



Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2025)

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.

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

B.

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.

C.

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

Artikel II

In de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2027 de in artikel 10.6ter, vijfde lid, opgenomen formule " $rloz_{t-1}$ " 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 die gehele periode niet de beschikkingsmacht over de fiets heeft.

B.

Artikel 32ba wordt als volgt gewijzigd:

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

2. Aan het zevende lid, eerste zin, wordt toegevoegd "waarbij een verhoging van dat bedrag als gevolg van toepassing van het negende lid, niet doorwerkt naar maanden uit reeds verstreken kalenderjaren".

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

8. Indien werkgever en werknemer daarvoor kiezen kan het bedrag genoemd in het zevende lid met € 300 euro per maand worden verhoogd waarbij een verhoging van het laatstgenoemde bedrag als gevolg van toepassing van het tiende lid, niet doorwerkt naar maanden uit reeds verstreken kalenderjaren.

4. Onder vernummering van het tiende en elfde lid (nieuw) tot het elfde en twaalfde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

10. Bij het begin van het kalenderjaar wordt het in het achtste lid genoemde 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%".

Artikel V

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt met ingang van 1 januari 2028 als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 32ba eerste lid, wordt "64%" vervangen door "65%".

Artikel VI

Artikel V, onderdelen E en G, van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen, vervallen.

Artikel VII

1. Onze Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid monitort het gebruik van regelingen voor vervroegde uittreding bedoeld in artikel 32ba 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 onderbouwing voor het benutten van de extra ruimte in de drempelvrijstelling bedoeld in artikel 32ba, achtste lid, Wet op de loonbelasting 1964;

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

c. het totale gebruik van de drempelvrijstelling voor regelingen voor vervroegde uittreding bedoeld in artikel 32ba, zevende lid, Wet op de loonbelasting 1964;

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 bedoeld in artikel 32ba, zevende lid, Wet op de loonbelasting 1964. 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 in het eerste lid bedoelde rapportages in overeenstemming met Onze Minister van Financiën wordt beoordeeld of de drempelvrijstelling bedoeld in artikel 32ba, zevende lid, Wet op de loonbelasting 1964 in dezelfde vorm kan blijven bestaan, of dat er bijsturing of afbouw moet plaatsvinden.

4. Voor de in het tweede en derde lid bedoelde bijsturing of afbouw kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur maatregelen 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 VIII

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 in huwelijkse voorwaarden opgenomen 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 verrekenbeding dat is overeengekomen door personen die op het moment van verrekening partners zijn als bedoeld in artikel 1a.

B.

Artikel 12 wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het tweede en derde lid tot derde en vierde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

2. Een schenking als bedoeld in het eerste lid, eerste zin, wordt voor de toepassing van deze wet en de daarop gebaseerde bepalingen geacht geen schenking te zijn.

3. In het vierde lid (nieuw) wordt "eerste volzin" vervangen door "eerste zin, en tweede lid".

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 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 ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop de belastingplichtige het biologische ouderschap kan doen blijken.

D.

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

E.

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".

F.

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

G.

In artikel 66, eerste lid, onderdeel 10, wordt "artikel 45, tweede en derde lid" vervangen door "artikel 45, tweede lid".

H.

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.

Artikel IX

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

A.

Artikel 9 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid komen de eerste en tweede kolom van de tabel te luiden:

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

2. In het eerste lid, laatste zin, wordt "70" vervangen door "PM".

B.

Artikel 9a komt te luiden:

Artikel 9a

1. In afwijking van artikel 9, derde lid, onderdeel a, bedraagt de belasting tot 1 januari 2031 voor een 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 X

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

1. In artikel 9, eerste lid, komen de eerste en tweede kolom van de tabel te luiden:

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

2. In het eerste lid, laatste zin, wordt "PM" vervangen door "PM".

Artikel XI

De Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt met ingang van 1 januari 2028 als volgt gewijzigd:

1. In artikel 9, eerste lid, komen de eerste en tweede kolom van de tabel te luiden:

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

2. In het eerste lid, laatste zin, wordt "PM" vervangen door "PM".

Artikel XII

In de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 komt artikel 30, eerste lid, aanhef, te luiden:
Voor een bestelauto die:

Artikel XIII

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

Artikel XIV

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 € 18,60.

C.

Artikel 71p wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel a, wordt na "per ton kooldioxide-equivalent" ingevoegd "voor een broeikasgasinstallatie of lachgasinstallatie" en wordt aan het slot van dat onderdeel toegevoegd "en voor een afvalverbