een hogere kwaliteit ook een hogere prijs heeft. Voor

[125] Witteveen+Bos, *Verkenning beprijzen waterverbruik*, 2024. Dat de waterbesparing naar verwachting bescheiden is, komt door de lage prijselasticiteit van water. Dat wil zeggen dat verbruikers over het algemeen beperkt reageren op prijsveranderingen van water.
[126] Clustering kent momenteel twee varianten: 1) Het kan een voordeel zijn voor waterverbruikers die geleverd krijgen op meerdere leverpunten op één WOZ-object. Hierdoor wordt het voor de toepassing van de belasting op leidingwater één aansluiting waarbij het totale waterverbruik opgeteld moet worden. Hiermee wordt voorkomen dat per leveringspunt van water afzonderlijk belasting op leidingwater wordt geheven tot aan het geldende heffingsplafond. Clustering kan er zo toe leiden dat de waterverbruiker minder belasting aan zijn waterleverancier hoeft te betalen. Een verzoek tot clustering kan worden gedaan bij het leverende waterbedrijf en zal worden toegekend als de bijbehorende WOZ-objecten worden beoordeeld als bij elkaar horend. 2) Waterlevering aan particuliere installaties voor centrale watervoorziening. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen bij vakantieparken waarbij alle huisjes van verschillende eigenaren zijn, maar het park wel één aansluiting heeft van waaruit de huisjes van water worden voorzien. Hierbij moet het waterbedrijf, aan de hand van een verklaring van de exploitant van de particuliere installatie voor centrale watervoorziening het heffingsplafond toepassen per WOZ-object.
[127] Kamerstukken II, 2023-2024, 27625 nr. 671

drinkwater geldt de hoogste prijs. Grond- en oppervlaktewateronttrekkingen zijn nu zeer goedkoop of zelfs gratis.

Het kabinet stelt primair vanwege de budgettaire effecten voor het heffingsplafond af te schaffen. Door stapsgewijs het heffingsplafond aan te scherpen door een verhoging in 2026 voorafgaand aan afschaffing in 2027 stelt het kabinet grote waterverbruikers in staat om, waar mogelijk, tijdig te investeren in waterbesparende maatregelen en zo een lastenverhoging te beperken. Dit betekent: ophoging van het heffingsplafond tot 50.000 kubieke meter per 2026 en afschaffing van het heffingsplafond per 2027.

Afschaffing 1.000 klantenregeling en grondslagversmalling tot water van drinkwaterkwaliteit
Het kabinet acht het noodzakelijk de afschaffing van het heffingsplafond gepaard te laten gaan met i) afschaffing van de zogenoemde 1.000 klantenregeling en ii) versmalling van de belastinggrondslag van de belasting op leidingwater.

Op dit moment betreft de belastinggrondslag van de belasting op leidingwater al het water dat via een leiding wordt geleverd. Het gaat dan om water van drinkwaterkwaliteit, maar bijvoorbeeld ook om water van mindere kwaliteit dat wel via leidingen wordt geleverd: zoals via een leiding geleverd rivierwater, water dat al eens gebruikt is en gezuiverd rioolwater. In de praktijk wordt het meeste van dit water van mindere kwaliteit dan drinkwater echter niet belast. Dat komt enerzijds door het bestaande heffingsplafond, en anderzijds door artikel 14, tweede lid, Wbm. Dit artikellid zorgt er voor dat leveranciers die leveren aan minder dan 1.000 aansluitingen via een gesloten distributienet niet belastingplichtig zijn voor de belasting op leidingwater (hierna: 1.000 klantenregeling). De 1.000 klantenregeling beperkt het aantal belastingplichtigen voor de belasting op leidingwater op dit moment tot de tien Nederlandse drinkwaterbedrijven en dat vergemakkelijkt de uitvoerbaarheid.

Met de in dit wetsvoorstel voorgestelde afschaffing van het heffingsplafond wordt de 1.000 klantenregeling onhoudbaar. Door afschaffing van het heffingsplafond kunnen grote fiscale verschillen ontstaan tussen partijen die water geleverd krijgen van een ‘reguliere’ leverancier van water (zijnde een leverancier met minstens 1.000 klanten), ten opzichte van een leverancier met minder dan 1.000 klanten. De ‘reguliere’ leveranciers gaan met afschaffing van het heffingsplafond over het gehele belaste watergebruik belastinggrondslag belasting betalen, terwijl leveranciers met minder dan 1.000 klanten bij een gelijk watergebruik als bij ‘reguliere’ leveranciers, geen belasting betalen. Dit raakt aan het fiscale gelijkheidsbeginsel waarbij gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, en leidt ook tot een staatssteunrisico. Het kabinet kiest er daarom voor de 1.000 klantenregeling af te schaffen.

Het afschaffen van de 1.000 klantenregeling gaat gepaard met een vijftal nadelen die een oplossing vereisen. Ten eerste leidt afschaffing tot een forse stijging van het aantal belastingplichtigen: van 10 drinkwaterbedrijven tot, volgens een voorzichtige eerste schatting, gevarieerde, lastig te identificeren groep van 250-300 belastingplichtigen. Dat leidt tot een verminderde handhaafbaarheid van de belasting op leidingwater. Ten tweede zet afschaffing van

deze regeling een rem op hergebruik van water. Leveringen van door partij A reeds gebruikt water naar partij B die het water nog eens nuttig kan gebruiken, zijn door de 1.000 klantenregeling nu onbelast. Afschaffing van de regeling leidt ertoe dat deze wenselijke leveringen, die plaats vinden via kleine netwerken van minder dan 1.000 aansluitingen, wel zullen worden belast. Dit verkleint de prikkel tot het toepassen van dit soort hergebruik. Ten derde kan afschaffing van de 1.000 klantenregeling samen met afschaffing van het heffingsplafond problematisch zijn voor de concurrentiepositie van een beperkte groep grootverbruikers van met name water van lage kwaliteit. Dit waterverbruik is op dit moment onbelast door de 1.000 klantenregeling. Daarbij gaat het vaak om grote hoeveelheden water, zoals de grootschalige inzet van koelwater. Het gaat dan om grote hoeveelheden water die belast gaan worden, die daarna zonder reinigingsprocedé weer terug in de rivier geloosd mogen worden. Er is met de huidige regelgeving rondom de inzet van koelwater geen fiscale prikkel nodig om dit waterverbruik te ontmoedigen. Ten vierde leidt afschaffing van de 1.000 klantenregeling er in de praktijk toe dat hoog- en laagwaardig gezuiverd water gelijk wordt belast. Dit staat op gespannen voet met het kabinetsuitgangspunt 'het juiste water voor het juiste verbruik'. Zoals hiervoor uiteengezet leidt de 1.000 klantenregeling er in de praktijk toe dat water van lagere kwaliteit niet belast wordt. Afschaffing van de regeling zou ertoe leiden dat water dat geleverd wordt via leidingnetwerken met minder dan 1.000 klanten wel belast gaat worden, en op hetzelfde niveau als drinkwater. De wens is juist om via een prijsprikkel te bewerkstelligen dat, daar waar mogelijk, water van lagere kwaliteit wordt gebruikt in plaats van drinkwater.

Ten vijfde komen ongeveer 200 locaties die zelfstandig voorzien in hun drinkwatervoorziening onder de grondslag van de belasting op leidingwater te vallen.
Het gaat hier veelal om kleine locaties, zoals bepaalde campings en bungalowparken. Dikwijls is er geen distributienet van een drinkwaterbedrijf in hun buurt. Maatschappelijk gezien is het erg kostbaar hen aan te sluiten op een drinkwaternet en daarom is de keuze gemaakt een eigen winning toe te laten passen. Deze noodgedwongen eigen winning is nu al prijzig ten opzichte van het afnemen van water van het distributienet. Dit vanwege de kosten die bij eigen winning gemaakt moeten worden voor de verplichte uitvoering van een periodiek meetprogramma naar de waterkwaliteit en de eventueel benodigde behandeling van het water. Het kabinet acht het onwenselijk de prijs voor watervoorziening voor deze groep met de belasting op leidingwater verder te laten stijgen.

Oplossing voor de eerste vier genoemde nadelen is het verkleinen van de belastinggrondslag tot water van drinkwaterkwaliteit. Alleen de tien Nederlandse drinkwaterbedrijven leveren aan meer dan 1.000 klanten. Andere bedrijven die water van niet-drinkwaterkwaliteit leveren, leveren altijd aan minder dan 1.000 klanten. Dit maakt de 1.000 klantenregeling namelijk overbodig. Het risico op mogelijke verplaatsing van bedrijven, die tevens grootverbruiker zijn van water, naar het buitenland wordt hiermee beperkt. Naar verwachting zal het afschaffen van de 1.000 klantenregeling in combinatie met het versmallen van de belastinggrondslag geen budgettaire effecten hebben.

Oplossing voor het vijfde nadeel is om (zeer) kleine collectieve watervoorzieningen, zoals bungalowparken die vanwege hun locatie geen gebruik kunnen maken van het openbare leidingnet en een eigen bron hebben, niet in de belastinggrondslag te betrekken. Deze groep is goed af te bakenen, omdat deze reeds valt onder een monitoringsregeling uit de EU-Drinkwaterrichtlijn. Aanpassing van de grondslag en afschaffing van de 1.000 klantenregeling worden, met het oog op uitvoerbaarheid, doorgevoerd per 1 januari 2027. In 2026 blijft de grondslag ongewijzigd.

Bij de raming voor het afschaffen van het heffingsplafond is rekening gehouden met een zeer lage prijselasticiteit van -0,15 op basis van het rapport 'Verkenning beprijzen watergebruik' van Witteveen en Bos[128]. Het verbruik van leidingwater door huishoudens valt momenteel al volledig onder het heffingsplafond waardoor bij het verhogen van het heffingsplafond alleen rekening wordt gehouden met de prijselasticiteit voor bedrijven. Daarnaast is uitgegaan van een kostprijs van water zonder de belasting op leidingwater van € 1,56 op basis van voornoemd rapport[129]. Hierdoor zal de prijs van water dat na de verhoging van het heffingsplafond ook wordt belast stijgen met 27%. Dit resulteert in een afname in de grondslag van 4% op basis van de prijselasticiteit.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
De voorgestelde maatregel heeft primair een budgettair doel. De verwachting is dat de maatregel de beoogde opbrengst zal behalen waarmee de maatregel doeltreffend is. Het onderzoek van Witteveen en Bos[130] concludeert dat het afschaffen van het heffingsplafond voor de meeste bedrijven een beperkte impact heeft. Hierdoor is de negatieve impact van de voorgestelde maatregel op bedrijven beperkt waardoor dit een doelmatige maatregel is om de beoogde budgettaire opbrengst te behalen. De impact voor een kleine groep grootverbruikers wordt daarnaast verkleind door het versmallen van de heffingsgrondslag. Daarnaast geeft het stapsgewijs afschaffen van het heffingsplafond bedrijven de tijd om te investeren in waterbesparende maatregelen, zonder grote lastenstijgingen op korte termijn. Dit verkleind de negatieve impact van de voorgestelde maatregel op bedrijven waarmee het bijdraagt aan de doelmatigheid van de maatregel. Tot slot leidt de maatregel tot een vereenvoudiging van de belasting op leidingwater. Dat vergroot de doelmatigheid van de uitvoering. De prikkel om water te besparen die uitgaat van de maatregel is beperkt. In 2031 wordt de belasting op leidingwater geëvalueerd. Hierin zal ook de doelmatigheid en doeltreffendheid van het afschaffen van het heffingsplafond, het wijzigen van de heffingsgrondslag en het afschaffen van de 1.000 klantenregeling worden geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
Ophoging van het heffingsplafond is uitvoerbaar per 1 januari 2026. Verkleining van de heffingsgrondslag en afschaffing van de 1.000 klantenregeling zijn uitvoerbaar per 1 januari 2027. De afschaffing van het heffingsplafond in combinatie met een versmalling van de belastinggrondslag leidt tot een vereenvoudiging van de belasting op leidingwater: een vlakke heffing met één tarief.

[128] Kamerstukken II, 2024/2025, 27625 nr. 691, bijlage: Witteveen en Bos, 'Verkenning beprijzen watergebruik'.
[129] Kamerstukken II, 2024/2025, 27625 nr. 691, bijlage: Witteveen en Bos, 'Verkenning beprijzen watergebruik'.
[130] Kamerstukken II, 2024/2025, 27625 nr. 691, bijlage: Witteveen en Bos, 'Verkenning beprijzen watergebruik'.

5.19 Hervormingen afvalstoffenbelasting

In het Hoofdlijnenakkoord is afgesproken om per 2028 een circulaire polymerenheffing in te voeren. Onderzoeksbureau Trinomics heeft in opdracht van het kabinet de beleidseffecten hiervan nader in kaart gebracht.[131] Vanwege de verwachte weglekeffecten is gebleken dat de budgettaire doelstelling niet kan worden gerealiseerd en er een beperkte impuls aan de circulaire economie wordt gegeven. Het kabinet heeft besloten om een polymerenheffing niet in te voeren. Hiermee komt het kabinet tegemoet aan de zorgen uit de sector over de gevolgen van een polymerenheffing op de concurrentiepositie van de Nederlandse industrie en het polymeerverwerkende midden- en kleinbedrijf.

Het niet invoeren van een polymerenheffing leidt tot een budgettaire derving van € 567 miljoen. vanaf 2028 (prijspeil 2025). Het kabinet stelt daarom de volgende alternatieve maatregelen voor binnen de CO_2-heffing industrie en de afvalstoffenbelasting om deze resulterende derving te dekken:

A) Hervormingen binnen de afvalstoffenbelasting. Hierbij wordt de vrijstelling voor zuiveringsslib afgeschaft (per 2027) en een apart tarief voor storten-met-ontheffing geïntroduceerd (per 2029). De hervormingen staan als eerste beschreven bij het onderdeel 'hervormingen afvalstoffenbelasting';
B) Inzetten budgettaire terugsluis opbrengst CO_2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI);
C) Een technische invulling bestaande uit een generieke verhoging van de afvalstoffenbelasting (de toelichting staat beschreven bij onderdeel 'generieke tariefsverhoging afvalstoffenbelasting'); en de aanscherping van de CO_2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties (tarief naar 295 euro/ton CO_2 in 2030, afbouw van de AVI-correctiefactor vanaf 2030 naar 0 in 2033, handel in dispensatierechten wordt beperkt tot afvalverbrandingsinstallaties onderling). Dit staat beschreven bij het onderdeel 'CO_2-heffing industrie' (paragraaf 5.20).

Het kabinet heeft aangegeven nadrukkelijk open te staan voor alternatieve dekking binnen het circulaire domein. In de beschrijving van de maatregelen in het algemeen deel van de toelichting van de CO_2-heffing industrie en afvalstoffenbelasting is gemarkeerd welke maatregelen een 'technische invulling' betreffen. Vanuit de afvalsector zijn zorgen geuit over de gevolgen van de in dit voorstel opgenomen maatregelen. Naar aanleiding hiervan is een Werkgroep afvalsector ingericht, die onder meer de opdracht krijgt om te komen tot een lijst van opties voor uitwerking van (alternatieven voor) de lastenverzwarende maatregelen binnen het domein van afvalverwerking. Deze alternatieve voorstellen zullen door het kabinet in het voorjaar 2026 worden gewogen en het kabinet zal bezien of het in dit wetsvoorstel opgenomen pakket aan maatregelen voor de afvalsector moet worden aangepast.

[131] Kamerstukken II 2024-25, 32 140 nr. AF.

Hervormingen afvalstoffenbelasting

De afvalstoffenbelasting zal hervormd worden door middel van het afschaffen van de vrijstelling voor zuiveringsslib en de introductie van een apart tarief voor storten-met-ontheffing. Voor de hervorming van de afvalstoffenbelasting zijn diverse andere maatregelen bekeken. Zo is binnen de afvalstoffenbelasting gekeken naar de mogelijkheid om ruwe bodemas, in combinatie met een vrijstelling voor reinigingsresidu, op te nemen in de heffingsgrondslag. Het kabinet is tot de conclusie gekomen dat deze maatregel ondoeltreffend en ondoelmatig is en heeft deze derhalve niet doorgevoerd. Ook is gekeken om een vrijstelling voor recyclingresidu te introduceren, maar bleek dit, onder meer omdat recyclingresidu niet als een afzonderlijke afvalstroom wordt geregistreerd, nu niet uitvoeringstechnisch haalbaar. Daarnaast is gekeken naar de mogelijkheid of in een AVI afgevangen CO_2 onderdeel gemaakt kan worden van de heffingsgrondslag. Hoewel het mogelijk is en zou leiden tot een hogere effectiviteit op de doelstelling van de afvalstoffenbelasting om verbranding te ontmoedigen, heeft het kabinet besloten deze maatregel niet door te voeren met het oog op de voor de klimaatdoelen benodigde investeringen in CO_2-afvanginstallaties. Daarnaast heeft het kabinet naar alternatieven buiten de afvalstoffenbelasting gezocht. Naast de eerdergenoemde polymerenheffing heeft het kabinet door Ecorys[132] onderzoek laten doen naar een plasticbelasting op productniveau. Vanwege door de Belastingdienst geuite zorgen over de handhaafbaarheid en daarmee uitvoerbaarheid van een dergelijke belasting, heeft het kabinet besloten deze op dit moment niet in te voeren.

Additioneel tarief voor storten-met-ontheffing

In de afvalstoffenbelasting wordt een apart tarief geïntroduceerd voor het storten van afval met ontheffing. Dit moet oneigenlijk gebruik van storten-met-ontheffing tegengaan en daarmee een milieueffect sorteren. Momenteel bestaat binnen de afvalstoffenbelasting één tarief voor het storten van afval, gelijk aan het tarief voor verbranden van afval. In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld om vanaf 2029 een verhoogd tarief toe te passen voor storten-met-ontheffing. In Nederland geldt een stortverbod voor een groot aantal afvalstoffen. Dit is vastgelegd in de Wet milieubeheer en het Besluit stortplaatsen en stortverboden afvalstoffen, waarin expliciet is opgenomen voor welke afvalstoffen dit verbod geldt. Op verzoek van degene die een stortplaats exploiteert, kunnen gedeputeerde staten ontheffing van het stortverbod verlenen als er geen andere verwerkingsmogelijkheden zijn. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen bij een gebrek aan verbrandingscapaciteit bij AVI's. Dit leidde in 2022 tot 323 kiloton met ontheffing gestort afval, ten opzichte van ongeveer 1.400 kiloton gestort afval waarvoor geen ontheffing nodig is. Een door gedeputeerde staten afgegeven ontheffing moet een opschortende voorwaarde bevatten. Deze opschortende voorwaarde maakt de ontheffing ongeldig als er alsnog capaciteit beschikbaar is bij één of meerdere installaties die dit afval anders kunnen verwerken dan storten.

Er is landelijk gezien voldoende verbrandingscapaciteit om al het brandbare afval dat in Nederland ontstaat te verwerken bij een Nederlandse AVI. In de Beleidsvisie afvalverbranding in 2030 en richting 2050 is aangetoond dat deze overcapaciteit structureel is. Met inachtneming van import en export van in een AVI te verbranden gemengd stedelijk afval, zonder rekening te houden met een

[132] Kamerstukken II 2024-25, 32 140 nr. AF.

buffer voor het opvangen van calamiteiten, komt de overcapaciteit uit op ongeveer 800 kiloton. Dit is ruim voldoende om stort van brandbare afvalstoffen te voorkomen.

In een recente evaluatie van de afvalstoffenbelasting[133] is gesuggereerd dat partijen in de afvalketen oneigenlijk gebruik zouden kunnen maken van de regels om afval waarvoor een stortverbod geldt, via een ontheffing toch te laten storten. Dit kan zich voordoen wanneer storten goedkoper is dan verbranden. Dat zal richting 2030 met grote waarschijnlijkheid het geval zijn: de CO_2-heffing industrie, die van toepassing is op het verbranden van fossiel afval zal dan, uitgaande van lopend- en voorgenomen beleid, gestegen zijn tot € 295 per ton.

Een extra prijsprikkel voor de ontdoener van afvalstoffen kan ervoor zorgen dat deze de zoektocht naar beschikbare verbrandingscapaciteit intensiveert en het onnodig storten van brandbaar afval wordt voorkomen. In voorkomende gevallen is op dit moment storten met ontheffing goedkoper dan alternatieve, minder milieubelastende, afvalverwerking. Dit vindt het kabinet onwenselijk. Het kabinet stelt daarom voor een apart belastingtarief voor storten-met-ontheffing te introduceren, dat € 10 per 1.000 kilogram hoger ligt dan het effectieve tarief voor verbranden. Dit moet oneigenlijk gebruik van storten-met-ontheffing tegengaan en daarmee een milieueffect sorteren. Ook levert het een budgettaire opbrengst op.

Voor deze maatregel geldt dat die niet behoort tot de technische invulling. Het kabinet is dus niet voornemens deze maatregel bij Voorjaarbesluitvorming 2026 te wijzigen.

Afschaffing vrijstelling zuiveringsslib
In het wetsvoorstel wordt voorgesteld om de vrijstelling voor zuiveringsslib in de afvalstoffenbelasting per 2027 te laten vervallen. Deze vrijstelling heeft een negatief oordeel gekregen in de recente evaluatie van de afvalstoffenbelasting uit 2024, omdat het niet bijdraagt aan de gestelde milieudoelstelling en de vrijstelling geen helder doel kent. Zuiveringsslib is een bijproduct van waterzuiveringsprocessen. Zuiveringsslib wordt in de meeste gevallen thermisch of biologisch gedroogd en vervolgens in speciale slibverbrandingsinstallaties verbrand. Over zuiveringsslib dat wordt aangeboden bij speciale slibverbrandingsinstallaties is geen afvalstoffenbelasting verschuldigd. Bij deze speciale slibverbrandingsinstallaties worden technieken toegepast om grondstoffen, zoals fosfaat en stikstof, terug te winnen. Door de Unie van Waterschappen is erop gewezen dat deze technieken nog niet voldoende zijn ontwikkeld om op grote schaal toe te passen. Er is op korte termijn dan ook weinig milieuwinst te verwachten van de maatregel. Mogelijk kunnen de technieken om grondstoffen uit slib terug te winnen in de toekomst verder worden ontwikkeld. Door het laten vervallen van de vrijstelling wordt de ontwikkeling van nieuwe technologieën niet belemmerd vanuit fiscale wetgeving.

Een kleine fractie van het zuiveringsslib wordt aangeboden bij AVI's om daar te worden verbrand. Door het vervallen van de vrijstelling voor zuiveringsslib, zullen AVI's over het verwerken van dit

[133] Kamerstukken II, 2024-25, 32813 nr. 1414.

slib afvalstoffenbelasting moeten afgedragen. Bij AVI's worden geen grondstoffen, zoals fosfaat en stikstof, gewonnen uit zuiveringsslib.

Daarnaast wordt vanuit Nederland zuiveringsslib overgebracht om buiten Nederland te worden verbrand. Voor zover het zuiveringsslib wordt verwerkt in een buitenlandse inrichting, waarin ook huishoudelijk afval, gemengd bedrijfsafval en gemengd sorteerresidu mag worden verbrand, zal afvalstoffenbelasting verschuldigd zijn als gevolg van dit voorstel. Echter, ook in het buitenland wordt het grootste gedeelte zuiveringsslib verwerkt in speciale slibverbrandingsinstallaties of in industriële ovens en hierover blijft geen afvalstoffenbelasting verschuldigd.

De verwachting is dan ook dat slechts een klein gedeelte van het zuiveringsslib onder de heffing komt te vallen als gevolg van de voorgestelde maatregel. Dit komt doordat het nu al de voorkeur geniet om zuiveringsslib bij een speciale slibverbrandingsinstallatie aan te bieden, in plaats van een AVI. Ook bij overbrenging van zuiveringsslib naar het buitenland is de verwachting dat dit slib grotendeels verbrand zal worden bij buitenlandse speciale slibverbrandingsinstallaties of andere inrichtingen waarbij geen afvalstoffenbelasting verschuldigd is.

Ook voor deze maatregel geldt dat die niet behoort tot de technische invulling. Het kabinet is dus niet voornemens deze maatregel bij Voorjaarbesluitvorming 2026 te wijzigen.

Generieke tariefverhoging
Met dit wetsvoorstel wordt het tarief van de afvalstoffenbelasting verhoogd van € 39,70 per ton afval naar € 90,21 per ton afval in 2028 tot structureel € 113,81 per ton afval vanaf 2035 (prijspeil 2025) In de Voorjaarsbesluitvorming 2025 is door het kabinet afgesproken dat de beoogde opbrengsten voor de introductie van een polymerenheffing op andere wijze wordt ingevuld. Deze maatregelen bestaan deels uit de hierboven beschreven maatregelen in de afvalstoffenbelasting alsmede de maatregel om de terugsluis naar het Klimaatfonds van de opbrengsten van de CO_2-heffing industrie af te schaffen voorzover deze van AVI's afkomstig zijn. De terugsluis naar het Klimaatfonds van de opbrengsten van de CO_2-heffing industrie geldt eveneens niet als technische dekking.

Ter dekking van het restant van de begrote opbrengsten van € 567 miljoen stelt het kabinet voor om het tarief van de afvalstoffenbelasting te verhogen en het tarief van de CO_2-heffing industrie voor AVI's op te hogen. Dit betreft vooralsnog een technische dekking. In paragraaf 5.20 wordt de verhoging van het tarief van de CO_2-industrie voor AVI's beschreven.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Het doel van de voorgestelde aanpassingen in de afvalstoffenbelasting is tweeledig: 1) het genereren van een budgettaire opbrengst; en 2) het beperken van milieuvervuiling.
In algemene zin is in de evaluatie van de afvalstoffenbelasting[134] geconcludeerd dat de afvalstoffenbelasting zelf zeer doeltreffend is in het genereren van inkomsten voor het Rijk, en een

[134] Kamerstukken I 2024/25, 36418, AV, blq-11779977.

financieel doelmatig instrument is. Bij de raming is rekening gehouden met de gedragseffecten die door deze maatregel worden veroorzaakt. De verwachting is dat door de maatregelen minder afval in Nederland wordt verbrand en gestort, waardoor de grondslag voor de afvalstoffenbelasting daalt. Tegelijkertijd stijgt het tarief, dat deze gedragsverandering veroorzaakt, waardoor de opbrengsten stijgen. Het effect op de opbrengst van deze tariefstijging is naar onze inschatting groter dan de daling van de grondslag. De beoogde opbrengsten worden gerealiseerd met slechts een beperkte aanpassing van wet- en regelgeving en een beperkte impact op de uitvoering. Daarmee is deze maatregel vanuit budgettair perspectief doeltreffend en doelmatig.

Met het laten vervallen van de vrijstelling voor zuiveringsslib wordt opvolging gegeven aan de aanbeveling uit de evaluatie van de afvalstoffenbelasting, waarin deze regeling als ondoelmatig en ondoeltreffend is beoordeeld.

Door het introduceren van een verhoogd tarief voor storten-met-ontheffing, beoogt het kabinet om een positieve prijsprikkel te geven om brandbare afvalstoffen zoveel mogelijk te verbranden in plaats van te storten. De maatregel is daarvoor doeltreffend. Daarnaast geldt dat stortplaatsen al een verplichting hebben om de afvalstoffen, die met ontheffing worden gestort, te registreren. Voor het vaststellen van de heffingsgrondslag voor het verhoogde tarief voor storten-met-ontheffing kan hierop worden aangesloten. De introductie van een verhoogd tarief voor storten-met-ontheffing is hiermee zowel op haar budgettaire als op haar milieudoelstelling doeltreffend en doelmatig.

De maatregelen, die zien op tariefsverhoging van de afvalstoffenbelasting, leiden tot hogere kosten voor afvalverwerking en zullen op termijn hoogstwaarschijnlijk resulteren in hogere poorttarieven. Dit geeft afvalontdoeners een prikkel het aanbod van te verbranden of te storten afval te verminderen. Dit is een wenselijk effect dat bijdraagt aan een circulaire economie. Daarnaast is de kans aannemelijk dat de verhoogde poorttarieven ervoor zorgen dat de import van afval naar Nederland aanzienlijk zal verminderen. Dit beschouwt het kabinet als een wenselijke ontwikkeling, in lijn met de Beleidsvisie Afvalverbranding in 2030 en richting 2050. Het maatregelenpakket zorgt naar verwachting voor een afvalreductie van 1,2 Mton verbrand afval, 0,2 Mton gestort afval en een emissiereductie van 1,2 Mton CO2-uitstoot waarvan 0,4 Mton fossiel. Daarnaast zorgt dit maatregelenpakket voor een afname in de grondslag voor storten-met-ontheffing van 0,08 Mton (24%) door zowel een afname van het aanbod als een verschuiving van de grondslag naar verbranden. De afvalreductie is gebaseerd op de prijselasticiteiten uit de evaluatie afvalstoffenbelasting en het onderzoek van Trinomics naar de impact van dit maatregelenpakket. De maatschappelijke milieuschade van lokale uitstoot van alle Nederlandse AVI’s is in de Beleidsvisie afvalverbranding in 2030 en richting 2050 becijferd op € 24 tot € 62 miljoen per jaar, exclusief het effect van kooldioxide, stikstof en PFAS. De stoffen met de meeste lokale milieuschade zijn fijnstof, methaan, zwaveloxiden en kwik- en loodverbindingen. Veel schadelijke uitstoot wordt reeds beperkt met rookgasreiniging en waterzuivering, en AVI’s voldoen over het algemeen aan hun milieuvergunning. Desalniettemin zal een volumeafname de milieuschade beperken.

Vanuit de afvalsector zijn zorgen geuit over lastenverzwaringen en het risico op export hierdoor, dit staat verder beschreven onder het kopje 'Grenseffecten' (paragraaf 7). Vanuit de recyclingsector zijn zorgen geuit dat de maatregelen zullen leiden tot een kostprijsverhoging van hun activiteiten. Residu dat ontstaat in het recyclingproces wordt uiteindelijk ook ter verwijdering aangeboden aan een AVI en hiervoor worden recyclebedrijven geconfronteerd met de verhoogde poorttarieven. Tegelijkertijd ontstaat een hogere betaalbereidheid voor recycling als verbranden van afval relatief duurder wordt. Het daadwerkelijke gebruik van recycling in Nederland is hierdoor echter niet gegarandeerd omdat de keuze voor recycling ook van andere factoren afhangt, met name de beschikbaarheid van technologie en de vraag naar de gerecycleerde materialen. De verwachting uit de impactanalyse van Trinomics is dat deze hogere betaalbereidheid niet opweegt tegen de kostprijsverhoging en de verminderde import van recyclebaar materiaal bij de business case voor recycling in Nederland. Daarmee verwacht het kabinet dat deze maatregel een negatief effect heeft op de recyclingindustrie en daarmee de doelmatigheid en doeltreffendheid van deze maatregel in het stimuleren van de circulaire economie beperkt.

Het kabinet beoordeelt de tariefverhoging in de afvalstoffenbelasting als doeltreffend en doelmatig in haar budgettaire doelstelling en als beperkt doeltreffend en beperkt doelmatig in haar bijdrage aan de circulaire economie.

Door het kabinet is onderzoek laten doen naar alternatieven om de beoogde opbrengsten binnen het circulaire domein op te halen, zoals een polymerenheffing en een plasticbelasting op producten. Uit deze onderzoeken zijn geen geschikte alternatieven naar voren gekomen die zowel uitvoerbaar zijn als de budgettaire en milieudoelstelling behalen. Het kabinet staat open voor alternatieven voor de technische dekking en heeft hiervoor onder meer de Werkgroep afvalsector ingericht.

De afvalstoffenbelasting is recent geëvalueerd. Conform het reguliere evaluatieritme van fiscale instrumenten wordt de afvalstoffenbelasting periodiek geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De verhoging van de tarieven in de afvalstoffenbelasting is voor de Belastingdienst een parameterwijziging. De introductie van een apart tarief voor storten-met-ontheffing vergt aanpassing van het aangiftebiljet. Deze aanpassing kan voor de invoeringsdatum van 2029 worden gerealiseerd. Het vervallen van de vrijstelling voor het verbranden van zuiveringsslib leidt tot een beperkte complexiteitsreductie.

5.20 Aanpassingen CO_2-heffing industrie

De verduurzaming van de industrie kent op korte termijn grote uitdagingen. In 2050 moet de hele Nederlandse economie klimaatneutraal zijn. Dit vergt omvangrijke investeringen in verduurzaming. Veel bedrijven hebben hier plannen voor ontwikkeld, en voeren die deels al uit. Toch blijven cruciale grote projecten achter.[135] Sinds de aanscherping van de emissiereductieopgave in 2023

[135] Kamerstukken 29826, nr. 214 en bijlage 'Inventarisatie CO2-reductieplannen en knelpunten daarvoor bij de Nederlandse industrie'

blijkt de industrie tegen praktische belemmeringen aan te lopen. Door netcongestie kan bij nieuwe aanvragen de doorlooptijd van elektrificatieprojecten bijvoorbeeld oplopen tot begin jaren '30. Ook stikstofproblematiek werkt soms belemmerend voor vergunningverlening. Voor CCS-projecten is de oplevering van het opslagproject Aramis bepalend. Het kabinet constateert dat de randvoorwaarden voor verduurzaming op dit moment niet altijd op orde zijn. Daardoor kunnen veel bedrijven niet tijdig verduurzamen, terwijl zij wel de CO_2-heffing moeten betalen. Het niet volledig beschikbaar zijn van de benodigde infrastructuur, onzekerheid rondom vergunningen en trage vergunningsprocessen, en hoge energieprijzen staan grote investeringsbeslissingen in de weg. Hier komt bovenop dat het speelveld wordt beïnvloed doordat veel van deze bedrijven in een sterk internationaal georiënteerde markt opereren.

Het kabinet erkent de moeilijke positie voor ETS1- en lachgasinstallaties en de internationale markt waar deze bedrijven zich in begeven. In dit voorstel wordt het tarief van de CO_2-heffing voor ETS1- en lachgasinstallaties daarom verlaagd naar € 78,67 per ton CO_2. Daarnaast wordt de hoeveelheid vrijgestelde rechten verruimd, door de reductiefactor in 2026 te verhogen en na 2026 constant te houden. Deze aanpassingen gelden alleen voor de ETS1- en lachgasinstallaties. Voor afvalverbrandingsinstallaties wordt de CO_2-heffing als onderdeel van een breder pakket maatregelen aangescherpt, om extra CO_2 te reduceren en de budgettaire derving van het niet invoeren van een circulaire plastic heffing te dekken. Deze aanscherping moet worden gezien als een technische invulling van de dekking.

Deze maatregelen worden in het vervolg van de memorie nader toegelicht. Er wordt gestart met een korte beschrijving van de huidige instrumentenmix en de huidige vormgeving van de CO_2-heffing. Daarna wordt toegelicht welke aanpassingen aan de CO_2-heffing worden voorgesteld ten aanzien van ETS1- en lachgasinstallaties. Tot slot wordt de aanscherping van de CO_2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties toegelicht.

Huidige instrumentenmix

Nederland heeft als doel om in 2030 de broeikasgasemissies met 55% te reduceren ten opzichte van 1990. Dit vergt van alle sectoren een grote inspanning. Ook van de Nederlandse industrie wordt een extra inspanning gevraagd. Het Europese emissiehandelssysteem (ETS1) alleen borgt niet voldoende emissiereductie om het sectordoel van de Nederlandse industrie in 2030 te halen. Het Nederlandse klimaatbeleid bestaat voor de industrie op dit moment daarom uit een combinatie van wortel en stok. In het Klimaatakkoord is in 2019 afgesproken een CO_2-heffing industrie te introduceren. Industriële bedrijven betalen alleen deze heffing, als ze niet tijdig hun broeikasgasemissies reduceren. De CO_2-heffing industrie maakt het duurder om CO_2 uit te stoten, waardoor kosten hoog op kunnen lopen voor bedrijven die niet tijdig verduurzamen. De opbrengsten van de CO_2-heffing industrie worden ingezet om de verduurzaming van de industrie te bevorderen via subsidies. Op deze manier betalen de bedrijven die niet verduurzamen mee aan de verduurzamingsopgave van de industrie als geheel. Tegenover de CO_2-heffing industrie staat dat er in Nederland – vergeleken met andere landen - bovengemiddeld veel subsidies beschikbaar zijn voor industriële bedrijven om te helpen bij het verduurzamen.

Vormgeving bestaande CO_2-heffing industrie

De CO_2-heffing industrie geldt voor ETS1-broeikasgasinstallaties, lachgasinstallaties en afvalverbrandingsinstallaties. De afbakening van de CO_2-heffing industrie komt echter niet geheel overeen met de afbakening van de klimaatsector industrie. Ten eerste vallen sommige emissies niet onder de CO_2-heffing, maar wel onder de klimaatsector industrie. Behalve de lachgasinstallaties en afvalverbrandingsinstallaties valt de overige non-ETS industrie namelijk niet onder de CO_2-heffing. Het gaat hier hoofdzakelijk om de groep bedrijven die vanaf 2027 onder het tweede emissiehandelssysteem (ETS2) komt te vallen. Daarnaast vallen emissies gerelateerd aan elektriciteitsopwekking bij ETS bedrijven niet onder de CO_2-heffing. Het gaat hier bijvoorbeeld om warmtekrachtkoppelingcentrales. Ten tweede vallen sommige emissies wel onder de CO_2-heffing, maar juist niet onder de klimaatsector industrie. Het grootste deel betreft emissies die zijn gerelateerd aan het gebruik van restgassen uit de industrie in de elektriciteitssector (o.a. restgassen van Tata Steel die in een elektriciteitscentrale van Vattenfall worden ingezet).

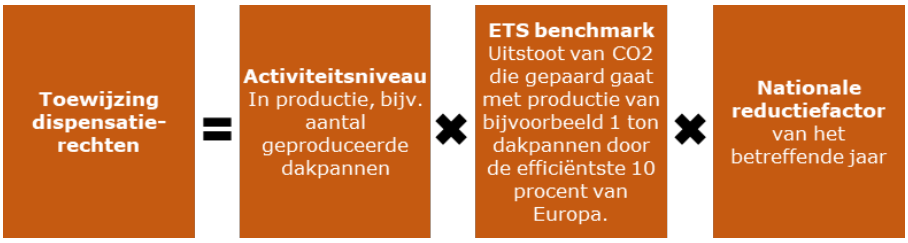
De CO_2-heffing industrie is vormgegeven als een CO_2-minimumprijs, wat betekent dat de nationale heffing het verschil is tussen de ETS-prijs en het heffingstarief. Er hoeft alleen heffing te worden betaald, als de ETS-prijs lager ligt dan het heffingstarief. Deze vormgeving heeft als voordeel dat duidelijkheid wordt gegeven over het CO_2-prijspad, waar dit binnen het ETS onzeker is. Dit geldt alleen voor de broeikasgasinstallaties die onder het ETS vallen. Lachgasinstallaties en afvalverbrandingsinstallaties betalen daarom het volledige heffingstarief. De impact van de CO_2-heffing industrie op de concurrentiepositie van de industrie is afhankelijk van de ontwikkeling van de EU ETS-prijs.

De CO_2-heffing moet worden betaald over de emissies die boven het afgesproken restemissiedoel liggen. Voor 2030 geldt een heffingsdoel binnen de CO_2-heffing industrie van 28,7 Mton[136], waarvan 0,6 Mton voor afvalverbrandingsinstallaties. Het afgesproken restemissiedoel voor de industrie als geheel bedraagt 29,1 Mton in 2030, wat niet helemaal overeenkomt met het heffingsdoel van de CO_2-heffing. Dit komt ten eerste doordat de afbakening in welke emissies onder de CO_2-heffing versus de klimaatsector industrie vallen, op een aantal punten verschillen (zie hierboven). Ten tweede komt dit doordat in aanvulling op de reductiedoelstelling van de CO_2-heffing industrie, een aanvullende reductie voor maatwerkafspraken is vastgelegd. Deze aanvullende reductie is meegeteld in het restemissiedoel van de industrie, maar niet in het heffingsdoel van de CO_2-heffing.

Het heffingsdoel van de CO_2-heffing wordt middels dispensatierechten vertaald naar een hoeveelheid vrijgestelde emissies op installatieniveau. De jaarlijkse hoeveelheid dispensatierechten wordt per installatie verschillend berekend[137]:

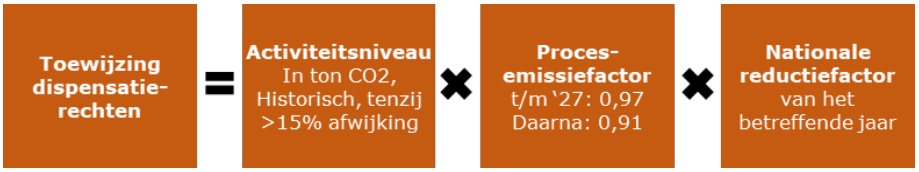
Hoeveelheid dispensatierechten ETS1-installatie:

[136] Het heffingsdoel is 29,7 Mton, exclusief de aanscherping die in het Belastingplan 2025 is opgenomen voor afvalverbrandingsinstallaties (1 Mton minder DPR).
[137] Dit volgt de toewijzingsregels van EU ETS, waarbij emissies worden onderverdeeld over zogenaamde subinstallaties per benchmark, zodat per subinstallatie de toewijzing van dispensatierechten wordt bepaald.



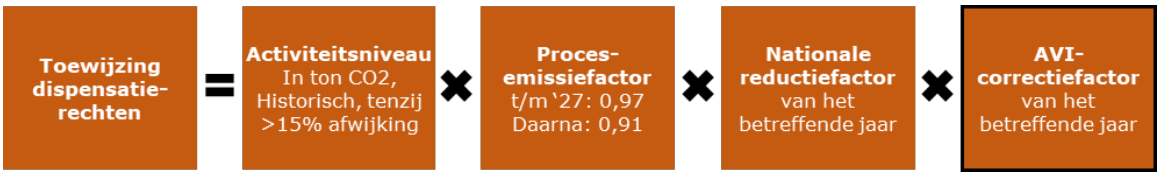
Als de nationale reductiefactor 1 is, dan hoeft een installatie in Nederland alleen CO_2-heffing te betalen als de installatie minder efficiënt produceert dan de ETS benchmark. Op basis van de huidige ETS benchmarks bedraagt de nationale reductiefactor 0,667 in 2030. Dat betekent dat bedrijven in 2030 ~33% efficiënter moeten produceren dan de ETS benchmark.

Hoeveelheid dispensatierechten lachgasinstallatie:



Voor lachgasinstallaties bestaat geen ETS benchmark. De hoeveelheid dispensatierechten wordt daardoor bepaald door het activiteitsniveau in ton CO_2 eerst te vermenigvuldigen met een procesemissiefactor (conform de systematiek voor toewijzing bij procesemissies onder het EU ETS), en daarna met de nationale reductiefactor (die voor alle installaties onder de CO_2-heffing hetzelfde is).

Hoeveel dispensatierechten afvalverbrandingsinstallatie:



Ten opzichte van de berekening voor lachgasinstallaties, geldt voor afvalverbrandingsinstallaties ook een specifieke AVI-correctiefactor (zie ook het Belastingplan 2025). Hiermee geldt voor afvalverbrandingsinstallaties een ander afbouwpad van de vrijgestelde uitstoot, dan voor de andere belastingplichtigen onder de CO_2-heffing industrie.

De nationale reductiefactor wordt herijkt op het moment dat er nieuwe Europese benchmarks bekend zijn. Op deze manier blijft de nationale CO_2-heffing op hetzelfde heffingsdoel sturen. Bij het herijken van de nationale reductiefactor wordt rekening gehouden met veranderende productievolumes in de industrie. Krimp in de industrie zou betekenen dat de CO_2-efficiëntie van de overige industriële installaties minder hoeft toe te nemen om heffingsdoel in 2030 te realiseren. Een deel van de benodigde reductie om het heffingsdoel te halen, wordt dan namelijk al gerealiseerd via krimp. De nationale reductiefactor hoeft in dat geval minder snel omlaag. Voor groei van de industrie geldt hetzelfde, maar dan andersom.

Bedrijven die verregaand verduurzamen krijgen meer dispensatierechten dan dat ze nodig hebben. Dit overschot aan dispensatierechten kunnen bedrijven gebruiken om betaalde heffing in het verleden terug te vorderen. Op deze manier wordt binnen de vormgeving van de CO_2-heffing rekening gehouden met de investeringscyclus van bedrijven.

Aanpassing tarief en nationale reductiefactor voor ETS1-installaties en lachgasinstallaties
Het kabinet erkent de moeilijke positie voor ETS1- en lachgasinstallaties en de internationale markt waar deze bedrijven zich in begeven. Voor deze installaties wordt het tarief van de CO_2-heffing daarom per 1 januari 2026 verlaagd naar € 78,67 per ton CO_2. De hoeveelheid dispensatierechten wordt daarnaast in 2026 verruimd naar 1,023 en na 2026 constant gehouden, in plaats van verder afgebouwd. Een nationale reductiefactor van net boven de 1 betekent dat de bedrijven die op of net slechter dan de ETS benchmark presteren voor hun gehele uitstoot dispensatierechten ontvangen. In onderstaande figuur wordt de verandering in het aantal dispensatierechten geïllustreerd voor alle installaties onder de heffing. Het aantal dispensatierechten voor afvalverbrandingsinstallaties neemt na 2026 af, vandaar het totaal aantal dispensatierechten iets daalt tussen 2026 – 2030. Voor ETS1- en lachgasinstallaties blijft het aantal dispensatierechten na 2026 nagenoeg constant (uitgaande van vrijwel gelijk blijvende productievolumes).

Met deze aanpassingen aan de CO_2-heffing industrie wordt maximale verlichting geboden aan de industrie, voor wat binnen de grenzen van het Herstel- en Veerkrachtplan (HVP) mogelijk is. Nederland heeft in het HVP twee mijlpalen opgenomen betreffende de CO_2-heffing. Hierin is vastgelegd dat Nederland een CO_2-heffing introduceert en dat het minimum tarief in 2026 € 82,80 per ton CO_2 zal bedragen. Een afwijking van dit tarief tot maximaal 5% is toegestaan, waardoor het tarief minimaal € 78,67 moet zijn. Daarnaast is vastgelegd dat de nationale reductiefactor zo moet worden aangepast, dat het aantal dispensatierechten in 2026 2,4 Mton lager ligt dan dat het met de oorspronkelijke reductiefactor (opgenomen in het pakket Belastingplan 2020, in het Belastingplan 2023 herijkt op basis van aanpassing ETS benchmarks) zou zijn geweest. Het terugdraaien van mijlpalen is gedurende de looptijd van het HVP niet toegestaan.

Hoewel de CO_2-heffing niet wordt afgeschaft, leiden de aanpassingen er naar verwachting toe dat de financiële impact van de heffing vanaf 2026 zeer gering is. In 2026 ligt het heffingstarief naar verwachting hoger dan de ETS-prijs en zullen niet alle bedrijven de CO_2-heffing volledig kunnen vermijden. Er wordt daarom verwacht dat bedrijven in 2026 voor ongeveer 13 mln. aan CO_2-heffing zullen betalen, zie onderstaande tabel[138]. Doordat de vrijgestelde uitstoot na 2026 echter constant blijft en in de Klimaat- en Energieverkenning van het Planbureau voor de Leefomgeving wordt verwacht dat bedrijven wel verder verduurzamen, ontstaat vanaf 2027/2028 een overschot aan dispensatierechten. Dit overschot kunnen bedrijven verrekenen met de betaalde heffing in 2025 en 2026 via de carry-back. Dit is in onderstaande tabel weergegeven met een min in de jaren vanaf 2028. Hierdoor is de verwachting dat op macroniveau de industrie (ETS1- en

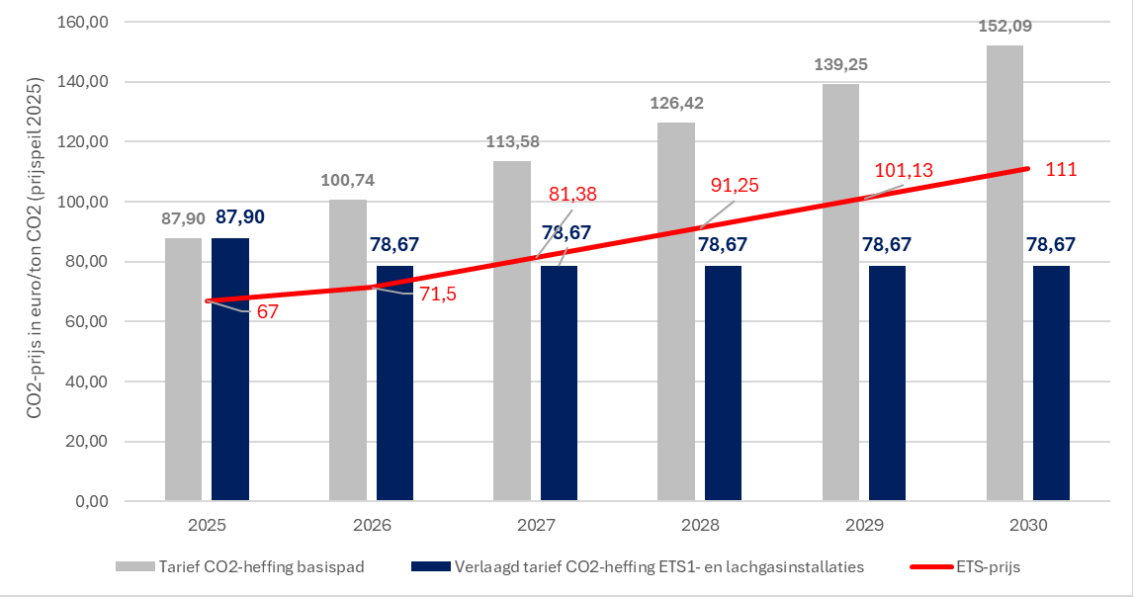
[138] De geraamde ontvangsten zijn op basis van de laatste informatie van PBL en de NEa herijkt en wijken daardoor licht af van wat in de begroting van KGG wordt gerapporteerd. Bij de eerstvolgende bijstelling van de begroting van KGG zal de verantwoording van de ontvangsten op de KGG-begroting worden gecorrigeerd.

lachgasinstallaties) geen netto-kosten ervaart van de CO_2-heffing in de periode tot 2030. In hoeverre een bedrijf ook in de praktijk de mogelijkheid heeft om betaalde CO_2-heffing in latere jaren te verrekenen, hangt af van de specifieke omstandigheden. Zoals de specifieke mogelijkheden voor het bedrijf om richting 2030 te verduurzamen of om dispensatierechten van andere bedrijven te kopen. Voor 2027 en verder worden de inkomsten van de CO_2-heffing sowieso geraamd op nul miljoen euro, omdat dan de ETS-prijs naar verwachting hoger ligt dan het heffingstarief.

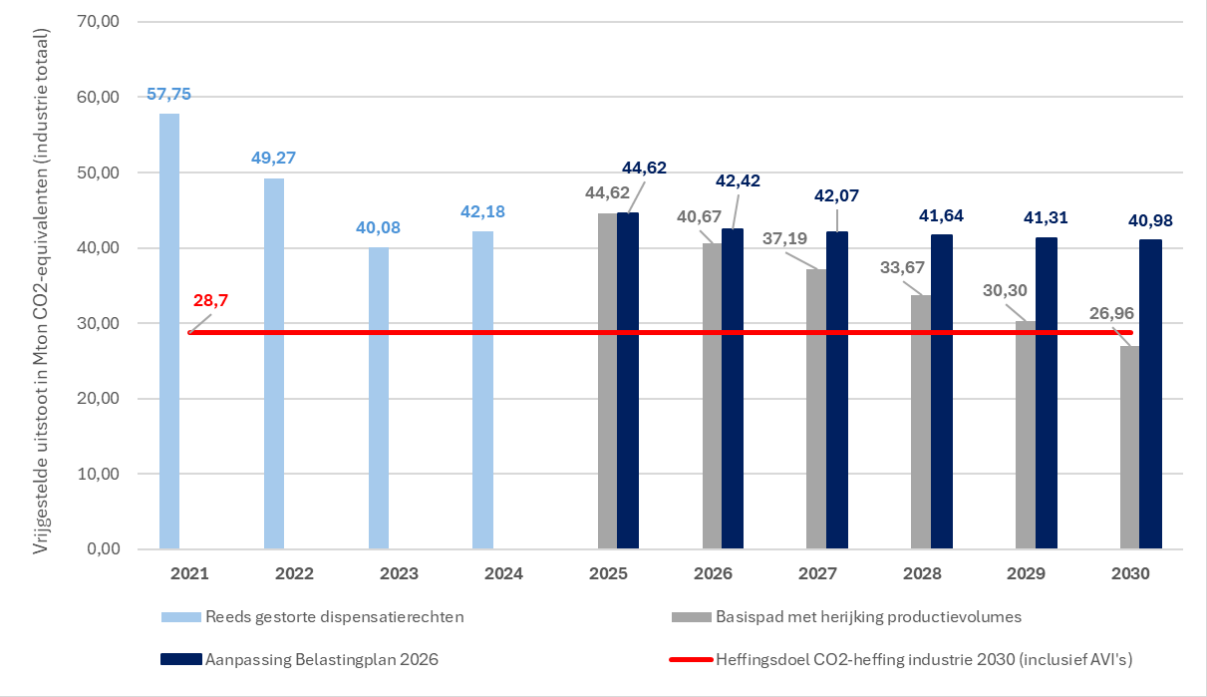
Tabel 9: verwachte inkomsten CO2-heffing ETS1 en lachgasinstallaties

Verwachte inkomsten CO_2-heffing ETS1 en lachgasinstallaties						
	2025	**2026**	**2027**	**2028**	**2029**	**2030**
Kasinkomsten na maatregel in mln. euro	48 mln.	13 mln.	-15 mln.	-42 mln.	-4 mln.	0 mln.
Tekort/overschot aan dispensatierechten na maatregel in Mton	2,2 Mton	3,0 Mton	-0,7 Mton	-2,9 Mton	-7,1 Mton	-9,8 Mton

Figuur 4: tariefpad CO_2-heffing voor ETS1- en lachgasinstallaties in basispad en na verlaging, inclusief vergelijking met verwachte ETS-prijs.



Figuur 5: aantal dispensatierechten CO2-heffing industrie (inclusief afvalverbrandingsinstallaties)



Aannames berekening nationale reductiefactor

Het kabinet heeft de Nederlandse Emissieautoriteit verzocht om de hoogte te berekenen van de nationale reductiefactor voor de periode 2026 tot 2035 en 2035 en daarna. Hiervoor zijn de volgende uitgangspunten meegegeven:

- De berekening van sectorale productie (activiteitsniveaus) moet gebaseerd zijn op de meest recente sectorale groeicijfers van het PBL;
- De resulterende nieuwe nationale reductiefactor in 2026 moet waarborgen dat er in 2026 2,4 Mton minder dispensatierechten vrijkomen in vergelijking met het aantal dispensatierechten in 2026 in de originele maatvoering van het Klimaatakkoord (met herijking op basis van de herziene ETS benchmarks in 2022). Deze restrictie geldt om te voldoen aan de mijlpalen van het Herstel- en Veerkrachtplan. Voor de overige jaren geldt geen dergelijke restrictie;
- In het voorstel blijft de reductiefactor vervolgens constant na 2026.

Ter referentie is ook berekend wat de nationale reductiefactor zou zijn geweest, als het heffingsdoel zou zijn verplaatst naar 2032. Hiervoor zijn de volgende aannames gehanteerd:

- Na 2026 loopt de nationale reductiefactor lineair af richting 2035 waarbij de waarde in 2032 overeenkomt met het heffingsdoel;
- Het restemissiedoel van 29,7 Mton in 2032 vormt de basis van de berekening; de nationale reductiefactor wordt zo aangepast, dat het aantal dispensatierechten overeenkomt met het restemissiedoel.
- Na 2035 loopt de nationale reductiefactor lineair af richting 2039 waarbij deze 0 bedraagt in 2039;
- Hanteer dezelfde sectorindeling als bij de voorgaande berekeningen van de nationale reductiefactor.

De verzachting van de CO_2-heffing voor ETS1- en lachgasinstallaties leidt er tegelijkertijd toe, dat dit onderdeel uit de beleidsmix voor verduurzaming van de industrie wordt gehaald. Zonder alternatief beleid heeft deze aanpassing een negatief effect op verduurzaming. Het wordt namelijk goedkoper om CO_2 uit te stoten, wat de business case van CO_2-reductie projecten verslechtert en het aantrekkelijker maakt voor bedrijven om investeringen uit te stellen. Het is hierbij natuurlijk wel van belang dat er ook daadwerkelijk handelingsperspectief is voor bedrijven om te investeren in verduurzaming.

Het kabinet vindt het belangrijk dat de CO_2-doelen voor 2030 worden gehaald. Ook de industrie moet hier een bijdrage aan leveren. Het kabinet heeft daarom een onafhankelijk voorzitter gevraagd om met de Overlegtafel CO_2-heffing industrie – met vertegenwoordigers van onder andere het Rijk, groene NGO's en industriële bedrijven – met alternatieven of ideeën voor aanpassingen aan het bestaand borgend instrumentarium te komen.

Aanpassing tarief en correctiefactor voor afvalverbrandingsinstallaties
De verzachting van de CO_2-heffing gaat niet gelden voor afvalverbrandingsinstallaties. Voor afvalverbrandingsinstallaties wordt het instrument aangescherpt om een extra prikkel te geven aan afvalverbrandingsinstallaties om CO_2 af te vangen en om budgettaire opbrengst te genereren, die wordt ingezet als dekking van het niet doorgaan van de circulaire plasticheffing (derving 567 mln., prijspeil 2025). Van belang is dat deze wijzigingen van de CO_2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties worden ingezet als technische dekking, die nu in de wet wordt gezet. Het kabinet biedt de mogelijkheid aan een werkgroep met de afvalsector om – binnen de budgettaire en CO_2-reductie randvoorwaarden - te komen met een lijst van alternatieven binnen het afvaldomein voor de generieke tariefsverhoging in de afvalstoffenbelasting en de verhoging van de CO_2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties. Deze alternatieve voorstellen zullen door het kabinet in het voorjaar 2026 worden gewogen en het kabinet zal bezien of het in dit wetsvoorstel opgenomen pakket aan maatregelen voor de afvalsector moet worden aangepast.

Het kabinet acht de differentiatie in de CO_2-heffing tussen ETS1- en lachgasinstallaties enerzijds en afvalverbrandingsinstallaties anderzijds verdedigbaar. Afvalverbrandingsinstallaties concurreren niet met de ETS1- en lachgasinstallaties en opereren met het verbranden van afval in een aparte productmarkt.[139] Het kabinet wil toewerken naar een circulaire economie met minder afvalverbranding, waarbij de afvalverbranding die nog plaatsvindt op een CO_2-neutrale manier gebeurt. Op dit moment wordt veel afval nog verbrand en bestaat de afvalverbranding deels uit geïmporteerd afval. In dat licht weegt het kabinet eventuele weglekrisico's – als gevolg van hogere beprijzing – anders dan bij ETS1- en lachgasinstallaties. Daarbij verwacht het kabinet dat afvalverbrandingsinstallaties makkelijker dan de overige industriële installaties hun kosten kunnen afwentelen via de poorttarieven. Voor afvalverbrandingsinstallaties bestaat er geen verduurzamingsprikkel vanuit het ETS1. Tot slot is ongeveer tweederde van de broeikasgasemissies van afvalverbrandingsinstallaties van biogene oorsprong, waarvoor de CO_2-heffing niet geldt. Bij een gelijk tarief is de prikkel voor afvalverbrandingsinstallaties om

[139] Zie bijvoorbeeld de volgende concentratiebesluiten van de Europese Commissie: COMP/M.5901 - MONTAGU/ GIP/ GREENSTAR en M.10047 - SCHWARZ GROUP / SUEZ WASTE MANAGEMENT COMPANIES

bijvoorbeeld CO_2 af te vangen, hierdoor slechts een derde van de prijsprikkel die ETS1- en lachgasinstallaties zouden hebben.

Voor afvalverbrandingsinstallaties wordt de CO_2-heffing op een aantal punten aangepast. Ten eerste wordt, als technische maatregel, het tarief stapsgewijs wordt verhoogd naar € 295 per ton CO_2 in 2030 (basispad: € 152), zie ook onderstaande figuur. Dit ter gedeeltelijke dekking van het niet doorgaan van de circulaire plasticheffing die in het hoofdlijnenakkoord was aangekondigd. Ratio is dat er bij afvalverbrandingsinstallaties veel opschaalbaar potentieel ligt voor emissiereductie en koolstofverwijdering, in de vorm van CCS. Effectieve borging van het CCS-potentieel heeft een hoger tarief nodig, omdat de CCS-prikkel wordt gedempt door biogene CO2-emissies in de rookgassen, zoals hierboven toegelicht. Met het basispad 2030-tarief van € 152 per ton CO_2 wordt daardoor maar circa € 55 heffing vermeden per ton CCS, terwijl de onrendabele top van CCS meer dan € 200 per ton bedraagt. De maatregel leidt tot een lastenstijging voor afvalverbrandingsinstallaties, die niet tijdig kunnen overstappen op CCS.

Ten tweede wordt, als technische maatregel, de vrijgestelde uitstoot voor afvalverbrandingsinstallaties aangepast. Tot en met 2030 blijft het heffingsdoel gelijk aan het basispad, namelijk 0,6 Mton (fossiele) CO_2-emissies in 2030. Na 2030 daalt de vrijgestelde uitstoot in gelijke stappen naar nul in 2033. Dit maakt de prijsprikkel effectiever en vergroot de budgettaire opbrengst na 2030. Aanpassing van de vrijgestelde uitstoot voor afvalverbrandingsinstallaties wordt geïnstrumenteerd via aanpassing van de AVI-correctiefactor. Deze factor wordt ook in de jaren voor 2030 aangepast, om te voorkomen dat de aanpassing aan de nationale reductiefactor er onbedoeld toe leidt dat het heffingsdoel voor afvalverbrandingsinstallaties t/m 2030 ook wordt aangepast.

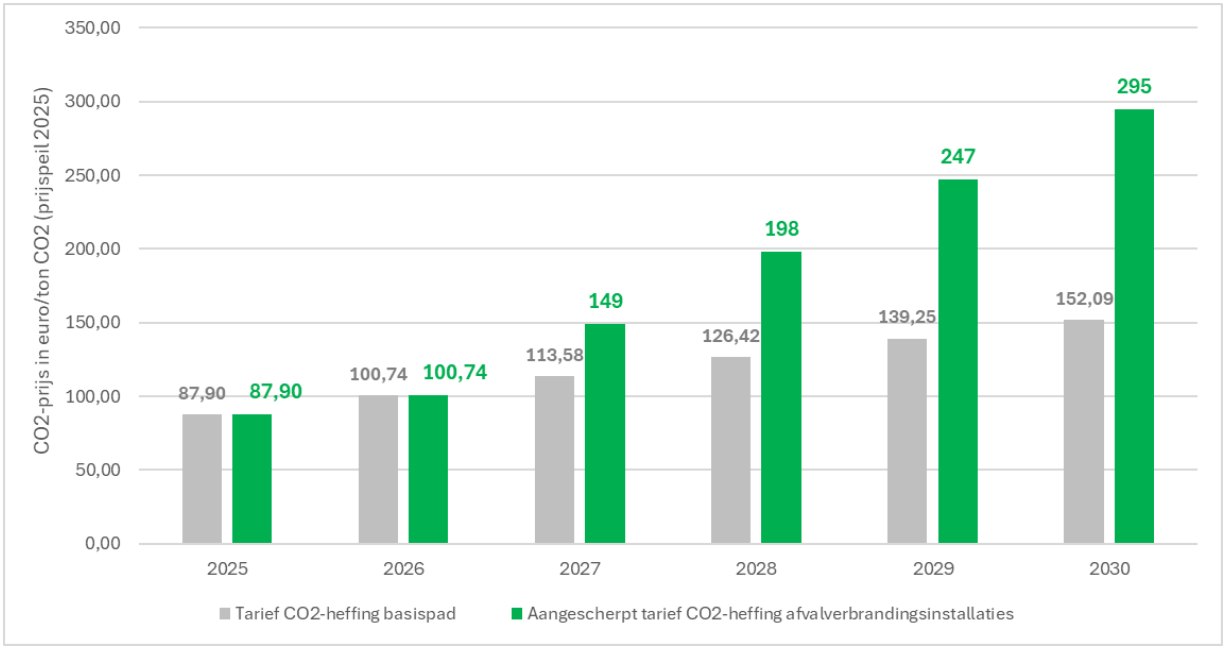
Ten derde wordt handel in dispensatierechten tussen afvalverbrandingsinstallaties en andere industriële installaties uitgesloten. Dit voorkomt dat afvalverbrandingsinstallaties dispensatierechten kunnen kopen van andere industriële installaties, waardoor de beoogde prikkel voor emissiereductie en de beoogde budgettaire opbrengst onder druk zouden komen te staan. Het tarief voor afvalverbrandingsinstallaties ligt immers hoger, en wordt tevens niet gecorrigeerd voor de ETS-prijs. Handel tussen exploitanten van afvalverbrandingsinstallaties en exploitanten van broeikasgasinstallaties of lachgasinstallaties zou de doeltreffendheid van het voorgestelde hogere tarief voor afvalverbrandingsinstallaties belemmeren. Met de voorgestelde maatvoering zullen broeikasgasinstallaties immers een ruim overschot aan dispensatierechten tot hun beschikking hebben richting 2030. Tevens beoogt het kabinet specifiek voor afvalverbrandingsinstallaties een budgettaire opbrengst.

Bovenstaande aanpassingen aan de CO_2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties verstevigen de noodzakelijke prijsprikkel om CCS toe te passen, met als doel om extra CO_2 te reduceren. Om deze reden heeft het kabinet ervoor gekozen om - als invulling van de dekking van het niet door laten gaan van de circulaire plastic heffing – niet alleen de afvalstoffenbelasting te verhogen, maar ook de CO_2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties. Daar staat als nadeel tegenover dat het risico op export van afval naar het buitenland onder de CO_2-heffing groter is dan bij de

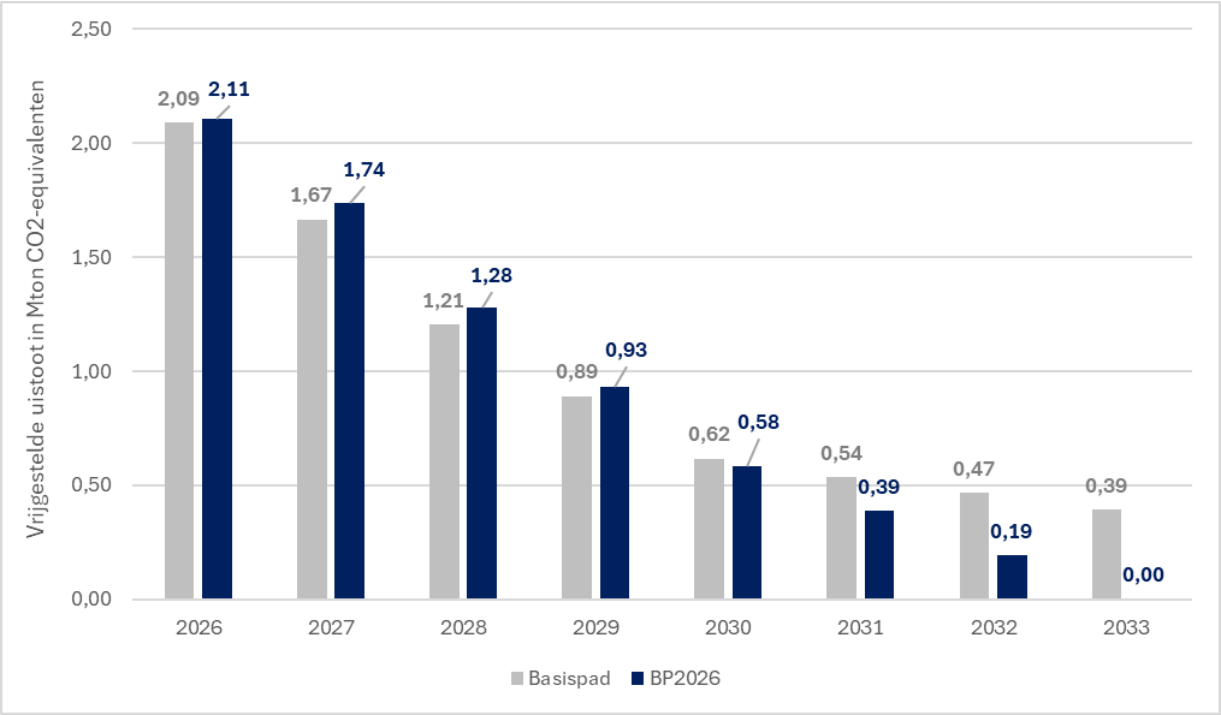
afvalstoffenbelasting: indien een afvalverbrandingsinstallatie niet tijdig CCS toepast of kan toepassen en CO_2-heffing betaald moet worden, dan wordt afvalverbranding duurder, terwijl de CO_2-heffing niet geldt voor afval dat wordt geëxporteerd. Onder de afvalstoffenbelasting wordt export wel belast, maar wordt geen extra prikkel gegeven om CCS toe te passen. Daarnaast wordt in de uitgevoerde impactanalyse gesignaleerd dat de aanpassingen in de afvalstoffenbelasting leiden tot minder afvalverbranding, wat de business case voor AVI's verslechtert en mogelijk tot extra investeringsonzekerheid voor AVI's leidt ten aanzien van CCS.

Het kabinet heeft duidelijk de oproep van de sector gehoord om te werken aan investeringszekerheid voor afvalverbrandingsinstallaties. Een onlangs ingestelde Werkgroep Afvalsector is daarom verzocht om te komen tot een afsprakenpakket dat investeringszekerheid biedt voor verduurzaming van afvalverbranding. Daarnaast biedt het kabinet de mogelijkheid aan deze werkgroep om – binnen de budgettaire en CO_2-reductie randvoorwaarden - te komen met een lijst van alternatieven binnen het afvaldomein voor de generieke tariefsverhoging in de afvalstoffenbelasting en de verhoging van de CO_2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties. Deze alternatieve voorstellen zullen door het kabinet in het voorjaar 2026 worden gewogen en het kabinet zal bezien of het in dit wetsvoorstel opgenomen pakket aan maatregelen voor de afvalsector moet worden aangepast.

Figuur 6: tarief CO_2-heffing basispad en tarief voor afvalverbrandingsinstallaties na aanscherping (prijspeil 2025)



Figuur 7: Hoeveelheid vrijgestelde uitstoot in Mton CO2-equivalenten (aantal dispensatierechten) voor afvalverbrandingsinstallaties in basispad en na aanscherping (inclusief herijking productievolumes) in BP2026



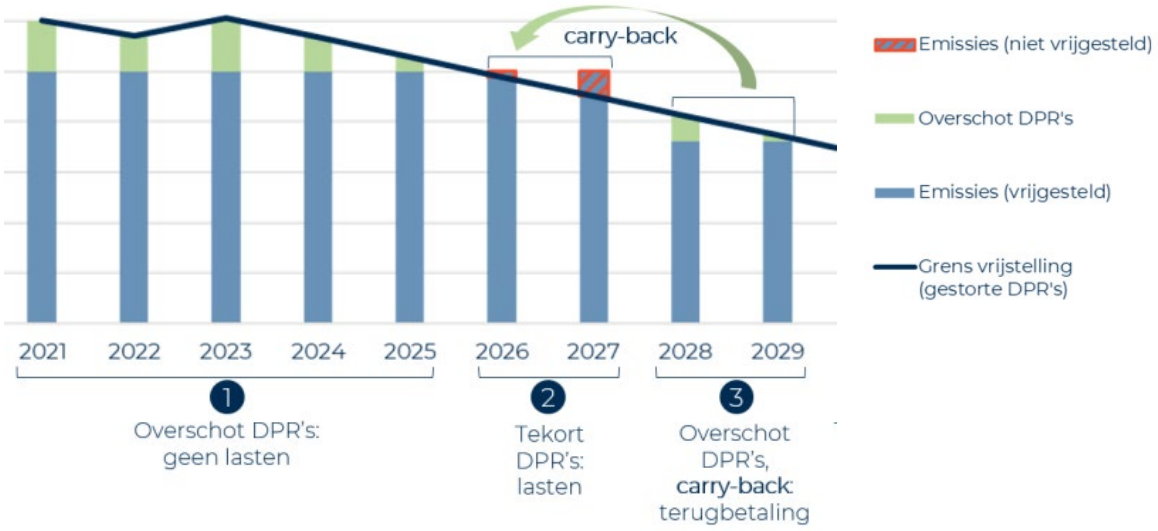
Aanpassing verrekenmogelijkheid ("carry back")

De huidige CO_2-heffing kent reeds een verrekenmogelijkheid ("carry back"), waarmee betaalde CO_2-heffing in een eerder jaar wordt teruggegeven, als een installatie in een later jaar een overschot aan dispensatierechten heeft. Dit wordt geïllustreerd in onderstaande figuur. In dit voorbeeld heeft de installatie een tekort aan dispensatierechten in 2026 en 2027 en moet voor deze jaren heffing worden betaald. In 2028 en 2029 heeft de installatie juist een overschot aan dispensatierechten, dat terugwaarts mag worden verrekend met het tekort in 2026 en 2027. Tot dusver is deze verrekening alleen mogelijk tot en met het jaar 2029 teneinde negatieve gevolgen voor 2030-doelbereik te voorkomen. De verrekening kan daarnaast tot maximaal vijf belastingjaren terug, te beginnen met het oudste belastingjaar. In onderstaand voorbeeld dus eerst verrekenen met 2026 en daarna pas met 2027.

Om alle installaties onder de CO_2-heffing industrie (ETS1, lachgas,- en afvalverbrandingsinstallaties) meer flexibiliteit te bieden, worden de regels voor de verrekening aangepast. Ten eerste wordt het voortaan mogelijk om ook na 2029 te verrekenen. Een tekort aan dispensatierechten in 2030 (en verder) kan hierdoor voortaan worden verrekend met een overschot aan dispensatierechten in latere jaren. Het uitbreiden van de verrekening mogelijkheid biedt bedrijven meer gelegenheid om, in het geval van vertraging in verduurzaming, betaalde belastingen terug te krijgen. Ten tweede wordt verrekening financieel aantrekkelijker gemaakt door te verrekenen in een voor bedrijven voordelige volgorde, waarbij het jaar met het hoogste netto tarief (gecorrigeerd voor de EU ETS prijs) als eerst wordt verrekend (in plaats van beginnen met het oudste belastingjaar).

Net als in de bestaande situatie blijft gelden dat verrekening alleen achteraf kan en tot maximaal 5 jaar terug. Indien een industrieel bedrijf bijvoorbeeld in 2031 een belangrijk deel van de installaties verduurzaamt en hierdoor in dit jaar dispensatierechten over heeft, dan kan het overschot aan dispensatierechten tot en met 2026 worden verrekend, als in die jaren sprake was van betaalde CO_2-heffing.

Figuur 8: illustratie verrekening systematiek CO2-heffing industrie (Bron: Trinomics. 2024. "onderzoek flexibiliteitsopties CO2-heffing industrie".



Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

In onderstaande tabel wordt per maatregel de doeltreffendheid besproken. De aanpassingen aan de CO_2-heffing industrie zijn doelmatig. De CO_2-heffing sluit zoveel mogelijk aan bij het Europese emissiehandelssysteem zodat de extra uitvoeringslast voor de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa) en de belastingplichtigen beperkt blijft. De aanpassingen in het Belastingplan 2026 zijn uitvoerbaar en lossen gericht knelpunten binnen de CO_2-heffing industrie op.

Tabel 10: Doeltreffendheid per maatregel

Maatregel	Toelichting doeltreffendheid
1. Matiging nationale reductiefactor	Het doel van de generieke tariefverlaging voor ETS1- en lachgasinstallaties is om lastenverlichting te bieden aan deze bedrijven, met het oog op de internationale concurrentiepositie. Vanuit dit oogpunt is de aanpassing doeltreffend en doelmatig: door de aanpassingen ondervinden deze installaties geen kosten van de CO_2-heffing tot 2030 (ermee rekening houdend dat betaalde heffing in 2025 en 2026 kan worden verrekend met een overschot in latere jaren). Deze aanpassing heeft een negatief effect op de verduurzamingsprikkel en het halen van de klimaatdoelen. Aan de Overlegtafel CO_2-heffing industrie is daarom gevraagd om met voorstellen voor alternatief borgend instrumentarium te komen. Dit kunnen ook aanpassingen aan de bestaande CO_2-heffing zijn. Hierover vindt nadere besluitvorming in 2026 plaats.
2. Generieke tariefverlaging	

3. Aanpassingen verrekening (carry back)	De aanpassing aan de verrekenmogelijkheid, biedt bedrijven meer flexibiliteit onder de CO2-heffing. De waarde van overschot wordt zekerder ten opzichte van verkoop van dispensatierechten aan andere emittenten. Dit kan worden meegenomen in de business case van een project wat doelbereik ten goede komt. Door de verlaging van de heffing voor ETS1- en lachgasinstallaties zal het effect van de aanpassing aan de verrekensystematiek beperkt zijn.
5. Eigen en hoger tarief AVI's	Het doel van de aanscherping van de CO_2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI's), is om een grotere prijsprikkel te bieden voor het toepassen van CCS. In het voorstel wordt het tarief verhoogd naar 295 euro/ton CO_2 in 2030 (prijspeil 2025; basispad: 152 euro) en gaat de vrijgestelde uitstoot naar nul in 2033. De prijsprikkel om CCS toe te passen verdubbelt hierdoor ruimschoots, waardoor de verwachting is dat meer AVI's zullen investeren in CCS. Kanttekening hierbij is dat de business case voor AVI's verslechtert, doordat het volume verbrand afval afneemt door de maatregelen in de afvalstoffenbelasting. In de uitgevoerde impactanalyse is aangegeven dat dit leidt tot investeringsonzekerheid, wat AVI's er mogelijk van weerhoudt om daadwerkelijk een investeringsbeslissing in CCS te nemen. Het komend jaar gaat daarom een gezamenlijke werkgroep met afvalverwerkingsbedrijven van start om te inventariseren met welke flankerende maatregelen de investeringszekerheid kan worden vergroot.
6. Daling AVI-correctiefactor	
7. Uitsluiten handel tussen AVIs en overige installaties	De maatregel borgt de doeltreffendheid en budgettaire opbrengst van de CO_2-heffing industrie. Zonder de maatregel zouden AVIs de hogere heffing kunnen vermijden door aankoop van goedkope dispensatierechten van andere emittenten binnen het instrument.

Uitvoeringsgevolgen NEa

De NEa acht de voorgestelde wetswijziging uitvoerbaar en handhaafbaar. Wel merkt de NEa op dat de CO_2-heffing de afgelopen jaren herhaaldelijk is aangepast, hetgeen afbreuk doet aan de voorspelbaarheid en stabiliteit van de CO_2-prijs. Juist deze voorspelbaarheid is van belang om bedrijven in staat te stellen langjarige investeringsbeslissingen te nemen. Het kabinet onderkent dit punt en benadrukt dat de inrichting van een overlegtafel moet bijdragen aan het ontwikkelen van een stabiel en borgend instrumentarium voor de lange termijn.

De NEa adviseert daarnaast om de administratieve lasten voor bedrijven zoveel mogelijk te beperken. Voor komend jaar acht het kabinet monitoring van de emissies echter noodzakelijk. Indien zou blijken dat het margetarief (het verschil tussen heffingstarief en de EU ETS-prijs) daadwerkelijk nihil wordt, zal het kabinet overwegen om maatregelen te treffen die de administratieve lasten verminderen. Voor het jaar 2026 is dit in elk geval niet aan de orde, zodat de bestaande rapportage- en aangifteplichten vooralsnog van kracht moeten blijven.

5.21 Belastingvermindering energiebelasting

De afgelopen jaren is de energierekening toegenomen. Huishoudens en bedrijven worden de komende jaren geconfronteerd met een verder stijgende energierekening mede door oplopende nettarieven voor elektriciteit.[140] In dit licht neemt het kabinet verschillende maatregelen. Het kabinet zet onder meer in op gerichte maatregelen zoals een subsidie aan het tijdelijke noodfonds energie in 2025 en de komende jaren wordt met middelen uit het *Social Climate Fund* ingezet op een volledig publiek energiefonds.[141] Daarnaast hecht het kabinet eraan om alle huishoudens op een eenvoudige wijze met een vast bedrag op de energierekening te compenseren.

De energiebelasting kent een belastingvermindering. Dit is een vast bedrag per jaar dat ongeacht de verbruikte hoeveelheid elektriciteit en aardgas in mindering wordt gebracht op de energierekening. In 2025 is het bedrag € 524,95 (excl. btw). In de praktijk wordt de belastingvermindering ook wel aangeduid als heffingskorting. Voorgesteld wordt om met ingang van 1 januari 2026 de belastingvermindering structureel te verhogen ten opzichte van het basispad voor een budgettaire omvang van € 100 miljoen.

De belastingvermindering wordt toegepast op elektriciteitsaansluitingen van objecten met een zogenoemde verblijfsfunctie. Dit zijn ongeveer negen miljoen aansluitingen. Het gaat om onroerende zaken die kunnen dienen tot woning of ten behoeve van een bedrijf of beroep of anderszins een verblijfsfunctie hebben. Het object moet geschikt zijn voor mensen om er langdurig te verblijven. Daarvoor dienen voorzieningen aanwezig te zijn die langdurig menselijk verblijf mogelijk maken, zoals sanitaire of keukenvoorzieningen. Het gaat om woningen en om het overgrote deel van de bedrijven en instellingen. Er is geen sprake van een verblijfsfunctie bij bijvoorbeeld een bedrijfspand dat slechts het doel heeft om goederen op te slaan of om kort te verblijven. Het gaat dan bijvoorbeeld om garages, garageboxen, schuren, loodsen, werkplaatsen en algemene ruimten van een flat, waaronder liften en hallen.

Van het voordeel van de verhoging komt circa 91% terecht bij huishoudens en 9% bij bedrijven, instellingen en andere objecten met een elektriciteitsaansluiting. Dat betekent dat van de verhoging circa € 91 miljoen terechtkomt bij huishoudens en circa € 9 miljoen bij bedrijven, instellingen en andere objecten.

In tabel 11 wordt de hoogte van de belastingvermindering in de periode 2025-2030 weergegeven, zowel in het basispad dat is gebaseerd op eerdere wetswijzigingen als in de reeks zoals die is na de in onderhavig wetsvoorstel voorgestelde verhoging. De verhoging in 2026 is met een budgettaire omvang van € 100 miljoen per kwalificerende aansluiting € 9,30. Vanwege eerder in wetgeving opgenomen wijzigingen die resulteren in een verlaging is het verschil ten opzichte van 2025 per saldo -€ 5,15 in plaats van de verlaging van € 14,45 die in het basispad zat.

Tabel 11: Belastingvermindering in € (excl. btw)

	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Basispad	524,95	510,50	510,28	510,85	516,34	521,17

[140] Schakelen naar de toekomst, IBO Bekostiging Elektriciteitsinfrastructuur, maart 2025, p. 8.
[141] Kamerstukken II 2024/25, 24515, nr. 813.

Na verhoging uit BP 2026	524,95	519,80	519,58	520,15	525,64	530,47

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
De verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting ten opzichte van het basispad is een doeltreffende manier om de energierekening van alle huishoudens te verlagen, omdat het voordeel bij alle huishoudens terechtkomt, onafhankelijk van het verbruik. Daarmee is de maatregel tegelijkertijd ongericht als het gaat om steun voor specifieke groepen huishoudens. De maatregel is redelijk doelmatig doordat een groot aandeel bij huishoudens terechtkomt (91%) en een kleiner deel bij bedrijven, instellingen en andere objecten met een elektriciteitsaansluiting (9%). Als het gaat om de vergelijking van mogelijke beleidsmaatregelen bínnen de energiebelasting merkt het kabinet het volgende op. Van de middelen die worden aangewend voor een verhoging van de belastingvermindering komt naar verhouding een groter deel terecht bij huishoudens met een lager inkomen die relatief minder verbruiken dan bij huishoudens met een hoger inkomen en bedrijven die relatief meer verbruiken, in vergelijking met een verlaging van energiebelastingtarieven. Het gaat bij de belastingvermindering namelijk om een vast bedrag dat losstaat van het verbruik. Bij een tariefverlaging hangt het voordeel af van de hoogte van het verbruik en hebben huishoudens met een hoger inkomen en bedrijven die relatief meer verbruiken naar verhouding meer profijt dan huishoudens met een lager inkomen die relatief minder verbruiken. Ten opzichte van maatregelen búiten de energiebelasting om huishoudens met een vast bedrag op hun energierekening te compenseren is een verhoging van de belastingvermindering een eenvoudig uitvoerbare maatregel.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting ten opzichte van het basispad is voor de Belastingdienst een parameterwijziging.

5.22 Aanpassing zuiveldefinitie

Nederland kent sinds 1993 een verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken. Voorafgaand aan deze verbruiksbelasting gold op alcoholvrije dranken een accijns.[142] Van oudsher zijn deze belastingen niet van toepassing op melk en karnemelk, omdat dit geen zogenoemde "gezoete en aromatische" dranken zijn.[143] Daarnaast zijn van oudsher ook andere uit melk of melkproducten bereide dranken van deze belastingen uitgezonderd, omdat zij "in overwegende mate het karakter van een zuivelproduct hebben".[144] De uitzondering van laatstgenoemde producten is geregeld via de zogenoemde zuiveluitzondering in de wet.[145] Ook sojadranken die wat betreft vet- en eiwitgehalte overeenkomen met melkproducten vallen onder deze zuiveluitzondering. In de huidige Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (WVAD) is de zuiveluitzondering gebaseerd op het

[142] De voorganger van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken was de *accijns* van alcoholvrije dranken die gold met ingang van 1 januari 1972 (zie Stb. 731). Met het tot stand komen van de interne markt per 1 januari 1993 is de accijns van alcoholvrije dranken komen te vervallen en is deze overgegaan in een nationale verbruiksbelasting. Zie Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3.
[143] Zie artikel 9, eerste lid, WVAD, waarin is bepaald dat onder limonade worden verstaan "met water aangelengd vruchten- of groentesap *alsmede gezoete en aromatische dranken* en dranken waaraan geurstoffen of smaakstoffen zijn toegevoegd die kennelijk zijn bestemd om onverwarmd te worden gedronken. Zie ook Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr, 3, p. 20-21.
[144] Zie Kamerstukken II 1989/90, 21368, nr. 6, p. 17.
[145] Zie artikel 9, derde lid, WVAD.

melkvetgehalte van de alcoholvrije drank.[146] Door het lage percentage melkvet dat in de wettelijke definitie is opgenomen, namelijk minimaal 0,02%mas melkvet, is de uitzondering in de praktijk ook van toepassing op alcoholvrije dranken waaraan een minimale hoeveelheid melkvet is toegevoegd. Dit is te zien in de supermarkten, waar de laatste jaren steeds meer vruchten- en groentesappen en frisdranken worden aangeboden met een vleugje zuivel. Deze dranken hebben echter geenszins "in overwegende mate het karakter van een zuivelproduct".[147] De vormgeving van de huidige zuiveluitzondering laat hiermee ruimte voor de omzeiling van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Daarnaast vallen ook zuiveldranken met toegevoegde ingrediënten, zoals suiker, onder de huidige zuiveluitzondering. Dit betreft bijvoorbeeld chocolade- en frambozenmelk. Ook over dit soort alcoholvrije dranken is op dit moment dus geen verbruiksbelasting verschuldigd. Dit vindt het kabinet niet opportuun. Het kabinet stelt daarom voor de vormgeving van de zuiveluitzondering aan te passen.

Naast de aanpassing van de zuiveluitzondering stelt het kabinet ook voor het begrip limonade in de WVAD te wijzigen in "overige alcoholvrije drank". Het gebruik van het begrip limonade leidt in de praktijk namelijk tot onduidelijkheid. Dit omdat het begrip limonade in het huidige taalgebruik een beperktere reikwijdte heeft dan de dranken die ingevolge de WVAD onder het begrip limonade vallen.

Aanpassing vormgeving zuiveluitzondering
Het kabinet vindt het wenselijk de huidige omzeilingsmogelijkheid in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken te dichten. Het is niet wenselijk dat alcoholvrije dranken met een vleugje zuivel onder de zuiveluitzondering vallen en zo zijn uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Dergelijke dranken worden op deze manier fiscaal bevoordeeld boven vergelijke dranken die geen vleugje zuivel bevatten, wat oneerlijke concurrentie oplevert. Daarbij past het consumeren van dit soort dranken niet bij een gezond voedingspersoon, waardoor er ook vanuit gezondheidsperspectief geen reden is voor een fiscaal voordeel voor deze dranken.[148]
Om de omzeilingsmogelijkheid via het toevoegen van een vleugje zuivel te dichten, stelt het kabinet voor om de vormgeving van de zuiveluitzondering aan te passen. Het kabinet stelt voor alleen nog zuiveldranken van de verbruiksbelasting uit te zonderen die niet gezoet en aromatisch zijn en waaraan geen geur- of smaakstoffen zijn toegevoegd. Dit betreft in ieder geval magere, halfvolle en volle melk (hierna melk) en karnemelk. Hiermee sluit het kabinet aan bij de Richtlijnen goede voeding van de Gezondheidsraad (hierna: Richtlijnen goede voeding).[149] In deze richtlijnen wordt onder zuivel verstaan melk, yoghurt en kaas. Ten aanzien van deze producten adviseert de Gezondheidsraad enkele porties per dag te nemen (zie verder de paragraaf *Magere, halfvolle en volle melk en karnemelk*).

[146] Zie artikel 9, aanhef en derde lid, WVAD: Als limonade wordt niet aangemerkt: (…) a) de uit melk of melkproducten bereide drank met een gehalte aan melkvetten van 0,02%mas of meer waarin zich melkeiwit en melksuiker bevinden, niet zijnde een uit wei of weiproducten vervaardigde drank; b) de uit soja bereide drank met een vetgehalte en een eiwitgehalte die vergelijkbaar zijn met het vetgehalte en het eiwitgehalte van melk.
[147] Zie Kamerstukken II 1989/90, 21368, nr. 6, p. 17.
[148] Gezondheidsraad (2015), Richtlijnen goede voeding 2015 (4 november 2015). De Gezondheidsraad is voornemens eind 2025 nieuwe richtlijnen vast te stellen. Deze nieuwe richtlijnen zijn op dit moment nog niet beschikbaar. Mochten de nieuwe richtlijnen tot andere adviezen leiden met betrekking tot zuivel- en sojadranken, dan is het mogelijk dat de vormgeving van de zuiveluitzondering in de WVAD wordt heroverwogen.
[149] Gezondheidsraad (2015), Richtlijnen goede voeding 2015 (4 november 2015).

De voorgestelde wijziging betekent dat een aantal zuiveldranken dat nu is uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, na de wetswijziging wel met verbruiksbelasting wordt belast.

Voor sojadranken die wat betreft vet- en eiwitgehalte overeenkomen met melk geldt, zoals eerder aangegeven, dat deze van oudsher van de verbruiksbelasting zijn uitgezonderd.[150] Dit geldt ook voor sojadranken die wat betreft vet- en eiwitgehalte weliswaar overeenkomen met melk, maar bijvoorbeeld veel suiker bevatten. Nu de vormgeving van de zuiveluitzondering wordt aangepast, herdefinieert het kabinet ook de uitzonderingsgrond voor sojadranken. Met de voorgestelde wijziging sluiten de voedingswaarden van de uitgezonderde sojadranken zo dicht mogelijk aan bij de voedingswaarden van de uitgezonderde zuiveldranken. Dit betekent dat sojadranken met een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten van de verbruiksbelasting blijven uitgezonderd. Vanaf het moment dat een sojadrank een suikergehalte van meer dan 5 gewichtspercenten bevat of een verzadigd vetgehalte van meer dan 1,1 gewichtspercenten, of allebei, is over deze drank verbruiksbelasting verschuldigd (zie verder in de paragraaf *Sojadranken en andere plantaardige alternatieven*).
De voorgestelde wijziging betekent dat het tarief van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, zijnde € 26,13 per hectoliter (tarief sinds 1 januari 2024), van toepassing wordt op alcoholvrije dranken die ingevolge de voorgestelde aanpassingen niet langer van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken zijn uitgezonderd.[151]

<u>Beleidsdoelen van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken: budgettair en gezondheid</u>
Uit de parlementaire geschiedenis van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken blijkt dat het budgettaire aspect van deze belasting altijd leidend is geweest[152], maar dat gezondheidseffecten niettemin van invloed waren op de inrichting van de belasting. Zo stelde het kabinet in 1981: "een accijns op melk en leidingwater [..], lijkt ons om verschillende redenen niet aanvaardbaar. Daarbij speelt ook de overweging dat die producten eerste levensbehoeften zijn een rol".[153] In het Belastingplan 2022 (BP 2022) werd onder het kopje "gezondheid" aangekondigd dat het tarief van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken werd verhoogd. Hierbij werd aangegeven dat het kabinet werk maakt van de doelen uit het Nationaal Preventieakkoord en daartoe - onder andere - de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken zoals frisdrank verhoogt.[154] Aangegeven werd: "Door een hoger tarief op frisdrank en lichte bieren worden deze dranken relatief duurder (ervan uitgaande dat de tariefsaanpassingen in de verkoopprijzen worden doorberekend). Met het uitzonderen van mineraalwater van de verbruiksbelasting wordt dit gezonde alternatief voor frisdrank relatief goedkoper. De verwachting is dat het drinkgedrag zal worden aangepast doordat men voor gezondere alternatieven gaat kiezen".[155] Naast deze gezondheidsoverwegingen geldt dat de in 2022 aangekondigde verhoging ook een budgettair doel had, namelijk het realiseren van een extra budgettaire opbrengst van € 300 miljoen.[156]

[150] Kamerstukken II 1989/90, 21368, nr. 3, p.37 en Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3, p. 20 en 21.
[151] Artikel 10, eerste lid, WVAD.
[152] Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 5.
[153] Kamerstukken II 1981/82, 17187, nr. 9.
[154] Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 3, p. 4.
[155] Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 3, p. 60.
[156] Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 3, p. 60.

Het doel van de voorgestelde wijziging is het voorkomen van de omzeiling van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Hiertoe past het kabinet de vormgeving van de zuiveluitzondering aan. Onder de aangepaste zuiveluitzondering worden ook zuivel- en sojadranken zoals chocolade- en frambozenmelk voortaan belast met verbruiksbelasting. De voorgestelde aanpassing levert structureel € 41 miljoen op per 1 januari 2027.

Magere, halfvolle en volle melk en karnemelk

Uit de genoemde Richtlijnen goede voeding volgt dat melk en karnemelk in een gezond voedingspatroon passen. Deze producten bevatten essentiële voedingsstoffen zoals eiwit, vitamine B2, vitamine B12 en calcium. Ook hangt het consumeren van zuivel samen met een lager risico op darmkanker.[157] Op melk en karnemelk die geen gezoete en aromatische dranken zijn en waaraan geen geur- of smaakstoffen zijn toegevoegd, is de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken niet van toepassing omdat deze dranken niet onder de noemer "limonade" vallen.[158] Deze systematiek blijft ongewijzigd, wat betekent dat deze dranken van de verbruiksbelasting blijven uitgezonderd. Om te voorkomen dat de verbruiksbelasting in de toekomst nog kan worden omzeild door aan dranken een vleugje zuivel toe te voegen, wordt in het voorliggende wetsvoorstel de uitzonderingspositie voor de uit melk of melkproducten bereide drank met een gehalte aan melkvetten van 0,02%mas of meer geschrapt.[159] Hierdoor worden andere zuiveldranken dan melk en karnemelk – indien zij gezoet en aromatisch zijn of toegevoegde geur- en smaakstoffen bevatten – voortaan met verbruiksbelasting belast. Het kabinet acht het, mede gelet op de Richtlijnen goede voeding, niet passend deze dranken fiscaal te bevoordelen ten opzichte van andere alcoholvrije dranken.

Sojadranken en andere plantaardige alternatieven

Zoals eerder aangegeven, zijn sojadranken die wat betreft vet- en eiwitgehalte overeenkomen met melk van oudsher van de verbruiksbelasting uitgezonderd.[160] Andere bestanddelen van de sojadrank, zoals bijvoorbeeld het suikergehalte, zijn hierbij niet relevant. Met de voorgestelde wijziging worden alleen nog sojadranken uitgezonderd waarvan de voedingswaarden (zo dicht mogelijk) aansluiten bij die van de uitgezonderde zuiveldranken. Dit betekent dat sojadranken met een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten van de verbruiksbelasting blijven uitgezonderd. Over sojadranken die bijvoorbeeld meer suiker bevatten, zal na inwerkingtreding van de voorgestelde wijziging verbruiksbelasting verschuldigd zijn. Zoals genoemd leveren melk en karnemelk goede voedingsstoffen als eiwit, vitamines B2 en B12 en calcium. Hoewel het nog onduidelijk is of plantaardige alternatieven op lange termijn dezelfde gezondheidsvoordelen bieden als zuiveldranken (zoals het verlagen van het risico op darmkanker), is in de praktijk een sojadrank verrijkt met calcium, vitamine B2 en vitamine B12 een van de meest volwaardige vervangers voor

[157] Gezondheidsraad (2015), Richtlijnen goede voeding 2015 (4 november 2015).
[158] Zie artikel 9, eerste lid, WVAD, waarin is bepaald dat onder limonade worden verstaan "met water aangelengd vruchten- of groentesap alsmede gezoete en aromatische dranken en dranken waaraan geurstoffen of smaakstoffen zijn toegevoegd die kennelijk zijn bestemd om onverwarmd te worden gedronken. Zie ook Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr, 3, p. 20-21.
[159] Zie, voor de volledigheid, artikel 9, derde lid, onderdeel a, WVAD.
[160] Kamerstukken II 1989/90, 21368, nr. 3, p.37 en Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3, p. 20 en 21.

zuivel omdat hierin voldoende eiwit zit.[161] Dit maakt dat het kabinet sojadranken van de verbruiksbelasting wil blijven uitzonderen, maar alleen voor zover zij voldoen aan het hiervoor genoemde maximum suiker- en vetgehalte. Er is namelijk geen reden dit soort sojadranken voortaan wél te belasten.

Voorliggende wijziging voorziet er niet in om naast zuivel- en sojadranken nieuwe categorieën alcoholvrije dranken van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken uit te zonderen. Zoals toegelicht is het doel van voorliggende wijziging het tegengaan van omzeiling van de verbruiksbelasting door de toevoeging van een vleugje zuivel aan alcoholvrije dranken. Om dit doel te bereiken, wordt de vormgeving van de zuiveluitzondering aangepast. Deze aanpassing richt zich dus alleen op zuivel- en sojadranken. Bij de vormgeving van de aangepaste zuiveluitzondering worden de Richtlijnen goede voeding in acht genomen.

Volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik
Het is onwenselijk dat de aanpassing van de vormgeving van de zuiveluitzondering ertoe leidt dat volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik, voor zover die aan de definitie van overige alcoholvrije drank voldoen, na de voorliggende wijziging niet langer van de verbruiksbelasting zouden zijn uitgezonderd. Ten aanzien van deze producten ligt het niet in de rede dat ze met verbruiksbelasting worden belast, vanwege hun aard en gebruik. Ten aanzien van een groot deel van de voedingsmiddelen die onder de definitie van volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding of voeding voor medisch gebruik valt, geldt al dat geen verbruiksbelasting is verschuldigd. Dit omdat het bijvoorbeeld niet om (alcoholvrije) dranken gaat of, indien dat wel het geval is, omdat die dranken niet kennelijk zijn bestemd om onverwarmd te worden gedronken (zie verder hierover de paragraaf *Invulling begrip "kennelijk bestemd om onverwarmd te worden gedronken"*). Om te voorkomen dat bepaalde soorten volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik die door hun samenstelling of manier van drinken wél onder de definitie van limonade vallen na de voorgestelde aanpassing van de zuiveluitzondering met verbruiksbelasting worden belast, worden deze categorieën dranken met de voorgestelde wijziging expliciet van de verbruiksbelasting uitgezonderd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Het doel van de voorgestelde wijziging van de zuiveluitzondering is het voorkomen van de omzeiling van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Hiertoe past het kabinet de vormgeving van de zuiveluitzondering aan. Door de zuiveluitzondering niet langer te baseren op een minimumpercentage melkvet worden vruchten- en groentesappen met een vleugje zuivel en frisdranken met een vleugje zuivel voortaan belast met verbruiksbelasting. Het doel van de voorgestelde wijziging wordt hiermee bereikt. Daarnaast worden ook zuivel- en sojadranken zoals chocolade- en frambozenmelk en sojadranken met – kortgezegd - meer dan vijf gram suiker voortaan belast met verbruiksbelasting. Het kabinet acht het niet passend dit soort dranken fiscaal te bevoordelen boven andere alcoholvrije dranken. Wat betreft doelmatigheid geldt dat het doel

[161] Voedingscentrum.nl: Is sojadrink gezond en duurzaam?, Voedingscentrum.

van de wijziging, het tegengaan van omzeiling, wordt behaald tegen de laagste kosten. De impact van de wijziging op het bedrijfsleven is beperkt en wordt tevens gemitigeerd door tijdige informatievoorziening door de Douane. Een evaluatie van de voorgestelde wijziging is niet voorzien.

Aanpassing begrip limonade

Naast de aanpassing van de zuiveluitzondering stelt het kabinet voor het begrip limonade in de WVAD aan te passen. Dit omdat het begrip limonade in het huidige taalgebruik een beperktere reikwijdte heeft dan de dranken die ingevolge de WVAD onder het begrip limonade vallen. Dit leidt in de praktijk tot onduidelijkheid.
Het kabinet stelt daarom voor het begrip limonade te wijzigen in het begrip "overige alcoholvrije drank". Deze wijziging heeft geen inhoudelijke gevolgen voor de alcoholvrije dranken die onder dit begrip vallen.

Ingevolge de huidige wettekst wordt onder limonade verstaan: met water aangelengd vruchten- of groentesap alsmede gezoete en aromatische dranken en dranken waaraan geurstoffen of smaakstoffen zijn toegevoegd die kennelijk zijn bestemd om onverwarmd te worden gedronken.[162] In het huidige taalgebruik wordt onder limonade echter veelal verstaan: "verkoelende drank van water, suiker en vruchtensap" (aldus de Van Dale)[163] of frisdranken. In de praktijk zijn er daarom typen alcoholvrije dranken die niet bekendstaan als limonade, maar ingevolge de wettekst wel zo worden aangeduid. Dit geldt bijvoorbeeld voor plantaardige zuivelvervangers als havermelk en amandelmelk, alcoholvrij bier, spierversterkende poeders en, door de voorgestelde aanpassing van de huidige zuiveluitzondering, straks ook voor bijvoorbeeld chocolade- en frambozenmelk. Met de voorgestelde wijziging blijft de opsomming van alcoholvrije dranken die onder het begrip limonade vallen intact, maar wordt het begrip limonade zelf gewijzigd in het begrip "overige alcoholvrije drank". Het gaat hierbij dus om een verduidelijkende, tekstuele aanpassing zonder inhoudelijke gevolgen.
Voor vruchten- en groentesappen geldt al dat zij in de WVAD niet worden aangemerkt als limonade: zij zijn apart aangeduid als vruchten- en groentesap.[164] Dit blijft onveranderd.

Invulling begrip "kennelijk bestemd om onverwarmd te worden gedronken"

Zoals hierboven aangegeven, wordt op dit moment onder limonade verstaan: met water aangelengd vruchten- of groentesap alsmede gezoete en aromatische dranken en dranken waaraan geurstoffen of smaakstoffen zijn toegevoegd die kennelijk zijn bestemd om onverwarmd te worden gedronken. Aan het criterium "kennelijk bestemd om onverwarmd te worden gedronken" is invulling gegeven via de wetsgeschiedenis en jurisprudentie. Dit criterium blijft intact als het begrip limonade wordt vervangen door het begrip overige alcoholvrije drank. Vanuit de uitvoering (Douane) en de sector bestaat de behoefte om de kaders aan de hand waarvan dit criterium kan worden toegepast, opnieuw in een opsomming uiteen te zetten. Dit omdat deze kaders op dit moment gefragmenteerd zijn.

[162] Artikel 9, eerste lid, WVAD.
[163] https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/limonade.
[164] Artikel 7, eerste en tweede lid, WVAD.

Aan het begrip *kennelijk bestemd om onverwarmd te worden gedronken* is allereerst invulling gegeven via de wetsgeschiedenis bij de totstandkoming van de WVAD in 1993. Hieruit blijkt dat moet worden gekeken naar de bestemming van het product, en dat die bestemming is af te leiden uit de aard van het product, de manier waarop het product wordt aangeboden en hetgeen over het gebruik van het product op de verpakking is vermeld.
Voorbeelden van dranken die juist zijn bestemd om warm te worden gedronken en dus niet onder het begrip limonade vallen zijn koffie, thee en soep.[165] Ook is aangegeven dat onder het begrip limonade niet valt "het vloeibare produkt bestaande uit water, suiker en aromatische stoffen, dat in kleine zakjes is verpakt en kennelijk is bestemd om daarvan thuis zogenoemde ijslollies te maken. Dit produkt is niet bestemd om te worden gedronken".[166] Uit deze uitleg blijkt dat de bestemming van producten allereerst blijkt uit de manier waarop producten normaliter worden geconsumeerd. Tot op zekere hoogte volgt dit uit de algemene aard van het product (reguliere koffie drink je warm). Een andere belangrijke indicatie voor het bestemde gebruik is de verpakking van het product. Bij ijslolly's die thuis moeten worden ingevroren, blijkt uit de verpakking van het product doorgaans duidelijk dat het om ijsjes gaat en niet om zakjes limonade die bestemd zijn om te worden gedronken. Veelal worden deze producten bijvoorbeeld verkocht als vrieslolly's of *ice lollipops.* Naast de naam van het product en de eerste aanduiding op de verpakking wordt ook gekeken naar de bereidingswijze van het product, zoals beschreven op de verpakking. Bij bepaalde vrieslolly's staat bijvoorbeeld bij de beschrijving: "lolly's om zelf in te vriezen". Bij koffie, thee en zuigelingenvoeding is doorgaans juist uitgelegd dat deze warm worden gedronken. Behalve bij ijsthee en ijskoffie: niet alleen heten deze producten vaak "ijs-" koffie of thee, maar ook staat op de verpakking dat deze producten gekoeld (of in ieder geval niet verwarmd) moeten worden genuttigd. Als dat het geval is, leidt het geen twijfel dat de producten bestemd zijn om onverwarmd te worden gedronken en daardoor als limonade worden aangemerkt.
Naast de wetsgeschiedenis is ook in jurisprudentie invulling gegeven aan het begrip kennelijk bestemd om onverwarmd te worden gedronken. Zo oordeelde de HR dat een drank die is bestemd om zowel warm als koud te worden gedronken, wél onder het begrip limonade valt. Op de verpakking van het betreffende product (een granulaat in korrelvorm dat moest worden aangelengd) was aangegeven dat het geschikt was voor de vervaardiging van een warme of koude drank.[167]

<u>Dranken voor medisch gebruik</u>
Over medicijnen is in de wetsgeschiedenis het volgende aangegeven: "Ook medicinale dranken zoals hoestdranken en dergelijke vallen niet onder het begrip limonade. Deze dranken hebben anders dan de limonades niet het oogmerk de dorst te lessen maar hebben duidelijk het karakter van een medicijn dat in de vorm van een drank wordt toegediend".[168] Van belang is dat "dorst lessen" niet een opzichzelfstaand criterium is. In de WVAD is dit niet als zelfstandig criterium opgenomen en dit blijkt evenmin uit de wetsgeschiedenis. De term dorst lessen is enkel van belang

[165] Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3 p. 20.
[166] *Kamerstukken II* 1992/93, 22843, nr. 3, p. 20.
[167] HR 13 juni 2003, nr. 37 223, BNB 2003/317. Alsdus de HR: *Niet valt in te zien dat, anders dan in het middel wordt betoogd, de wetgever niet alle dranken als bedoeld in artikel 9, eerste lid, (WVAD), die koud gedronken kunnen worden en kennelijk bestemd zijn om ook koud gedronken te worden, in de heffing van verbruiksbelasting heeft willen betrekken.*
[168] Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3, p.

om een afbakening te kunnen maken tussen limonade en medicinale dranken als hoestdranken en dergelijke.[169] Rechtbank Noord-Holland oordeelde dat voedingssupplementen gelet op de samenstelling en aard van het product niet kunnen worden gekwalificeerd als een medicinale drank. Het product in kwestie bestond voornamelijk uit water en vruchtensapconcentraten en bevatte geen medicinale bestanddelen. Verder oordeelde de rechtbank dat de enkele stelling dat het product goed is voor het lichaam na fysieke inspanning onvoldoende is om te onderbouwen dat van het product een medicinale werking uitgaat. Dat het product volgens de productinformatie op de verpakking vanwege de hoge voedingswaarde in afgemeten doseringen dient te worden geconsumeerd, maakt evenmin dat sprake is van een medicinale drank.[170]

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De maatregelen zijn door de Douane beoordeeld met een uitvoeringstoets. De Douane heeft geoordeeld dat zowel de aanpassing van de zuiveluitzondering als de aanpassing van het begrip limonade uitvoerbaar zijn per de voorgestelde datum van inwerkingtreding.
Voor de aanpassing van de zuiveluitzondering geldt dat bedrijven die vruchten- en groentesappen met een vleugje zuivel, frisdranken met een vleugje zuivel, zuiveldranken die zijn gezoet of gearomatiseerd of waaraan smaak- of geurstoffen zijn toegevoegd en sojadranken met een suiker- of verzadigd vetgehalte boven de voorgestelde hoeveelheid produceren en nog niet bekend zijn met de verbruiksbelasting, belastingplichtig worden en aangifte moeten doen voor de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Dit leidt naar verwachting tot een beperkte toename van het aantal belastingplichtigen, vergunningen en aangiften. In de uitvoeringstoets geeft de Douane aan dat het zwaartepunt van de handhaafbaarheid zit in de voorlichting en de dienstverlening richting deze bedrijven.
Vanwege het feit dat verbruiksbelasting een nationale belasting is en derhalve niet geharmoniseerd is in de EU, kunnen producenten, importeurs en handelaren in verbruiksbelastinggoederen de betaalde belasting terugvragen als de goederen worden overgebracht naar een andere lidstaat of worden geëxporteerd. Van deze regeling wordt soms misbruik gemaakt. Dit kan in de toekomst ook gelden voor producten die door de voorgestelde maatregel niet langer uitgezonderd zijn van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.
De wijziging van het begrip limonade betekent een wijziging van de aangifteformulieren van de verbruiksbelasting voor alcoholvrije dranken. De noodzakelijke aanpassingen in de systemen van de Douane kunnen naar verwachting binnen 12 maanden nadat het wetsvoorstel door beide Kamers is aangenomen worden gerealiseerd. Het voornoemde leidt ertoe dat de maatregel per 1 januari 2027 in werking kan treden.

5.23 Koopkrachtmaatregel BES-eilanden

De afgelopen jaren zijn belangrijke stappen gezet om bestaanszekerheid op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES-eilanden) te verbeteren. Om deze inzet voort te zetten, heeft het kabinet eind 2024, zoals in de Voorjaarsnota 2025 reeds is opgemerkt, € 9 miljoen per jaar gereserveerd om de

[169] Zie ook Rechtbank Noord-Holland 5 december 2017, nr. AWB-15 _ 5250; ECLI:NL:RBNHO:2017:10088.
[170] Zie verder Rechtbank Noord-Holland 28 januari 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:1599.

koopkracht van inwoners op de BES-eilanden extra te ondersteunen.[171] In het kader van deze koopkrachtmaatregelen wordt voorgesteld om verdere nivellering aan te brengen van de inkomens. Het voorstel is om het tarief van de eerste schijf van de inkomstenbelasting naar beneden bij te stellen onder gelijktijdige aanpassing (verhoging) van het tarief van de tweede schijf van de inkomstenbelasting om de verlaging van het tarief van de eerste schijf budgetneutraal vorm te geven. Op deze wijze treft het kabinet per 1 januari 2026 ook een fiscale maatregel om de bestaanszekerheid op de BES-eilanden verder te versterken door de belastingdruk voor lagere inkomens en middeninkomens te verlagen en op deze wijze het besteedbare inkomen van die groepen inwoners te verbeteren.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Het doel van deze maatregel is om inkomensverschillen op de BES-eilanden te verkleinen door de percentages van de tarieven in de inkomsten- en loonbelasting aan te passen, en daarmee de koopkracht van de lagere en middeninkomens te verbeteren. In dat kader is deze maatregel onderdeel van een breder pakket aan maatregelen die de voorgaande twee jaren is ingevoerd om dat doel te bereiken.
Doordat het tarief van de eerste schijf wordt verlaagd en het tarief van de tweede schijf wordt verhoogd, vindt een verschuiving van belastingdruk plaats van de lagere en middeninkomens die veelal alleen onder de eerste schijf vallen, naar de hogere inkomens die deels onder de tweede schijf vallen. De maatregel is daarmee doelmatig. Aangezien de tarieven in de inkomsten- en loonbelasting direct van invloed zijn op de koopkracht van de belastingplichtigen op de BES-eilanden is de maatregel ook doeltreffend. Tariefmaatregelen hebben immers een directe impact op de koopkracht en kunnen relatief eenvoudig worden doorgevoerd tegen lage kosten. De maatregel zal in beginsel niet worden geëvalueerd omdat het een parameteraanpassing betreft.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor de maatregel geldt dat de Belastingdienst deze uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding.

5.24 Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG

De accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG zijn vanaf 1 april 2022 verlaagd. Per 1 juli 2023 is de verlaging gedeeltelijk teruggedraaid. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 heeft de Tweede Kamer bij amendement de tarieven per 1 januari 2024 een jaar gelijk gehouden aan de tarieven per 1 juli 2023. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2025 is opnieuw besloten de tarieven ook voor 2025 gelijk te houden. Het kabinet stelt met deze wijziging voor om de accijnstarieven per 1 januari 2026 niet te verhogen en nog een jaar gelijk te houden (aan het niveau van 1 juli 2023) voor ongelode benzine, diesel en LPG tot 1 januari 2027. Door wederom niet te indexeren wordt de accijnskorting voor 2026 de facto ruimer dan de accijnskorting in

[171] Kamerstukken II, 36 725, nr. 1.

voorgaande jaren. Met het begrip 'verlenging van de accijnskorting' wordt hierna bedoeld: het behouden van de tarieven uit 2025 (waarbij de tarieven dus niet worden geïndexeerd).
De maatregel is gericht om de kosten van autorijden te reduceren. Het verlengen van de accijnskorting leidt tot een tijdelijke daling van de belastinginkomsten. Het kabinet meent dat de voordelen voor een betaalbare mobiliteit op dit moment zwaarder wegen dan de derving van de inkomsten voor 2026.
Uit de Richtlijn energiebelastingen volgt dat EU-lidstaten belasting (accijns) moeten heffen over energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof. Deze accijns mag niet liggen onder de in de richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus. De door het kabinet voorgestelde accijnstarieven blijven boven de minimumbelastingniveaus, waardoor aan de eisen van de richtlijn wordt voldaan.[172]

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie
Het verlengen van de accijnskorting op ongelode benzine, diesel en LPG heeft als doel om de kosten van autorijden te reduceren. De verlenging van de accijnskorting is voor fossiele autorijders doeltreffend indien de prijs aan de pomp lager is dan wanneer de accijnstarieven niet tijdelijk zouden zijn verlaagd.[173] Of en in hoeverre dit doel wordt bereikt, hangt af van de mate waarin verkopers van brandstoffen de verlaging in hun verkoopprijzen blijven doorberekenen. De overheid kan deze doorberekening niet verplichten. Op verzoek van de Tweede Kamer zijn de grenseffecten van de huidige accijnskorting gemonitord. Hierover zijn - en worden - op verschillende momenten grenseffectenrapportages met de Tweede Kamer gedeeld.[174] Uit deze onderzoeken naar grenseffecten blijkt dat verschillende indicatoren wijzen dat het voordeel van de accijnskorting grotendeels wordt doorgegeven aan de consument. In die zin is de maatregel dus doeltreffend. Kosten voor gebruikers van elektrische voertuigen worden met deze maatregel echter niet verlaagd. Dat maakt de maatregel minder doeltreffend.
Een accijnskorting is een doelmatige manier om fossiele autorijders te bereiken. Het voordeel van de maatregel neemt toe naarmate er meer wordt getankt. Huishoudens zonder auto of huishoudens die weinig kilometers met de auto afleggen ondervinden daardoor in absolute zin geen of minder direct financieel voordeel van deze generieke maatregel dan huishoudens die veel kilometers rijden. Na het aflopen van de tariefsverlaging zal in 2027 onderzoek worden gedaan naar de grenseffecten daarvan.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en douane
De voorgestelde maatregel heeft geen uitvoeringsgevolgen voor de Douane. Ook zijn er geen uitvoeringskosten verbonden aan de voorgestelde maatregel.

6. Budgettaire aspecten

[172] Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU, L 283)
[173] Of een absolute daling van de prijzen plaatsvindt, is afhankelijk van de verdere ontwikkeling van brandstofprijzen zelf, waaronder de prijs van een vat ruwe olie.
[174] Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 128.

Het pakket Belastingplan 2026 bestaat uit acht wetsvoorstellen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2026. In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2026 en een uitsplitsing van de maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2026. De budgettaire effecten per maatregel van de andere 7 wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2026 worden toegelicht in de betreffende memories van toelichting. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen op transactiebasis voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 12 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

De ramingen per maatregel worden nader toegelicht in de bijlage *Ramingstoelichtingen* bij dit wetsvoorstel. Het Centraal Planbureau (CPB) beziet de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2026. Met deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte.[175] Het CPB heeft het voorlopige resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit.

Bij het doorlopen van het certificeringsproces zijn enkele ramingen herijkt waardoor er een verschil kan ontstaan tussen het lastenbeeld in de Miljoenennota en het Belastingplan. De budgettaire gevolgen van deze herijking worden integraal meegenomen in de voorjaarsbesluitvorming. In tabel 12 worden de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2026 weergegeven.

Tabel 12: Budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2026, in € mln.

Wetsvoorstellen	2025	2026	2027	2028	2029	Structureel
Belastingplan 2026	-26	54	1400	453	814	942
Overige Fiscale Maatregelen 2026	0	0	0	0	0	0
Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling bijheffing-informatieaangifte (DAC9)	0	0	0	0	0	0
Differentiatie vliegbelasting	0	0	257	257	257	257
Tweede wet aanpassingen Wet minimumbelasting 2024	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel uitvoering Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)	0	211	237	0	0	0
Wetsvoorstel Wet stroomlijning fiscaal inzagerecht	0	0	0	0	0	0
Wet terugdraaien afschaffing verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport	0	9	9	9	9	9

Tabel 13: Budgettaire effecten van het wetsvoorstel Belastingplan 2026, in € mln.

Maatregel	2025	2026	2027	2028	2029	Structureel
Inkomensbeleid	0	130	130	129	129	117

[175] Kamerstukken II 2015/16, 34300, nr. 74.

Verhogen tarief 1e en 2e schijf in de IB (compensatie zorgpremies)	0	240	240	240	240	240
Verduidelijking fietsregeling	0	0	0	0	0	0
Maatregelen lucratiefbelangregeling	0	45	45	45	45	45
Aanpassingen box 3	0	1267	1267	0	0	0
Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio	0	0	0	0	0	0
Reparatie tegenbewijsregeling box 3 voor obligaties en andere vermogensbestanddelen met kortlopende termijnen	0	0	0	0	0	0
Aanpassingen groen beleggen	0	0	-1	0	0	0
Akkoord 'gezond naar pensioen'	0	0	0	-22	-34	-34
Versobering ETK regeling	0	21	21	21	21	21
Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer*	0	208	-313	-276	-178	-43
Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap	0	3	4	4	4	4
Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden	0	0	0	0	0	0
Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen	-9	-7	-7	-7	-7	-7
Verlegging ingangsdatum berekenen belastingrente erfbelasting en verlenging aangiftetermijn erfbelasting	0	-1	-10	-13	-15	-15
Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen	0	-9	-5	-5	-5	0
Autonome vergroening	0	0	0	0	0	0
Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's*	0	-30	-36	-44	1	1
Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting	0	0	0	0	0	0
Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater	0	64	105	105	105	105
Hervormingen afvalstoffenbelasting**	0	0	107	460	567	567
Aanpassingen CO_2-heffing industrie	-17	-61	-88	-125	0	0
Belastingvermindering energiebelasting	0	-100	-100	-100	-100	-100
Aanpassing zuiveldefinitie	0	0	41	41	41	41
Koopkrachtmaatregel BES-eilanden	0	0	0	0	0	0
Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG	0	-1716	0	0	0	0
Totaal	**-26**	**54**	**1400**	**453**	**814**	**942**

** De budgettaire effecten van deze maatregelen hebben een sterke samenhang. Zie voor een uitgebreide toelichting de pakket ramingstoelichtingen.*

*** Onder deze post vallen ook de maatregelen rond de CO2-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI's)*

Inkomensbeleid

Dit beleid bestaat uit drie onderdelen. De eerste is een aanpassing van de toepassing van de tabelcorrectiefactor (tcf). De tcf is een parameter die volgt uit de inflatiecijfers van het Centraal Bureau voor de Statistiek, waarmee onder andere de inkomstenbelasting (IB) standaard wordt gecorrigeerd voor inflatie. Er wordt voorgesteld om de tcf voor 2026 maar voor 95,8% toe te passen. Hierdoor worden onder andere de belastingschijven en heffingskortingen binnen de IB slechts gedeeltelijk gecompenseerd voor inflatie. In het wetsvoorstel behoud verlaagde btw-tarief cultuur, media en sport wordt ook voorgesteld om de tcf voor 2026 beperkt toe te passen. Het totaal van beide voorstellen resulteert in een tcf toepassing van 52,8%. De beperkte toepassing van de tcf tot 95,8% in dit wetsvoorstel levert structureel € 126 miljoen op vanaf 2026.

De tweede aanpassing betreft het tarief van de eerste schijf (TES) in de IB. Het kabinet stelt voor om de TES met 0,05%-punt te verhogen als onderdeel van het koopkrachtpakket. Dit leidt tot een opbrengst van € 189 miljoen in 2026, aflopend naar € 176 miljoen structureel. De derving loopt af vanwege de Houdbaarheidsbijdrage. Hierdoor wordt het eindpunt van de 1e schijf jaarlijks beperkt geïndexeerd en gaat daardoor minder snel omhoog dan het eindpunt van de 2e schijf. Hierdoor valt elk jaar een relatief kleiner deel van het inkomen in de 1e schijf en neemt de opbrengst van een tariefsverhoging in de 1e schijf jaarlijks iets af.

De derde aanpassing betreft de arbeidskorting. Het kabinet stelt voor om de arbeidskorting te verhogen. Specifiek wordt het tweede knikpunt met € 25 verhoogd en het derde knikpunt met € 27. Dit leidt tot een structurele derving van € 185 miljoen vanaf 2026.

Verhogen tarief 1e en 2e schijf in de IB (compensatie zorgpremies)
Met deze maatregel worden de tarieven in de 1e en 2e schijf verhoogd met 0,05%-punt ter dekking van de compensatie zorgpremies.

Verduidelijking fietsregeling loonbelasting
Als een werkgever een fiets ter beschikking stelt aan een werknemer voor werk én privédoeleinden, dan geldt er op jaarbasis een bijtelling van 7% van de waarde van de fiets. Dit geldt in ieder geval als een werknemer de fiets kan gebruiken voor woon- werkverkeer. In de praktijk blijkt echter dat deze regeling tot onduidelijkheid leidt. Bijvoorbeeld bij hub-, dienst-, OV- en andere soorten deelfietsen die worden gebruikt voor woon- werkverkeer en overige zakelijke ritten.

Het kabinet stelt voor om deze regeling op enkele punten te verduidelijken en lichtelijk uit te breiden door voortaan geen bijtelling meer toe te passen op het incidenteel privégebruik van een deelfiets. Dit heeft verwaarloosbare budgettaire gevolgen.

Maatregelen lucratiefbelangregeling
In box 2 wordt belasting geheven over inkomen uit een ‘aanmerkelijk belang’. Er is sprake van een aanmerkelijk belang als een belastingplichtige (al dan niet samen met een fiscaal partner) minimaal 5% van de aandelen of andere rechten in een vennootschap bezit. Binnen box 2 gelden er specifieke regels voor een ‘middellijk gehouden lucratief belang’. Dit is een specifiek soort

belang waar sprake van is als een belastingplichtige bepaalde vermogensrechten (bijvoorbeeld aandelen) bezit, deze rechten mede zijn verkregen als beloning voor werkzaamheden, deze beloning excessief is én de belastingplichtige deze rechten heeft ondergebracht in een vennootschap waarin hij/zij een aanmerkelijk belang heeft.

Het kabinet stelt voor om in bepaalde situaties de grondslag voor een zogenoemd lucratief belang te verbreden door middel van een multiplier in box 2 voor voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang. Voorts stelt het kabinet in bepaalde situaties een verduidelijking voor van de fiscale behandeling van voordelen die belast worden als inkomen uit aanmerkelijk belang. Tot slot stelt het kabinet een maatregel voor om een onwenselijke structuur te kunnen tegengaan in de lucratiefbelangregeling. Dit alles leidt tot een structurele opbrengst van € 45 miljoen vanaf 2026.

Aanpassingen box 3
Er worden twee aanpassingen voorgesteld voor box 3 in de IB. Allereerst wordt er voorgesteld om het forfait voor overige bezittingen (bijvoorbeeld aandelen) met 1,78% te verhogen naar 7,78%. Daarnaast wordt er voorgesteld om het heffingvrije vermogen te verlagen naar € 51.396. Gezamenlijk leiden deze maatregelen tot een opbrengst van € 1.276 miljoen in 2026 en 2027. Omdat vanaf 2028 naar verwachting het nieuwe box 3 stelsel op basis van werkelijk rendement wordt ingevoerd, leiden de maatregelen niet tot een structurele opbrengst.

De verwachting is dat een deel van de belastingplichtigen die structureel meer box 3-belasting gaat betalen het gedrag zal aanpassen door bijvoorbeeld meer consumptie, schenkingen of giften, het verschuiven van hoogrenderende naar laagrenderende beleggingen of het verplaatsen van vermogen naar de vennootschap. In de raming is rekening gehouden met een beperkt gedragseffect van 20%. Dit is in lijn met het gedragseffectenmemo van het CPB.

Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio
De waarde van woningen wordt binnen de IB en de schenk- en erfbelasting in beginsel vastgesteld op basis van de waardering onroerende zaken (WOZ) waarde. Voor woningen die worden verhuurd of verpacht geldt echter een afwijkende regeling: de 'leegwaarderatio'. Met deze regeling wordt de waarde van de woning vastgesteld op basis van een percentage van de WOZ-waarde. Het doel hiervan is om rekening te houden met de effecten van huur of pacht op de waarde van de woning.

Het kabinet stelt voor om gelieerde (verwante) partijen die een niet-marktconforme (te lage) huurprijs gebruiken, uit te sluiten van de leegwaarderatio. Omdat dit een codificatie is van een eerdere uitspraak van de Hoge Raad (HR) heeft dit geen budgettaire gevolgen.

Reparatie box 3-tegenbewijsregeling voor obligaties en andere vermogensbestanddelen met kortlopende termijnen
Het kabinet stelt voor om de berekening van het werkelijke rendement in de box 3-tegenbewijsregeling aan te passen. Aanleiding voor de voorgestelde wijziging zijn publicaties waarin is gewezen op een mogelijkheid om de heffing in box 3 in een kalenderjaar geheel of

gedeeltelijk te ontwijken door de aankoop van obligaties met aangegroeide rente. De voorgestelde maatregel zorgt ervoor dat een gemiste opbrengst wordt voorkomen.

Er is niet met zekerheid te zeggen hoeveel mensen gebruik zouden gaan maken van dit lek. Het is echter aannemelijk dat door deze ontwijkingsmogelijkheid in 2025 de gemiste opbrengst een omvang van circa € 100 miljoen zal hebben. Ook in de jaren daarna tot invoering van het stelsel waarbij wordt geheven over het werkelijke rendement zou een gemiste opbrengst te verwachten zijn als gevolg van dit lek. Bij deze inschatting is meegenomen dat belastingplichtigen die gebruik hebben gemaakt van de ontwijkingsmogelijkheid, het jaar daarop een extra hoog werkelijk rendement hebben. Het is dus waarschijnlijk dat een deel van de belastingplichtigen die op de beschreven wijze in 2025 hun werkelijke rendement omlaag hebben gebracht, in 2026 niet opnieuw gebruik kunnen maken van de tegenbewijsregeling.

Het materiële risico voor het EMU-saldo van het ongemoeid laten van dit heffingslek is significant. De budgettaire consequenties van de maatregel voor specifiek het inkomstenkader worden echter op nul vastgesteld. De Wet tegenbewijsregeling box 3 inclusief geraamde derving is namelijk reeds vastgesteld. Ten tijde van het vaststellen van het budgettaire effect van die wet was dit lek nog niet in beeld. Het kabinet wijst erop dat dit uiteraard geen reden kan zijn om, nu het lek wel in beeld is, niet alsnog adequaat te handelen.

Aanpassingen groen beleggen
Bij de behandeling van het Belastingplan 2025 is het amendement van Eijk-Nagel en Vermeer aangenomen. Met dit amendement wordt de werkkostenregeling uitgebreid en dit wordt gedekt door de box 3 vrijstelling en heffingskorting voor groen beleggen af te schaffen per 2027. Er wordt voorgesteld om de inwerkingtreding van deze maatregelen uit te stellen met 1 jaar. Hierdoor wordt in 2027 de vrijstelling voor groene beleggingen verlaagd naar € 200 (voor partners € 400) en de heffingskorting naar 0,1%. Dit leidt tot een incidentele derving van € 1 miljoen in 2027.

Akkoord 'gezond naar pensioen'
Het kabinet stelt voor om de huidige Regeling Vervroegde Uittreding (RVU) drempelvrijstelling te continueren. Deze vrijstelling houdt in dat als een werknemer maximaal 3 jaar voor de AOW-leeftijd stopt, de werkgever tot een bedrag gelijk aan de AOW-uitkering geen pseudo-eindheffing hoeft te betalen over de uitkering die wordt betaald aan deze werknemer. Ook wordt voorgesteld om het drempelbedrag te verhogen met € 300 bruto per maand. Om dit deels te dekken wordt het tarief verhoogd. Dit alles leidt tot een derving van € 22 miljoen in 2028, oplopend naar € 34 miljoen structureel.

Versobering ETK regeling
Er worden twee aanpassingen voorgesteld van de Extra Territoriale Kosten (ETK) regeling. Voor inkomende werknemers worden zowel de extra kosten van levensonderhoud én de vergoeding van extra gesprekkosten met het herkomstland uit de regeling gehaald. Hierdoor kunnen deze kosten niet meer belastingvrij worden verstrekt door werkgevers aan werknemers. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 21 miljoen vanaf 2026.

Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer
Voor fossiele personenauto's die vanaf 2027 voor eerst ter beschikking worden gesteld aan werknemers voor privégebruik of woon-werk gaat een pseudo-eindheffing gelden in de loonbelasting. Bestaande gevallen worden gedurende de overgangstermijn niet geraakt. Deze overgangstermijn geldt tot 17 september 2030: vanaf dat moment gaan alle fossiele personenauto's die voor privégebruik en woon-werk ter beschikking worden gesteld, onder de pseudo-eindheffing vallen. Het belastingtarief bedraagt 12% over de cataloguswaarde voor personenauto's tot 25 jaar of 12% over de waarde economisch verkeer voor personenauto's vanaf 25 jaar.

De pseudo-eindheffing leidt tot versnelling van de ingroei van volledig elektrische auto's. Hierdoor zijn er minder inkomsten uit accijnzen en bpm van fossiele auto's, zogenaamde 'grondslagerosie'. Deze derving wordt voor een deel gecompenseerd door de opbrengsten van de pseudo-eindheffing. Dit alles leidt tot een opbrengst van € 208 miljoen in 2026, aflopend naar een derving van € 43 miljoen structureel. De opbrengst in 2026 komt door een anticipatie-effect van extra leasecontracten voor fossiele auto's als gevolg van de samenhang van de verhoging van motorrijtuigenbelasting (mrb) tariefkorting voor emissievrije personenauto's en normering van de zakelijke leasemarkt.

Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap in de erf- en schenkbelasting
Gehuwden kunnen in het zicht van overlijden hun huwelijksgoederengemeenschap zo aanpassen dat erfbelasting voor een groot deel wordt vermeden. Om dit te voorkomen stelt het kabinet een aanpassing voor, voor gemeenschappen met 'ongelijke breukdelen'. Dat zijn gemeenschappen waarbij de verdeling tussen de partners anders is dan ieder de helft (50-50). Hetzelfde wordt voorgesteld voor verrekenbedingen waarbij de partners een ongelijke aanspraak hebben op de te verrekenen som (anders dan 50-50).

Er wordt voorgesteld dat er voortaan bij de ontbinding van een gemeenschap met ongelijke breukdelen, belasting wordt geheven voor zover een partner meer dan 50% krijgt (idem voor ongelijke verrekenbedingen). Dit leidt tot een opbrengst van € 3 miljoen in 2026, oplopend naar € 4 miljoen structureel.

Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden
In de erfbelasting geldt een fictiebepaling voor schenkingen die binnen 180 dagen voor overlijden worden gedaan. Door deze bepaling worden deze schenkingen in de erfbelasting betrokken. Daarnaast moet over deze schenkingen schenkbelasting worden betaald die wordt verrekend met de erfbelasting. Deze bepaling is ingevoerd om te voorkomen dat bij schenkingen in het zicht van overlijden aan aanstaande erfgenamen, de verkrijgers dubbel gebruik kunnen maken van het verlaagde tarief en een extra vrijstelling binnen de schenk- en erfbelasting.

In de praktijk blijkt echter dat deze bepaling tot uitvoeringsproblemen leidt voor burgers en de Belastingdienst. Om dit op te lossen stelt het kabinet voor om de fictiebepaling dusdanig te

wijzigen dat er geen aangifte schenkbelasting door de verkrijger, geen aanslag schenkbelasting door de inspecteur en geen verrekening van betaalde schenkbelasting met de erfbelasting meer nodig zijn. Dit heeft verwaarloosbare budgettaire gevolgen.

Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen met kinderen die in familierechtelijke betrekking tot schenker of erflater staan
Het kabinet stelt voor om uitsluitend biologische kinderen voor de schenk- en erfbelasting gelijk te stellen aan kinderen die in familierechtelijke betrekking (juridische kinderen) tot een erflater of schenker staan. Met deze voorgestelde wijziging kunnen biologische kinderen o.a. een beroep doen op de kindvrijstellingen en lagere tarieven in de schenk- en erfbelasting. Hiermee wordt opvolging gegeven aan het arrest van 6 september 2024, waarin de HR heeft geoordeeld dat het uitsluiten van biologische kinderen die 'family life' hebben met hun biologische ouder in strijd is met het discriminatieverbod van het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM). De maatregel leidt tot een derving van € 9 miljoen in 2026, aflopend naar € 7 miljoen structureel.

Verlegging ingangsdatum berekenen belastingrente en verlenging aangiftetermijn erfbelasting
De aangiftetermijn van acht maanden na overlijden voor een aangifte erfbelasting blijkt in de praktijk vaak te kort. Belastingplichtigen kunnen verzoeken om uitstel voor het doen van aangifte tot maximaal twintig maanden. Als uitstel wordt verleend, worden belastingplichtigen geconfronteerd met belastingrente. Het startmoment van de belastingrente is namelijk gekoppeld aan de aangiftetermijn. Daarom stelt het kabinet voor om de aangiftetermijn erfbelasting te verlengen naar twintig maanden. Hieraan verbonden wordt voorgesteld om het startmoment van de belastingrente bij de erfbelasting te verleggen naar twintig maanden. Dit leidt tot een derving van € 1 miljoen in 2026, oplopend naar € 15 miljoen structureel.

Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen
Het kabinet stelt voor om de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) voor emissievrije bijzondere personenauto's en motorrijwielen tijdelijk te verlagen. Hierdoor zullen de emissievrije bijzondere personenauto's tot en met 2030 alleen een vaste voet van € 667 verschuldigd zijn. Emissievrije motorrijwielen zijn alleen een vaste voet van € 200 verschuldigd. Dit leidt tot een derving van € 9 miljoen in 2026, aflopend naar € 5 miljoen in 2027 t/m 2030 en structureel nul.

Autonome vergroening
Vanwege de jaarlijkse afname van de CO_2-uitstoot van nieuwe conventionele personenauto's (autonome vergroening) stelt het kabinet voor om de CO_2 schijfgrenzen en tarieven van de bpm aan te passen. Doordat deze aanpassingen zo worden vormgegeven dat de inkomsten per auto gelijk blijven, heeft dit geen budgettaire gevolgen.

Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's
Het kabinet stelt voor om de bestaande tijdelijke tariefkorting voor emissievrije personenauto's in de mrb te verhogen. Hierdoor wordt de korting 30% voor de periode 2026 t/m 2028 en 25% in

2029. Dit leidt tot een derving van € 30 miljoen in 2026, oplopend naar een opbrengst van € 1 miljoen structureel.

Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting
Binnen de mrb zijn er nog twee kwarttarieven voor bijzondere categorieën motorrijtuigen. Het gaat om motorrijtuigen die zijn ingericht als werktuig of als werkplaats en motorrijtuigen die worden gehouden door kermis- of circusexploitanten en worden gebruikt voor het vervoer van kermis- of circusbenodigdheden. Het kabinet stelt voor om deze kwarttarieven af te schaffen. Dit heeft verwaarloosbare budgettaire gevolgen.

Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater
De belasting op leidingwater heeft op dit moment een heffingsplafond van 300 m^3. Dit zorgt ervoor dat gebruikers van leidingwater alleen belasting betalen over de eerste 300 m^3 water. Dit leidt ertoe dat de belasting met name wordt betaald door huishoudens. Het kabinet stelt voor om dit heffingsplafond stapsgewijs af te schaffen. Dit leidt tot een opbrengst van € 64 miljoen in 2026, oplopend naar € 105 miljoen structureel.

Hervormingen afvalstoffenbelasting
Het kabinet stelt voor om meerdere hervormingen door te voeren in de afvalstoffenbelasting (ASB) van 2027. Als eerste wordt voorgesteld om een apart tarief in de ASB in te voeren voor storten met een ontheffing, wat hoger komt te liggen dan het bestaande tarief voor verbranding. Ook wordt voorgesteld om de vrijstelling voor zuiveringsslib af te schaffen. Als laatste wordt voorgesteld om het algemene tarief te verhogen. Daarnaast worden 3 maatregelen voorgesteld binnen de CO_2-heffing voor AVI's. Er wordt voorgesteld om het tarief te verhogen naar € 295 per ton in 2030, de dispensatierechten af te bouwen naar 0 in 2033 en de terugsluis van de CO_2-heffing af te schaffen. Deze maatregelen leiden tot een opbrengst van € 107 miljoen in 2027, oplopend naar € 567 miljoen structureel.

Bij de raming van dit pakket is rekening gehouden met verschillende gedragseffecten. Op basis van de prijselasticiteiten uit de evaluatie afvalstoffenbelasting is berekend hoeveel de grondslag van verbrand en gestort afval afneemt ten gevolge van de maatregelen in de afvalstoffenbelasting. Een stijging van de CO_2-heffing zorgt voor een toename van het effectieve tarief voor verbranden. Daarom is via de prijselasticiteiten uit de evaluatie afvalstoffenbelasting ook de impact van maatregelen in de CO_2-heffing op de grondslag van de afvalstoffenbelasting en de impact van de maatregelen rond het verbranden van afval op de grondslag van de CO_2-heffing meegenomen. Op basis van het Trinomics rapport is de verwachting dat de volledige importstroom van afval wegvalt na doorvoering van dit maatregelenpakket. De verwachting is dat de helft van de importstroom wegvalt in het basispad door de reeds voorgenomen stijging van de CO_2-heffing en de rest van de importstroom valt naar verwachting weg na doorvoering van dit maatregelenpakket. Voor storten-met-ontheffing is rekening gehouden met een verplaatsing van de grondslag van storten-met-ontheffing naar verbranden, omdat verbranden relatief goedkoper wordt. Daarnaast is voor storten-met-ontheffing op basis van de prijselasticiteiten uit de evaluatie afvalstoffenbelasting berekend hoeveel de grondslag afneemt ten gevolge van de gestegen kostprijs voor het verwerken

van afval. Tot slot is voor zuiveringsslib rekening gehouden met een verplaatsing van een deel van het aanbod van zuiveringsslib in binnenlandse AVI's naar buitenlandse monoverbranders.

Aanpassingen CO_2-heffing industrie
Voor de CO_2-heffing industrie wordt voorgesteld om het tarief generiek te verlagen. Dit leidt tot een derving van € 17 miljoen in 2025, oplopend naar € 125 miljoen in 2028. Structureel hebben de maatregelen geen budgettaire gevolgen.

Belastingvermindering energiebelasting
De energiebelasting kent een belastingvermindering. Dit is een vast bedrag wat per jaar in mindering wordt gebracht op de energierekening ongeacht hoeveel elektriciteit of aardgas er is gebruikt door de gebruiker. Het kabinet stelt voor om deze belastingvermindering taakstellend te verhogen. Dit leidt tot een structurele derving van € 100 miljoen vanaf 2026.

Aanpassing zuiveldefinitie
Op alcoholvrije dranken zoals frisdrank en vruchtensappen wordt verbruiksbelasting geheven. Zuivel- en sojadranken zijn echter vrijgesteld. Door een klein beetje zuivel toe te voegen aan een drank is het mogelijk om deze onder de vrijstelling te brengen en zo de belasting te omzeilen. Het kabinet stelt voor om de zuiveluitzondering aan te passen om dit aan te pakken. Daarnaast worden ook zuivel- en sojadranken zoals chocolade- en frambozenmelk voortaan belast met verbruiksbelasting. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 41 miljoen vanaf 2027. De voorgestelde wijziging van de term limonade heeft geen inhoudelijke of budgettaire gevolgen.

Koopkrachtmaatregel BES-eilanden
Het kabinet stelt voor om de tarieven van de IB op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES-eilanden) te wijzigen. Specifiek wordt er voorgesteld om het tarief van de eerste schijf te verlagen en het tarief voor de tweede schijf te verhogen. Dit wordt zo vormgegeven dat de derving die ontstaat door de verlaging van het eerste schijf tarief wordt gedekt door de verhoging van het tweede schijf tarief. Hierdoor is het voorstel budgettair neutraal.

Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG
In 2022 is er vanwege de energiecrisis besloten om de accijnstarieven voor benzine, diesel en liquefied petroleum gas (LPG) tijdelijk te verlagen. Het doel van deze tijdelijke steunmaatregel was om de gevolgen van de hoge energieprijzen te dempen. Vanaf 1 juli 2023 is deze verlaging gedeeltelijk afgelopen. Het kabinet stelt voor om de huidige, verlaagde accijnstarieven met een jaar te verlegen. Hierdoor geldt de verlaging tot 1 januari 2027. Dit leidt tot een incidentele derving van € 1.716 miljoen in 2026.

7. Grenseffecten

Wanneer er sprake is van grenseffecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige grenseffecten.

Hervormingen afvalstoffenbelasting

Export van afval, waarbij de afvalstoffen in het buitenland verbrand of gestort worden, wordt belast onder de afvalstoffenbelasting (artikel 23, eerste lid 1, onderdeel c Wet belastingen op milieugrondslag), daarnaast is grensoverschrijdend transport onderhevig aan de regels van de Europese Verordening Overbrenging Afvalstoffen (EVOA). Export van afval naar cementovens in het buitenland wordt niet belast binnen de afvalstoffenbelasting en kan mogelijk toenemen door een poorttariefverhoging. Volgens de impactanalyse van Trinomics[176] is de belangrijkste barrière voor het opschalen van export naar cementovens het feit dat afval moet worden verwerkt om te voldoen aan specifieke kwaliteitsnormen, zowel in termen van calorische waarde als verontreinigingsniveaus, voordat het kan worden gebruikt als brandstof bij cementproductie. Deze voorbehandeling vereist extra infrastructuur en economische kosten, die niet altijd beschikbaar is, vooral niet bij het omgaan met gemengde of sterk verontreinigde afvalstromen. Bovendien willen cementovens over het algemeen niet te sterk vertrouwen op brandstoffen uit afval, vanwege bezorgdheid over de leveringszekerheid en consistentie in vergelijking met conventionele brandstoffen. Deze factoren beperken samen de schaal waarop afval momenteel wordt omgeleid naar cementovens, ondanks hun theoretisch potentieel en beschikbare capaciteit. Daarnaast is er een mogelijkheid tot illegale export van afval naar het buitenland, dit is ook afhankelijk van handhaving hierop. Door de sector is erop gewezen dat bij export afval in het buitenland mogelijk minder milieuvriendelijk wordt verwerkt, waardoor er op mondiaal niveau een verslechtering zou kunnen optreden.

Daarnaast zorgt de verhoging van de poorttarieven, als gevolg van de aanpassingen in de afvalstoffenbelasting, ervoor dat de prikkel om te recyclen in het buitenland zal toenemen ten opzichte van de verwerking van afval in Nederland. Bij export van afval dat in het buitenland gerecycled wordt is in beginsel geen afvalstoffenbelasting verschuldigd. Wel wordt afvalstoffenbelasting buitenland geheven over het recyclingresidu dat uiteindelijk wordt verbrand in installaties waar ook huishoudelijke afvalstoffen of gemengd bedrijfsafval en gemengd sorteerresidu mogen worden verbrand. Nederlandse recyclers krijgen als gevolg van de tariefverhoging in de afvalstoffenbelasting te maken met hogere verbrandingskosten van hun recyclingsresidu, terwijl buitenlandse recyclers meer mogelijkheden hebben om deze kostenstijging te vermijden. Tot slot zal de import van buitenlandse afvalstoffen, zoals omschreven in paragraaf 5.19 fors afnemen als gevolg van deze maatregelen.

Omdat het belastingtarief voor storten-met-ontheffing hoger komt te liggen dan het tarief voor het overbrengen van afval naar het buitenland, ontstaat een prikkel voor ontdoeners met een ontheffingsvergunning om het afval te exporteren.

Aanpassingen CO_2-heffing industrie

De CO_2-heffing wordt voor ETS1- en lachgasinstallaties per 2026 verlaagd en komt – vanwege de systematiek van de carry back – per saldo op nihil uit. Hierdoor nemen de lasten voor deze bedrijven af, wat het risico op weglek verkleint.

[176] Zie bijlage bij pakket Belastingplan 2026

Export van afval wordt onder de CO_2-heffing niet belast, in tegenstelling tot bij de afvalstoffenbelasting. In hoeverre de aanscherping van de CO_2-heffing leidt tot extra export, hangt van verschillende factoren af. AVI's met een hoog gebruik van CCS kunnen de CO_2-heffing (grotendeels) vermijden, waardoor de impact op het poorttarief beperkt is en de poorttarieven vergelijkbaar zijn met wat het zou kosten om het afval in buitenlandse AVI's te belasten. In dat geval is een toename van export niet waarschijnlijk. Bij AVI's met een beperkt CCS-potentieel, kan de aanscherping van de CO_2-heffing wel leiden tot hogere poorttarieven, waardoor het afval mogelijk voor een deel wordt geëxporteerd naar het buitenland dan wel de huidige import van buitenlands afval afneemt. Een gedeeltelijke verschuiving van de afvalstromen naar Duitsland, en in beperkte mate Zweden, is denkbaar, omdat deze landen over vrije capaciteit beschikken. Er zijn tegelijkertijd enkele factoren die de gevolgen voor de uitvoer van afvalstoffen kunnen verminderen: langetermijncontracten kunnen de poorttarieven tijdelijk lager houden, bepaalde contracten met gemeenten beperken de export van afvalstoffen naar het buitenland, AVI's die verder van de landsgrenzen verwijderd zijn minder geneigd te exporteren vanwege de vervoerskosten en sommige landen verbieden de import van specifieke afvalstromen (zoals Polen).

Aanpassing zuiveldefinitie

Het aanpassen van de zuiveluitzondering in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken leidt ertoe dat alcoholvrije dranken die ten gevolge van de voorgestelde wijziging niet langer onder de zuiveluitzondering vallen, worden belast met verbruiksbelasting. Het gaat hierbij om alcoholvrije dranken als vruchten- en groentesappen met een vleugje zuivel, frisdrank met een vleugje zuivel, zuiveldranken die zijn gezoet of gearomatiseerd of waaraan smaak- of geurstoffen zijn toegevoegd en sojadranken met een suiker- of verzadigd vetgehalte boven de voorgestelde hoeveelheid. De verbruiksbelasting voor deze dranken gaat € 26,13 per hectoliter bedragen (dus € 0,26 per liter), net als voor de alcoholvrije dranken die op dit moment al onder de verbruiksbelasting vallen. Producenten kunnen ervoor kiezen deze belastingverhoging geheel of gedeeltelijk door te berekenen in de prijs, wat een prijsstijging voor deze dranken kan betekenen. Prijsstijgingen in Nederland kunnen leiden tot prijsverschillen met onze buurlanden. Naar verwachting kent het aanpassen van de zuiveluitzondering geen of slechts in geringe mate grenseffecten aangezien het om een beperkte hoeveelheid alcoholvrije dranken gaat die mogelijk beperkt in prijs worden verhoogd.

Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG

Ten opzichte van het basispad (de situatie waarin de accijnstarieven per 1 januari niet langer zouden worden verlaagd) zorgt de maatregel voor grenseffecten. Door de lagere accijnstarieven zullen meer consumenten in Nederland tanken of minder Nederlandse consumenten over de grens tanken. Ten opzichte van 2025 is het daarentegen juist de verwachting dat de maatregel geen groot effect heeft op het grensoverschrijdende tankverkeer, aangezien de tarieven hetzelfde blijven. Overigens kunnen ook andere factoren dan deze maatregel het grensverkeer beïnvloeden, zoals maatregelen die in buurlanden worden genomen.

8. EU-aspecten

Wanneer er sprake is van Europeesrechtelijke aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige Europeesrechtelijke aspecten. Het lid Vlottes heeft op 12 november 2024 via een motie de regering verzocht om bij aanpassingen van het belastingstelsel rechtsvergelijkend onderzoek te doen per maatregel en de Kamer hierover te informeren[177]. Daarbij geeft de indiener aan dat het voor fiscale regelingen van belang is te weten hoe die zich verhouden in internationaal en Europees verband. Het doen van een rechtsvergelijkend onderzoek per maatregel acht het (demissionaire) kabinet voor veel maatregelen niet nodig en doet bovendien een groot beroep op wetgevingscapaciteit. Voor zover er noemenswaardige Europeesrechtelijke of internationale aspecten zijn worden die vanzelfsprekend meegenomen in het wetgevingstraject en in deze paragraaf benoemd. Aanvullend daarop kan eventueel alsnog gekozen worden voor een rechtsvergelijkend onderzoek. Voor fiscale regelingen in het bijzonder geldt bovendien dat internationale en Europese aspecten, indien relevant, meegenomen worden bij evaluaties.

Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer
Naar verwachting komt de Europese Commissie eind 2025 of begin 2026 met een voorstel om het zakelijke wagenpark te verduurzamen, 'Greening Corporate Fleets'. De precieze maatregelen en de afbakening hiervan zijn nog niet duidelijk. Zodra de Europese Commissie met een voorstel komt, zal ook bekeken worden wat dit betekent voor de pseudo-eindheffing in haar voorgestelde vorm. Op dit moment wordt er niet voor gekozen om dit voorstel af te wachten. Dit komt omdat het doel van het voorliggende wetsvoorstel is om per 2027 een sterke gedragsverandering te veroorzaken, met het oog op het wettelijk klimaatdoel van 55% emissiereductie in 2030 (ten opzichte van het niveau in 1990). Indien gewacht wordt tot het voorstel van de Europese Commissie gaat waardevolle tijd verloren. Hoe eerder wordt gestart met deze maatregel, hoe groter het effect op de emissiereductie is.

Aanpassing zuiveldefinitie
De verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken is een nationale belasting. De EU-kaders laten nationale lidstaten de ruimte om, onder voorwaarden, dergelijke belastingen in te richten.[178] Voorliggende wijzigingen zien op de inrichting van de al bestaande belasting. De vormgeving van de zuiveluitzondering wordt zodanig aanpast dat minder alcoholvrije dranken van de verbruiksbelasting worden uitgezonderd en er vindt een tekstuele aanpassing plaats door de vervanging van het begrip limonade door het begrip overige alcoholvrije dranken. Door de aanscherping van de zuiveluitzondering geldt dat over alcoholvrije dranken die na de

[177] Kamerstukken II 2024/25, 36602 nr. 100.
[178] Zie Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58), ofwel de horizontale accijnsrichtlijn. Deze richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om zelf verbruiksbelastingen in te voeren op andere producten dan accijnsgoederen, waarbij twee voorwaarden gelden: 1) de belasting mag niet het karakter hebben van een omzetbelasting (btw), waaronder wordt verstaan een belasting over de verkoopwaarde van goederen en diensten (omzet), en 2) de belasting mag in het handelsverkeer tussen lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het oversteken van een grens. Daarnaast geldt het algemeen kader van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) dat stelt dat geen sprake mag zijn van fiscale discriminatie. Dit betekent dat producten afkomstig van buiten Nederland niet meer mogen worden belast dan producten die geproduceerd zijn in Nederland. Ook kan fiscale discriminatie aan de orde zijn als producten niet op basis van objectieve kenmerken worden belast, met als gevolg dat er feitelijk alsnog geografisch wordt gediscrimineerd. Ook geldt het staatssteunkader, zoals bij alle nationale belastingen.

inwerkingtreding van de wijziging niet langer van de verbruiksbelasting zijn uitgezonderd, voortaan verbruiksbelasting is verschuldigd. Dat geldt zowel voor alcoholvrije dranken die in Nederland zijn geproduceerd als voor dranken die vanuit andere landen naar Nederland worden overgebracht of geïmporteerd.

9. Gegevensbescherming

Wanneer er sprake is privacy aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige privacy aspecten.
Over het volledige pakket Belastingplan 2026 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven geen opmerkingen te hebben bij de teksten van het BP 2026. Het volledige advies is opgenomen als bijlage bij dit wetsvoorstel.

Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen met kinderen die in familierechtelijke betrekking staan
Er is één voorgestelde maatregel waarbij wel aspecten van privacy en gegevensbescherming aan de orde zijn. Dit betreft de uit de jurisprudentie van de HR[179] voortvloeiende maatregel tot gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen die niet in familierechtelijke betrekking tot de ouder staan met kinderen die wel in familierechtelijke betrekking tot die ouder staan in het voorgestelde artikel 19, eerste lid, onderdeel f, juncto derde lid, SW 1956. De Belastingdienst beschikt niet over de expertise om te beoordelen of sprake is van biologisch ouderschap. Juist omdat in deze situaties geen sprake is van juridisch ouderschap zijn er geen andere bronnen voorhanden waarmee de Belastingdienst zou kunnen controleren of sprake is van biologisch ouderschap. Daarom wordt verlangd dat het kind dat biologische ouderschap met de uitslag van een genetische test (DNA-test) kan aantonen. Deze uitslag van een DNA-test, waaruit blijkt dat sprake is van een biologische ouder-kindrelatie, is een persoonsgegeven dat de Belastingdienst verwerkt bij de beoordeling of een belastingplichtige terecht een beroep doet op de gelijkstelling. Het voorschrift dat het biologische ouderschap uit de uitslag van een genetische test blijkt, is nodig omdat een dergelijke test de enige manier om biologisch ouderschap te kunnen vaststellen. Het aanleveren van de uitslag van de DNA-test voor het doen blijken van ouderschap is proportioneel nu de belastingplichtige aanspraak kan maken op een ruimere vrijstelling en lagere tarieven en er geen minder verstrekkende manier is om de verwantschap te doen blijken. Deze inbreuk op de privacy wordt gerechtvaardigd door de ruimere vrijstelling en het lagere tarief dat toegepast wordt in combinatie met het ontbreken van alternatieven die een kleinere inbreuk zijn. Gelet op het door de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG) voorgeschreven vereiste van dataminimalisatie zal de Belastingdienst niet meer persoonsgegevens opvragen dan strikt noodzakelijk om het beroep van de belastingplichtige op de gelijkstelling te kunnen toetsen. Daarom hoeft aan de Belastingdienst niet de integrale genetische test te worden overlegd, het gaat om de uitslag van deze test met betrekking tot het biologische ouderschap.

[179] HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130.

AVG

Voorgenomen wet- en regelgeving inzake de verwerking van persoonsgegevens dient te worden getoetst aan de beginselen in en eisen van de AVG. Persoonsgegevens moeten volgens de AVG allereerst worden verwerkt op een wijze die ten aanzien van een betrokkene rechtmatig, behoorlijk en transparant is. Voor een rechtmatige verwerking van alle persoonsgegevens is een grondslag vereist op grond van artikel 6, eerste lid, onder e, AVG. Deze grondslag berust op het voorgestelde artikel 19, eerste lid, onderdeel f, in combinatie met het derde lid, SW 1956. De verwerking is noodzakelijk voor de vervulling van een taak van algemeen belang, te weten de juiste uitvoering van de SW 1956. Omdat er bijzondere persoonsgegevens (de genetische gegevens) worden verwerkt, dient rekening gehouden te worden met het verbod voor de verwerking van bijzondere persoonsgegevens, zoals opgenomen in artikel 9, eerste lid, AVG.
De grondslag voor de verwerking van de genetische gegevens vloeit voort uit de combinatie van het voorgestelde artikel 19, eerste lid, onderdeel f, en derde lid, SW 1956 en de uitzonderingsgrond in artikel 9, tweede lid, onder g, AVG (lidstatelijk recht) en artikel 28, eerste lid, Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensverwerking (UAVG). In dit artikel is bepaald dat het verbod om genetische gegevens te verwerken niet van toepassing is, indien deze verwerking plaatsvindt met betrekking tot de betrokkene bij wie de desbetreffende gegevens zijn verkregen. Bij deze maatregel is het de belastingplichtige die deze gegevens heeft verstrekt om een beroep te kunnen doen op de gelijkstelling voor de schenk- en/of erfbelasting. De beoogde verwerkingen door de Belastingdienst vinden enkel plaats voor zover dit noodzakelijk is voor het beoordelen van het beroep op de gelijkstelling. Omdat er geen andere manier is om biologische verwantschap te doen blijken, en sprake moet zijn van een biologische ouder/kindrelatie om voor de schenk- en erfbelasting hetzelfde behandeld te worden als een kind dat in familierechtelijke zin kind is van een schenker of erflater, is de uitslag van een genetische test benodigd voor een juiste belastingheffing.
De bepaling is verder voldoende duidelijk en nauwkeurig, zodat de toepassing ervan voldoende voorspelbaar is en in de nodige waarborgen wordt voorzien. De toepassing is gekoppeld aan het beoordelen van het beroep op de gelijkstelling door de belastingplichtige. Persoonsgegevens mogen volgens de AVG slechts worden verwerkt voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden en mogen vervolgens niet verder op een met die doeleinden onverenigbare wijze worden verwerkt (doelbinding). Uit de bepaling volgt dat deze gegevens, in dit kader de uitslag van de DNA-test, slechts worden verwerkt ten behoeve van het uitvoeren van de genoemde maatregel.
De Belastingdienst zal bij de verwerking van de gegevens tevens voorzien in de borging van de benodigde gegevensbeschermingsbeginselen uit de AVG, zoals opslagbeperking, integriteit en vertrouwelijkheid. Zo houdt de Belastingdienst zich aan de voorschriften uit de Archiefwet 1995 en de Baseline Informatiebeveiliging Overheid.

Waarborgen

In de praktijk zal een belastingplichtige die niet in familierechtelijke betrekking tot zijn ouder staat en in de aangifte schenk- of erfbelasting een beroep doet op de toepassing van de kindvrijstelling en lagere tarieven worden gevraagd om de uitslag van de genetische test te overleggen. Het opvragen van de uitslag van een genetische test zal alleen plaatsvinden door medewerkers die

werkzaam zijn bij de Belastingdienst eenheid Particulieren unit schenk- en erfbelasting en inzage is voorbehouden aan deze medewerkers. Het aanleveren van de uitslag van de genetische test door de belastingplichtige zal plaatsvinden op de gebruikelijke wijze, waarbij de belastingplichtige kan kiezen voor een beveiligde methode. Hier wordt de belastingplichtige ook op gewezen.

10. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers of ondernemers. Deze inschatting is gemaakt door de dossierhouder in overleg met de gedragsexperts. Er is hierbij geen aanvullend empirisch onderzoek gedaan en/of contact geweest met burgers over de inschattingen van de doenlijkheid.
Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing,
- welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie, en
- in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.
- in hoeverre de maatregel bij specifieke groepen kan leiden tot (een verergering) van financiële stress en onzekerheid.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

- de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1**: doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2**: kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie (i) minder acties vergt, (ii) minder problematische samenloop heeft met stressvolle omstandigheden en/of andere wet- en regelgeving, (iii) zorgt voor minder financiële stress en onzekerheid,
- **Oordeel 3**: groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, maar zij dit naar verwachting goed zullen kunnen. Dit kan o.a. het

geval zijn wanneer de gevergde acties beperkt zijn in aantal en complexiteit, en/of wanneer deze acties niet samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.

- **Oordeel 4**: groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, *wel* aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat(een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, en zij dit naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de gevergde acties talrijk en/of complex zijn, en/of wanneer deze acties samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.

Tabel 14: doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Inkomensbeleid	Oordeel 1
Verduidelijking fietsregeling	Oordeel 2
Maatregelen lucratiefbelangregeling	Oordeel 3
Aanpassingen box 3	Oordeel 3
Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio	Oordeel 3
Reparatie tegenbewijsregeling box 3 voor obligaties en andere vermogensbestanddelen met kortlopende termijnen	Oordeel 1
Aanpassingen groen beleggen	Oordeel 1
Akkoord 'gezond naar pensioen'	Oordeel 1
Versobering ETK regeling	Oordeel 3
Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer	Oordeel 3
Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap	Oordeel 1
Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden	Oordeel 2
Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen	Oordeel 3
Verlegging ingangsdatum berekenen belastingrente en verlenging aangiftetermijn erfbelasting	Oordeel 2
Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen	Oordeel 1
Autonome vergroening	Oordeel 1
Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's	Oordeel 1
Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting	Oordeel 1
Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater	Oordeel 1
Hervormingen afvalstoffenbelasting	Oordeel 1
Aanpassingen CO_2-heffing industrie	Oordeel 1
Belastingvermindering energiebelasting	Oordeel 1
Aanpassing zuiveldefinitie	Oordeel 1
Koopkrachtmaatregel BES-eilanden	Oordeel 1
Verlengen accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG	Oordeel 1

Inkomensbeleid

De maatregelen waarbij het aangrijpingspunt van het toptarief wordt aangepast, het tarief in de eerste en tweede schijf van de inkomstenbelasting wijzigt en de tabelcorrectiefactor beperkt wordt

toegepast, worden automatisch toegepast en vergen geen handelingen van belastingplichtigen. Hierdoor is doenvermogen geen aandachtspunt bij deze wijzigingen.

Verduidelijking fietsregeling loonbelasting
Deze maatregel heeft een positief effect op de doenlijkheid. Werkgevers zullen hierdoor minder vaak loonheffingen verschuldigd zijn als zij een fiets ter beschikking stellen aan hun werknemer die niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van die werknemer wordt gestald. Verder doet de nieuwe wetgeving een kleiner beroep op het doenvermogen van werkgevers en werknemers in termen van het bijhouden van type gebruik van de fiets.

Maatregelen lucratiefbelangregeling
De voorgestelde maatregelen hebben beperkte gevolgen voor het doenvermogen. Het zwaarder belasten van voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang vereist een juiste verwerking door de belastingplichtige in de aangifte inkomstenbelasting. Het gaat hier echter doorgaans om belastingplichtigen die worden bijgestaan door een adviseur. De maatregel waarmee een ongewenste structuur wordt tegengegaan is meer technisch van aard, heeft geen invloed op het doenvermogen en raakt een zeer beperkte doelgroep.

Aanpassingen box 3
Door de voorgestelde verlaging van het heffingvrije vermogen is een grotere groep burgers belasting verschuldigd over box 3-inkomen. Deze burgers zijn echter nu al aangifteplichtig in verband met de beschikking rendementsgrondslag voor de vermogenstoets voor inkomensafhankelijke regelingen. De beschikking rendementsgrondslag wordt vastgesteld bij een box 3-vermogen van € 37.395 (bedrag 2025) of hoger. De verlaging van het heffingvrije vermogen tot € 51.396 zorgt daarom niet voor aanvullende verplichtingen voor burgers, aangezien de betreffende burgers nu al hun box 3-vermogen moeten opgeven voor het vaststellen van de beschikking rendementsgrondslag. Wel zal de maatregel ertoe leiden dat meer belastingplichtigen onderaan de streep een betaling zullen moeten doen aan de Belastingdienst, wat enig doenvermogen vergt. De verwachting is dat de meeste mensen in deze populatie hiertoe goed in staat zullen zijn.

Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio
De maatregel betreft de codificatie van arresten van de HR. Hierbij worden geen extra acties gevergd van de belastingplichtige en er zijn dus geen implicaties qua doenlijkheid.

Reparatie box 3-tegenbewijsregeling voor obligaties en andere vermogensbestanddelen met kortlopende termijnen
Een belastingplichtige die gebruik wil maken van de box 3-tegenbewijsregeling is verantwoordelijk voor het opgeven van het werkelijke rendement. De belastingplichtige zal zelf gegevens die relevant zijn voor het werkelijke rendement moeten verzamelen en opgeven. Door de wijzigingen in dit wetsvoorstel wordt een extra beroep op het doenvermogen gedaan, omdat de regels voor het bepalen van het werkelijke rendement ingewikkelder worden. Dit komt door de terugwerkende kracht en het overgangsrecht, waardoor de belastingplichtige zal moeten bepalen welk regime van

toepassing is. Bovendien gaat een andere waarderingsregel gelden voor het bepalen van het werkelijke rendement in de tegenbewijsregeling dan geldt voor het bepalen van het forfaitaire rendement. Dit zorgt voor complexiteit voor belastingplichtigen. Op de gehele box 3-tegenbewijsregeling betreft het echter een kleine wijziging. Belastingplichtigen moeten ook nu al kennis nemen van de regels voor het bepalen van het werkelijke rendement, waardoor geen sprake is van extra gevraagde acties. Bij het uitvragen van het werkelijke rendement zal de belastingplichtige zo goed mogelijk worden geholpen door middel van toelichtende hulpteksten.

Aanpassingen groen beleggen
De voorgestelde maatregel heeft geen invloed op het doenvermogen van belastingplichtigen. Het gaat hier namelijk slechts om een aanpassing van het bedrag van de vrijstelling en het percentage van de heffingskorting. Ook wordt de datum van afschaffing met een jaar opgeschoven. Belastingplichtigen hoeven geen actie te ondernemen naar aanleiding van dit voorstel.

Akkoord 'Gezond naar het pensioen'
Met dit wetsvoorstel wordt voorgesteld dat de bestaande tijdelijke RVU-drempelvrijstelling vanaf 2026 in stand blijft. Naar verwachting is het beroep op het doenvermogen hiervan beperkt. De bestaande systematiek wordt – behoudens een technische aanpassing in de berekeningssystematiek van de RVU-drempelvrijstelling – ongewijzigd voortgezet. Wel hebben sociale partners zich gecommitteerd in het akkoord 'Gezond naar het pensioen' om de RVU-drempelvrijstelling gerichter in te zetten voor werknemers met zwaar werk die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. In de arbeidsvoorwaardelijke overleggen over de RVU-drempelvrijstelling vraagt dat om een extra inspanning om de inzet van de RVU-drempelvrijstelling gerichter te maken met een onderbouwde afbakening van de doelgroep, gericht op belastende functies en werkzaamheden gebaseerd op objectieve criteria.

Versoberen ETK regeling
Deze maatregel kan een beroep doen op het doenvermogen van werkgevers. Zij dienen vast te stellen of zij kostenvergoedingen betalen die vallen onder de versobering van de ETK-regeling. Vervolgens zullen zij ook moeten beslissen of ze doorgaan met deze kostenvergoedingen of loonbelasting over deze vergoedingen gaan betalen. Voor werknemers zal de maatregel weinig vergen van het doenvermogen, omdat de loonbelasting al ingehouden wordt. Verder is de verwachting dat de ondernemingen die geraakt worden door deze maatregel veelal automatische loonadministratiesystemen of fiscale adviseurs hebben. Er kan echter niet worden uitgesloten dat de maatregel voor kleinere ondernemingen toch een bepaald beroep doet op het doenvermogen.

Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer
Deze maatregel doet een beroep op het doenvermogen van werkgevers. Zij dienen vast te stellen of en hoeveel pseudo-eindheffing er verschuldigd is, en deze vervolgens via de loonaangifte aan te geven en te betalen. Voor de vaststelling of zij pseudo-eindheffing verschuldigd zijn, moeten zij beoordelen of sprake is van terbeschikkingstelling voor privédoeleinden. In veel gevallen zal dit, naar verwachting, niet lastig zijn. Echter, in specifieke gevallen kan dit wel een beroep doen op het doenvermogen van werkgevers. De verwachting is dat de ondernemingen die geraakt worden door

deze maatregel veelal fiscale adviseurs hebben, echter er kan niet worden uitgesloten dat de maatregel voor kleinere ondernemingen toch een significant beroep doet op het doenvermogen. Voor werknemers zal de maatregel weinig vergen van het doenvermogen. De maatregel krijgt oordeel 3.

Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap in de schenk- en erfbelasting
Deze maatregel vergt na inwerkingtreding van deze maatregel geen nieuwe acties van belastingplichtigen. Voor het aanpassen van het aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap of het verrekenbeding is een notaris vereist, die aan echtgenoten de fiscale gevolgen van dergelijke keuzes inzichtelijk kan maken. Ook wordt met het overgangsrecht voorkomen dat echtgenoten die eerder om niet-fiscale redenen een huwelijksgoederengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelenzijn overeengekomen zijn, onder de voorgestelde maatregel vallen. Zodoende geeft deze maatregel geen aandachtspunten qua doenlijkheid.

Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden van erflater
De voorgestelde aanpassing van de fictiebepaling voor schenkingen binnen 180 dagen voor het overlijden van de schenker werkt positief op het doenvermogen. De burger hoeft niet langer aangifte schenkbelasting voor deze schenkingen te doen. De berekening van schenkbelasting en de latere verrekening van schenkbelasting met de erfbelasting kunnen door de voorgestelde aanpassing van de fictiebepaling achterwege blijven. Dit vergemakkelijkt ook het doen van de aangifte erfbelasting en verbetert de begrijpelijkheid van de aangifte en aanslag erfbelasting. In de praktijk zal het nauwelijks meer voorkomen dat een aanslag schenkbelasting is opgelegd. In die paar gevallen gaat de Belastingdienst over tot ambtshalve vermindering en informeert de burger hierover.

Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen met kinderen die in familierechtelijke betrekking tot de schenker of erflater staan
De maatregel houdt in dat kinderen die een schenking of erfenis ontvangen van hun biologische ouder waartoe zij niet in familierechtelijke betrekking staan, voor de schenk- en erfbelasting worden gelijkgesteld met kinderen die wel in familierechtelijke betrekking tot die ouder staan. Het kind moet dat biologische ouderschap met de uitslag van een genetische test doen blijken. Het zou namelijk onwenselijk zijn als de Belastingdienst op basis van feiten en omstandigheden zou moeten beoordelen of het aannemelijk is dat het om een biologisch kind gaat. Dit past ook niet binnen de taken en expertise van de Belastingdienst en zou tot discussies kunnen leiden. Deze kinderen moeten daarom de uitslag van een DNA-test overleggen waaruit het biologische ouderschap volgt. Dit doet wel een beroep op het doenvermogen. Er zal namelijk een DNA-test moeten worden besteld en vervolgens DNA moeten worden afgenomen. Hier kan echter wel van tevoren al op geanticipeerd worden (voor het doen van de schenking of bij het opnemen van het biologische kind in het testament van de biologische ouder). De notaris kan ook wijzen op het moeten overleggen van de uitslag van een DNA-test. Door geen aanvullende eisen te stellen aan de DNA-test, zoals een accreditatie van het laboratorium waar het onderzoek wordt verricht, wordt de belasting van het doenvermogen beperkt. Mogelijk hebben belastingplichtigen in het verleden al een DNA-test

gedaan om de verwantschap voor henzelf duidelijk te krijgen. De aangifteverplichting voor de schenk- en erfbelasting blijft hetzelfde.

Verlegging ingangsdatum berekenen belastingrente en verlenging aangiftetermijn erfbelasting
Een langere aangifteperiode erfbelasting verkleint het beroep op het doenvermogen van de burger in een vaak stressvolle, emotionele periode, doordat in het gros van de gevallen de standaardaangiftetermijn van twintig maanden adequaat zal zijn er dus veelal niet meer hoeft te worden verzocht om uitstel en geen belastingrente meer speelt.

Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen
De voorgestelde maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van burgers en bedrijven. Integendeel, door de lastenverlichting ten opzichte van de huidige situatie wordt juist tegemoetgekomen aan de behoefte aan betaalbare emissievrije mobiliteit in specifieke doelgroepen, zoals rolstoelgebruikers en bezitters van kampeerauto's of motorrijwielen. De dowijziging leidt niet tot extra administratieve handelingen voor burgers of bedrijven; door aanspraak te maken op de vaste voet kan bij inschrijving van een emissievrije bijzondere personenauto en een emissievrij motorrijwiel op relatief eenvoudige wijze bpm-aangifte worden gedaan.

Autonome vergroening
De jaarlijkse aanpassing van het bpm-tarief vanwege autonome vergroening doet geen beroep op het doenvermogen van burgers en bedrijven. De maatregel leidt niet tot een verhoging van de gemiddelde bpm per conventionele auto, maar is er juist op gericht om de bpm-opbrengst per motorrijtuig gelijk te houden ondanks de dalende CO_2-uitstoot. Voor consumenten en bedrijven verandert er daardoor niets aan het aangifteproces of de informatievoorziening. De Belastingdienst verwerkt de jaarlijkse aanpassing van de tarieftabel in haar systemen, waardoor de uitvoering zonder extra administratieve lasten plaatsvindt. Hiermee wordt de uitvoerbaarheid geborgd en blijft de impact voor belastingplichtigen beperkt.

Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's
De verhoging van de tariefkorting voor emissievrije personenauto's doet geen beroep op het doenvermogen van burgers en bedrijven. De maatregel verlaagt de belastingdruk voor houders van emissievrije personenauto's, waardoor hun financiële positie juist iets verbetert ten opzichte van de situatie bij een lagere korting. Voor burgers en bedrijven verandert er niets aan de administratieve verplichtingen of het aangifteproces. De Belastingdienst verwerkt de aangepaste korting geautomatiseerd in haar systemen, houders van emissievrije personenauto's hoeven zelf geen actie te ondernemen. De uitvoerbaarheid van de maatregel is daarmee geborgd en de impact op de belastingplichtige is beperkt tot een positieve financiële wijziging.

Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting
Het beperken van de kwarttarieven tot bestelauto's bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing en het beëindigen van deze kwarttarieven per 1 januari 2028 heeft geen onevenredige impact op het doenvermogen van burgers en bedrijven. De maatregel betreft een beperkt aantal

motorrijtuigen – circa 1.250 in totaal – en richt zich op uitzonderingsregelingen die niet langer goed verdedigbaar zijn binnen het stelsel van de motorrijtuigenbelasting. Om houders van bestelauto's die gebruikmaken van het kwarttarief voldoende voorbereidingstijd te bieden, is gekozen voor een overgangstermijn van twee jaar. Hiermee wordt geborgd dat zij tijdig hun bedrijfsvoering kunnen aanpassen of alternatieven kunnen overwegen. De Belastingdienst zal de tariefaanpassing in haar systemen verwerken, waardoor het aangifteproces voor betrokken houders ongewijzigd blijft en de maatregel geen extra administratieve lasten met zich meebrengt.

Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater
De levering van hoeveelheden water van drinkwaterkwaliteit die uitkomen boven het huidige heffingsplafond van 300 kubieke meter, geschiedt vooral aan ondernemingen met een waterverbruik boven 300 kubieke meter. Vooral zij zullen dus te maken krijgen met deze wetswijziging. Het raakt het doenvermogen van deze bedrijven niet: net als nu rekenen hun waterleveranciers de belasting op leidingwater aan hen door via de waterrekening.

Hervormingen afvalstoffenbelasting
De aanpassingen in de afvalstoffenbelasting zijn grotendeels parameterwijzigingen. Deze doen geen beroep op het doenvermogen. De maatregelen die wel een beroep daarop doen betreffen aanpassingen in de uitvoering bij een beperkt aantal AVI's. Dit zijn grote bedrijven die allen professionele ervaring hebben met de afvalstoffenbelasting en over voldoende doenvermogen beschikken voor de benodigde acties.
Tijdens de overleggen met stakeholders zijn over de uitvoerbaarheid van de maatregelen geen zorgen geuit. Door de maatregelen wordt de belastingdruk verhoogd bij belastingplichtigen, die deze via hun poorttarieven (deels) zullen doorberekenen aan afvalontdoeners. Doordat de tariefverhoging per 2028 worden doorgevoerd wordt zowel aan afvalverwerkers als afvalontdoeners voldoende tijd gegeven om hun bedrijfsprocessen hierop aan te passen.

Aanpassingen CO_2-heffing industrie
De voorgestelde maatregelen richten zich uitsluitend op grote industriële bedrijven en afvalverbrandingsinstallaties. Voor deze doelgroep zijn de administratieve verplichtingen beperkt en grotendeels vergelijkbaar met de bestaande praktijk. Bedrijven zijn al gewend te rapporteren aan de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa) in het kader van het Europese emissiehandelssysteem. De maatregelen leiden daarom niet tot wezenlijke nieuwe verplichtingen voor burgers of kleinere ondernemingen.

Voor ETS1- en lachgasinstallaties verandert het doenvermogen in beperkte mate. De verlaging van het tarief en het constant houden van de reductiefactor betekenen dat de lasten van de heffing voor deze bedrijven verminderen en de administratieve verplichtingen gelijk blijven. Monitoring en rapportage blijven nodig zolang een positief heffingstarief geldt of de carry-backregeling kan worden toegepast. Indien in de toekomst blijkt dat het margetarief (verschil tussen tarief en EU ETS-prijs) structureel nihil is, zal het kabinet bezien of administratieve lasten verder kunnen worden beperkt.

Voor afvalverbrandingsinstallaties neemt de prikkel vanuit de CO_2-heffing juist toe door het hogere tarief en het afbouwpad van de vrijgestelde emissies. De administratieve lasten voor deze bedrijven blijven in de kern gelijk, aangezien de rapportageverplichtingen aansluiten bij bestaande verplichtingen onder de CO_2-heffing. De maatregelen zijn daarmee uitvoerbaar binnen de bestaande systemen en processen van de bedrijven en de NEa. Alles afwegend is het oordeel dat het doenvermogen niet in het geding is: de maatregelen vergen geen nieuwe of complexe acties van burgers, raken enkel grote ondernemingen, en sluiten aan bij bestaande administratieve routines.

Belastingvermindering energiebelasting
De verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting ten opzichte van het basispad wordt toegepast door energieleveranciers op de energierekening. Huishoudens, bedrijven en instellingen hoeven geen actie te ondernemen om de belastingvermindering en verhoging daarvan te ontvangen.

Aanpassing zuiveldefinitie
Door de aanpassing van de zuiveluitzondering wordt over bepaalde alcoholvrije dranken verbruiksbelasting verschuldigd waar dat nu niet het geval is. Het gaat hierbij om vruchten- en groentesappen met een vleugje zuivel, frisdranken met een vleugje zuivel, zuiveldranken die zijn gezoet of gearomatiseerd of waaraan smaak- of geurstoffen zijn toegevoegd en sojadranken met een suiker- of verzadigd vetgehalte boven de voorgestelde hoeveelheid. De verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken is verschuldigd op het tijdstip van de zogenoemde uitslag van de alcoholvrije drank en moet op aangifte worden voldaan.[180] Voor producenten die gevestigd zijn in Nederland zal het moment van uitslag over het algemeen zijn het moment waarop de alcoholvrije drank de zogenoemde inrichting fysiek verlaat. Voor het produceren van alcoholvrije dranken is een vergunning voor een inrichting nodig. Producenten van vruchten- en groentesappen en frisdranken waaraan een vleugje zuivel is toegevoegd, zullen reeds over deze vergunning beschikken en zijn ook al bekend met het aangifteproces. Zij zullen immers doorgaans ook vruchten- en groentesappen en frisdranken zonder vleugje zuivel produceren en daarover reeds verbruiksbelasting betalen. Alleen producenten van enkel alcoholvrije dranken die niet langer onder de zuiveluitzondering vallen en die nog geen vergunning hebben, zullen een vergunning moeten aanvragen om een inrichting te kunnen voeren en procedures moeten inrichten om aangifte te kunnen doen. De bedrijven die het betreft zijn over het algemeen (grote) ondernemingen waarbij de doenlijkheid minder een zorgpunt is omdat zij gewend zijn met dergelijke processen om te gaan.

Ondernemers die alcoholvrije dranken die niet langer onder de zuiveluitzondering vallen uit een ander land (EU-lidstaat of derdeland) halen en vervolgens in Nederland voorhanden hebben, zullen hiervan aangifte moeten doen. Ondernemers die al alcoholvrije dranken waarover verbruiksbelasting is verschuldigd naar Nederland overbrengen uit andere EU-lidstaten of importeren uit derde landen zijn reeds bekend met het aangifteproces. Alleen ondernemers die

[180] Artikel 18 WVAD.

uitsluitend alcoholvrije dranken waarop de zuiveluitzondering niet langer van toepassing is naar Nederland overbrengen of importeren, zullen procedures moeten inrichten om aangifte te kunnen doen. Het aantal nieuwe belastingplichtigen onder dergelijke ondernemers wordt beperkt geacht. Ondernemers die het betreft worden hierover door de Douane geïnformeerd. Daarbij hebben nieuwe belastingplichtigen een jaar de tijd om hun processen aan te passen, omdat de voorgestelde aanpassing van de zuiveldefinitie van kracht wordt op 1 januari 2027.

De voorgestelde wijziging heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van burgers. Zij merken mogelijk alleen dat alcoholvrije dranken die niet langer onder de zuiveluitzondering vallen, duurder worden.

Koopkrachtmaatregel BES-eilanden
De maatregel betreft een parameterwijziging, zodoende zijn er hierbij geen aandachtspunten qua doenlijkheid.

Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG
Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor de oliemaatschappijen betreft de maatregel een continuering van het geldende accijnstarief. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Dit voorstel betreft enkel maatregelen waarvan geen inschatting van de regeldrukkosten zijn gemaakt. Dit komt omdat vooraf de inschatting is gemaakt dat het gaat om een gering aantal belastingplichtigen of zeer weinig vergt van belastingplichtigen. Deze maatregelen staan beschreven in Tabel 15. Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het college van het ATR geeft per maatregel een advies af. Wanneer het college van het ATR geen op- of aanmerkingen heeft bij de regeldrukinschatting of het voorstel beperkte gevolgen heeft voor de regeldruk kunnen maatregelen ook niet voor advies worden geselecteerd.

De maatregelen in dit Belastingplan zijn in meerdere delen voorgelegd aan het ATR. Voor alle maatregelen met uitzondering van de maatregel *hervorming afvalstoffenbelasting* luidt het advies: het ATR heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies, omdat het naar verwachting geen omvangrijke gevolgen voor de regeldruk heeft. Een adviesaanvraag ging over de maatregel ‘hervormingen afvalstoffenbelasting’. Over deze adviesaanvraag heeft het ATR het volgende oordeel gegeven: Dictum 3: Niet indienen, tenzij. Ook is een aanvullende zienswijze aangevraagd bij deze maatregel. De volledige adviezen zijn als bijlage bij het pakket Belastingplan gevoegd.

Tabel 15: gevolgen regeldruk

Maatregel	Dictum ATR
Maatregelen zonder gekwantificeerde regeldruk	
Inkomensbeleid	Niet geselecteerd voor advies
Verduidelijking fietsregeling	Niet geselecteerd voor advies
Maatregelen lucratiefbelangregeling	Niet geselecteerd voor advies
Aanpassingen box 3	Niet geselecteerd voor advies
Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio	Niet geselecteerd voor advies
Reparatie tegenbewijsregeling box 3 voor obligaties en andere vermogensbestanddelen met kortlopende termijnen	Niet geselecteerd voor advies
Aanpassingen groen beleggen	Niet geselecteerd voor advies
Akkoord 'gezond naar pensioen'	Niet geselecteerd voor advies
Versoberen ETK regeling	Niet geselecteerd voor advies
Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer	Niet geselecteerd voor advies
Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap	Niet geselecteerd voor advies
Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden	Niet geselecteerd voor advies
Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen	Niet geselecteerd voor advies
Verlegging ingangsdatum berekenen belastingrente en verlenging aangiftetermijn erfbelasting	Niet geselecteerd voor advies
Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen	Niet geselecteerd voor advies
Autonome vergroening	Niet geselecteerd voor advies
Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's	Niet geselecteerd voor advies
Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting	Niet geselecteerd voor advies
Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater	Niet geselecteerd voor advies
Hervormingen afvalstoffenbelasting	Niet indienen, tenzij
Aanpassingen CO_2-heffing industrie	Niet geselecteerd voor advies
Belastingvermindering energiebelasting	Niet geselecteerd voor advies
Aanpassing zuiveldefinitie	Niet geselecteerd voor advies
Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG	Niet geselecteerd voor advies
Koopkrachtmaatregelen BES-eilanden	Niet geselecteerd voor advies

Hieronder wordt per maatregel achtergrondinformatie over regeldruk gegeven. Verder is benoemd welke adviespunten het ATR heeft meegegeven en hoe daarmee rekening is gehouden.

Inkomensbeleid

De maatregelen waarbij het tarief in de eerste en tweede schijf van de inkomstenbelasting wijzigt en de tabelcorrectiefactor beperkt wordt toegepast hebben geen gevolgen voor de administratieve lasten. De hoogte van diverse parameters in de inkomstenbelasting wijzigt jaarlijks door inflatiecorrectie en nieuw beleid. Het beperkt toepassen van de tabelcorrectiefactor leidt enkel tot een andere hoogte dan zonder de maatregel het geval zou zijn geweest. Dit wordt verwerkt in de systemen van softwareleveranciers en de Belastingdienst waarna automatisch de hoogte van de verschuldigde loon- en inkomstenbelasting wordt berekend.

Verduidelijking fietsregeling loonbelasting
Deze maatregel heeft een positief effect op de regeldruk. Werkgevers zullen hierdoor minder vaak loonheffingen verschuldigd zijn als zij een fiets ter beschikking stellen aan hun werknemer die niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van die werknemer wordt gestald. Ook doet de regeling een kleiner beroep op het doenvermogen van werkgevers en werknemers in termen van het bijhouden van type gebruik van de fiets.

Maatregelen lucratiefbelangregeling
Het zwaarder belasten van voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang vereist een juiste verwerking door de belastingplichtige in de aangifte inkomstenbelasting. Het gaat hier echter doorgaans om belastingplichtigen die worden bijgestaan door een adviseur. De maatregel waarmee een ongewenste structuur wordt tegengegaan is meer technisch van aard en raakt een zeer beperkte doelgroep. Deze maatregelen hebben geen of zeer beperkt effect op de administratieve lastendruk.

Aanpassingen box 3
De voorgestelde aanpassing van het forfait voor overige bezittingen en het heffingvrije vermogen zijn parameterwijzigingen die niet tot aanvullende regeldruk leiden.

Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio
Er zijn geen of verwaarloosbare gevolgen voor burgers en bedrijfsleven met betrekking tot het uitsluiten van gelieerde partijen van de leegwaarderatio.

Reparatie tegenbewijsregeling box 3 voor obligaties en andere vermogensbestanddelen met kortlopende termijnen
Bij deze maatregel zijn er geen noemenswaardige veranderingen in administratieve lasten. De terugwerkende kracht en het overgangsrecht, zorgen voor extra complexiteit, omdat de belastingplichtige zal moeten bepalen welk regime van toepassing is. Op de gehele box 3-tegenbewijsregeling betreft het echter een kleine wijziging. Belastingplichtigen moeten ook nu al kennis nemen van de regels voor het bepalen van het werkelijke rendement, waardoor geen sprake is van extra gevraagde acties.

Aanpassingen groen beleggen
De voorgestelde aanpassing groen beleggen zal niet leiden tot aanvullende regeldruk.

Akkoord 'Gezond naar het pensioen'
Met dit wetsvoorstel wordt voorgesteld dat de bestaande tijdelijk RVU-drempelvrijstelling vanaf 2026 in stand blijft. Naar verwachting leidt dit niet direct tot een verandering in de administratieve lastendruk. Wel hebben sociale partners zich gecommitteerd in het akkoord 'Gezond naar het pensioen' om de RVU-drempelvrijstelling gerichter in te zetten voor werknemers met zwaar werk die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. In de arbeidsvoorwaardelijke overleggen over de RVU-drempelvrijstelling vraagt dat om een extra inspanning om de inzet van de RVU-

drempelvrijstelling gerichter te maken met een onderbouwde afbakening van de doelgroep, gericht op belastende functies en werkzaamheden gebaseerd op objectieve criteria.

Versoberen ETK regeling
Uit het rapport 'Kunde, Kosten en Keuzes' van SEO[181] volgt dat werkgevers de administratieve lasten van de ETK-regeling als beperkt ervaren. Dit komt doordat de ETK-regeling in de loonadministratiesystemen in grote mate geautomatiseerd uitgevoerd kan worden. Verder geven ook de softwareontwikkelaars aan geen significante administratieve lasten te ondervinden bij het verwerken van de regeling. Hierdoor wordt ingeschat dat er geen relevante extra administratieve lasten zijn.

Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer
Werkgevers zijn in de meeste situaties een pseudo-eindheffing verschuldigd als zij een fossiele personenauto ook voor privédoeleinden aan hun werknemer ter beschikking stellen. Om de administratieve last zo beperkt mogelijk te houden, heeft het kabinet ervoor gekozen om de pseudo-eindheffing vast te stellen op 12% van de cataloguswaarde van een fossiele personenauto, dan wel de waarde in het economische verkeer van een fossiele personenauto die ouder is dan 25 jaar. Vervolgens kan de pseudo-eindheffing worden voldaan via een afzonderlijke rubriek in de loonaangifte. Om dat te bewerkstelligen wordt een nieuwe rubriek toegevoegd aan de loonaangifte via een aanpassing van de (ministeriële) Regeling gegevensuitvraag loonaangifte. Het gaat om een rubriek in het collectieve deel van de loonaangifte.

Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap
Naar verwachting leidt de maatregel niet tot een verandering in de administratieve lastendruk. Weliswaar zorgt de maatregel ervoor dat in meer situaties schenk- en erfbelasting verschuldigd is (en dus berekend moet worden), maar naar verwachting worden de bovengenoemde onbelaste vermogensovergangen in paragraaf 5.10 effectief tegengegaan waardoor in de praktijk deze extra situaties niet optreden. Mede om te voorkomen dat partners die in het verleden om andere dan fiscale redenen voor ongelijke breukdelen hebben gekozen naar de notaris moeten om hun huwelijkse voorwaarden te wijzigen om niet door de maatregel geraakt te worden, is overgangsrecht voorgesteld.

Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden van erflater
De belastingplichtige burger weet niet altijd dat na overlijden van de schenker binnen 180 dagen na schenking eerst aangifte schenkbelasting moet worden gedaan voordat een aanslag erfbelasting kan worden opgelegd. De belastingplichtige verwacht ten onrechte dat het voldoende is die schenkingen mee te nemen in de aangifte erfbelasting. In 2021 was er bij circa 9.800 aangiften erfbelasting sprake van een schenking binnen 180 dagen voor het overlijden (9% van het totaal aan aangiften erfbelasting in 2021). Met de aanpassing van de fictie in de SW 1956 wordt bereikt dat er geen aangifte schenkbelasting en vervolgens ook geen verrekening van de schenkbelasting

[181] Kunde, Kosten en Keuzes, Evaluatie 30%-regeling, extraterritoriale kostenregeling & partiële buitenlandse belastingplicht 2016-2022, SEO Economisch Onderzoek, Amsterdam, juni 2024.

met de erfbelasting meer nodig is. Gevolg is dat minder communicatie met de belastingplichtige over deze aspecten noodzakelijk is. De aanpassing heeft geen gevolgen voor het bedrijfsleven.

Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen met kinderen die in familierechtelijke betrekking tot de erflater of schenker staan.
Deze maatregel maakt de toepassing van de schenk- en erfbelasting niet complexer en niet eenvoudiger. In een aantal gevallen zal door de gelijkstelling van een biologisch kind met een kind in familierechtelijke betrekking tot die ouder de aangifteverplichting vervallen, omdat de schenking, onderscheidenlijk erfenis, lager is dan de vrijstelling voor kinderen. Daarnaast kan een biologisch kind door de gelijkstelling gebruik maken van de vrijstellingen en tarieven die gelden voor kinderen die in een familierechtelijke betrekking tot de ouder staan. Daarentegen werkt de gelijkstelling ook door naar antimisbruikbepalingen en fictiebepalingen[182], wat minder voordelig kan uitpakken.

Verlegging ingangsdatum berekenen belastingrente en verlenging aangiftetermijn erfbelasting
De aangiftetermijn van acht maanden na het overlijden van de erflater voor het indienen van de aangifte erfbelasting is vaak te kort om juist en volledig aangifte erfbelasting te kunnen doen omdat de benodigde gegevens nog niet voorhanden zijn. Als na die acht maanden aangifte erfbelasting wordt gedaan, is belastingrente verschuldigd, ook als uitstel voor het indienen van de aangifte erfbelasting is verleend. Dit geeft veel onbegrip bij burgers en dat leidt tot bezwaren tegen de belastingrentebeschikking, ook bij zeer kleine financiële belangen. De voorgestelde verlegging van het startmoment van het berekenen van de belastingrente van acht maanden na overlijden naar twintig maanden na overlijden samen met verlenging van de aangiftetermijn erfbelasting van acht naar twintig maanden na het overlijden neemt gericht dit knelpunt weg. De belastingplichtige burger zal in veel minder gevallen belastingrente verschuldigd zijn. Daarnaast geven deze aanpassingen de belastingplichtige de mogelijkheid om voor de overledene en diens partner gezamenlijk aangifte inkomstenbelasting te doen, wat pas mogelijk is na afloop van het kalenderjaar van overlijden (digitaal vanaf 1 maart van het daaropvolgende kalenderjaar) en om voor de waardering van woningen gebruik te maken van de WOZ-beschikking van het kalenderjaar na overlijden en de daarbij behorende rechtsmiddelen te benutten, zonder dat dit direct belastingrente tot gevolg heeft. De voorgestelde aanpassingen leiden tot vereenvoudiging voor belastingplichtigen.

De mogelijkheid om digitaal aangifte erfbelasting te doen, is beschikbaar vanaf 1 maart van het lopende kalenderjaar. Net als nu het geval is, zal de meerderheid van de burgers een aanslag ontvangen binnen vier maanden na binnenkomst van de aangifte. De burger die kort na overlijden in staat is aangifte erfbelasting te doen, krijgt op deze wijze snel rechtszekerheid van de Belastingdienst.

Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen (bpm)
De maatregel leidt tot een vermindering in de administratieve lasten voor burgers en bedrijven bij de aanschaf van emissievrije bijzondere voertuigen. De bpm-aangifte kan als gevolg van het

[182] Een voorbeeld hiervan is artikel 10 SW 1956.

voorstel eenvoudiger worden gedaan via de vaste voet. De vermindering van de administratieve last is echter dermate betrekkelijk dat het niet nader is gekwantificeerd.

Autonome vergroening (bpm)
De jaarlijkse aanpassing van het bpm-tarief heeft geen negatieve gevolgen voor burgers en bedrijven. Het gaat in feite om een continuering van de bestaande praktijk. De maatregel brengt geen wijziging in het aangifteproces met zich mee en leidt niet tot extra administratieve lasten. Voor belastingplichtigen blijft de impact daarmee beperkt.

Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's
De verhoging van de tariefkorting voor emissievrije personenauto's heeft geen negatieve gevolgen voor burgers en bedrijven. Integendeel, de maatregel leidt tot een lagere belastingdruk zonder dat dit gepaard gaat met extra administratieve verplichtingen.

Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting (kermis en werkplaatsen)
Het beëindigen van de resterende kwarttarieven voor bestelauto's per 1 januari 2028 heeft geen onevenredige gevolgen voor burgers en bedrijven. De maatregel gaat gepaard met een overgangstermijn van twee jaar, waardoor betrokkenen voldoende tijd hebben om zich aan te passen. Er treden geen extra administratieve lasten op, aangezien het aangifteproces ongewijzigd blijft.

Verhoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater
Het overgrote deel van de huishoudens heeft een waterverbruik dat zich ruim onder het huidige heffingsplafond van 300 kubieke meter bevindt.[183] Voor hen zal dit voorstel als het tot wet verheven wordt, niet leiden tot een lastenverzwaring.
Voor bedrijven die meer dan 300 kubieke meter leidingwater verbruiken, zal dit voorstel, als het tot wet verheven wordt, wel leiden tot een lastenverzwaring. Het betreft € 0,425 per kubieke meter per jaar waterverbruik boven de 300 kubieke meter waterverbruik. In de tabel hieronder is voor enkele van de grootste water verbruikende sectoren een schatting[184] gemaakt van de lastenstijging bij afschaffing van het heffingsplafond[185]. Hierbij is gekeken naar de 25e, 50e, 75e en 95e percentielen van drinkwaterverbruikers binnen de betreffende sectoren.

Tabel 16: grootste water verbruikende sectoren

Sector	Lastenstijging 25e percentiel drinkwater-verbruikers binnen sector (in euro/jaar)	Lastenstijging 50e percentiel drinkwater-verbruikers binnen sector (in euro)	Lastenstijging 75e percentiel drinkwater-verbruikers binnen sector (in euro)	Lastenstijging 95e percentiel drinkwater-verbruikers binnen sector (in euro)

[183] Het jaarlijks waterverbruik van een gemiddeld huishouden bevond zich in 2021 op 100 kubieke meter per jaar. Bron: CBS, *Watergebruik Thuis (WGT) 2021*, 2022.
[184] Berekeningen zijn gemaakt op basis van tabel IV.1 uit Witteveen+Bos, *Verkenning beprijzen waterverbruik*, 2024. Daarbij is uitgegaan van een vlakke verdeling van het waterverbruik van bedrijven binnen de weergegeven grootteklassen.
[185] Inclusief grondslagversmalling naar water van drinkwaterkwaliteit.

Gezondheidszorg	2.600	5.000	9.900	39.800
Chemie	3.000	7.200	20.200	96.100
Voedingsmid-delenindustrie	2.500	5.100	14.400	115.500
Farmacie	2.500	4.900	15.300	150.700

Specifieke sectoren zullen in meer of mindere mate in staat zijn kostprijsverhogingen door te rekenen aan hun klanten. In het voortraject bij de totstandkoming van de maatregel is geconcludeerd dat de kostprijsverhogingen per klant in algemene zin lijken mee te vallen.
De drinkwaterbedrijven innen de belasting op leidingwater, en dit zal zo blijven als dit wetsvoorstel tot wet verheven wordt. Naar verwachting leidt de maatregel niet tot een verandering in de administratieve lastendruk voor burgers en bedrijven. Op eenmalige wijzigingen van hun administratiesystemen na, blijven de uitvoeringsgevolgen voor hen beperkt en wordt het innen van de belasting, per 2027 als vlakke heffing zonder vrijstellingen, eenvoudiger.

Hervormingen afvalstoffenbelasting
Deze maatregelen in de ASB en de CO_2-heffing industrie voor AVI's verhogen de lasten voor burgers en bedrijven, mede afhankelijk van hoe de lastenverhoging door afvalverwerkers wordt doorbelast aan afvalontdoeners in de poorttarieven. Voor bijna[186] alle maatregelen in dit pakket, dat deels geldt als technische invulling, geldt dat zij in bepaalde mate een prikkel geven aan afvalontdoeners dan wel afvalverwerkers om het gewenste gedrag voor het milieu te vertonen. Die kan de lastenverhoging beperken. Er zal echter een lastenverzwaring resteren, die in eerste instantie neer bij de afvalverwerkers, die deze (deels) zal doorrekenen aan afvalontdoeners. Dat kunnen bedrijven of gemeenten zijn. Voor zoverre het gemeenten betreft, kunnen zij de belasting, via de gemeentelijke afvalstoffenheffing deels doorrekenen aan burgers. In hoeverre afvalverwerkers lasten kunnen doorbelasten in hun poorttarieven is afhankelijk van de mate van concurrentie met afvalverwerkers in het buitenland. Als poorttarieven stijgen tot het niveau waardoor afvalverwerking in het buitenland goedkoper wordt en meer afval verwerkt zal worden in het buitenland, is dit nadelig voor de winstgevendheid voor afvalverwerkers in Nederland. De mogelijke grenseffecten van de maatregelen staan beschreven in de paragrafen over de grenseffecten van de aanpassingen in de afvalstoffenbelasting en de CO_2-heffing industrie voor AVI's (paragraaf 7). Voor de aanscherping van de CO_2-heffing industrie geldt specifiek dat AVI's met een hoog gebruik van CCS de CO_2-heffing (grotendeels) kunnen vermijden, waardoor de impact op het poorttarief beperkt is. Voor AVI's met een beperkt CCS-potentieel kan de aanscherping van de CO_2-heffing leiden tot hogere poorttarieven en dus een slechtere concurrentiepositie in binnen- en buitenland. Tot slot zal het wegvallen van import van afval door de maatregelen voor afvalverwerkers leiden tot een lastenstijging voor afvalverwerkers.

[186] Alleen voor het in de grondslag brengen van afgevangen gassen geldt dat zij de prikkel verminderen: namelijk uitstoot van broeikasgassen terugbrengen. Voor deze maatregel geldt alleen dat de CO_2-heffing industrie die prikkel al op effectievere wijze geeft.

Lastenstijging voor huishoudens door hervormingen afvalstoffenbelasting en aanscherping CO_2-heffing industrie voor AVI's

Het pakket aan maatregelen in de ASB en CO2-heffing industrie leidt tot een lastenstijging van enkele tientallen euro's per huishouden per jaar, zie tabel 1. De budgettaire opbrengst zal, indien AVI's deze volledig doorberekenen in de poorttarieven, naar verwachting voor 40% door bedrijven betaald worden en voor circa 60% via afvalverwerkers terecht komen bij gemeenten. Van de totale lastenstijging van € 567 miljoen in 2035 volgt een groot deel uit de reeds voorgenomen stijging van de CO2-heffing voor AVI's. Wanneer gemeenten de totale lastenstijging volledig verwerken in de afvalstoffenheffing resulteert dit in een lastenverzwaring voor huishoudens van structureel € 340 miljoen.

Het tweede deel van Tabel 1 laat de gemiddelde lastenstijging voor huishoudens per jaar zien. Hierbij is de totale lastenstijging voor huishoudens gedeeld door het aantal inwoners in Nederland[187] en vermenigvuldigd met de gemiddelde omvang van een huishouden.[188] Op basis van het reeds voorgenomen beleid in de CO2-heffing zouden de kosten voor afvalverwerking per huishouden gemiddeld toenemen met € 7 in 2027 oplopend naar € 21 in 2035 per jaar. Met dit maatregelenpakket nemen de kosten voor afvalwerking per huishouden gemiddeld verder toe met € 1 in 2027 oplopend naar structureel € 18 per jaar vanaf 2035. Bij een volledige doorberekening van de lastenstijging aan huishoudens zouden de kosten voor afvalverwerking per huishouden gemiddeld toenemen met € 8 in 2027 oplopend naar € 40 per jaar vanaf 2035.

Tabel 17: Macrobenadering lastenstijging huishoudens.

Lastenstijging totaal	2027	2028	2029	2030	2035/ Struc.
Lastenstijging AVI's (in mln. €)	107	460	567	567	567
Waarvan Lastenstijging huishoudens (In mln. €)	64	276	340	340	340
Gemiddelde lastenstijging huishoudens reeds voorgenomen beleid (In € per jaar)	7	10	14	18	21
Gemiddelde lastenstijging huishoudens nieuw beleid (In € per jaar)	1	22	26	22	18
Gemiddelde totale lastenstijging huishoudens (In € per jaar)	8	32	40	40	40

Bovenstaande benadering geeft een gemiddelde lastenstijging voor alle huishoudens in Nederland. De werkelijke lastenstijging voor huishoudens kan erg verschillen tussen gemeenten. Tabel 18 laat een overzicht zien van de impact van de lastenstijging voor huishoudens in 5 hypothetische gemeenten.

Tabel 19: Microbenadering lastenstijging huishoudens.

Gemeente	Inwoners	KG afval per inwoner	Aandeel verbrand afval van totaal	Lastenstijging 2026-2030 basispad	Lastenstijging 2030 AVI-pakket	Totale lastenstijging afvalverwerking 2026-2030

[187] https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisaties/dashboard-bevolking/bevolkingsteller.
[188] https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisaties/dashboard-bevolking/woonsituatie/huishoudens-nu.

1	6.895	419	33	11	19	30
2	15.195	482	37	14	24	38
3	32.955	467	41	15	26	41
4	70.267	453	50	18	31	49
5	219.825	411	55	17	30	48
6	613.370	395	76	23	40	63

**In de Microbenadering is de interactie van het AVI-pakket met de lastenstijging in het basispad meegenomen waardoor de lastenstijging in het basispad in de microbenadering lager uitvalt.*

In gemeente 1 stijgen de kosten voor afvalverwerking tussen 2026 en 2030 met € 30 per jaar terwijl voor gemeente 6 de kosten voor afvalverwerking per huishouden stijgen met € 63 per jaar. Dit is de lastenstijging voor huishoudens onder de aanname dat de lastenstijging volledig wordt doorberekend aan huishoudens. Daarnaast is hierbij uitgegaan van de huidige hoeveelheden afval. De verwachting is dat door het maatregelenpakket het aanbod van afval af zal nemen waardoor de werkelijke lastenstijging lager uit zal vallen, afhankelijk van het type gemeente.

Belangrijkste oorzaak van de verschillen tussen gemeenten zijn de hoeveelheid afval per inwoner en het percentage van al het afval dat wordt verbrand. Als de hoeveelheid afval per inwoner daalt of afval anders wordt verwerkt (recyclen) waardoor er minder wordt verbrand dan valt de uiteindelijke lastenstijging in een gemeente lager uit.

Advies Adviescollege Toetsing Regeldruk

Het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR) heeft op een eerdere conceptversie van dit wetsvoorstel een advies uitgebracht. Dat advies luidde om het voorstel niet in te dienen, tenzij met de adviespunten rekening wordt gehouden (dictum 3). Van belang is dat in de getoetste versie maatregelen waren opgenomen, die uiteindelijk niet in het definitieve wetsvoorstel terecht zijn gekomen. Het betreft de maatregelen om voortaan ook bodemassen, in combinatie met een vrijstelling voor reinigingsresidu, en afgevangen CO_2 onder de heffingsgrondslag te betrekken. De ATR adviseert om in de toelichting bij de verschillende maatregelen alternatieve beleidsopties binnen het circulaire domein in beeld te brengen met daarbij indicatie van de mate van doelbereik, de omvang van de regeldruk en een onderbouwde afweging waarom deze zijn verworpen. Voor wat betreft de bekeken maatregelen om bodemas, in combinatie met een vrijstelling voor reinigingsresidu, en CO_2-afvang op te nemen in de heffingsgrondslag is dit gebeurd. Ook is onderbouwd waarom is gekozen voor de hervormingsmaatregelen afschaffing van de vrijstelling op zuiveringsslib en invoering hoger tarief voor stort-met-ontheffing. Voor wat betreft de technische invulling, is dat in beperktere mate gebeurd. Voor deze categorie maatregelen is een proces voorzien is om met de werkgroep Afvalsector te komen tot een lijst alternatieven voor de technische invulling. Daarmee wordt ook deels tegemoet gekomen aan de zorg die de ATR heeft uitgesproken over de weglek die het pakket teweeg kan brengen. Voorzien is dat het kabinet bij voorjaarsbesluitvorming 2026 een besluit neemt. De ATR merkte verder op dat uit de toenmalige memorie van toelichting niet op te maken was of stakeholders betrokken zijn bij de totstandkoming van het voorstel. Die stakeholderconsultaties zijn er geweest en dat is in deze versie ook beschreven in de paragraaf “Advies en consultatie”. Tot slot merkt de ATR op dat de milieuwinst

van het pakket beperkt lijkt. Dat laatste deelt het kabinet niet: met dit pakket wordt een rem gezet op het importeren, verbranden en storten van afval in Nederland. Dat leidt naar verwachting in ieder geval tot een daling van negatieve lokale milieueffecten, zoals uitstoot van fijnstof.

Aanpassingen CO_2-heffing industrie
De aanpassing zorgt ervoor dat ETS1- en lachgasinstallaties per 2026 aanzienlijk lagere lasten onder de CO_2-heffing krijgen. Alleen in 2026 worden nog inkomsten uit de CO_2-heffing verwacht. Daarnaast is de verwachting dat ETS1- en lachgasinstallaties de betaalde CO_2-heffing in 2025 en 2026 kunnen verrekenen met een overschot aan dispensatierechten vanaf 2028.

Belastingvermindering energiebelasting
De verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting ten opzichte van het basispad is voor energieleveranciers de aanpassing van een bestaand bedrag op de energierekening. De regeldrukkosten zijn daarom nihil.

Aanpassing zuiveldefinitie
Burgers die alcoholvrije dranken consumeren die door de voorgestelde wijziging van de vormgeving van de zuiveluitzondering niet langer van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken zijn uitgezonderd, zullen voor deze dranken meer moeten betalen: dat wil zeggen, als de producenten de verbruiksbelasting doorberekenen in de prijs.
Voor het bedrijfsleven geldt dat voortaan aangifte dient te worden gedaan van alcoholvrije dranken die niet langer onder de zuiveluitzondering vallen. Dit betreft een kleine toename in de administratieve lasten bij deze bedrijven. Bedrijven worden hierover door de Douane geïnformeerd. De wijziging van het begrip limonade naar het begrip overige alcoholvrije drank heeft voor burgers geen gevolgen. Voor bedrijven betekent deze wijziging dat zij op hun aangifteformulieren een andere term zien staan.

Koopkrachtmaatregel BES-eilanden
De maatregel betreft een parameterwijziging, en zal daardoor niet leiden tot aanvullende regeldruk.

Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG
De maatregel betreft een parameterwijziging, en zal daardoor niet leiden tot aanvullende regeldruk.

12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

Uitvoeringsgevolgen en toetsen
Het kabinet hecht grote waarde aan het samenspel tussen beleid en uitvoering.
Het is belangrijk om samen met de uitvoering tot een effectief beleid te komen waarmee een bijdrage kan worden geleverd aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. Het is daarbij niet alleen belangrijk dat maatregelen op individueel niveau uitvoerbaar zijn, maar dat ook een

wetsvoorstel in zijn geheel uitvoerbaar is. Hiermee wordt eventuele verdringing in het portfolio zichtbaar. Er wordt daarom vroegtijdig een beeld gedeeld van alle beleidsopdrachten die mogelijk door de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen moeten worden uitgevoerd.
Dit is onderdeel van een meerjarig proces waarin beleid en uitvoering samenwerken om het inzicht in de uitvoerbaarheid verder te vergroten. Door beleidsvoornemens in een vroeg stadium inzichtelijk te maken kan rekening gehouden worden met bijvoorbeeld de mogelijkheden en onmogelijkheden in het ICT-landschap van de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen. Zo is een andere of eenvoudigere opzet van een beleidsvoornemen soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben.

Het is wenselijk om beleidsambities te bezien in samenhang met ambities voor de uitvoering. Niet alles kan tegelijkertijd. Het is namelijk van groot belang om de dienstverlening van de Belastingdienst aan burgers en bedrijven te blijven verbeteren. Daarnaast moet er bij het maken van nieuw beleid ook prioriteit worden gegeven aan het op orde brengen van de basis en het implementeren van noodzakelijke moderniseringen bij de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen, zoals binnen de ICT. Dat betekent ook dat er soms moet worden geaccepteerd dat beleidsvoornemens later worden ingevoerd om zo de modernisering van de ICT niet te vertragen. Tegelijkertijd blijven maatschappelijke opgaven vragen om beleidsmatige oplossingen. Wanneer zich nieuwe beleidswensen voordoen geldt dat de inpasbaarheid steeds op de volgende wijze wordt bekeken:

1. inpassen van maatregelen waar dit mogelijk is zonder herprioritering
2. de vormgeving van maatregelen aanpassen om deze inpasbaar te maken (bijv. als parameter)
3. waar dit niet kan ontstaat een (her)planningsvraagstuk.

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst of Douane beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst of Douane die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico’s met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet. Waar dit het geval is wordt dit beschreven in de uitvoeringstoets. Als gevolg daarvan moet een aantal fiscale maatregelen dit jaar vastgelegd en volgend jaar uitgevoerd worden. Om de inpasbaarheid in het portofolio te waarborgen en stapeling te voorkomen, zullen andere meer technische maatregelen opgenomen worden in de Fiscale verzamelwet 2027. Hiermee wordt de druk op de uitvoering geprobeerd te verminderen.

De gevolgen voor de uitvoering op individueel niveau zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage bij het BP 2026 zijn bijgevoegd. Daarnaast wordt in de algemene toelichting op de individuele maatregelen in het onderhavige verzamelwetsvoorstel ingegaan op de uitvoeringsgevolgen.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 1 of 10[189], en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel 20: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2026 (bedragen x € 1.000)

Wetsvoorstellen	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Wetsvoorstel Belastingplan 2026						
Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2026	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel wet behoud verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport	-150	190	250	390	490	490
Wetsvoorstel wet differentiatie tarief vliegbelasting	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet stroomlijning fiscaal inzagerecht	0	0	PM	PM	PM	PM
Wetsvoorstel Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024	0	160	160	160	160	160
Wetsvoorstel wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling bijheffing informatieaangifte	0	210	60	60	60	60
Wetsvoorstel tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens	0	2.700	2.500	3.000	3.000	3.000

Tabel 21: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2026, per maatregel (bedragen x € 1.000)

Wetsvoorstel Belastingplan 2026	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Inkomensbeleid 2026	0	0	0	0	0	0
Verduidelijking fietsregeling	0	0	0	0	0	0
Maatregelen lucratiefbelangregeling	0	910	940	940	850	1.030
Aanpassingen box 3	0	70	0	0	0	0
Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio	0	0	0	0	0	0
Reparatie tegenbewijsregeling box 3 voor obligaties en andere vermogensbestanddelen met kortlopende termijnen	0	1480	1240	1240	1240	1240

[189] Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

Aanpassingen groen beleggen	0	0	0	0	0	0
Akkoord 'gezond naar het pensioen'	0	0	0	0	0	0
Evaluatie ETK-regeling en IBO arbeidsmigratie						
Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer						
Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap in de erf- en schenkbelasting	0	0	0	0	0	0
Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden	70	0	0	-1970	-1970	-1970
Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van uitsluitend biologische kinderen	0	0	0	0	0	0
Verlegging ingangsdatum berekenen belastingrente erfbelasting en verlenging aangiftetermijn erfbelasting	310	-760	-540	-540	-540	-540
Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen	0	0	0	0	0	0
Autonome vergroening	0	0	0	0	0	0
Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's	0	0	0	0	0	0
Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting	0	40	70	0	0	0
Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater	0	0	0	0	0	0
Hervormingen afvalstoffenbelasting	0	70	0	70	0	0
Aanpassingen CO_2-heffing industrie	0	0	0	0	0	0
Belastingvermindering energiebelasting	0	0	0	0	0	0
Aanpassing zuiveldefinitie	0	570	0	0	0	0
Koopkrachtmaatregel BES-eilanden	340	0	0	0	0	0
Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG	0	0	0	0	0	0

13. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het Belastingplan is het wetsvoorstel in zijn geheel niet ter internetconsultatie aangeboden. Er zijn wetswijzigingen in het wetsvoorstel welke individueel wel voor internetconsultatie zijn uitgezet. Wanneer dit is gebeurd, wordt dat hieronder toegelicht.

Over het volledige pakket Belastingplan 2026 is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. In haar advies wijst de Raad voor de Rechtspraak – op basis van de ter beschikking gestelde stukken – op mogelijke werklastgevolgen die enkele voorgestelde wijzigingen met zich kunnen meebrengen. Met name de aanpassingen van de lucratiefbelangregeling en de verhoging van het forfait voor overige bezittingen in box 3 zijn door de Raad benoemd als regelingen die potentieel kunnen leiden tot een complexere behandeling van zaken of tot een toename van het aantal gerechtelijke procedures. De Raad heeft hierbij opgemerkt mogelijk nog een aanvullende inschatting van de werklast te geven.

Verduidelijking fietsregeling loonbelasting
Verschillende stakeholders, waaronder NS en ANWB, hebben aangegeven in de praktijk problemen te zien met de huidige bijtellingsregels voor de fiets. Zij kunnen zich vinden in de voorgestelde aanpassing.

Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer
Het kabinet heeft er in het voorjaar voor gekozen om deze maatregel per 2027 in werking te willen laten treden. Inwerkingtreding per die datum is nodig om de wettelijke klimaatdoelen te kunnen halen. Hoewel de maatregel wel al is aangekondigd in april van dit jaar, is ook de verwachting dat werkgevers hun gedrag pas gaan veranderen als dit wetsvoorstel is aangenomen door de Tweede en Eerste Kamer. Het (nadelige) gevolg hiervan is dat het gelet op de beperkte tijd niet meer mogelijk was om het voorstel ter internetconsultatie voor te leggen. Er zijn wel meerdere gesprekken geweest met relevante vertegenwoordigende partijen/stakeholders. Deze gesprekken hebben geleid tot aanpassingen, aanvullende toelichtingen en verduidelijkingen.

Wat betreft de juridische houdbaarheid van de afbakening van de reikwijdte van de pseudo-eindheffing is advies ingewonnen bij de Landsadvocaat. Het kabinet heeft de Landsadvocaat ingeschakeld om te beoordelen of de pseudo-eindheffing over fossiele auto’s houdbaar is in het licht van het gelijkheidsbeginsel als wordt gekozen voor een pseudo-eindheffing die geldt als een werkgever mede voor privédoeleinden een fossiele personenauto ter beschikking stelt aan een werknemer. In het bijzonder was het daarbij de vraag of – in het licht van het gelijkheidsbeginsel – deze heffing niet ook moet gelden voor personenauto’s die alleen zakelijk (niet zijnde woon-werkverkeer) worden gebruikt. De Landsadvocaat concludeert dat goed verdedigbaar is dat een pseudo-eindheffing die zou worden opgelegd aan werkgevers die een fossiele brandstofauto (mede) voor privégebruik of woon-werkverkeer ter beschikking stellen aan hun werknemers niet in strijd komt met het gelijkheidsbeginsel ingeval die heffing niet geldt voor werkgevers die hun werknemers een fossiele brandstofauto ter beschikking stellen voor uitsluitend zakelijk gebruik.

Voorstel ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap in de erf- en schenkbelasting
Er heeft een internetconsultatie plaatsgevonden van het conceptvoorstel met concepttoelichting. De internetconsultatie ‘Aanpak constructie ongelijke breukdelengemeenschap’ liep van 23 april tot en met 14 mei 2025. Op de internetconsultatie zijn reacties ontvangen van de organisaties Netwerk Notarissen, KNB, NOB, RB, EPN, enkele notaris- en advieskantoren en enkele (anonieme) particuliere reacties. Hoewel er begrip is voor het doel van het wetsvoorstel (het tegengaan van

belastingontwijking bij een ongelijke breukdelengemeenschap), wordt er ook kritiek geuit. Hieronder wordt ingegaan op de gemeenschappelijke punten van de kritiek.

Reikwijdte en Proportionaliteit

Meerdere organisaties hebben erop gewezen dat de voorgestelde regeling in hun ogen te ruim is. Er wordt aangegeven dat de ongelijke breukdelengemeenschap[190] gebruikt wordt om reële niet-fiscale redenen. Het wetsvoorstel belast ongelijke breukdelen in alle gevallen, ook wanneer er geen sprake is van fiscale constructies, zoals bij compensatie van ongelijk ingebracht vermogen, bescherming van familievermogen of het ontgaan van de legitieme portie. Er wordt daarom door verschillende organisaties gepleit voor een tegenbewijsregeling of een termijn van 180 dagen tussen het aanpassen van de breukdelen in de huwelijksgoederengemeenschap en de ontbinding van deze gemeenschap. Ook wordt aangegeven dat de voorgestelde fictie leidt tot heffing over het eigen ingebrachte vermogen als de huwelijksgoederengemeenschap wordt verdeeld naar rato van de inbreng. Naar aanleiding van deze kritiek en het advies van de Raad van State is de toelichting aangepast. Er wordt nu duidelijker aangegeven dat heffing bij de ontbinding van een ongelijke breukdelengemeenschap en een verrekenbeding met ongelijke breukdelen een principiële keuze is en niet alleen bedoeld is om fiscale constructies aan te pakken. Het blijft mogelijk om de ongelijke breukdelengemeenschap te gebruiken om andere dan fiscale redenen, maar dat leidt dan wel tot heffing van erf- of schenkbelasting bij ontbinding van deze gemeenschap. Bij deze principiële keuze past een tegenbewijsregeling of een termijn niet. Verder is de toelichting aangevuld met een voorbeeld, waarmee inzichtelijk wordt gemaakt dat er bij ongelijk ingebracht vermogen logischere alternatieven zijn dan een ongelijke breukdelengemeenschap om het verschil in inbreng te handhaven.

Overgangsrecht

Verschillende organisaties en de Raad van State hebben aangegeven dat het overgangsrecht te beperkt is. Een kleine wijziging in de huwelijkse voorwaarden leidt al tot het vervallen van het overgangsrecht. Er wordt daarom geadviseerd om het overgangsrecht alleen te laten vervallen als de verhouding in de huwelijksgoederengemeenschap of het verrekenbeding wordt gewijzigd. Daarnaast wordt ook gepleit de datum van de eerbiedigende werking van het overgangsrecht te verleggen naar een latere datum dan 18 april 2025. Naar aanleiding van dit commentaar is er aanleiding gezien het overgangsrecht te verruimen. Zie hiervoor ook de toelichting van de maatregel.

Overige aspecten

In reactie op de consultatie wordt ook opgemerkt dat onvoldoende rekening is gehouden met de internationale aspecten of dat een uitzondering gemaakt zou moeten worden op het overgangsrecht als een buitenlandse notaris de huwelijkse voorwaarden wijzigt. Dit heeft geen aanleiding gegeven om de toelichting aan te passen. Het huwelijksvermogensrecht in internationale situaties is zeer complex en per casus en land verschillend. Het is daarom niet mogelijk om in de toelichting algemene handvaten te bieden. Naar aanleiding van de consultatie is daarnaast de

[190] Omwille van de leesbaarheid wordt in deze paragraaf alleen gesproken over de ongelijke breukdelengemeenschap.

toelichting aangevuld dat een periodiek verrekenbeding ook onder de voorgestelde maatregel valt. Ten slotte is het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, SW 1956 aangepast, zodat ook voormalige partners onder dit artikel vallen. Het was anders mogelijk om onder de werking van dit lid uit te komen door een van de partners op een ander adres in de Basisregistratie Personen (BRP) in te schrijven.

Verhoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater
In het voortraject is gesproken met VEWIN (de brancheorganisatie van waterbedrijven), VNO-NCW en branchevertegenwoordigers om gevolgen voor bedrijven in beeld te krijgen evenals aandachtspunten voor de uitvoerbaarheid. Bij de uitwerking van het wetsvoorstel is met VEWIN gesproken over de uitvoerbaarheid voor de drinkwaterbedrijven van voorgestelde versmalling van de belastinggrondslag. Hieruit kwamen geen nadere aandachtspunten t.a.v. de uitvoerbaarheid naar voren. Wel is het voor de waterbedrijven van belang tijdig kennis te kunnen nemen van (voorgenomen) besluitvorming, om hun administratiesystemen hier tijdig op aan te kunnen passen. Om hieraan tegemoet te komen is gedurende het wetgevingstraject diverse keren met VEWIN gesproken over de op dat moment geldende stand van zaken.

Hervormingen afvalstoffenbelasting
In aanloop naar dit wetsvoorstel is diverse keren gesproken met de Vereniging Afvalbedrijven, de branchevereniging voor afvalverwerkende bedrijven, en individuele bedrijven. Hierbij is onder andere gesproken over de wenselijkheid van specifieke hervormingen en de tariefsverhoging en is er gereflecteerd op de zorgen over de economische gevolgen van het pakket maatregelen. Daarnaast is er gesproken over het maatregelenpakket met de afval- en plasticsector aan de Plastictafel[191]. Hierbij is er ook gesproken is over mogelijke alternatieven om de budgettaire taakstelling mee in te vullen. Ook is meermaals gesproken met de NVRD (Nederlandse Vereniging voor Reinigingsdiensten), in deze gesprekken is gefocust op de vraag hoe de lasteneffecten op burgers in kaart gebracht kon worden. Tot slot is er ook gesproken met de grootstedelijke gemeenten, waarbij er is gereflecteerd op hun zorgen ten aanzien van de economische gevolgen van het maatregelenpakket. Met betrekking tot het schrappen van de vrijstelling voor zuiveringsslib zijn diverse overleggen gevoerd met de Unie van Waterschappen.

Aanpassingen CO_2-heffing industrie
Het kabinet geeft met de voorgestelde verlaging van de CO_2-heffing voor ETS1- en lachgasinstallaties, binnen de budgettaire kaders maximaal uitvoering aan motie van Dijk c.s.[192], die opriep tot het zo snel mogelijk afschaffen van de CO2-heffing. In dit kader zijn gesprekken gevoerd met belangenorganisaties in de industrie en groene NGO's. Daarnaast zijn gesprekken gevoerd met de Europese Commissie, vanwege raakvlakken met het herstel- en veerkrachtplan.

Het kabinet heeft daarnaast een voorzitter gevraagd om met een Overlegtafel CO_2-heffing industrie – met vertegenwoordigers van onder andere het Rijk, groene NGO's en industriële bedrijven – met alternatieven of ideeën voor aanpassingen aan het bestaand borgend instrumentarium te komen.

[191] https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2025/08/20/bijlage-2-eindrapportage-plastictafel-1-juli-2025
[192] Kamerstukken 36725, nr. 11

De Overlegtafel levert omstreeks 1 november haar advies op, dat kan worden betrokken in de verdere besluitvorming over het borgend instrumentarium in de industrie.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A, artikel III, onderdeel B, artikel XXXVII, artikel XXXVIII, onderdeel A, en artikel L (artikelen 2.10a en 2.10b van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964, artikelen III en IX van het Belastingplan 2024 en artikelen II en IX van het Belastingplan 2025)

Met de in artikel I, onderdeel A, en artikel III, onderdeel B, opgenomen wijzigingen wordt voorgesteld de tarieftabellen in de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, Wet IB 2001 en de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, Wet LB 1964 als onderdeel van het in het algemeen deel van deze memorie beschreven koopkrachtpakket voor het jaar 2026 aan te passen.

In artikel I, onderdeel A, en artikel III, onderdeel B, wordt onder meer voorgesteld dat de tarieven van de eerste en tweede schijf worden aangepast. De aanpassingen in artikel I, onderdeel A, onder 2, en artikel III, onderdeel B, onder 2, zijn de gecombineerde tariefswijzigingen voor de eerste en tweede schijf in de loon- en inkomstenbelasting die volgen uit de verschillende tariefswijzigingen die zijn opgenomen in het Belastingplan 2024 (BP 2024), het Belastingplan 2025 (BP 2025) en de koopkrachtbesluitvorming voor het jaar 2026. Daarnaast wordt met de in artikel I, onderdeel A, onder 1, en artikel III, onderdeel B, onder 1, opgenomen wijzigingen voorgesteld om het aangrijpingspunt van het toptarief te verhogen.

De verlaging van het tarief in de eerste schijf met 0,12%-punt is als volgt opgebouwd. In het BP 2024 wordt het tarief met 0,01%-punt verlaagd. Het BP 2025 regelt een verlaging van het tarief met 0,21%-punt. De wijziging van het tarief in het onderhavige wetsvoorstel bestaat uit twee onderdelen. Als eerste de compensatie zorgpremies die voortvloeit uit de voorjaarsnota 2025. Deze compensatie levert een verhoging van het tarief met 0,05%-punt op. De koopkrachtbesluitvorming voor het jaar 2026 levert daarnaast ook een verhoging van 0,05%-punt op. In totaal leidt dit tot een verlaging van het tarief in de eerste schijf van 0,12%-punt.

De verhoging van het tarief in de tweede schijf met 0,08%-punt is als volgt opgebouwd. In het BP 2024 wordt het tarief met 0,01%-punt verlaagd. Het BP 2025 regelt een verhoging van het tarief met 0,04%-punt. De wijziging van het tarief in het onderhavige wetsvoorstel bestaat uit de compensatie zorgpremies die voortvloeit uit de voorjaarsnota 2025. Deze compensatie levert een verhoging van het tarief met 0,05%-punt op. Deze verhogingen en verlaging leveren in totaliteit een verhoging van de tweede schijf van 0,08%-punt op.

De verhoging van het aangrijpingspunt van het toptarief vloeit voort uit het BP 2025, waarbij de indexatie niet aanvullend geregeld is. In artikel I, onderdeel A, onder 1 , en artikel III, onderdeel B, onder 1, in combinatie met artikel L, wordt geregeld dat de genoemde verhoging pas plaatsvindt als de indexatie voor het jaar 2026 heeft plaatsgevonden op het huidige bedrag. Genoemd bedrag van de verhoging van het aangrijpingspunt van het toptarief is namelijk reeds inclusief indexatie.

In het voorgestelde artikel L, eerste lid, onderdeel a, wordt geregeld dat het bedrag waarmee ingevolge de voorgestelde artikelen I, onderdeel A, onder 1, en III, onderdeel B, onder 1, het aangrijpingspunt van het toptarief in de loon- en de inkomstenbelasting wordt verhoogd, niet wordt geïndexeerd.

In het voorgestelde artikel XXXVII wordt in het kader van de hiervoor beschreven wijzigingen van de tarieftabellen geregeld dat de artikelen III en IX BP 2024 komen te vervallen. In het voorgestelde artikel XXXVIII, onderdeel A, wordt geregeld dat de artikelen II en IX, onderdeel A, BP 2025 komen te vervallen. De aanpassingen van de tarieftabellen die zijn opgenomen in het BP 2024 en het BP 2025 zijn zoals hiervoor is toegelicht samen met de voor het jaar 2026 nieuw voorgestelde aanpassingen verwerkt in artikel I, onderdeel A, en artikel III, onderdeel B.
Het voorgestelde artikel XLI, waarin de beperkte toepassing van de tabelcorrectiefactor wordt geregeld, heeft geen doorwerking naar indexatievoorschriften in verscheidene wetten die de artikelen 10.1 of 10.2 Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing verklaren, tenzij een afwijking op deze regel is geregeld (zie het voorgestelde artikel XLII).[193]

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.20a van de Wet inkomstenbelasting 2001)
Voorgesteld wordt aan artikel 3.20a Wet IB 2001 een lid toe te voegen om te bewerkstelligen dat de onttrekking van een door de IB-ondernemer ook voor privédoeleinden ter beschikking staande fiets, in afwijking van artikel 3.20a, eerste lid, Wet IB 2001, op nihil wordt gesteld indien die fiets niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de IB-ondernemer wordt gestald. Op grond van het voorgestelde artikel 3.20a, vijfde lid, tweede zin, Wet IB 2001 wordt geacht van stallen geen sprake te zijn indien de belastingplichtige in de periode waarin de fiets zich bij het woon-of verblijfadres van de IB-ondernemer bevindt niet de beschikkingsmacht over de fiets heeft. Deze met betrekking tot artikel 3.20a Wet IB 2001 voorgestelde wijziging heeft hetzelfde doel en dezelfde strekking als de voorgestelde wijziging van artikel 13ter Wet LB 1964. Zie daarom voor een nadere toelichting op de eerstgenoemde wijziging de toelichting bij de voorgestelde wijziging van artikel 13ter Wet LB 1964.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.95b van de Wet inkomstenbelasting 2001)
In artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001 is geregeld dat als de belastingplichtige daarvoor kiest, de in een kalenderjaar genoten voordelen met betrekking tot middellijk gehouden vermogensbestanddelen die tot een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92b Wet IB 2001 behoren, niet tot het resultaat van een werkzaamheid worden gerekend, mits in dat kalenderjaar tot een bedrag van ten minste 95% van die voordelen inkomen uit aanmerkelijk belang wordt genoten dat een weerspiegeling is van die voordelen (aanmerkelijkbelangvariant). De keuze dient te worden gemaakt door de voordelen in de aangifte inkomstenbelasting aan te geven als voordeel uit aanmerkelijk belang. In die situatie geldt derhalve geen box 1-heffing als een box 2-heffing plaatsvindt over (ten minste 95% van) deze voordelen.
<u>Introductie multiplier voor voordelen uit lucratief belang</u>
Ter uitvoering van de motie-Idsinga c.s.[194] wordt voorgesteld om in artikel 3.95b, vijfde lid, tweede zin, Wet IB 2001 een multiplier te introduceren voor belastingplichtigen met een middellijk gehouden lucratief belang. Deze bepaling regelt op welke wijze de ingevolge artikel 3.95b, vijfde lid, eerste zin, Wet IB 2001 in aanmerking te nemen voordelen worden belast. De maatregel is dus pas van toepassing zodra bij de belastingplichtige de voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang, mits wordt voldaan aan de daarvoor geldende voorwaarden, tot het inkomen uit

[193] HR 11 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1623.
[194] Kamerstukken II 2023/24, 25087, nr. 335.

aanmerkelijk belang moeten worden gerekend. De maatregel heeft tot gevolg dat de voordelen die ingevolge artikel 3.95b, vijfde lid, eerste zin, Wet IB 2001 belastbaar zijn in box 2 als gevolg van de aanmerkelijkbelangvariant vervolgens worden verhoogd met de voorgestelde vermenigvuldigingsfactor. Op grond van het voorgestelde artikel 3.95b, vijfde lid, tweede zin, Wet IB 2001 geldt deze multiplier dus bij een lucratief belang dat is ondergebracht in een kapitaalvennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang houdt. Met de introductie van de multiplier vindt een grondslagverbreding plaats die in feite werkt als een beperkte verhoging van de belastingdruk voor de voordelen (reguliere en vervreemdingsvoordelen) uit dit middellijk gehouden lucratieve belang. Een middellijk gehouden lucratief belang kan de vorm van aandelen, vorderingen of andere vermogensrechten hebben. Met de introductie van een multiplier wordt bereikt dat voordelen uit dit middellijk gehouden lucratieve belang effectief zwaarder worden belast door het bedrag van deze voordelen te vermenigvuldigen met A/B gedeelte. Daarbij staat A voor het in artikel 2.13 Wet IB 2001 opgenomen percentage (box 3-tarief) en B voor het in de vierde kolom van de in artikel 2.12 Wet IB 2001 opgenomen tabel als tweede vermelde percentage (hoogste box 2-tarief), beide geldend voor het jaar waarin de voordelen zijn genoten. Voor 2026 is A vastgesteld op 36% en is B vastgesteld op 31%. De regeling komt dan in feite neer op een verhoging van de effectieve belastingdruk van 24,5% naar 28,45%[195] voor voordelen uit lucratief belang voor zover deze belast zijn in de eerste tariefschijf van artikel 2.12 Wet IB 2001 voor box 2 en op een verhoging van de effectieve belastingdruk van 31% naar 36%[196] voor voordelen uit lucratief belang voor zover deze belast zijn in de tweede tariefschijf van artikel 2.12 Wet IB 2001 voor box 2.

Tegengaan structuur lucratiefbelangregeling

Als een belastingplichtige een lucratief belang middellijk houdt via een vennootschap waarin hij geen aanmerkelijk belang heeft, kan de aanmerkelijkbelangvariant van genoemd vijfde lid niet worden toegepast. In deze situatie behoort het belang in de vennootschap door middel waarvan het lucratieve belang wordt gehouden tot de rendementsgrondslag in box 3. Zodra echter een aanmerkelijk belang ontstaat, kan de aanmerkelijkbelangvariant in de huidige regeling direct worden toegepast op alle inkomsten uit het lucratieve belang, mits ten minste 95% daarvan als inkomen uit aanmerkelijk belang wordt genoten. Bij sfeerovergang naar box 2 wordt de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang gesteld op de waarde in het economische verkeer. De verkrijgingsprijs omvat ook het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van het lucratieve belang en het opgeofferde bedrag van het lucratieve belang. De waardeaangroei tussen de waarde in het economische verkeer van het lucratieve belang en het oorspronkelijk opgeofferde bedrag blijft naar het oordeel van belastingplichtigen hierdoor effectief buiten de belastingheffing in box 2. Om zeker te stellen dat dit onbedoelde effect wordt gerepareerd, wordt voorgesteld aan artikel 3.95b Wet IB 2001 een nieuw lid (een zesde lid) toe te voegen. Dat lid zorgt ervoor dat het voordeel dat ontstaat bij de sfeerovergang van box 3 naar box 2 alsnog wordt belast in box 1 als inkomen uit lucratief belang waarop de aanmerkelijkbelangvariant niet van toepassing is. Het effect is vergelijkbaar met het effect van de regeling in artikel 3.95b, derde lid, Wet IB 2001 bij de overgang van een onmiddellijk gehouden lucratief belang naar een middellijk gehouden lucratief

[195] Het inkomen uit aanmerkelijk belang in de eerste tariefschijf van box 2 is belast met 24,5% inkomstenbelasting in 2026. Als gevolg van de multiplier wordt de belastingdruk in deze eerste tariefschijf verhoogd tot 28,45% (24,5% x 36%/31%).
[196] Het inkomen uit aanmerkelijk belang in de tweede tariefschijf van box 2 is belast met 31% inkomstenbelasting in 2026. Als gevolg van de multiplier wordt de belastingdruk in deze tweede tariefschijf verhoogd tot 36% (31% x 36%/31%).

belang. Daarbij wordt aangetekend dat bij genoemd derde lid meteen sprake is van een heffing, terwijl het voorgestelde zesde lid aansluit bij het moment van realisatie van de voordelen uit lucratief belang.

Artikel I, onderdeel D, en artikel XLIV (artikel 5.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)
Met de voorgestelde wijziging van artikel 5.5 Wet IB 2001 wordt met ingang van 1 januari 2026 het heffingvrije vermogen in box 3 verlaagd van het in 2025 geldende bedrag van € 57.684 naar € 51.396. Dit bedrag wordt in beginsel jaarlijks geïndexeerd aan de hand van de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.1 Wet IB 2001. Door in artikel XLIV te regelen dat artikel 10.1 Wet IB 2001 bij het begin van het kalenderjaar 2026 niet wordt toegepast wordt bewerkstelligd dat de indexatie van het voorgestelde bedrag van € 51.396 voor het eerst per 1 januari 2027 plaatsvindt. De indexatie per 1 januari 2026 is namelijk al verwerkt in laatstgenoemd bedrag. De achtergrond van deze verlaging van het heffingvrije vermogen wordt toegelicht in paragraaf 5.3 van het algemeen deel van deze memorie.

Artikel I, onderdeel E, en artikel X, onderdeel D (artikel 5.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 21 van de Successiewet 1956)
Artikel 5.20, derde lid, eerste zin, Wet IB 2001 regelt voor de box 3-heffing dat de waarde van een geheel of gedeeltelijk verhuurde of verpachte woning wordt vastgesteld met inachtneming van het bij algemene maatregel van bestuur vastgestelde percentage (leegwaarderatio) van de volgens hoofdstuk IV Wet WOZ voor die woning vastgestelde WOZ-waarde. Voor de verhuurde woning is vereist dat op deze verhuur afdeling 5 van titel 4 van Boek 7 BW[197] van toepassing is. Voor de verpachte woning is vereist dat de pachtovereenkomst is aangegaan voor twaalf jaar en op deze verpachting titel 5 van Boek 7 BW[198] van toepassing is. Ingevolge artikel 5.20, derde lid, tweede zin, Wet IB 2001 geldt deze regeling niet indien sprake is van een voor bepaalde tijd aangegane huurovereenkomst als bedoeld in artikel 7:271 BW.[199] Het bovenstaande is voor de schenk- en erfbelasting overeenkomstig geregeld in artikel 21, achtste lid, SW 1956. Voorgesteld wordt – in samenhang met de hierna toegelichte uitbreiding - om het hiervoor genoemde artikel 5.20, derde lid, tweede zin, Wet IB 2001 te verplaatsen naar de aanhef en onderdeel a van een hiertoe toe te voegen vijfde lid. Daarnaast wordt voorgesteld om in de aanhef en onderdeel b van dat vijfde lid de toepassing van de leegwaarderatio eveneens uit te sluiten voor situaties waarbij sprake is van gelieerde partijen die een zodanige huurprijs of pachtprijs zijn overeengekomen dat deze tussen willekeurige derden niet zou zijn overeengekomen. In dat kader komt artikel 17a, derde lid, tweede zin, UBIB 2001 te vervallen. Hetzelfde wordt voor de erf- en schenkbelasting overeenkomstig voorgesteld met een aan artikel 21 SW 1956 toe te voegen zestiende lid en komt artikel 10a, derde lid, tweede zin, UBSW 1956 te vervallen. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar paragraaf 5.4 van het algemeen deel van deze memorie.

[197] Het betreft hier regels in het BW voor de verhuur van woonruimte waarbij de huurder recht heeft op huurbescherming.
[198] Het betreft hier regels in het BW voor pacht, de overeenkomst waarbij de ene partij, de verpachter, zich verbindt aan de andere partij, de pachter, een onroerende zaak of een gedeelte daarvan in gebruik te verstrekken ter uitoefening van de landbouw en de pachter zich verbindt tot een tegenprestatie.
[199] Het betreft hier regels in het BW voor het beëindigen van de huur van woonruimte die voor bepaalde tijd is aangegaan. Op deze situaties is de leegwaarderatio niet van toepassing.

Artikel I, onderdeel F (artikel 5.26 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het voorgestelde artikel 5.26, vierde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat artikel 5.12 Wet IB 2001 als hoofdregel niet van toepassing is bij het in het kader van de box 3-tegenbewijsregeling bepalen van het werkelijke rendement van bezittingen en schulden. Voorgesteld wordt het artikel alleen voor banktegoeden in voorkomend geval nog van toepassing te laten zijn. Artikel 5.12 Wet IB 2001 bevat een vrijstelling voor lopende termijnen van inkomsten en verplichtingen die betrekking hebben op een tijdvak van een jaar of korter en waarvan het achterliggende vermogensbestanddeel eveneens in het bezit is van de belastingplichtige. Een voorbeeld van zo'n lopende termijn is de lopende rente over een obligatie die bij de aanschaf van een obligatie wordt meegekocht (de zogenoemde meegekochte rente). Door artikel 5.12 Wet IB 2001, afgezien van de hiervoor genoemde uitzondering voor banktegoeden, buiten beschouwing te laten bij het bepalen van het werkelijke rendement van bezittingen en schulden wordt de box 3-tegenbewijsregeling minder gevoelig voor belastingontwijking.

De wijziging wordt voorgesteld naar aanleiding van verschillende berichten in de media[200] over een belastingontwijkingsmogelijkheid waarbij belastingplichtigen een verlies kunnen creëren door aan het einde van het kalenderjaar obligaties te kopen die in het begin van het volgende kalenderjaar rente uitkeren. In paragraaf 5.5 van het algemeen deel van deze memorie wordt deze belastingontwijkingsmogelijkheid nader toegelicht. De mogelijkheid om een verlies te creëren bestaat doordat aan het einde van een kalenderjaar geen rekening wordt gehouden met de waarde van de meegekochte rente van een obligatie. Die meegekochte rente is immers op grond van artikel 5.12 Wet IB 2001 vrijgesteld. Daardoor wordt de obligatie aan het einde van een kalenderjaar voor een lager bedrag in aanmerking genomen dan de obligatie in zijn geheel (inclusief de lopende rentetermijn) in het economische verkeer waard is. Dit heeft als gevolg dat er een belastingontwijkingsmogelijkheid ontstaat.

Artikel 5.12 Wet IB 2001 is niet alleen relevant voor obligaties, maar ook voor andere vermogensbestanddelen in box 3 waar lopende termijnen van inkomsten of verplichtingen op van toepassing kunnen zijn (denk bijvoorbeeld aan andere vorderingen dan obligaties of aan schulden). Om belastingontwijkingsmogelijkheden te voorkomen die vergelijkbaar zijn met de genoemde belastingontwijkingsmogelijkheid met obligaties geldt de voorgestelde wijziging van artikel 5.26 Wet IB 2001 niet alleen voor obligaties, maar ook voor andere bezittingen en voor schulden. Omdat bij banktegoeden geen vergelijkbare belastingontwijkingsmogelijkheid bestaat, wordt met het oog op eenvoud echter voorgesteld dat artikel 5.12 Wet IB 2001 wel van toepassing blijft op banktegoeden. Hierdoor hoeft een belastingplichtige bij het berekenen van zijn werkelijke rendement over banktegoeden in euro's alleen rekening te houden met de rente die is ontvangen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat in artikel 5.34 Wet IB 2001 een aantal situaties is opgenomen waarin eveneens sprake is van het genieten van voordelen.

Door artikel 5.12 Wet IB 2001 in principe niet meer toe te passen bij het bepalen van het werkelijke rendement van bezittingen en schulden, in samenhang met de voorgestelde aanpassingen van artikel 5.31 Wet IB 2001, is de hiervoor genoemde belastingontwijkingsmogelijkheid niet meer mogelijk. De voorgestelde aanpassingen van deze

[200] E.A. van Uunen, 7 juli 2025, Wilt u geen box 3-heffing betalen? Zie de omissies in de tegenbewijsregeling, Taxlive, https://www.taxlive.nl/nl/documenten/opinie/columns/wilt-u-geen-box-3-heffing-betalen-zie-de-omissies-in-de-tegenbewijsregeling/, L. Berentsen, 10 juli 2025, Belasting box 3 eenvoudig te omzeilen met tegenbewijsregeling, Financieel Dagblad, p. 1 en E. A. van Uunen, 'Rente of (nog) geen rente', Weekblad fiscaal recht 2025/182.

bepalingen zorgen ervoor dat obligaties, inclusief de lopende rentetermijn, op grond van de hoofdregel die is opgenomen in artikel 5.19, eerste lid, Wet IB 2001 aan het begin en aan het einde van een kalenderjaar worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Dit voorkomt de genoemde ontgaansmogelijkheden, maar sluit ook beter aan bij de werkelijkheid. Om op dit punt belastingontwijking in 2025 nog zoveel mogelijk te voorkomen, wordt voorgesteld om terugwerkende kracht te geven aan de hiervoor beschreven maatregel. Dit wordt nader toegelicht in paragraaf 5.5 van het algemeen deel van deze memorie. De voorgestelde terugwerkende kracht geldt tot en met 25 augustus 2025, 16.00 uur. Dit is het tijdstip van het persbericht dat na akkoord van de ministerraad met dit wetsvoorstel is uitgegaan. Deze terugwerkende kracht geldt op grond van de voorgestelde artikelen XL en L alleen voor vermogensbestanddelen (bezittingen en schulden) die vanaf dat tijdstip tot het box 3-vermogen van de belastingplichtige zijn gaan behoren.

Artikel I, onderdeel G (artikel 5.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001)
Op grond van artikel 5.21 Wet IB 2001 worden effecten in box 3 op de peildatum gewaardeerd op de slotnotering in de bij ministeriële regeling aangewezen prijscourant die betrekking heeft op de laatste beursdag van het voorafgaande kalenderjaar.[201] De beurskoers van obligaties is exclusief de waarde van de lopende rentetermijn. Bij de aankoop van een obligatie is het daarom gebruikelijk om boven op de waarde die de beurskoers aangeeft een bedrag te betalen voor meegekochte rente. Dit geldt ook voor sommige andere effecten met een vast uitbetalingsmoment. Zoals in de artikelsgewijze toelichting bij de voorgestelde wijziging van artikel 5.26 Wet IB 2001 is toegelicht, is het vanwege het op dit punt voorkomen van belastingontwijking wenselijk om in de box 3-tegenbewijsregeling rekening te houden met de waarde van lopende termijnen van inkomsten of verplichtingen. Door de voorgestelde wijziging van artikel 5.31 Wet IB 2001 wordt de waardering op basis van de beurskoers die voortvloeit uit artikel 5.21 Wet IB 2001 in de box 3-tegenbewijsregeling niet meer toegepast, indien er sprake is van een lopende termijn van inkomsten of verplichtingen waarvan de waarde niet (of niet volledig) is verdisconteerd in de beurskoers. Indien artikel 5.21 Wet IB 2001 buiten toepassing blijft, worden effecten op grond van de hoofdregel die is opgenomen in artikel 5.19, eerste lid, Wet IB 2001 gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
De hiervoor beschreven aanpassing is opgenomen in het voorgestelde artikel 5.31, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001. Het voorgestelde artikel 5.31, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001 is inhoudelijk gelijk aan het huidige artikel 5.31, eerste lid, Wet IB 2001.
De voorgestelde wijziging van artikel 5.26 Wet IB 2001 heeft op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling terugwerkende kracht tot en met 25 augustus 2025, 16.00 uur om belastingontwijking in 2025 nog zoveel mogelijk te voorkomen (zie voor een nadere toelichting paragraaf 5.5 van het algemeen deel van deze memorie). Het voorkomen van de belastingontwijking in 2025 is alleen mogelijk als ook de wijziging van artikel 5.31 Wet IB 2001 terugwerkende kracht heeft, omdat zonder de aanpassing van artikel 5.31 Wet IB 2001 sommige effecten nog steeds zouden worden gewaardeerd exclusief de waarde van de lopende termijnen. Daarom wordt voorgesteld om de maatregel die is opgenomen in het voorgestelde artikel 5.31,

[201] In artikel 33b URIB 2001 is de Officiële Prijscourant uitgegeven door Euronext Amsterdam N.V. aangewezen.

eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 dezelfde terugwerkende kracht te geven als de aanpassing van artikel 5.26 Wet IB 2001. De terugwerkende kracht geldt zoals gezegd tot en met 25 augustus 2025, 16.00 uur. Dit is het tijdstip van het persbericht dat na akkoord van de ministerraad met dit wetsvoorstel is uitgegaan. Deze terugwerkende kracht geldt op grond van de voorgestelde artikelen XL en L alleen voor vermogensbestanddelen en verplichtingen die vanaf dat tijdstip tot het box 3-vermogen van de belastingplichtige zijn gaan behoren.
De voorgestelde wijziging van artikel 5.31, vierde lid, Wet IB 2001 betreft een aanpassing van enkele verwijzingen naar artikelleden van artikel 5.20 Wet IB 2001. Deze aanpassing is nodig vanwege de in dit wetsvoorstel voorgestelde wijziging van artikel 5.20 Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel H, artikel III, onderdeel C, en artikel XLIII (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)
De voorgestelde wijzigingen van artikel 8.11 Wet IB 2001 en artikel 22a Wet LB 1964 beogen te bewerkstelligen, zoals is toegelicht in hoofdstuk 4 van het algemeen deel van deze memorie, dat het maximale bedrag van de arbeidskorting, na toepassing van de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 per 1 januari 2026, met ingang van 1 januari 2026 bij het tweede knikpunt wordt verhoogd met € 25 en bij het derde knikpunt wordt verhoogd met € 27. Om dat te realiseren is in het voorgestelde artikel XLIII de wijze van de indexatie aanvullend geregeld.

Artikel I, onderdeel I, en artikel II (artikel 10.6ter van de Wet inkomstenbelasting 2001)
Met de voorgestelde wijziging van artikel 10.6ter Wet IB 2001 wordt de berekeningsmethode van het forfait voor overige bezittingen in box 3 aangepast, zoals toegelicht in paragraaf 5.3 van het algemeen deel van deze memorie. Het forfait voor overige bezittingen wordt op grond van artikel 10.6ter, derde lid, Wet IB 2001 jaarlijks vastgesteld. Het percentage wordt berekend op basis van het langetermijnrendement op onroerende zaken, aandelen en obligaties. Het langetermijnrendement op onroerende zaken wordt gesteld op het percentage dat volgt uit de formule die is opgenomen in artikel 10.6ter, vijfde lid, Wet IB 2001. Deze formule wordt met de voorgestelde wijziging van artikel 10.6ter, vijfde lid, Wet IB 2001 gewijzigd zodat daarin met ingang van 1 januari 2026 een component voor de brutohuurwaarde wordt opgenomen. Deze component wordt zoals toegelicht in paragraaf 5.3 van het algemeen deel van deze memorie gesteld op 3,35%. Dit vaste percentage wordt aan het einde van de formule opgeteld bij het percentage dat op basis van de huidige tekst van artikel 10.6ter, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt berekend. Met het voorgestelde artikel II, onderdeel B wordt artikel 10.6ter Wet IB 2001 op overeenkomstige wijze gewijzigd met ingang van 1 januari 2027.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A, en artikel XXXVIII, onderdelen A en B (artikel 5.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de artikelen III, onderdelen D en E, en IV van het Belastingplan 2025)
Voor groene beleggingen geldt tot een bepaald bedrag een vrijstelling van de vermogensrendementsheffing (box 3) op grond van de artikelen 5.13 en 5.14 Wet IB 2001 alsmede een heffingskorting op grond van artikel 8.19 Wet IB 2001. Zoals in paragraaf 5.6 van het algemeen deel van deze memorie al in algemene bewoordingen is toegelicht, komt op grond van

artikel III, onderdelen D en E, BP 2025 zowel de genoemde box 3-vrijstelling als de genoemde heffingskorting met ingang van 1 januari 2027 te vervallen. Thans wordt voorgesteld dit een jaar op te schuiven, dus naar 1 januari 2028. Daarnaast wordt voorgesteld voor het jaar 2027 het bedrag van de box 3-vrijstelling voor groene beleggingen vast te stellen op € 200 (voor partners € 400). Daarbij is al rekening gehouden met de inflatiecorrectie, in verband waarmee tevens wordt voorgesteld die bedragen niet meer op grond van artikel 10.1 Wet IB 2001 te indexeren aan het begin van het kalenderjaar 2027. De heffingskorting voor groene beleggingen wordt op grond van dit wetsvoorstel vastgesteld op 0,1% in 2027.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 13ter van de Wet op de loonbelasting 1964)
Voorgesteld wordt aan artikel 13ter Wet LB 1964 een lid toe te voegen om te bewerkstelligen dat het voordeel van een door de werkgever ook voor privédoeleinden aan een werknemer ter beschikking gestelde fiets, in afwijking van artikel 13ter, eerste lid, Wet LB 1964, op nihil wordt gesteld indien die fiets niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de werknemer wordt gestald. In dergelijke situaties wordt toepassing van het in artikel 13ter, eerste lid, eerste zin, Wet LB 1964 opgenomen forfait namelijk als onredelijk beschouwd. Dat forfait geldt op grond van artikel 13ter, eerste lid, tweede zin, Wet LB 1964 in ieder geval indien de fiets ook voor woon-werkverkeer ter beschikking is gesteld, wat in veel gevallen aan de orde is bij een ook voor privédoeleinden aan de werknemer ter beschikking gestelde fiets. Soms kan dit leiden tot ongewenste uitkomsten. Dat is bijvoorbeeld het geval als de werknemer de fiets uitsluitend voor het laatste deel van het woon-werkverkeer naar en van het werk gebruikt, bijvoorbeeld met een ov-fiets. Met het voorgestelde artikel 13ter, vijfde lid, Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat het voordeel in dergelijke situaties wordt gesteld op nihil. Die bepaling leidt er feitelijk toe dat over het gebruik van een door de werkgever ook voor privédoeleinden aan de werknemer ter beschikking gestelde fiets geen belasting is verschuldigd, tenzij de fiets meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de werknemer wordt gestald. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat op grond van artikel 13ter, eerste lid, Wet LB 1964 eveneens geen bijtelling geldt indien de fiets uitsluitend voor zakelijke doeleinden, exclusief woon-werkverkeer, ter beschikking is gesteld.
Op grond van het voorgestelde artikel 13ter, vijfde lid, tweede zin, Wet LB 1964 wordt geacht geen sprake te zijn van stallen in de zin van het voorgestelde artikel 13ter, vijfde lid, eerste zin, Wet LB 1964 indien de werknemer in de periode waarin de fiets zich bij het woon- of verblijfadres van de werknemer bevindt niet de feitelijke beschikkingsmacht over de fiets heeft. Dat betekent dat van stallen bij het woon- of verblijfadres van de werknemer alleen sprake is als de werknemer in de periode van stallen of in een deel van die periode de beschikkingsmacht over de fiets heeft. Een werknemer heeft deze beschikkingsmacht als deze fiets in (dat deel van) die periode voor de werknemer voor privégebruik beschikbaar is. Dat is het geval als hij de sleutel van de fiets exclusief tot zijn beschikking heeft. Als een derde de fiets (niet alleen theoretisch) in gebruik kan nemen via bijvoorbeeld een deelfietsapp, dan is geen sprake van het hebben van de beschikkingsmacht over de fiets.
Voorgesteld wordt de bijtelling van nihil voor een ter beschikking gestelde fiets met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020 in werking te laten treden, zijnde de datum waarop artikel 13ter

Wet LB 1964 in werking is getreden. Voor ter beschikking gestelde fiets die niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de werknemer wordt gestald, geldt dan met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020 een bijtelling van nihil.
Zoals is opgemerkt in de artikelsgewijze toelichting bij de voorgestelde wijziging van artikel 3.20a Wet IB 2001 is het bovenstaande van overeenkomstige toepassing met betrekking tot die wijziging.

Artikel III, onderdeel D (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)
In artikel 31a, tweede lid, Wet LB 1964 zijn vergoedingen en verstrekkingen aangewezen die een werkgever onbelast aan een werknemer mag vergoeden zonder dat deze ten laste van de vrije ruimte van de werkkostenregeling hoeven te worden gebracht (gerichte vrijstellingen). Het huidige artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet LB 1964 bevat in dit kader de gerichte vrijstelling van forfaitaire en werkelijke ETK. De voorgestelde tekst van de toevoeging aan dit onderdeel bevat voor bepaalde werknemers een beperking van die gerichte vrijstelling ten aanzien van de volgende kosten:
1. uitgaven die een werknemer doet doordat het prijspeil van de uitgaven voor levensonderhoud in het werkland hoger is dan in het land van herkomst (extra uitgaven van levensonderhoud);
2. uitgaven die een werknemer doet voor niet-zakelijke gesprekskosten.
Onder de extra uitgaven van levensonderhoud vallen ook de extra uitgaven voor gas, water, licht en andere nutsvoorzieningen.
Omdat het op grond van de wet al moet gaan om extra kosten van tijdelijk verblijf is het niet nodig de uitsluiting van gesprekskosten te beperken tot de gesprekskosten met het land van herkomst. Andere gesprekskosten vallen per definitie niet onder de ETK.
De voorgestelde beperking van de gerichte vrijstelling geldt voor zover de vergoeding of verstrekking voor de bovengenoemde kosten ziet op de periode waarin een ingekomen werknemer in Nederland arbeid verricht of in Nederland verblijft en in een ander land arbeid verricht. Onder de definitie van een werknemer die in Nederland arbeid verricht of verblijft in Nederland en in een ander land arbeid verricht, vallen de volgende groepen werknemers:
- werknemers die vanuit een ander land naar Nederland zijn uitgezonden in het kader van hun dienstbetrekking en arbeid in Nederland verrichten of verblijven in Nederland en in een ander land arbeid verrichten; en
- werknemers die vanuit een ander land anderszins naar Nederland zijn gekomen om alhier arbeid te verrichten of in Nederland te verblijven en in een ander land arbeid te verrichten. Indien voornoemde werknemer een andere inhoudingsplichtige krijgt, blijft de gerichte vrijstelling voor ETK, inclusief de nu voorgestelde toevoeging, van toepassing, mits er sprake blijft zijn van een tijdelijk verblijf.
Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht blijft voor werknemers die door de inhoudingsplichtige naar het buitenland worden gezonden (uitgezonden werknemers) wel de mogelijkheid bestaan om de extra uitgaven voor levensonderhoud en gesprekskosten voor privédoeleinden onbelast vergoed te krijgen.

Artikel III, onderdeel E, artikel IV, onderdeel A, artikel V, artikel VII, artikel VIII en artikel L (artikel 32ba van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikel V, onderdelen E en G, van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen)

Naar aanleiding van het in oktober 2024 gesloten akkoord 'Gezond naar het pensioen' wordt voorgesteld de einddatum van de tijdelijke RVU-drempelvrijstelling (zie hierna) van artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964 te laten vervallen en het bedrag van de RVU-drempelvrijstelling optioneel te verhogen.[202] Daarnaast wordt voorgesteld het tarief van de voor RVU's geldende pseudo-eindheffing stapsgewijs te verhogen. Deze maatregelen worden in samenhang met elkaar voorgesteld. Ook wordt voorgesteld de berekeningswijze van de RVU-drempelvrijstelling aan te passen. Hierna worden deze maatregelen afzonderlijk toegelicht.

Verhogen tarief pseudo-eindheffing

Op grond van artikel 32ba, eerste lid, Wet LB 1964 wordt – kort gezegd - een uitkering die is gedaan door een werkgever aan een werknemer ingevolge een RVU in beginsel aangemerkt als loon dat met een pseudo-eindheffing bij de werkgever wordt belast. Naast de op het loon van de werknemer in te houden loonbelasting is de werkgever 52% pseudo-eindheffing verschuldigd over – kort gezegd – de RVU-uitkeringen. Met deze pseudo-eindheffing wordt het aanbieden van een RVU ontmoedigd en wordt doorwerken tot de AOW-gerechtigde leeftijd, bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de Algemene Ouderdomswet (AOW), bevorderd. Voorgesteld wordt het tarief van deze pseudo-eindheffing stapsgewijs te verhogen. Het verhogen van het tarief van de pseudo-eindheffing leidt tot een extra prikkel om RVU-uitkeringen die uitkomen boven de RVU-drempelvrijstelling te ontmoedigen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie wordt toegelicht, wordt voorgesteld om het tarief per 1 januari 2026 te verhogen naar 57,7%, per 1 januari 2027 naar 64% en per 1 januari 2028 naar 65%.

Vervallen einddatum tijdelijke RVU-drempelvrijstelling, evaluatie op basis van monitoring en ijking

Met de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen is een tijdelijke RVU-drempelvrijstelling geïntroduceerd in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964. Deze drempelvrijstelling bewerkstelligt dat een regeling niet als een onder de pseudo-eindheffing vallende RVU wordt aangemerkt indien de uitkeringen ingevolge die regeling onder een bepaalde hoogte blijven en binnen een maximale looptijd blijven. Op grond van artikel V, onderdeel E, van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen vervalt de RVU-drempelvrijstelling met ingang van 1 januari 2026 en op grond van onderdeel G van dat artikel geldt er overgangsrecht tot en met 31 december 2027.

Voorgesteld wordt artikel V, onderdelen E en G, van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen te laten vervallen. De RVU-drempelvrijstelling krijgt daarmee een structureel karakter. Het gebruik van de RVU-drempelvrijstelling zal wel worden gemonitord. Hiertoe wordt een evaluatiebepaling voorgesteld in artikel VIII van onderhavig wetsvoorstel zoals deze in paragraaf 5.7 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht. In artikel VIII, vierde en vijfde lid, van onderhavig wetsvoorstel wordt voorgesteld om de Minister van SZW de bevoegdheid te geven bij of krachtens algemene maatregel van bestuur maatregelen te nemen om de RVU-drempelvrijstelling gerichter te maken dan wel deze af te bouwen door middel van aanvullende voorwaarden, waarbij een ontwerp voor een dergelijke algemene maatregel van bestuur zal worden voorgelegd aan de beide Kamers der Staten-Generaal (voorhang). Er is gekozen voor het instrument van gecontroleerde

[202] Kamerstukken II 2023/24, 32043, nr. 663.

delegatie (algemene maatregel van bestuur met voorhang, waarbij de voordracht voor een vast te stellen algemene maatregel van bestuur niet eerder mag worden gedaan dan vier weken nadat het ontwerp aan beide Kamers der Staten-Generaal is overgelegd) zodat parlementaire betrokkenheid geborgd blijft en wel sneller dan via reguliere wetgeving wijzigingen doorgevoerd kunnen worden indien dat nodig mocht blijken. Met het oog op het belang van een zo breed mogelijke inzet van de beroepsbevolking acht het kabinet het onwenselijk als de RVU-drempelvrijstelling te algemeen wordt ingezet en daarmee door een te grote groep werknemers wordt gebruikt. Daarom is er belang bij snelle bijsturing indien nodig. Indien het nodig wordt geacht de regeling te beëindigen, zal dat niet bij algemene maatregel van bestuur worden geregeld, maar zal daartoe een wetsvoorstel worden ingediend.

Verhoging bedrag RVU-drempelvrijstelling

In het voorgestelde artikel 32ba, achtste lid, Wet LB 1964 wordt een generieke verhoging van het in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964 genoemde bedrag voorgesteld. Deze verhoging van € 300 (bedrag 2026) is bedoeld om RVU's toegankelijker te maken voor werknemers met een laag inkomen of weinig aanvullend pensioen zoals toegelicht in paragraaf 5.7 van het algemeen deel van deze memorie. In het voorgestelde artikel 32ba, negende lid, Wet LB 1964 wordt een indexatiebepaling voor het hiervoor genoemde bedrag (zijnde het in het voorgestelde artikel 32ba, achtste lid, tweede zin, Wet LB 1964 laatstgenoemde bedrag) voorgesteld. Dat bedrag wordt op grond van het voorgestelde artikel 32ba, negende lid (nieuw), Wet LB 1964 jaarlijks verhoogd op basis van de contractloonontwikkelingsfactor, bedoeld in artikel 10.2b, tweede lid, Wet IB 2001. Er is gekozen voor indexatie op basis van de contractloonontwikkelingsfactor aangezien de contractloonontwikkelingsfactor is gekoppeld aan het minimumloon. Deze indexatie sluit het beste aan bij de bestaande indexatie van het bedrag van de RVU-drempelvrijstelling zoals deze volgt uit artikel 32ba, achtste lid, Wet LB 1964 en die ook is gebaseerd op de ontwikkeling van het minimumloon zoals ook toegelicht in paragraaf 5.7 in het algemeen deel van deze memorie.

Aanpassen berekening hoogte RVU-drempelvrijstelling

In artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964 is zoals gezegd de RVU-drempelvrijstelling opgenomen. De totale hoogte van de RVU-drempelvrijstelling (over de hele looptijd) wordt berekend door het bedrag, genoemd in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964, te vermenigvuldigen met het op hele maanden naar boven afgeronde aantal maanden tussen de eerste uitkering en de AOW-gerechtigde leeftijd, bedoeld in artikel 7a, eerste lid, AOW. Dit leidt ertoe dat een aanpassing van de RVU-drempelvrijstelling ook doorwerkt naar reeds verstreken maanden waarin een RVU-uitkering is ontvangen in kalenderjaren waarin de RVU-drempelvrijstelling lager was, waardoor de nog te benutten ruimte groter wordt. Dat is een onbedoeld effect waarvan wordt voorgesteld dit te repareren. Het is de bedoeling dat een aanpassing van het bedrag van de RVU-drempelvrijstelling alleen naar de toekomst toe werkt en geen materieel terugwerkende kracht kent. Voorgesteld wordt daarom om aan artikel 32ba, achtste lid, Wet LB 1964 een zin toe te voegen die regelt dat een wijziging van het bedrag van de RVU-drempelvrijstelling niet doorwerkt naar maanden uit op dat moment reeds verstreken kalenderjaren waarin een RVU-uitkering is genoten. Dit betekent dat, indien aanpassing van het bedrag, genoemd in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964, plaatsvindt, dit aangepaste bedrag alleen kan worden toegepast voor de berekening van de hoogte van de RVU-drempelvrijstelling over de maanden van op dat moment nog niet verstreken kalenderjaren.

Ter illustratie wordt een voorbeeld gegeven van de werking van de RVU-drempelvrijstelling na deze voorgestelde aanpassing.

Voorbeeld 12
Voor dit voorbeeld gaan we uit van de volgende (fictieve) bedragen voor de RVU-drempelvrijstelling per maand: 2026: € 2.273, 2027: € 2.330, 2028: € 2.380 en 2029: € 2.430. Daarnaast gaan we voor dit voorbeeld uit van de volgende optionele verhoging van het bedrag van de RVU-drempelvrijstelling: 2026 € 300, 2027: € 310, 2028: € 320 en 2029: € 330.
Een werknemer bereikt op 16 maart 2029 de AOW-leeftijd. De werknemer ontvangt vanaf 1 november 2026 een maandelijkse RVU-uitkering, de werkgever en de werknemer opteren samen voor een uitkering van € 2.900 per maand, waarbij de laatste uitkering plaatsvindt op 1 maart 2029. De periode tussen het ontvangen van de eerste RVU-uitkering en het bereiken van de AOW-leeftijd bedraagt 28 maanden en 15 dagen. Deze periode wordt op grond van artikel 32ba, zevende lid, eerste zin, Wet LB 1964 op hele maanden naar boven afgerond, zodat 29 maanden in aanmerking worden genomen voor de RVU-drempelvrijstelling.
Voor de uitkeringen in het jaar 2026 bedraagt de RVU-drempelvrijstelling maximaal € 74.617 (29 maanden maal € 2.573 (€ 2.273 + € 300) per maand). In dat jaar worden twee maandelijkse uitkeringen van € 2.900 gedaan. Bij iedere betaling van de RVU-uitkering wordt (cumulatief over het verstreken deel van de 36 maanden periode) getoetst of de RVU-drempelvrijstelling wordt overschreden. In het jaar 2026 bedragen de uitkeringen in totaal € 5.800. In het jaar 2026 is de RVU-drempelvrijstelling dus niet overschreden.
Voor de uitkeringen in het jaar 2027 wordt de RVU-drempelvrijstelling als volgt berekend: het resterende aantal maanden, in dit geval (29 maanden -/- 2 maanden =) 27 maanden maal € 2.640 (€ 2.330 + € 310) per maand (€ 71.280) plus 2 maanden maal € 2.573 (€ 2.273 + € 300) per maand (€ -5.146). De RVU-drempelvrijstelling bedraagt in het jaar 2027 dus € 76.426 (€ 71.280 + € 5.146). De uitkeringen van 2026 en 2027 bedragen in totaal € 40.600 (14 maanden € 2.900). De RVU-drempelvrijstelling wordt in 2027 dus niet overschreden.
Voor de uitkeringen in het jaar 2028 bedraagt de RVU-drempelvrijstelling € 77.326 (2 maanden maal € 2.573 + 12 maanden maal € 2.640 + 15 maanden maal € 2.700). De uitkeringen van 2026, 2027 en 2028 bedragen in totaal € 75.400 (26 maanden € 2.900). De RVU-drempelvrijstelling wordt in 2028 dus niet overschreden.
Voor de uitkeringen in het jaar 2029 bedraagt de RVU-drempelvrijstelling € 77.506 (2 maanden maal € 2.573 + 12 maanden maal € 2.640 + 12 maanden maal € 2.700 + 3 maanden maal € 2.760). De uitkeringen van 2026, 2027, 2028 en 2029 bedragen in totaal € 84.100 (29 maanden € 2.900). Bij de uitkering van 1 januari 2029 wordt het bedrag van de RVU-drempelvrijstelling direct overschreden met € 794 (27 maanden maal € 2.900 -/- € 77.506). De werkgever is over het bedrag van € 794 in januari pseudo-eindheffing verschuldigd. Over de RVU-uitkeringen van februari en maart 2029 is de werkgever over het volledige bedrag van de uitkering pseudo- eindheffing verschuldigd, omdat het bedrag van de RVU-drempelvrijstelling al in januari 2029 werd bereikt.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel B (artikel 32bc van de Wet op de loonbelasting 1964)
Voorgesteld wordt in artikel 32bc, eerste lid, Wet LB 1964 een pseudo-eindheffing van 12% op te nemen over de waarde van elke fossiele personenauto die een inhoudingsplichtige ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt aan een werknemer. Met het voorgestelde artikel 32bc, tweede lid, Wet LB 1964 wordt geregeld dat woon-werkverkeer voor de toepassing van deze pseudo-eindheffing wordt beschouwd als voor privédoeleinden gereden kilometers. Voor de uitleg

van het begrip woon-werkverkeer wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. In deze artikelsgewijze toelichting wordt woon-werkverkeer niet meer afzonderlijk genoemd als onderdeel van gebruik voor privédoeleinden.
Een pseudo-eindheffing vindt plaats naast de reguliere loonheffing. Anders dan bij een reguliere eindheffing komt een pseudo-eindheffing dus niet in de plaats van de reguliere loonheffing. In dit geval speelt die reguliere loonheffing overigens niet, omdat de waarde van de personenauto als zodanig niet eveneens bij de werknemer in de heffing wordt betrokken. Daarom is geen aanpassing van artikel 10, vijfde lid, Wet LB 1964 nodig.
In het voorgestelde artikel 32bc, derde lid, Wet LB 1964 zijn enkele definities opgenomen, die in het algemeen deel van deze memorie waar nodig nader worden toegelicht. In het voorgestelde artikel 32bc, derde lid, onderdeel a, Wet LB 1964 wordt geregeld wanneer sprake is van een fossiele personenauto. Op grond van het voorgestelde artikel 32bc, derde lid, onderdeel b, Wet LB 1964 wordt onder de waarde van een fossiele personenauto verstaan de catalogusprijs in de zin van artikel 9 Wet BPM 1992 vermeerderd met de belasting van personenauto's en motorrijwielen ingevolge de artikelen 9 tot en met 9c van die wet, met dien verstande dat de waarde van een auto die meer dan 25 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen, zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer. Op grond van het voorgestelde artikel 32bc, derde lid, onderdeel c, Wet LB 1964 wordt, zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, onder ter beschikking stellen verstaan ter beschikking stellen als bedoeld in artikel 13bis, eerste lid, Wet LB 1964. Dat houdt kort gezegd in dat de werknemer voor kortere of langere tijd de feitelijke macht over de betreffende personenauto uitoefent.
Als de personenauto slechts een deel van de betreffende kalendermaand voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld, wordt deze op grond van het voorgestelde artikel 32bc, vierde lid, Wet LB 1964 geacht de hele kalendermaand voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld. Dit betekent dat personenauto's die bijvoorbeeld in een kalendermaand alleen in het weekend ook voor privédoeleinden ter beschikking zijn gesteld (en dus niet op werkdagen), niet pro rata maar volledig in de heffing worden betrokken.
Het voorgestelde artikel 32bc, vijfde lid, Wet LB 1964 regelt, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, dat de inhoudingsplichtige de over een kalenderjaar verschuldigde pseudo-eindheffing uiterlijk dient aan te geven en te voldoen tegelijk met de belasting die over het tweede loontijdvak van het daaropvolgende kalenderjaar wordt aangegeven en afgedragen. De inhoudingsplichtige kan gedurende het kalenderjaar elk loontijdvak de verschuldigde pseudo-eindheffing aangeven en voldoen. De pseudo-eindheffing dient, zoals gezegd, berekend te worden per kalendermaand, maar voor de voldoening wordt aangesloten bij het loontijdvak dat de inhoudingsplichtige hanteert. Hiermee wordt ook geborgd dat de omvang van de pseudo-eindheffing niet afhankelijk is van het loontijdvak dat een inhoudingsplichtige hanteert. Als de inhoudingsplicht in de loop van het kalenderjaar eindigt, wordt de pseudo-eindheffing uiterlijk aangegeven en voldaan in het loontijdvak waarin de inhoudingsplicht is geëindigd. In het algemeen deel van deze memorie wordt dit nader toegelicht.

Artikel IV, onderdeel C (artikel 39j Wet op de loonbelasting 1964)
In het voorgestelde artikel 39j Wet LB 1964 is overgangsrecht opgenomen met betrekking tot de voorstelde pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's. In dat artikel wordt geregeld dat het voorgestelde artikel 32bc is tot 17 september 2030 niet van toepassing met betrekking tot personenauto's die door de inhoudingsplichtige vóór 1 januari 2027 voor het eerst aan een of meer werknemers ter beschikking zijn gesteld. In het algemeen deel van deze memorie wordt toegelicht waarom voor deze data is gekozen en wordt deze overgangsrechttermijn aan de hand van voorbeelden geïllustreerd.
Het overgangsrecht geldt zolang de inhoudingsplichtige de betreffende personenauto aan een of meer van zijn werknemers ter beschikking stelt (maar uiterlijk tot 17 september 2030). Het maakt daarbij niet uit aan welke werknemer de inhoudingsplichtige de personenauto ter beschikking stelt. De gebruiker van de personenauto kan binnen de overgangsperiode dus worden gewisseld, zolang de terbeschikkingstelling van de betreffende personenauto plaatsvindt door dezelfde inhoudingsplichtige. Voor personenauto's die voor het eerst na 31 december 2026 ook voor privédoeleinden ter beschikking zijn gesteld door de inhoudingsplichtige geldt de voorgestelde pseudo-eindheffing reeds vanaf 1 januari 2027. Het is daarbij niet van belang of de betreffende personenauto ook nieuw is.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 39j van de Wet op de loonbelasting 1964)
Artikel VI stelt, zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, voor per 1 januari 2031 artikel 39j Wet LB 1964 inzake het overgangsrecht voor de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's, bedoeld in het voorgestelde artikel 32bc Wet LB 1964, te laten vervallen, omdat het overgangsrecht bij de voorgestelde vormgeving per die datum al enige tijd is uitgewerkt. Vanaf 17 september 2030, zijn inhoudingsplichtigen de genoemde pseudo-eindheffing verschuldigd over alle door de betreffende inhoudingsplichtige aan werknemers ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fossiele personenauto's.

Artikel IX

Artikel IX (evaluatiebepaling)
Het kabinet stelt, zoals is toegelicht in paragraaf 5.9 van het algemeen deel van deze memorie, voor om de pseudo-eindheffing, bedoeld in het voorgestelde artikel 32bc Wet LB 1964, drie jaar na de inwerkingtreding van deze maatregel te evalueren.

Artikel X

Artikel X, onderdeel A (artikel 11 van de Successiewet 1956)
Zoals in paragraaf 5.10 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om onbelaste vermogensgangen door middel van een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen tegen te gaan. Met ongelijke breukdelen wordt in dit verband bedoeld een ander breukdeel dan beiden de helft (1/2). In het voorgestelde artikel 11, vierde lid, SW 1956

wordt in dit kader geregeld dat in geval van een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen, bij ontbinding van die gemeenschap erf- of schenkbelasting is verschuldigd. Het voorgaande geldt zowel voor een gemeenschap van goederen tussen echtgenoten als op grond van artikel 2, zesde lid, AWR – overeenkomstig - voor een gemeenschap van goederen tussen geregistreerde partners. Voor een rekenvoorbeeld wordt verwezen naar paragraaf 5.10 van het algemeen deel van deze memorie.
De voorgestelde maatregel is van toepassing als een huwelijksgoederengemeenschap wordt ontbonden. Een huwelijksgoederengemeenschap wordt op grond van artikel 1:99 BW onder andere ontbonden door het overlijden van een van de partners of door echtscheiding, maar ook door opheffing bij latere huwelijkse voorwaarden.
Hetgeen een belastingplichtige in geval van ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap door het overlijden van diens echtgenoot meer toekomt dan de helft van de huwelijksgoederengemeenschap, wordt op grond van het voorgestelde artikel 11, vierde lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht. Voor een voorbeeld wordt verwezen naar paragraaf 5.10 van het algemeen deel van deze memorie.
In het voorgestelde artikel 11, vierde lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 wordt tevens geregeld dat erfbelasting is verschuldigd over hetgeen bij het overlijden van diens echtgenoot aan een belastingplichtige meer toekomt dan de helft van de te verrekenen som bij een verrekenbeding. Het gaat hierbij om verrekenbedingen als bedoeld in titel 8, afdeling 2, van Boek 1 BW. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat een verrekenbeding als bedoeld in deze afdeling is opgenomen in huwelijkse voorwaarden. Voor een voorbeeld wordt verwezen naar paragraaf 5.10 van het algemeen deel van deze memorie.
Bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap bij leven of het bij leven verrekenen op grond van een verrekenbeding dat is overeengekomen tussen echtgenoten, is het bovenstaande op grond van het voorgestelde artikel 11, vierde lid, aanhef en onderdeel b, SW 1956 van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de schenkbelasting.
In het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, SW 1956 wordt geregeld dat het voorgestelde artikel 11, vierde lid, SW 1956 van overeenkomstige toepassing is bij verrekening op grond van een verrekenbeding dat is overeengekomen tussen personen die op het moment van verrekening partners als bedoeld in artikel 1a SW 1956 zijn of zijn geweest. Dat zijn kort gezegd personen die niet getrouwd zijn, maar wel voldoen aan bepaalde voorwaarden. Het hebben van een notarieel samenlevingscontract met daarin een wederzijdse zorgverplichting en het ingeschreven staan op hetzelfde adres in de BRP zijn bijvoorbeeld twee voorwaarden. Voormalige partners als bedoeld in artikel 1a SW 1956 worden op grond van het voorgestelde artikel 11, vierde lid, SW 1956 betrokken in het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, SW 1956 omdat het eenvoudig is om niet meer als partner te zijn aangemerkt op grond van artikel 1a SW 1956 door een van beiden op een ander adres te laten inschrijven in de BRP. Heffing op grond van artikel 11, vierde lid, SW 1956 zou daarmee eenvoudig ontweken kunnen worden. Als bij overlijden of tijdens leven op grond van een verrekenbeding dat is overeengekomen tussen dergelijke partners een van beiden meer dan de helft van de te verrekenen som toekomt, wordt dat meerdere aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht, onderscheidenlijk schenking. Voor de werking van genoemd vijfde lid is niet vereist dat dit verrekenbeding is opgenomen in een notarieel samenlevingscontract. Die voorwaarde geldt echter wel bij het voorgestelde overgangsrecht (zie artikel XXXIX).

Artikel X, onderdeel B (artikel 12 van de Successiewet 1956)

Zoals is toegelicht in paragraaf 5.11 van het algemeen deel van deze memorie, wordt met de 180 dagenfictie beoogd te voorkomen dat heffing van erfbelasting kan worden ontlopen of verminderd door kort voor het overlijden schenkingen te doen. Een vergelijkbare bepaling kwam sinds 1917 voor in artikel 70 van de Successiewet 1859 (SW 1859). Zoals uit de wetsgeschiedenis van de SW 1956 blijkt, is een verschil met artikel 12, eerste lid, eerste zin, SW 1956 dat op grond van het toenmalige artikel 70 SW 1859 geen schenkingsrecht was verschuldigd.[203] Omdat aan de laatstgenoemde regeling zoals hierna toegelicht praktische voordelen zijn verbonden, wordt voorgesteld om artikel 12 SW 1956 in die lijn aan te passen.

Artikel 12, eerste lid, eerste zin, SW 1956 bevat een fictiebepaling voor schenkingen die de schenker binnen 180 dagen voor diens overlijden heeft gedaan. Op grond van deze 180 dagenfictie worden schenkingen die een schenker die op het tijdstip van diens overlijden in Nederland woonde heeft gedaan binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden van die schenker behandeld alsof ze van die schenker zijn verkregen als gevolg van diens overlijden. Dat betekent dat deze schenkingen naar de waarde in het economische verkeer ten tijde van het overlijden van de schenker in de erfbelasting worden betrokken. Dat laat onverlet dat voor deze schenkingen wel eerst aangifte schenkbelasting moet worden gedaan en in de regel ook schenkbelasting is verschuldigd. Op grond van artikel 12, eerste lid, tweede zin, SW 1956 worden schenkingen die ná het overlijden van de schenker die op het tijdstip van diens overlijden in Nederland woonde tot stand komen sinds 1 januari 2010 eveneens geacht krachtens erfrecht van die schenker door diens overlijden te zijn verkregen. Daarbij is echter geregeld dat deze schenkingen voor de toepassing van de SW 1956, dus ook voor de schenkbelasting, krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Voorgesteld wordt om eenzelfde formulering in artikel 12, eerste lid, eerste zin, SW 1956 te verwerken.

Daarmee wordt de 180 dagenfictie tevens in lijn gebracht met artikel 70 SW 1859 op grond waarvan in deze situatie eveneens geen schenkingsrecht was verschuldigd. Deze aanpassing heeft tevens tot gevolg dat voor die schenkingen geen aangifte schenkbelasting hoeft te worden gedaan Een vermindering van de erfbelasting met schenkbelasting op grond van artikel 7, tweede lid, SW 1956 is dan ook niet meer aan de orde. Wel kan op grond van artikel 12, tweede lid, SW 1956 sprake zijn van een vermindering van de erfbelasting met overdrachtsbelasting op grond van artikel 7, tweede lid, SW 1956. In de huidige praktijk – dus op basis van de huidige wettekst - komt het voor dat niet alle betaalde schenkbelasting in mindering kan worden gebracht op de erfbelasting, bijvoorbeeld indien de verschuldigde erfbelasting door toepassing van de hogere kindvrijstelling bij overlijden lager is dan de verschuldigde schenkbelasting (met een lagere kindvrijstelling). Het volgende voorbeeld van een schenking aan een kind binnen 180 dagen voor overlijden van de schenker (cijfers in € 2025) kan de werking van de huidige 180 dagenfictie illustreren.

[203] Zie HR 13 oktober1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5479, conclusie AG onder 2.1.2, en HR 10 april-2009, ECLI:NL:PHR:2009:BF3840, conclusie AG onder 4.3.

Voorbeeld 13

Schenking van ouder aan kind van	10.000
Vrijstelling	6.713
Belastbare schenking	3.287
Verschuldigde schenkbelasting (10%)	329
Erfrechtelijke verkrijging (zonder schenking)	16.000
Fictieve erfrechtelijke verkrijging artikel 12 SW 1956	10.000
Vrijstelling	25.490
Belastbare verkrijging	510 (16.000 + 10.000 – 25.490)
Berekende erfbelasting (10%)	51

Het deel van de schenkbelasting dat in mindering kan worden gebracht op de erfbelasting is het deel van de totale erfbelasting dat betrekking heeft op de fictieve erfrechtelijke verkrijging. In dit voorbeeld is dat 10.000/26.000 * 51 = 20. De schenkbelasting kan maximaal tot dat bedrag in mindering worden gebracht.

Het eindresultaat wordt dan:

Schenkbelasting	329
Erfbelasting	31 (51 – 20)
Totaal	336

Door de schenking binnen 180 dagen voor overlijden, is er onder de huidige regeling in totaal € 329 aan schenkbelasting verschuldigd en wordt het in eerste instantie aan erfbelasting verschuldigde bedrag van € 51 verminderd met € 20 ter zake waarvan verrekening van schenkbelasting heeft plaatsgevonden, zodat in totaal € 360 aan erf- en schenkbelasting is verschuldigd. Op grond van het voorgestelde artikel 12, eerste lid, eerste zin, SW 1956 is geen schenkbelasting verschuldigd en dus alleen € 51 aan erfbelasting.

Ten slotte wordt voorgesteld om in artikel 12, derde lid, SW 1956 een redactionele verbetering aan te brengen. De voorgestelde wijzigingen van artikel 12 SW 1956 per 1 januari 2026 vinden op grond van de bij een zogenoemde materiewet geldende hoofdregel voor het eerst toepassing met betrekking tot belastingaanslagen schenkbelasting of erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2026 plaatsvinden. Daarmee is sprake van materieel terugwerkende kracht voor schenkingen die maximaal 180 dagen voor 1 januari 2026 zijn gedaan, maar dit is in het voordeel van belastingplichtigen.

Artikel X, onderdeel C (artikel 19 van de Successiewet 1956)

Voor de hoogte van de verschuldigde schenk- en erfbelasting, die is geregeld in de SW 1956, is mede de verwantschap tussen de schenker of erflater en de verkrijger van belang. De voorgestelde aanpassing van artikel 19 SW 1956 komt voort uit het arrest van de HR van 6 september 2024[204], zoals in paragraaf 5.12 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht. De voorgestelde aanpassing leidt er kort gezegd toe dat een kind dat niet in familierechtelijke betrekking staat tot zijn biologische ouder gelijkgesteld wordt aan een kind dat wel in familierechtelijke betrekking staat tot zijn biologische ouder.

[204] HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130.

Het begrip 'kind' is in artikel 2, derde lid, onderdeel i, AWR gedefinieerd als eerstegraads bloedverwant en aanverwant in de neergaande lijn. Bij de uitleg van deze begrippen moet worden aangesloten bij het civiele recht. Uit de parlementaire geschiedenis van Boek 1 BW blijkt dat een kind – behalve waar uit een specifieke wettelijke bepaling anders volgt – slechts als bloedverwant van zijn biologische vader wordt aangemerkt als zij, bijvoorbeeld door erkenning, in familierechtelijke betrekking tot elkaar staan.[205] Artikel 1:3, eerste lid, BW bepaalt dat de graad van bloedverwantschap wordt bepaald door het getal der geboorten, die de bloedverwantschap hebben veroorzaakt. Hierbij telt een erkenning, een gerechtelijke vaststelling van het vaderschap of een adoptie als een geboorte. Een kind dat geboren is uit een vrouw is daarmee een eerstegraads bloedverwant van die vrouw. Is het kind geboren staande huwelijk, dan is het kind ook een eerstegraads bloedverwant van de man die met de moeder is getrouwd.[206] Ook een erkend of geadopteerd kind is door het bepaalde in artikel 1:3 BW een eerstegraads bloedverwant in de rechte lijn en daarmee een kind als bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel i, AWR.
Artikel 19 SW 1956 bevat een aantal gelijkstellingen van personen die civielrechtelijk niet in de daarin genoemde relaties tot elkaar staan, maar die voor de heffing van de schenk- en erfbelasting worden behandeld alsof ze dat wel staan. Op grond van dat artikel worden bijvoorbeeld pleegkinderen en kinderen over wie het ouderlijk gezag mede door een ander dan een ouder (stiefouder) wordt uitgeoefend, gelijkgesteld aan kinderen die in familierechtelijke betrekking tot die stiefouder staan. Deze gelijkstellingen gelden zowel voor verkrijgingen die het gelijkgestelde kind verkrijgt als voor verkrijgingen die van hem als erflater of schenker afkomstig zijn. Ook de fictiebepalingen zoals artikel 10 SW 1956 kunnen op gelijkgestelde kinderen van toepassing zijn.
Voorgesteld wordt in artikel 19, eerste lid, onderdeel f, SW 1956 biologische kinderen die niet in een familierechtelijke betrekking staan tot hun biologische ouder - onder de voorwaarde dat de biologische verwantschap is gebleken - gelijk te stellen aan kinderen die wel in een familierechtelijke betrekking staan tot hun biologische ouder. Het is niet relevant of het kind een nauwe persoonlijke betrekking – family life als bedoeld in artikel 8 EVRM – met zijn biologische ouder heeft. Voldoende is dat sprake is van biologisch ouderschap. Degene die een beroep doet op de gelijkstelling heeft de bewijslast om dat laatste te doen blijken. Situaties die zich hebben voorgedaan tot aan de inwerkingtredingsdatum van de voorgestelde maatregel kunnen een beroep doen op de hardheidsclausule.[207]
In het voorgestelde artikel 19, derde lid, SW 1956 is een delegatiebepaling opgenomen. Hiermee kunnen in een algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot de genetische test waarmee de belastingplichtige het biologische ouderschap moet doen blijken waaraan moet zijn voldaan om in aanmerking te komen voor de genoemde gelijkstelling.

[205] HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130, r.o. 4.1 en 4.2.
[206] Artikel 1:199 BW.
[207] Mededeling van 20 juni 2025, nr. 2025-126048, over het toepassen van de hardheidsclausule (artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen).

Artikel X, onderdeel D (artikel 21 van de Successiewet 1956)
Voor de toelichting op deze aanpassing van artikel 21 SW 1956 inzake de leegwaarderatio wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij de in artikel I, onderdeel E, opgenomen wijziging van artikel 5.20 Wet IB 2001.

Artikel X, onderdelen E, F, G en H (artikelen 35a, 45, 53 en 66 van de Successiewet 1956)
Op grond van artikel 45, eerste lid, SW 1956 bedraagt de wettelijke termijn voor het indienen van een aangifte erfbelasting minimaal acht maanden na het overlijden. Zoals in paragraaf 5.13 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, is het in de praktijk niet altijd mogelijk om aangifte te doen binnen acht maanden na het overlijden. Daarom wordt voorgesteld de aangiftetermijn in artikel 45 SW 1956 te verlengen van acht maanden tot twintig maanden na het overlijden. Met de verlenging naar twintig maanden kan artikel 45, tweede lid, SW 1956, waarin een uitzondering op de achtmaandentermijn is opgenomen voor de situatie waarin sprake is van zwangerschap, vervallen, onder vernummering van het derde lid van dat artikel tot tweede lid.
Artikel 53 SW 1956 voorziet in vermindering van een aanslag of conserverende aanslag erfbelasting in situaties waarin na het opleggen van een aanslag of conserverende aanslag blijkt dat de persoon van de verkrijger of de omvang van de verkrijging anders is dan waarvan bij het opleggen van de aanslag of conserverende aanslag is uitgegaan. De vermindering wordt op grond van artikel 53, vijfde lid, SW 1956 verleend op een verzoek dat plaatsvindt door het doen van een aangifte. Artikel 53, zesde lid, SW 1956 ziet op gevallen waarin de oorzaak tot vermindering anderzijds aanleiding geeft tot heffing van erfbelasting. In die gevallen kan de aangifte worden opgenomen in de aangifte die op grond van artikel 45, tweede lid (nieuw), SW 1956 moet worden ingediend. In andere gevallen moet de aangifte worden ingediend binnen acht maanden. Deze termijn blijft gehandhaafd aangezien dit los staat van de reguliere aangiftetermijn nadat de oorzaak van de vermindering is ontstaan. In verband met het voorstel om het huidige artikel 45, tweede lid, SW 1956 te laten vervallen wordt voorgesteld enkele daarmee samenhangende wijzigingen van redactionele aard aan te brengen in de artikelen 35a, tweede lid, 53, zesde lid, eerste zin, en 66, eerste lid, SW 1956.
De wijzigingen van de hiervoor genoemde artikelen van de SW 1956 per 1 januari 2026 vinden op grond van de bij een zogenoemde materiewet geldende hoofdregel voor het eerst toepassing met betrekking tot belastingaanslagen erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2026 plaatsvinden.
Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat de verlenging van de aangiftetermijn in artikel 45, eerste lid, SW 1956 op grond van artikel 1, derde en vierde lid, SW 1956 ook van betekenis is voor het opstellen van een renteovereenkomst of eenzijdige rentevaststelling ten aanzien van vorderingen en schulden die zijn ontstaan krachtens erfrecht. Zowel een verkrijging ten gevolge van een rentevergoeding op basis van een uiterste wilsbeschikking als een rentevergoeding op basis van artikel 4:13, vierde lid, BW wordt geacht te zijn verkregen krachtens erfrecht indien de rente is bepaald binnen de termijn voor het doen van aangifte. Deze termijn verstrijkt op grond van de huidige wettekst acht maanden na het overlijden. Na de voorgestelde aanpassing van artikel 45, eerste lid, SW 1956 wordt dat twintig maanden na het overlijden.

Artikel XI

Artikel XI, onderdeel A (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Nieuwe personenauto's worden jaarlijks zuiniger als gevolg van innovatie en strengere uitstootnormen (autonome vergroening). Ten einde grondslagerosie te beperken en de prikkel om te kiezen voor efficiënte motorrijtuigen op peil te houden is in de tariefstelling van de bpm sinds 2010 consequent rekening gehouden met autonome vergroening. In het BP 2022 is voor de laatste keer de autonome vergroening bepaald en verwerkt in de tariefstelling voor de jaren 2022 tot en met 2025. Voor de komende jaren wordt ook autonome vergroening voorzien. Dit is de reden om de tarieftabel voor personenauto's te verhogen met 1,55% voor het jaar 2026. Dit resultaat wordt bereikt door enerzijds een aanscherping van de schijfgrenzen met 1,55% en anderzijds een verhoging van de tarieven met 1,57%.[208] De voorgestelde tarieftabel houdt voorts reeds rekening met de tabelcorrectiefactor van 2,9%, reden om artikel 16b Wet BPM 1992 niet toe te passen op de bedragen, genoemd in artikel 9, eerste lid, Wet BPM 1992, bij de aanvang van het kalenderjaar 2026. Dit wordt geregeld bij artikel XII.

Artikel XI, onderdeel B (artikel 9a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Met ingang van 1 januari 2025 is de algemene bpm-vrijstelling voor emissievrije motorrijtuigen vervallen. Voor emissievrije bijzondere personenauto's resulteerde dit in een aanzienlijke verhoging van de bpm. Het gaat daarbij specifiek om emissievrije kampeerauto's, voor rolstoelen toegankelijke voertuigen en gepantserde voertuigen. Ambulances en lijkwagens worden ook tot de bijzondere personenauto's gerekend, maar voor deze motorrijtuigen wordt uit hoofde van artikel 15 Wet BPM 1992 voorzien in een teruggaaf. De forse stijging van de bpm voor bijzondere personenauto's is het gevolg van de gehanteerde grondslag voor de bpm voor deze motorrijtuigen. Voor bijzondere personenauto's wordt de bpm namelijk berekend op basis van de catalogusprijs. Omdat emissievrije bijzondere personenauto's veelal (aanmerkelijk) duurder zijn in aanschaf dan vergelijkbare door fossiele brandstoffen aangedreven alternatieven is de bpm ook navenant hoger. Dit is onwenselijk. Voorgesteld wordt de bpm voor bijzondere emissievrije personenauto's tot 1 januari 2031 gelijk te stellen met de vaste voet zoals die ook wordt toegepast op andere emissievrije personenauto's. Dat is op dit moment € 667. Voor emissievrije bijzondere personenauto's geldt daarom niet het bpm tarief op basis van de catalogusprijs. Er wordt voor het tarief voor een bijzondere personenauto bewust verwezen naar het tarief voor een personenauto met een uitstoot van 0 gram per kilometer als bedoeld in artikel 9, eerste lid, Wet BPM 1992. Met ingang van 1 januari 2027 worden als gevolg van het BP 2025 de voertuigclassificaties geharmoniseerd en zal de term bijzondere personenauto komen te vervallen. Met de gekozen formulering wordt voorkomen dat hierdoor vanaf 1 januari 2027 misverstanden kunnen ontstaan. Ook voor emissievrije motorrijwielen heeft het vervallen van de algemene bpm-vrijstelling voor emissievrije motorrijtuigen tot onwenselijke effecten geleid. Voor motorrijwielen vormt de catalogusprijs eveneens de grondslag voor de bpm. Voorgesteld wordt de bpm voor emissievrije

[208] Bij het verlagen van de schijfgrenzen met 1,55% in 2026, moeten de bpm-tarieven, op de vaste voet na, en het tarief voor de dieseltoeslag verhoogd worden met 1/(1-0,0155) – 1 = 1,57% om de bpm (ceteris paribus) op fossiele personenauto's gelijk te houden.

motorrijwielen om te zetten naar een tarief dat in verhouding staat tot het tarief dat geldt voor een emissievrije personenauto. Het wetsvoorstel voorziet hiertoe in een tarief van € 200 voor emissievrije motorrijwielen. Dit bedrag is proportioneel ten opzichte van het vaste tarief van € 667 voor emissievrije personenauto's, gezien de doorgaans lagere waarde, gewicht en omvang van motorrijwielen.
Via goedkeurend beleid wordt voorkomen dat bij aanvaarding van het wetsvoorstel alleen in 2025 aanzienlijk meer bpm moet worden afgedragen voor emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen.[209] Niet acceptabel is dat voor emissievrije bijzondere personenauto's in 2024 een nihiltarief gold, in 2025 een tarief van tienduizenden euro's, waarna bij aanvaarding van het voorstel, gelijk aan andere emissievrije personenauto's, een tarief van € 667 zou gaan gelden. Vastgesteld is dat onverkorte wetstoepassing niet past bij een overheid die recht wil doen aan de menselijke maat en algemene rechtsbeginselen. Dat geldt evengoed voor emissievrije motorrijwielen die op dit moment nog aanmerkelijk kostbaarder zijn dan conventioneel aangedreven motorrijwielen. Voor alle emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen zal het aangepaste tarief worden toegepast. Om dit te faciliteren is het voorstel voorzien van terugwerkende kracht. De Belastingdienst zal ambtshalve teruggaaf verlenen aan degene die voor de bewuste motorrijtuigen de bpm in 2025 heeft afgedragen. De verwachting is dat de terugwerkende kracht betrekking zal hebben op een zeer beperkt aantal motorrijtuigen. In 2024 zijn circa 40 emissievrije kampeerauto's ingeschreven, circa 100 emissievrije voor rolstoelen toegankelijke personenauto's en circa 400 emissievrije motorrijwielen.

Artikel XI, onderdeel C (artikel 16b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)
Voorgesteld wordt om te voorzien in een specifiek tarief voor emissievrije motorrijwielen (zie hiervoor artikel XI, onderdeel B). Aanpassing van artikel 16b Wet BPM 1992 wordt voorgesteld om dit tarief, gelijk aan de overige tarieven binnen de bpm, jaarlijks te kunnen aanpassen aan de hand van de reguliere tabelcorrectiefactor.

Artikel XII

Artikel XII (artikel 16b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)
Bij artikel XI, onderdeel A, wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2026 de tarieftabel van de bpm voor personenauto's en de dieseltoeslag te corrigeren voor de autonome vergroening. De tarieven, genoemd in artikel XI, onderdeel A, bevatten tevens reeds de inflatiecorrectie van 2,9%, zoals die aan het begin van het kalenderjaar 2026 op grond van artikel 16b van de Wet BPM 1992 zou volgen. Toepassing van artikel 16b van de Wet BPM 1992 dient bij het begin van kalenderjaar 2026 derhalve achterwege te blijven.

[209] Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 251.

Artikel XIII

Artikelen XIII, XIV, XV en XVI (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)
Nieuwe personenauto's worden jaarlijks zuiniger als gevolg van innovatie en strengere uitstootnormen (autonome vergroening). Ten einde grondslagerosie te beperken en de prikkel om te kiezen voor efficiënte motorrijtuigen op peil te houden is in de tariefstelling van de bpm sinds 2010 consequent rekening gehouden met autonome vergroening. In het BP 2022 is voor de laatste keer de autonome vergroening bepaald en verwerkt in de tariefstelling voor de jaren 2022 tot en met 2025. Voor de komende jaren wordt ook autonome vergroening voorzien. Dit is de reden om de tarieftabel voor personenauto's te corrigeren met 1,46% voor het jaar 2027. Dit resultaat wordt bereikt door enerzijds een aanscherping van de schijfgrenzen met 1,46% en anderzijds een verhoging van de tarieven van 1,48%.[210] Voor het jaar 2028 is de autonome vergroening vastgesteld op 1,38%. Deze autonome vergroening wordt ondervangen door een aanscherping van de schijfgrens met 1,38% in combinatie met een verhoging van het tarief met 1,40%.
De verhoging van de tarieven laat de reguliere jaarlijkse indexering op grond van artikel 16b van de Wet BPM 1992 onverlet. Bij aanvang van de kalenderjaren 2027 en 2028 zal de indexatie op grond van artikel 16b van de Wet BPM 1992 worden toegepast op het tarief zoals dat geldt na toepassing van de verhoging die voortvloeit uit artikel XIV en artikel XVI van dit wetsvoorstel.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdeel A (artikel 23b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)
Voorgesteld wordt met ingang van 1 januari 2026 binnen de motorrijtuigenbelasting een tariefkorting toe te passen van 30% op emissievrije personenauto's en emissievrije kampeerauto's. In 2029 wordt de tariefkorting weer verlaagd naar 25% en is in dat jaar dus gelijk aan de tariefkorting die ook op basis van de huidige wetgeving is vastgelegd. Met het oog op de transparantie over hoe het tarief voor emissievrije personenauto's en emissievrije kampeerauto's de komende jaren zal gaan gelden, wordt voorgesteld de tarieven voor de verschillende jaren expliciet te benoemen in artikel 23b, eerste lid, Wet MRB 1992. Hiermee kunnen eventuele toekomstige bijstellingen ook eenvoudiger worden doorgevoerd. Met ingang van 1 januari 2030 komt de tariefkorting voor emissievrije personenauto's en emissievrije kampeerauto's te vervallen. Dit volgt reeds uit artikel XXVI van het BP 2025.
De tariefkorting geldt voor een motorrijtuig met een aandrijving uitsluitend op elektriciteit of waterstof. De tekst is ingekort ten opzichte van de oorspronkelijk bepaling waarbij de tariefkorting is voorbehouden aan motorrijtuigen waarbij de elektrische energie uitsluitend door een batterij of door een brandstofcel wordt geleverd, of door een verbrandingsmotor die kan worden gevoed met waterstof. Inhoudelijk gaat het evenwel om dezelfde groep motorrijtuigen. De nieuwe tekst dient enkel om de leesbaarheid van het artikel in de Wet MRB 1994 te vergroten.

[210] Bij het verlagen van de schijfgrenzen met 1,46% in 2027, moeten de bpm-tarieven, op de vaste voet na, en het tarief voor de dieseltoeslag verhoogd worden met 1/(1-0,0146) – 1 = 1,48% om de bpm (ceteris paribus) op fossiele personenauto's gelijk te houden. Voor het jaar 2028 is dezelfde berekening gemaakt.

Artikel XXVIIIA van de Wet uitwerking Autobrief II voorziet met ingang van 1 januari 2026 ook in een aanpassing van artikel 23b van de Wet MRB 1992. Artikel XXVIIIA van de Wet uitwerking Autobrief II treedt evenwel eerder in werking en wordt bij aanvaarding van het BP 2026 effectief overschreven door het onderhavige voorstel.

Artikel XVII, onderdeel B (artikel 30 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)
Ingevolge artikel XX, onderdeel E, van het Belastingplan 2024 (BP 2024) geldt vanaf 1 januari 2026 alleen voor motorrijtuigen gehouden door een kermis- of circusexploitant of een motorrijtuig dat is ingericht als werktuig of als werkplaats geldt voor de motorrijtuigenbelasting nog een kwarttarief. Voorgesteld wordt deze kwarttarieven gelijktijdig met de inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing te beperken tot bestelauto's. Bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing zal voor vrachtauto's van meer dan 12 ton het Europese minimumtarief aan motorrijtuigenbelasting gaan gelden waardoor voor deze motorrijtuigen geen ruimte meer is voor een aanvullende tariefkorting.[211] Voor vrachtauto's van minder dan 12 ton zal het tarief bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing nihil zijn. Bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing is hierdoor een additionele tariefkorting voor vrachtauto's van meer dan 12 ton onmogelijk en voor vrachtauto's van minder dan 12 ton overbodig. De tariefkorting voor personenauto's zou als gevolg van artikel XXV, onderdeel F, van het BP 2025 al met ingang van 1 januari 2027 komen te vervallen. Voorgesteld wordt de kwarttarieven gelijktijdig bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing aan te passen. Deze aanpassing staat los van het voorstel om de vanaf 1 januari 2026 resterende kwarttarieven met ingang van 1 januari 2028 volledig te beëindigen, zie daarvoor artikel XVIII. Tevens komt bij artikel XXXVIII genoemd artikel XXV, onderdeel F, van het BP 2025 te vervallen.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (artikel 30 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)
Voorgesteld wordt de kwarttarieven voor bestelauto's gehouden door een kermis- of circusexploitant of bestelauto's die zijn ingericht als werktuig of als werkplaats met ingang van 1 januari 2028 te laten vervallen. Het kwarttarief voor een motorrijtuig dat is ingericht voor het vervoer van paarden ten behoeve van de paardensport en uitsluitend niet-beroepsmatig wordt gebruikt vervalt ingevolge artikel XX, onderdeel E, van het BP 2024 met ingang van 1 januari 2026. Bij aanvaarding van het onderhavige voorstel kan artikel 30 Wet MRB 1994 met ingang van 1 januari 2028 dus volledig komen te vervallen.

Artikel XIX

Artikel XIX, onderdeel A (artikel 14 van de Wet belastingen op milieugrondslag)
Het huidige heffingsplafond zorgt ervoor dat gebruikers van leidingwater alleen belasting verschuldigd zijn over de eerste 300 kubieke meter leidingwater die zij per jaar per aansluiting verbruiken. In artikel XIX, onderdeel A, wordt voorgesteld het heffingsplafond (alleen) voor het

[211] Artikel 6 van Richtlijn 1999/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van wegeninfrastructuur aan voertuigen (PbEG 1999, L 187).

jaar 2026 te verhogen naar 50.000 kubieke meter water per jaar per aansluiting, zoals is toegelicht in paragraaf 5.18 van het algemeen deel van deze memorie. Hetzelfde wordt geregeld voor de particuliere installaties voor centrale watervoorzieningen, bedoeld in artikel 14, derde lid, Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm). Hiermee wordt geregeld dat per onroerende zaak die wordt voorzien van water door de installatie, bedoeld in dat artikel, ten hoogste wordt geheven over de hoeveelheid van 50.000 kubieke meter water.

Artikel XIX, onderdeel B (artikel 63 van de Wet belastingen op milieugrondslag)
De belastingvermindering in de energiebelasting is geregeld in artikel 63 Wbm. De hoogte van de vermindering is opgenomen in het eerste lid van dat artikel. De structurele verhoging van de vermindering met een budgettaire omvang van € 100 miljoen met ingang van 1 januari 2026 wordt geregeld in artikel XIX, onderdeel B. Voor komende jaren waren al aanpassingen van het bedrag opgenomen in de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord, het Belastingplan 2023 (BP 2023) en het BP 2025. Voor de jaren 2026, 2027 en 2028 zijn die aanpassingen opgenomen in tabel 3.

Tabel 20: Wijzigingen in bedrag belastingvermindering in € in de periode 2026-2028

	2026	2027	2028
Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord	- 9,58[212]		
BP 2023	- 4,90[213]	- 0,30[214]	+ 0,46[215]
BP 2025	+ 0,03[216]	+ 0,08[217]	+ 0,11[218]

In artikel XIX, onderdeel B, wordt het bedrag in 2026 verhoogd met € 9,30.

Artikel XIX, onderdeel C (artikel 71p van de Wet belastingen op milieugrondslag)
Voorgesteld wordt om het in artikel 71p, eerste lid, Wbm opgenomen tarief voor broeikasgasinstallaties en lachgasinstallaties te verlagen naar € 78,67 per ton kooldioxide-equivalent. Daarbij wordt voorgesteld om de in het huidige artikel 71p, tweede lid, Wbm voor de jaren tot en met 2030 opgenomen jaarlijkse tariefstijging voor broeikasgasinstallaties en lachgasinstallaties te laten vervallen. Het tarief blijft daardoor € 78,67, met uitzondering van de inflatiecorrectie die jaarlijks wordt toegepast op dit tarief. Het tarief van € 78,67 geldt voor het jaar 2026. In artikel XX van dit Belastingplan is daarom geregeld dat de inflatiecorrectie voor het jaar 2026 niet wordt toegepast. Dat betekent dat bij aanvang van het kalenderjaar 2027 het tarief van € 78,67 bij ministeriële regeling voor het eerst wordt geïndexeerd op grond van artikel 90 van de Wbm.
Verder is van belang dat, op grond van artikel 71p, derde lid, Wbm voor broeikasgasinstallaties het tarief wordt verminderd met de termijnkoers van de European Union Emissions Trading System (EU ETS)-broeikasgasemissierechten. De verwachting is dat deze termijnkoers vanaf 2027 hoger zal worden dan het wettelijke tarief, waardoor de heffing voor broeikasgasinstallaties effectief nihil zal worden.

[212] Artikel XXVII, onderdeel C.
[213] Artikel XXX, onderdeel C.
[214] Artikel XXXI, onderdeel C.
[215] Artikel XXXII, onderdeel C.
[216] Artikel XXXI, onderdeel F.
[217] Artikel XXXII, onderdeel E.
[218] Artikel XXXIII, onderdeel B.

Daarnaast wordt voorgesteld om een afzonderlijk tarief te introduceren voor afvalverbrandingsinstallaties, namelijk een tarief van € 100,74 per ton kooldioxide-equivalent. Dit tarief wordt, op grond van artikel 90 Wbm, bij aanvang van het jaar 2026 geïndexeerd. De inflatiecorrectie voor het jaar 2026 bedraagt 2,9%. Het nieuwe tarief voor 2026 wordt daardoor € 103,66. Tot en met het kalenderjaar 2030 wordt dit tarief – naast de jaarlijkse inflatiecorrectie – verhoogd. Dit is in 2027 met € 48,26, in 2028 met € 49,00, in 2029 met € 49,00 en in 2030 met € 48,00. Deze tariefsverhogingen worden op grond van artikel 90 Wbm bij aanvang van ieder kalenderjaar geïndexeerd. Dit gebeurt zolang de verhoging nog niet in het wettelijke tarief is opgenomen. Zodra een tariefverhoging aan het wettelijke tarief is toegevoegd, stopt de afzonderlijke indexering van die tariefverhoging. Vanaf dat moment loopt de indexering mee via het in het eerste lid opgenomen wettelijke tarief.

Artikel XIX, onderdeel D (artikel 71q van de Wet belastingen op milieugrondslag)
Ingevolge artikel 71q, tweede lid, Wbm is herberekening van een belastingtijdvak alleen mogelijk als het belastingtijdvak ligt in de periode 2021 tot en met 2029. Voorgesteld wordt om deze beperking te laten vervallen. Ook wordt voorgesteld om de volgorde van herberekening van belastingtijdvakken aan te passen. Daarbij wordt voorgesteld dat de belastingtijdvakken die worden herberekend worden gerangschikt op basis van de hoogte van het toepasselijke tarief. Vervolgens wordt eerst herberekend over het belastingtijdvak met het hoogste tarief, en vervolgens het een-na-hoogste tarief, enzovoort. Onder tarief moet hierbij vanzelfsprekend worden verstaan: het nettotarief zoals dat volgt uit artikel 71p Wbm. Bijvoorbeeld het tarief voor broeikasgasinstallaties is daarbij verminderd met de termijnkoers van broeikasgasemissierechten.

Artikel XX

Artikel XX (artikel XIX van het Belastingplan 2026)
Zoals is beschreven in het algemeen deel van deze memorie wordt voor de CO_2-heffing industrie een nieuw tarief voorgesteld voor broeikasgasinstallaties en lachgasinstallaties. Het nieuwe tarief bedraagt € 78,67 per ton kooldioxide-equivalent. De bedoeling is dat het tarief geldt voor het jaar 2026 en daarna jaarlijks wordt geïndexeerd. Derhalve vindt de indexatie voor het jaar 2026 niet plaats. Daartoe regelt dit artikel dat artikel 90 Wbm voor het jaar 2026 niet van toepassing is op het tarief voor een broeikasgasinstallatie of lachgasinstallatie, genoemd in artikel 71p, eerste lid, onderdeel a, Wbm.

Artikel XXI

Artikel XXI, onderdeel A (artikel 12 van de Wet belastingen op milieugrondslag)
Op dit moment wordt in de belasting op leidingwater al het water dat via een leiding wordt geleverd aan derden door drinkwaterbedrijven en afzonderlijke watervoorzieningen in beginsel belast, zonder onderscheid tussen water van hoge of lage kwaliteit. Het huidige artikel 14, tweede lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) regelt dat alleen belastingplicht ontstaat voor partijen die aan minstens 1.000 aansluitingen leveren. Dat zorgt ervoor dat op dit moment in de praktijk alleen drinkwater wordt belast. Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze

memorie is het nodig dit artikel te laten vervallen bij het afschaffen van het heffingsplafond. Tevens is daar uiteengezet dat dit laten vervallen een aantal nadelen heeft. Een oplossing daarvoor is het verkleinen van de heffingsgrondslag. De grondslagverkleining wordt gerealiseerd door het wijzigen van de definitie van 'leidingwater'. Met deze wijziging wordt geregeld dat de levering wordt belast van water van hoge kwaliteit: water van drinkwaterkwaliteit. Er is niet voor gekozen de grondslag te versmallen naar enkel de definitie van "drinkwater" in de Drinkwaterwet. Drinkwater als bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Drinkwaterwet is water bestemd of mede bestemd om te drinken, te koken of voedsel te bereiden dan wel voor andere huishoudelijke doeleinden, met uitzondering van warm tapwater, dat door middel van leidingen ter beschikking wordt gesteld aan consumenten of andere afnemers. Aan drinkwater worden kwaliteitseisen gesteld in de op artikel 21, derde lid, aanhef en onderdeel a, van de Drinkwaterwet berustende algemene maatregel van bestuur, zijnde het Drinkwaterbesluit. Water van dezelfde kwaliteit dat door bedrijven gebruikt wordt als grondstof of als proceswater heeft niet de bestemming huishoudelijk gebruik en valt daarom niet onder die definitie van drinkwater. Om al het water van drinkwaterkwaliteit, ongeacht het gebruiksdoel van het geleverde water, onder de heffingsgrondslag te brengen, wordt daarom voor de belasting op leidingwater ook dit water onder de definitie van 'leidingwater' gebracht. Ook wordt warm tapwater dat in de Drinkwaterwet wordt uitgezonderd van het begrip 'drinkwater', maar aan dezelfde kwaliteitseisen moet voldoen als drinkwater, onder de definitie van 'leidingwater' en dus de heffingsgrondslag van de belasting op leidingwater gebracht. Door deze afbakening van de grondslag wordt zoveel mogelijk invulling gegeven aan het uitgangspunt 'het juiste water voor het juiste gebruik'.
Met de voorgestelde wijziging van artikel 14, tweede lid en derde lid, Wbm (zie de toelichting bij artikel XXI, onderdeel B) is voorts geen definitie meer nodig voor een particuliere installatie voor centrale watervoorziening. Het onderhavige onderdeel regelt daarom ook dat deze definitie komt te vervallen en regelt de in verband daarmee noodzakelijke verletteringen in artikel 12, eerste lid, Wbm. Tevens wordt in verband hiermee de in artikel 12, tweede lid, Wbm opgenomen verwijzing aangepast.

Artikel XXI, onderdeel B (artikel 14 van de Wet belastingen op milieugrondslag)
Artikel XXI, onderdeel B, stelt voor het heffingsplafond van de belasting op leidingwater af te schaffen.
Verder stelt dit onderdeel voor niet langer leveringen van leveranciers met minder dan 1.000 aansluitingen buiten de heffing te laten. Dat leidt ertoe dat ook leveranciers met een beperkt aantal aansluitingen onder de heffing gaan vallen. In plaats daarvan wordt geregeld dat de levering aan verbruikers via een kleine of zeer kleine collectieve watervoorziening als bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Drinkwaterwet niet als levering in de zin van artikel 14, eerste lid, Wbm wordt aangemerkt. Daardoor worden deze leveringen niet belast. Een kleine collectieve watervoorziening is een collectieve watervoorziening die per dag gemiddeld tussen 10 kubieke meter en 100 kubieke meter drinkwater levert of die tussen 50 en 500 personen per dag bedient. Een zeer kleine collectieve watervoorziening is een collectieve watervoorziening die gemiddeld minder dan 10 kubieke meter per dag drinkwater levert of minder dan 50 personen per dag bedient. Deze kleine tot zeer kleine collectieve watervoorzieningen hebben een eigen bron en zijn niet aangesloten op het landelijke distributienet voor drinkwater. Beheerders van kleine en zeer kleine collectieve

watervoorzieningen weten dat zij tot deze categorieën behoren, omdat zij daartoe periodiek een door de Inspectie Leefomgeving en Transport goedgekeurd meetprogramma moeten uitvoeren. Met het vervallen van het heffingsplafond stelt het kabinet voor tevens artikel 14, derde lid, Wbm te laten vervallen. Met dat lid wordt momenteel voor particuliere installaties voor centrale watervoorziening voorzien in de mogelijkheid om het waterverbruik per onroerende zaak als bedoeld in dat artikel te belasten tot maximaal de hoogte van het heffingsplafond. Die bepaling heeft geen betekenis meer omdat met het vervallen van het heffingsplafond al het onder de grondslag vallende water wordt belast.

Artikel XXI, onderdelen C en D (artikelen 17 en 18a van de Wet belastingen op milieugrondslag)
Artikel XXI, onderdeel C, onder 1 en 2, en onderdeel D, regelt het vervallen van enkele technische aspecten die relateren aan het huidige artikel 14, tweede lid, Wbm. Deze aspecten hebben geen betekenis meer in verband met de voorgestelde wijziging van artikel 14, tweede lid, Wbm. Voorts wordt in dit kader met artikel XXI, onderdeel C, onder 3, de in artikel 17, derde lid (nieuw), Wbm opgenomen verwijzing aangepast aan de voorgestelde verlettering in artikel 12, eerste lid, Wbm.

Artikel XXI, onderdelen E en F (artikelen 22 en 29a van de Wet belastingen op milieugrondslag)
Voorgesteld wordt met ingang van 1 januari 2027 de vrijstelling voor het verbranden van zuiveringsslib in de afvalstoffenbelasting af te schaffen. Dat leidt tot het per die datum vervallen van de vrijstelling van de afvalstoffenbelasting ter zake van de afgifte van zuiveringsslib aan een afvalverbrandingsinstallatie ter verbranding. Daarmee wordt de definitie van 'zuiveringsslib' in artikel 22, eerste lid, onderdeel o, Wbm overbodig. Gelet op het voorgaande wordt voorgesteld om de artikelen 22, eerste lid, onderdeel o, en 29a Wbm te laten vervallen.

Artikel XXI, onderdeel G (hoofdstuk III, afdeling 6, van de Wet belastingen op milieugrondslag)
Hoofdstuk III, afdeling 6, regelt een teruggaafregeling voor de belasting op leidingwater. Artikel XXI, onderdeel G, stelt voor deze te laten vervallen omdat met het vervallen van het heffingsplafond geen sprake meer is van recht op teruggaaf.
Voor wat betreft de heffing over de jaren vóór 2027 is van belang dat uit het Besluit Fiscaal Bestuursrecht[219] volgt dat een recht op teruggaaf ten aanzien van het heffingsplafond nog vijf jaar blijft bestaan. Een belanghebbende kan voor die jaren dus nog tot vijf jaar terug een verzoek tot teruggaaf indienen.

Artikel XXII

Artikelen XXII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII en XXIX (artikel 28 van de Wet belastingen op milieugrondslag)
Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie is in de Voorjaarsbesluitvorming 2025 door het kabinet besloten dat de beoogde opbrengsten voor de introductie van een polymerenheffing op andere wijze wordt ingevuld. Als een technische invulling van deze budgettaire taakstelling wordt in dit wetsvoorstel voorgesteld om de belastingtarieven voor het

[219] Paragraaf 23, artikel 9, onderdeel b.

storten, het verbranden en de overbrenging van afvalstoffen in de afvalstoffenbelasting met ingang van 1 januari 2028 te verhogen met € 53,25. Daarnaast worden in dit wetsvoorstel wijzigingen van deze belastingtarieven voorgesteld voor de periode 2029 tot en met 2035, waarbij de hoogte van de tarieven telkens is vastgesteld om aan te sluiten op de budgettaire taakstelling van € 567 miljoen per jaar.

Artikel XXIII

Artikelen XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII en XXIX (artikel 28 van de Wet belastingen op milieugrondslag)
De eerste voorgestelde wijziging in artikel XXIII, introduceert met ingang van 1 januari 2029 in de afvalstoffenbelasting een nieuw tarief voor het storten van afvalstoffen waarvoor een ontheffing van het in artikel 1 van het Besluit stortplaatsen en stortverboden afvalstoffen opgenomen stortverbod is gekregen. Het gaat hierbij om de ontheffing die kan worden verleend op grond van artikel 6 van dat besluit, op verzoek van degene die een stortplaats exploiteert.
Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie is het voorgestelde nieuwe tarief hoger dan het reguliere verbrandingstarief dat is opgenomen in artikel 28, eerste lid, onderdeel c (nieuw), Wbm om de ongewenste prikkel te verkleinen voor ontdoeners om hun afval te laten storten in plaats van te laten verbranden. De opbrengsten van het voorgestelde verhoogde tarief voor het storten van afvalstoffen met ontheffing worden ingezet voor de budgettaire taakstelling, die is ontstaan door het niet invoeren van een polymerenheffing. De hoogte van het tarief voor het storten van afvalstoffen met ontheffing is voor de periode 2030 tot en met 2035 telkens dusdanig vastgesteld om, samen met de andere gewijzigde tarieven in de afvalstoffenbelasting, aan te sluiten op de budgettaire taakstelling van € 567 miljoen.

Artikel XXX

Artikel XXX, onderdeel A (artikel 16b.17 van de Wet milieubeheer)
Dit onderdeel wijzigt artikel 16b.17 van de Wet milieubeheer. Voorgesteld wordt om de emissiereductieopgave van de CO2-heffing industrie te matigen voor broeikasgasinstallaties en lachgasinstallaties. Als aanvullend doel geldt dat de nationale reductiefactor voor 2026 wordt gemaximaliseerd binnen het kader van het Herstel- en Veerkrachtplan. Met het oog hierop is de Nederlandse Emissieautoriteit gevraagd om een berekening te maken van de nationale reductiefactor. Conform deze berekening wordt voorgesteld om een reductiefactor te hanteren van 1,023. Verder wordt voorgesteld om de reductiefactor niet meer jaarlijks aan te scherpen. Hiervoor wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.
Voorgesteld wordt om in artikel 16b.17, vierde lid, van de Wet milieubeheer de correctiefactor voor broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval (AVI's) aan te passen. Daarbij is van belang dat de reductiefactor in 2026 is gemaximaliseerd onder het Herstel- en Veerkrachtplan, namelijk op 1,023. Uitgangspunt bij de berekening is dat de verwachte hoeveelheid dispensatierechten voor AVI's in 2030 hetzelfde blijft als bij de introductie van de correctiefactor voor AVI's, namelijk afgerond 0,6 Mton. Conform deze berekening wordt voorgesteld de correctiefactor voor AVI's voor 2026 vast te stellen op 0,85. Het voorstel is dat de jaarlijkse

afname van de correctiefactor voor AVI's vanaf het jaar 2027 tot en met het jaar 2030 wordt bepaald op 0,15. In 2031 wordt de correctiefactor voor AVI's 0,17. In 2032 wordt deze 0,09. Vanaf 2033 wordt de correctiefactor voor broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk verlaagd naar nihil, waardoor vanaf dat jaar de gehele fossiele uitstoot wordt belast.

Artikel XXX, onderdeel B (artikel 16b.27 van de Wet milieubeheer)
Voorgesteld wordt dat exploitanten van afvalverbrandingsinstallaties alleen dispensatierechten kunnen verhandelen met andere exploitanten van afvalverbrandingsinstallaties. Dit wordt nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie**.**

Artikel XXXI

Artikel XXXI (artikel 222 van de Provinciewet)
Met artikel XXXI wordt artikel 222, derde lid, onderdeel d, van de Provinciewet aangepast. Hiermee wordt geborgd dat de tariefkorting van 30% in de Wet MRB 1994 zoals dat met ingang van 1 januari 2026 wordt voorgesteld voor emissievrije personenauto's en emissievrije kampeerauto's ook van toepassing is op de opcenten die de provincies heffen. Ook voor de jaren 2027, 2028 en 2029 volgt de tariefstructuur met de gekozen formulering automatisch het tarief zoals dat voor emissievrije personenauto's en emissievrije kampeerauto's wordt vastgesteld. De tariefkorting vervalt met ingang van 1 januari 2030. Dat volgt reeds uit artikel XLVIII van het BP 2025.[220]
Artikel XXX van de Wet uitwerking Autobrief II voorziet met ingang van 1 januari 2026 ook in een aanpassing van artikel 222, derde lid, onderdeel d, van de Provinciewet. Artikel XXX van de Wet uitwerking Autobrief II treedt evenwel eerder in werking en wordt bij aanvaarding van het BP 2026 effectief overschreven door het onderhavige voorstel.

Artikel XXXII

Artikel XXXII (artikel 222 van de Provinciewet)
Alleen voor motorrijtuigen gehouden door een kermis- of circusexploitant of een motorrijtuig dat is ingericht als werktuig of als werkplaats geldt vanaf 1 januari 2026 voor de motorrijtuigenbelasting nog een kwarttarief. Voorgesteld wordt bij artikel XVII, onderdeel B, deze kwarttarieven bij inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing te beperken tot bestelauto's en met ingang van 1 januari 2028 bij artikel XVIII volledig te laten vervallen. De motorrijtuigenbelasting is nauw verweven met de provinciale opcenten. Dat is ook noodzakelijk voor de Belastingdienst om de motorrijtuigenbelasting in samenhang met de provinciale opcenten te kunnen uitvoeren. Bij de formulering is rekening gehouden met de wijziging van artikel 222 van de Provinciewet zoals die naar verwachting op 1 juli 2026 bij inwerkingtreding van artikel XIX van de Overige fiscale maatregelen 2018 zal komen te luiden.[221]
Vanaf het moment dat de Wet vrachtwagenheffing in werking treedt wordt het kwarttarief in de motorrijtuigenbelasting als gevolg van dit wetsvoorstel begrensd tot bestelauto's (zie artikel XVII,

[220] Bij aanvaarding van de Fiscale verzamelwet 2026 borgt artikel XV van dat wetsvoorstel dat de verwijzing in het BP 2025 wordt aangepast, zodat de tariefkorting onverminderd op 1 januari 2030 vervalt.
[221] Artikel XIX van de Overige fiscale maatregelen 2018 treedt bij aanvaarding van de Fiscale Verzamelwet 2026 naar verwachting op 1 juli 2026 bij koninklijk besluit in werking.

onderdeel B) en komt aan artikel 222, derde lid, onderdeel a, onder 3º, van de Provinciewet zoals dat naar verwachting op 1 juli 2026 zal komen te luiden niet langer betekenis toe. Bestelauto's zijn niet belast met provinciale opcenten, waardoor een verwijzing naar artikel 30 van de Wet MRB 1994 niet langer relevant is. Gegeven de samenloop met de al tamelijk complexe wijzigingsbepalingen die reeds zijn opgenomen in de Fiscale verzamelwet 2026, de samenloop met de inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing en onderhavig wetsvoorstel, is ervoor gekozen om de referentie aan de kwarttarieven met ingang van 1 januari 2028 te schrappen uit de provinciale opcenten. Dat is hetzelfde moment waarop bij aanvaarding van dit wetsvoorstel ook artikel 30 Wet MRB 1994 komt te vervallen (zie ook artikel XVIII).

Artikel XXXIII

Artikel XXXIII (artikel 30g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)
Op grond van artikel 30g, eerste lid, AWR wordt in beginsel belastingrente in rekening gebracht bij belastingaanslagen erfbelasting. Artikel 30g, tweede lid, AWR regelt over welk tijdvak in voorkomende gevallen rente wordt gerekend. Indien het een belastingaanslag erfbelasting betreft ter zake van een overlijden of ter zake van een verkrijging ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde, vangt het tijdvak aan acht maanden na het overlijden (dit is gelijk aan het einde van de aangiftetermijn), onderscheidenlijk acht maanden na de dag van de vervulling van de voorwaarde, en eindigt het tijdvak op de dag voorafgaand aan de dag waarop de belastingaanslag invorderbaar is. Dit volgt uit artikel 30g, tweede lid, onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b, AWR. Artikel 30g, vierde lid, AWR regelt dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht ingeval de belastingaanslag is vastgesteld overeenkomstig een verzoek om een (voorlopige) aanslag of overeenkomstig een ingediende aangifte, indien dat verzoek, onderscheidenlijk die aangifte, tijdig (dat wil zeggen: binnen acht maanden na het overlijden) is ingediend.
Zoals in paragraaf 5.13 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt in samenhang met de voorgestelde verlenging van de in artikel 45, eerste lid, SW 1956 opgenomen termijn voor het indienen van een aangifte erfbelasting tot twintig maanden na het overlijden (artikel X, onderdeel F) voorgesteld het tijdvak waarover belastingrente wordt gerekend, te laten aanvangen twintig maanden na het overlijden. De voorgestelde aanpassing van artikel 30g, tweede lid, AWR strekt daartoe. Tevens wordt voorgesteld artikel 30g, vierde lid, AWR overeenkomstig aan te passen door te bepalen dat een verzoek om een (voorlopige) aanslag of een ingediende aangifte voor de eerste dag van de eenentwintigste maand na het overlijden moet zijn ontvangen. Alsdan is sprake van een tijdig ingediend verzoek, onderscheidenlijk tijdig ingediende aangifte. De voorgestelde wijziging van artikel 30g, zevende lid, AWR is redactioneel van aard en vloeit voort uit het voorstel om artikel 45, derde lid, SW 1956 te laten vervallen. Deze voorgestelde wijzigingen van artikel 30g AWR per 1 januari 2026 vinden ingevolge artikel L (inwerkingtredingsbepaling) voor het eerst toepassing met betrekking tot belastingaanslagen erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2026 plaatsvinden.

Artikel XXXIV

Artikel XXXIV, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)
In artikel 2 WVAD zijn de definities opgenomen die van toepassing zijn voor de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Voorgesteld wordt in dit artikel twee wijzigingen aan te brengen. Allereerst wordt de verwijzing in artikel 2, onderdeel j, WVAD geactualiseerd. In artikel 2, onderdeel j, WVAD wordt verwezen naar Verordening (EEG) nr. 2658/87[222] zoals deze luidde op 1 januari 2022. Inmiddels is de verordening vernieuwd, en kan worden verwezen naar de verordening zoals deze luidde op 1 januari 2025. Voor de systematiek van een zogenoemde statische verwijzing (een verwijzing naar de verordening zoals deze op een bepaald moment luidt) is gekozen om te voorkomen dat bij wijziging van de goederencodes in de Gecombineerde Nomenclatuur (GN-codes) in de Verordening (EEG) nr. 2658/87 automatisch (en onbedoeld) wijziging zou kunnen optreden in de definities zoals opgenomen in de WVAD.[223] Voor wat betreft de GN-code van mineraalwater (waarop de verwijzing aanvankelijk zag) behelst dit geen inhoudelijke wijziging: de definitie waarnaar werd verwezen, luidt in de meest recente versie van Verordening (EEG) nr. 2658/87 niet anders dan op 1 januari 2022.
Ten tweede wordt aan artikel 2 WVAD een onderdeel toegevoegd met de definitie voor Verordening (EU) nr. 609/2013.[224] Deze definitie wordt opgenomen ten behoeve van de leesbaarheid van artikel 9 WVAD waarin deze verordening wordt genoemd in relatie tot de alcoholvrije dranken die onder de nieuw vormgegeven zuiveluitzondering vallen.

Artikel XXXIV, onderdeel B (artikel 6 van de Wet verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)
Artikel 6 WVAD bepaalt wat wordt verstaan onder alcoholvrije dranken, namelijk vruchten- en groentesap, limonade en water, mineraalwater en spuitwater voor zover niet vallend onder GN code 2201, ook indien zij alcohol bevatten, voor zover zij niet worden aangemerkt als bier, wijn, tussenproducten of overige alcoholhoudende producten in de zin van de Wet op de accijns. De term limonade stamt uit de Wet op de accijns van alcoholvrije dranken uit 1972. In recente jaren is gebleken dat de term limonade niet meer passend is. Bepaalde dranken, zoals bijvoorbeeld havermelk en alcoholvrij bier, vallen niet onder wat in de volksmond wordt aangemerkt als limonade. Dit leidt tot onbegrip en discussies over de belastbaarheid van bepaalde producten. Artikel 6 wordt hierop aangepast door de term limonade steeds te vervangen door de term "overige alcoholvrije drank". Deze wijziging is van redactionele aard en heeft derhalve geen inhoudelijke implicaties.

[222] Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PbEG 1987, L 256).
[223] Zie ook Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 3.
[224] Verordening (EU) nr. 609/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 12 juni 2013 inzake voor zuigelingen en peuters bedoelde levensmiddelen, voeding voor medisch gebruik en de dagelijkse voeding volledig vervangende producten voor gewichtsbeheersing, en tot intrekking van Richtlijn 92/52/EEG van de Raad, Richtlijnen 96/8/EG, 1999/21/EG, 2006/125/EG en 2006/141/EG van de Commissie, Richtlijn 2009/39/EG van het Europees Parlement en de Raad en de Verordeningen (EG) nr. 41/2009 en (EG) nr. 953/2009 van de Commissie (PbEU 2013, L 181).

Artikel XXXIV, onderdeel C (artikel 9 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)

Ook in artikel 9 WVAD komt het begrip limonade terug. Zoals hiervoor in de toelichting bij artikel XXXIV, onderdeel B, is genoemd, is het gebruik van dit begrip niet langer wenselijk. Zodoende wordt het begrip limonade ook in artikel 9 WVAD steeds vervangen door de term "overige alcoholvrije drank".

In artikel XXXIV, onderdeel C, wordt het begrip ook inhoudelijk gewijzigd. In de toelichting op deze inhoudelijke wijziging wordt steeds de term overige alcoholvrije drank gebruikt in plaats van het (huidige) begrip limonade, ondanks dat de huidige wettekst thans laatstgenoemd begrip hanteert. Hiervoor is evenwel gekozen in verband met het voorstel om laatstgenoemd begrip ("limonade") te vervangen door eerstgenoemd begrip ("overige alcoholvrije drank").

Artikel 9 WVAD bepaalt welke producten als overige alcoholvrije drank worden aangemerkt. Overige alcoholvrije drank is in artikel 9, eerste lid, WVAD, gedefinieerd als: met water aangelengde vruchten- of groentesap alsmede gezoete en aromatische dranken en dranken waaraan geurstoffen of smaakstoffen zijn toegevoegd. Magere, halfvolle en volle melk (hierna: melk) en karnemelk vallen niet onder de definitie van overige alcoholvrije drank, omdat dit geen gezoete en aromatische dranken zijn.[225] Hierover is dan ook ingevolge artikel 9, eerste lid, WVAD geen verbruiksbelasting verschuldigd.

<u>Artikel 9, derde lid, WVAD</u>

Artikel 9, derde lid, WVAD, bepaalt welke producten die wel onder de definitie van overige alcoholvrije drank vallen als bedoeld in artikel 9, eerste lid, WVAD, desalniettemin niet als overige alcoholvrije drank worden aangemerkt. Op grond van artikel 9, derde lid, WVAD wordt op dit moment *niet* als overige alcoholvrije drank aangemerkt de uit melk of melkproducten bereide drank met een gehalte aan melkvetten van 0,02%mas of meer waarin zich melkeiwit en melksuiker bevinden, niet zijnde een uit wei of weiproducten vervaardigde drank[226] en de uit soja bereide drank met een melkvetgehalte en een eiwitgehalte die vergelijkbaar zijn met het melkvetgehalte en het eiwitgehalte van melk[227] (kortweg de zuiveluitzondering). Zoals in het algemeen deel van deze toelichting uiteengezet, heeft de huidige vormgeving van de zuiveluitzondering een aantal ongewenste effecten. Artikel 9, derde lid, wordt daarom aangepast door de zuiveluitzondering te herformuleren. Ingevolge het voorgestelde artikel 9, derde lid, WVAD wordt verduidelijkt en bepaald dat – kort gezegd – niet als overige alcoholvrije drank worden aangemerkt: sojadranken die vallen onder de definitie van overige alcoholvrije drank (en dus zouden zijn belast met verbruiksbelasting) met een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten en volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik. Hieronder wordt iedere categorie toegelicht. Volledigheidshalve: zoals opgemerkt is over melk en karnemelk al geen verbruiksbelasting verschuldigd omdat dit geen gezoete en aromatische dranken zijn.[228] Deze systematiek blijft ongewijzigd.

[225] Zie ook Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr., 3, p. 20-21.
[226] Artikel 9, derde lid, onderdeel a, WVAD.
[227] Artikel 9, derde lid, onderdeel b, WVAD.
[228] Artikel 9, eerste lid, WVAD en Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr., 3, p. 20-21.

(i) Sojadranken (artikel 9, derde lid, onderdeel a, WVAD, ofwel producten van GN-code 2202 99 11, met een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten)

Om omzeiling te voorkomen en de vormgeving van de zuiveluitzondering ten aanzien van sojadranken beter te laten aansluiten bij de voedingswaarden van de uitgezonderde zuiveldranken (melk en karnemelk) wordt de definitie van de huidige uitzondering voor sojadranken specifieker gemaakt. Hiertoe wordt aangesloten bij de GN-code voor "dranken op basis van soja, met een proteïnegehalte van 2,8 of meer gewichtspercenten", zijnde 2202 99 11. Verdere aansluiting bij de voedingswaarden van de uitgezonderde zuiveldranken wordt bewerkstelligd door de uitsluiting van sojadranken met een suikergehalte van meer dan 5 gewichtspercenten of een verzadigd vetgehalte van meer dan 1,1 gewichtspercenten. Hiermee sluiten de voedingswaarden van de uitgezonderde sojadranken zo dicht mogelijk aan bij de voedingswaarden van melk.

Volledigheidshalve: zodra de sojadrank een suikergehalte van meer dan 5,0 gewichtspercenten óf een verzadigd vetgehalte van meer dan 1,1 gewichtspercenten bevat, is deze drank niet langer uitgezonderd van de verbruiksbelasting. Dat geldt uiteraard ook als allebei de criteria van toepassing zijn (dus én een suikergehalte van meer dan 5,0 gewichtspercenten én een verzadigd vetgehalte van meer dan 1,1 gewichtspercenten).

(ii) Volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen c, d, onderscheidenlijk g, van Verordening (EU) 609/2013 (artikel 9, derde lid, onderdeel c, WVAD)

Over volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik die vanwege hun wijze van consumeren en samenstelling onder de noemer "overige alcoholvrije drank" vallen wordt op dit moment geen verbruiksbelasting geheven als zij 0,02%mas melkvet bevatten. Daarmee vallen zij namelijk onder de huidige zuiveluitzondering. Omdat het criterium van 0,02%mas melkvet uit de wet verdwijnt, is het nodig om volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medische gebruik die onder de noemer van overige alcoholvrije drank vallen, via een specifieke verwijzing uit te zonderen. De voorliggende wijziging strekt hiertoe. Voorgesteld wordt om aan artikel 9, derde lid, WVAD een onderdeel toe te voegen met een uitzondering voor volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik. Voor de definitie van dergelijke voeding wordt aangesloten bij bestaande EU-regelgeving, namelijk Verordening (EU) nr. 609/2013.[229] Artikel 2, onderdelen c, d, onderscheidenlijk g, van Verordening (EU) nr. 609/2013 hanteert de volgende definities:

(a) *Volledige zuigelingenvoeding*

Levensmiddelen die bestemd zijn om in de eerste levensmaanden door zuigelingen te worden genuttigd en die zolang nog geen passende aanvullende voeding wordt gegeven, volledig aan de voedingsbehoeften van deze zuigelingen voldoen.

(b) Opvolgzuigelingenvoeding

[229] Verordening (EU) nr. 609/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 12 juni 2013 inzake voor zuigelingen en peuters bedoelde levensmiddelen, voeding voor medisch gebruik en de dagelijkse voeding volledig vervangende producten voor gewichtsbeheersing, en tot intrekking van Richtlijn 92/52/EEG van de Raad, Richtlijnen 96/8/EG, 1999/21/EG, 2006/125/EG en 2006/141/EG van de Commissie, Richtlijn 2009/39/EG van het Europees Parlement en de Raad en de Verordeningen (EG) nr. 41/2009 en (EG) nr. 953/2009 van de Commissie (PbEU 2013, L 181).

Levensmiddelen die bestemd zijn om door zuigelingen te worden genuttigd wanneer passende aanvullende voeding wordt gegeven en die het belangrijkste vloeibare bestanddeel vormen van de steeds gevarieerder wordende voeding van deze zuigelingen.

(c) Voeding voor medisch gebruik

Speciaal bewerkte of samengestelde levensmiddelen die door patiënten, met inbegrip van zuigelingen, als dieetvoeding onder medisch toezicht moeten worden gebruikt; zij zijn bestemd voor de volledige of gedeeltelijke voeding van patiënten die een beperkt, aangetast of verstoord vermogen hebben om gewone levensmiddelen, bepaalde nutriënten daarin of metabolieten in te nemen, te verteren, te absorberen, te metaboliseren of uit te scheiden, of die andere medisch bepaalde behoeften aan nutriënten hebben, voor de behandeling waarvan niet louter met wijziging van het normale voedingspatroon kan worden volstaan.

Artikel 9, vierde lid, WVAD

Aan artikel 9 WVAD wordt een lid toegevoegd. Het voorgestelde artikel 9, vierde lid, WVAD bepaalt dat de dranken zoals beschreven in artikel 9, derde lid, van die wet in vaste vorm of concentraat evenmin als overige alcoholvrije drank worden aangemerkt. De zuiveluitzondering ziet dus, kort gezegd, bijvoorbeeld ook op alcoholvrije dranken van GN-code 2202 99 11 in vaste vorm. Ook voor deze producten ("in vaste vorm of concentraat") is van belang dat zij een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten bevatten. Voor de beoordeling hiervan moet worden gekeken naar de samenstelling van het concentraat op het moment van het belastbare feit. Dit is het moment van de uitslag of invoer: het moment dat het product nog in vaste vorm of concentraat verkeert. Het product is, met andere woorden, op het moment van belasting *nog niet aangelengd tot een voor drinken gerede drank.* Voor de beoordeling of het product voldoet aan het vereiste van een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten, geldt het volgende. Omdat voor de herleiding van het volume van een concentraat naar het volume van voor gebruik gerede "overige alcoholvrije drank" rekening gehouden moet worden met de factor 4, zoals opgenomen in artikel 10, tweede lid, WVAD, zal het maximale gehalte aan suiker of verzadigd vet voor een concentraat, eveneens vermenigvuldigd moeten worden met de factor 4. Dat betekent dat als er in een concentraat vóór aanlenging met een vloeistof een suikergehalte van meer dan 20,0 (5,0 maal 4) gewichtspercenten of een verzadigd vetgehalte van meer dan 4,4 (1,1 maal 4) gewichtspercenten aanwezig is, de zuiveluitzondering op het concentraat *niet van toepassing* is.

Artikel XXXIV, onderdeel D (artikel 10 van de Wet verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)

Artikel 10 WVAD bepaalt het tarief per hectoliter alcoholvrije drank. Overeenkomstig de voornoemde aanpassingen wordt ook artikel 10, tweede lid, WVAD, aangepast door steeds de term limonade te vervangen door de term "overige alcoholvrije drank".

Alle in artikel XXXIV voorgestelde wijzigingen treden in werking met ingang van 1 januari 2027.

Artikel XXXV

Artikel XXXV (artikel 24a van de Wet inkomstenbelasting BES)
In het kader van de koopkrachtmaatregelen wordt voorgesteld het voor de inkomstenbelasting geldende tarief van de eerste schijf van de in artikel 24a Wet inkomstenbelasting BES (Wet IB BES) opgenomen tarieftabel te verlagen van 30,4% naar 29,4%. Daarnaast wordt in dat kader voorgesteld het tarief van de tweede schijf van die tabel te verhogen van 35,4% naar 38,4%.

Artikel XXXVI

Artikel XXXVI (artikel XLA van het Belastingplan 2023)
Artikel XXXVI regelt dat artikel XLA, dat is opgenomen in het BP 2023, wordt aangepast. Artikel XLA van het BP 2023 regelt dat mineraalwater voor zover vallend onder GN-code 2022 wederom wordt onderworpen aan verbruiksbelasting. Het is de bedoeling dat dit artikel alleen in werking treedt als de uitzondering van mineraalwater voor zover vallend onder GN-code 2201 in 2026 niet positief wordt geëvalueerd. In dat geval wordt het terugdraaien van de uitzonderingspositie van mineraalwater (zoals opgenomen in het BP 2023) bij koninklijk besluit doorgevoerd. Indien dit aan de orde is, voorziet voorliggende wijziging erin dat de in het BP 2023 opgenomen bepalingen overeenkomen met de tekstuele aanpassingen die met het voorliggende wetsvoorstel worden doorgevoerd. Dit wijzigingsartikel voorziet daarom in een tweetal tekstuele aanpassingen ten behoeve van de consistentie.
Allereerst geldt dat ingevolge het voorgestelde wetsvoorstel het niet langer wenselijk is dat via artikel XLA, onderdeel A, van het BP 2023 artikel 2, onderdeel j, WVAD komt te vervallen. Dit wordt gerealiseerd met het voorgestelde artikel XXXVI, onder 1. Met het voorgestelde artikel XXXVI, onder 2, wordt artikel XLA, onderdeel B, van het BP 2023 zodanig aangepast dat de in dat onderdeel opgenomen wijziging van artikel 6 WVAD tekstueel aansluit bij de voorgestelde formulering van dat artikel met ingang van 1 januari 2027.

Artikel XXXVIII

Artikel XXXVIII, onderdeel C (artikel XXV van het Belastingplan 2025)
De verwachting is dat de vrachtwagenheffing met ingang van 1 juli 2026 in werking treedt. Met het voorstel om bij inwerkingtreding van artikel 2, eerste lid, van de Wet vrachtwagenheffing de kwarttarieven in de motorrijtuigenbelasting voor kermis- of circusexploitanten en voor een motorrijtuig dat is ingericht als werktuig of werkplaats te beperken tot bestelauto’s (zie ook artikel XVII), bestaat niet langer de behoefte aan de wijziging zoals verwoord in artikel XXV, onderdeel F, van het BP 2025.

Artikel XXXVIII, onderdeel D (artikel XLIII van het Belastingplan 2025)
Het onderhavige artikel regelt dat de tarieven voor ongelode lichte olie, gasolie en vloeibaar gemaakt petroleumgas (LPG) die op dit moment zijn opgenomen in artikel 27, eerste lid, onderdelen a, b en d, van de Wet op de accijns (WA) worden gehandhaafd tot 1 januari 2027.

Artikel XXXVIII, onderdeel E (artikel LVIII van het Belastingplan 2025)
In artikel LVIII, onderdeel a, BP 2025 is abusievelijk verwezen naar een niet bestaand onderdeel. Met de voorgestelde wijziging wordt deze verwijzing gerepareerd.

Artikel XXXIX

Artikel XXXIX (overgangsrecht)
Het voorgestelde artikel XXXIX regelt het overgangsrecht bij artikel X, onderdeel A. Hierin wordt geregeld dat er vanaf 1 januari 2026 eerbiedigende werking is ten aanzien van bestaande huwelijkse voorwaarden of notariële samenlevingscontracten die zijn aangegaan voor 16 september, 16:00 uur, tenzij er bepaalde wijzigingen hebben plaatsgevonden (zie hierna). Bij de ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap wordt de gerechtigdheid tot de huwelijksgoederengemeenschap op basis van de huwelijkse voorwaarden dus gerespecteerd, dat wil zeggen dat er geen erf– of schenkbelasting op grond van artikel XI, onderdeel A, wordt geheven. Dit geldt ook voor een verrekenbeding dat is overeengekomen tussen echtgenoten of door ongehuwde partners in een notarieel samenlevingscontract. Vanwege de bewijskracht van een notarieel samenlevingscontract wordt bij de werking van het overgangsrecht ten aanzien van personen als bedoeld in artikel 11, vijfde lid, SW 1956 wel de eis gesteld dat het verrekenbeding is opgenomen in een dergelijk contract. Indien op of na 16 september, 16:00 uur, de huwelijkse voorwaarden met betrekking tot het aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap of de te verrekenen som wordt veranderd met betrekking tot het aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap of de te verrekenen som, vervalt dit overgangsrecht voor verkrijgingen die na 31 december 2025 plaatsvinden. Het voorgaande geldt ook als op of na 16 september, 16:00 uur, het notariële samenlevingscontract met betrekking tot het aandeel in de te verrekenen som wordt veranderd. Na een dergelijke wijziging zijn de voorgestelde wijzigingen van artikel 11 SW 1956 met ingang van 1 januari 2026 wel van toepassing en kan vanaf die datum erf- of schenkbelasting verschuldigd zijn conform dat artikel.

Artikel XL

Artikel XL (overgangsrecht)
In de voorgestelde artikelen 5.26, vierde lid, en 5.31, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 worden wijzigingen voorgesteld ten aanzien van lopende termijnen van inkomsten of verplichtingen. De overgang naar de nieuwe systematiek voor deze lopende termijnen zou zonder overgangsrecht onwenselijke gevolgen hebben, die aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht in paragraaf 5.5 van het algemeen deel van deze memorie. Het voorgestelde artikel XL zorgt ervoor dat de voorgestelde artikelen 5.26, vierde lid, en 5.31, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 buiten toepassing blijven op bezittingen en schulden die direct voorafgaand aan het tijdstip waarop de

voorgestelde nieuwe systematiek (met terugwerkende kracht) ingaat al tot het box 3-vermogen van de belastingplichtige behoren. Op die manier worden onwenselijke gevolgen van de overgang naar de nieuwe systematiek voorkomen.

Artikel XLI

Artikel XLI (tabelcorrectiefactor)

Met het voorgestelde artikel XLI, eerste lid, wordt bewerkstelligd dat de op grond van de artikelen 10.1, eerste lid, 10.3, tweede lid, en 10bis.12 Wet IB 2001 en de artikelen 20a, tweede lid, en 22d Wet LB 1964 per 1 januari 2026 met de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.2 Wet IB 2001, te indexeren bedragen beperkt worden geïndexeerd door de wettelijke inflatiecorrectie van 2,9% voor 95,8% toe te passen. De in dat geval te hanteren indexatiefactor wordt berekend met de formule: 1 + (95,8% x (tabelcorrectiefactor – 1)). Dit leidt tot een te hanteren indexatiefactor van 1,027782.

Het voorgestelde artikel XLI, tweede lid, regelt dat een andere beperkte toepassing van de inflatiecorrectie geldt voor de indexatie van het bedrag dat is vermeld in de eerste regel van de tweede kolom en de tweede regel van de eerste kolom van de voor belastingplichtigen die vóór 1 januari 1946 zijn geboren geldende tabel die is opgenomen in artikel 2.10a, eerste lid, Wet IB 2001 en artikel 20b, eerste lid, Wet LB 1964. Dat bedrag betreft de eersteschijfgrens die op grond van artikel 10.1, tweede lid, Wet IB 2001, artikel 20b, tweede lid, Wet LB 1964 en het voorgestelde artikel XLI wordt geïndexeerd met de uitkomst van de formule: 1 + (95,8% x (75% x (tabelcorrectiefactor – 1))). Toepassing van die formule geeft de uitkomst van 1,0208365.

Het voorgestelde artikel XLI, derde lid, regelt dat het bedrag van de vermogensgrens om wel of geen aanslag vast te stellen, dat is opgenomen in artikel 9.4, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001, en het bedrag van de beschikking rendementsgrondslag, dat is opgenomen in artikel 9.4a, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, met de volledige tabelcorrectiefactor wordt vermenigvuldigd. Deze vermogensgrenzen zijn gelijk aan de vermogensgrens van de huurtoeslag, die is opgenomen in artikel 7, derde en vierde lid, Awir. De vermogensgrens van de huurtoeslag wordt met de tabelcorrectiefactor geïndexeerd. Het wordt onwenselijk geacht om de hiervoor genoemde vermogensgrenzen voor de inkomstenbelasting en de huurtoeslag op verschillende bedragen vast te stellen, omdat de beschikking rendementsgrondslag ook van belang is voor de toekenning van het recht op huurtoeslag.

Zowel in het onderhavige wetsvoorstel als in artikel II van het wetsvoorstel Wet behoud verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport wordt voorgesteld de tabelcorrectiefactor voor minder dan 100% toe te passen. Ingevolge de in artikel XLIX van het onderhavige wetsvoorstel opgenomen samenloopbepaling worden, voor zover beide wetsvoorstellen in 2025 tot wet worden verheven en die wetten beide in werking treden per 1 januari 2026, de beperkingen van de tabelcorrectiefactor samengenomen om zo tot één toe te passen indexatiefactor te komen.

Artikel XLII

Artikel XLII (artikel XXXV van het Belastingplan 2024)

In het BP 2024 is de afbouw van de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) geregeld. In lijn met de in het BP 2024 voor het jaar 2024 opgenomen beperkte inflatiecorrectie is in het voorgestelde artikel XLII opgenomen dat bij de overeenkomstige toepassing van artikel 10.1 Wet IB 2001 de beperkte toepassing van de tabelcorrectiefactor voor het jaar 2026 ook geldt voor de afbouw van de IACK die is opgenomen in artikel XXXV, onderdeel c, BP 2024. Voor de volledigheid wordt nogmaals opgemerkt dat artikel XLI voor het overige geen doorwerking heeft naar indexatievoorschriften in verscheidene wetten die de artikelen 10.1 of 10.2 Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing verklaren.

Artikel XLVI

Artikel XLVI (vervangen tarieftabellen loon- en inkomstenbelasting)
In het voorgestelde artikel XLVI wordt de facto geregeld dat de uiteindelijke bedragen en percentages die moeten worden opgenomen in de tarieftabellen in de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, Wet IB 2001 en de tarieftabellen in de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, Wet LB 1964 die gelden voor het jaar 2026 bij ministeriële regeling worden vastgesteld. Dit gebeurt door middel van de Bijstellingsregeling directe belastingen 2025. Om tot de juiste tabellen te komen, worden eerst de in artikel I, onderdeel A, onder 2, en artikel III, onderdeel B, onder 2, opgenomen tariefwijzigingen verwerkt. Vervolgens worden de bedragen in de tarieftabellen zoals deze in 2025 luidden, door de toepassing van artikel XLI van het onderhavige wetsvoorstel en artikel II van het wetsvoorstel Wet behoud verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport[230] geïndexeerd door middel van een beperkte toepassing van de tabelcorrectiefactor. Ingevolge het voorgestelde artikel L, eerste lid, onderdeel a, worden pas daarna de bedragen aangepast zoals voorgesteld in artikel I, onderdeel A, onder 1, en artikel III, onderdeel B, onder 1, van het onderhavige wetsvoorstel. Tot slot worden de bedragen die voortvloeien uit de voorgaande wijzigingen in kolom III van de tarieftabellen aangepast. De daaruit voortvloeiende tarieftabellen zijn alvast ter informatie opgenomen in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XLVII

Artikel XLVII (artikel 27a van de Wet op de accijns)
De accijnstarieven op minerale oliën worden op grond van artikel 27a WA jaarlijks geïndexeerd bij het begin van het kalenderjaar. Toepassing van dat artikel zou leiden tot hogere accijnstarieven. Om te voorkomen dat de accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG hoger zijn dan in 2025, wordt voorgesteld de wettelijke indexaties op grond van artikel 27a WA per 1 januari 2026 niet toe te passen op de accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG zoals die per 1 januari 2026 luiden. De gemiste indexaties (dus voor de jaren 2023, 2024, 2025 en 2026) worden ingehaald op 1 januari 2027. Hiermee is rekening gehouden bij de bedragen die in onderhavige wijziging van artikel 27 WA worden genoemd. De wettelijke indexatie vindt weer plaats bij begin van het kalenderjaar 2027.

[230]Het bij koninklijke boodschap van 16 september 2025 ingediende voorstel van wet tot wijziging van het Belastingplan 2025 in verband met het behoud van het verlaagde btw-tarief op cultuur, media en sport en een beperking van de jaarlijkse indexering van een aantal bedragen die gelden voor de inkomstenbelasting, de loonbelasting of de toeslagen door middel van het beperkt toepassen van de tabelcorrectiefactor (Wet behoud verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport) (Kamerstukken PM).

Artikel XLVIII

Artikel XLVIII (samenloopbepaling Fiscale Verzamelwet 2026)
De Fiscale verzamelwet 2026 bevat een voorstel waarmee de redactie van artikel 222 van de Provinciewet wordt gewijzigd. Als de Fiscale verzamelwet 2026 in voorgestelde vorm wordt vastgesteld, is de verwachting dat de wijziging van artikel 222 van de Provinciewet uit hoofde van Overige fiscale maatregelen 2018 bij koninklijk besluit met ingang van 1 juli 2026 in werking zal treden. De uit hoofde van de Overige fiscale maatregelen 2018 beoogde aanpassing van artikel 222 van de Provinciewet dient echter te worden aangepast als het BP 2026 in voorgestelde vorm wordt aanvaard. In dat geval dient te worden geëxpliciteerd dat het tarief voor emissievrije personenauto's en emissievrije kampeerauto's volgt uit artikel 23b, eerste lid, Wet MRB 1994. Via deze samenloopbepaling wordt geborgd dat deze aanpassing in de Fiscale verzamelwet 2026 wordt doorgevoerd indien het BP 2026 wordt vastgesteld en in werking treedt.

Artikel XLIX

Artikel XLIX (algemene samenloopbepaling)
Zoals gebruikelijk is in dit wetsvoorstel ook een algemene samenloopbepaling opgenomen. Deze bepaling maakt het mogelijk om, ingeval de samenloop van wetten die in 2025 in het Staatsblad zijn of worden gepubliceerd en wijzigingen aanbrengen in een of meer belastingwetten, niet of niet juist is geregeld, of indien als gevolg van die samenloop onjuistheden ontstaan in de aanduiding van artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in de betreffende wetten, die wetten op dit punt bij ministeriële regeling te wijzigen. De werking van het artikel is derhalve beperkt tot twee specifieke situaties:
1. Er is sprake van een foutieve of ontbrekende samenloopbepaling met betrekking tot twee of meer wijzigingswetten. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als twee verschillende wijzigingswetten hetzelfde artikel van een belastingwet wijzigen, maar een van de betreffende wijzigingsopdrachten als gevolg van de samenloop van de wijzigingswetten niet kan worden uitgevoerd.
2. Door de samenloop ontstaat een foutieve aanduiding of verwijzing naar artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in een of meer belastingwetten die met de betreffende wijzigingsopdrachten worden gewijzigd of ingevoegd. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat ingevolge een of meer wijzigingswetten een artikel met hetzelfde nummer in de betreffende belastingwet wordt ingevoegd.

Artikel L

Artikel L (inwerkingtreding)
Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is voorzien in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of met een latere ingangsdatum, overgangsrecht of een afwijkende volgorde. Waar dat het geval is, is dat waar nodig toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,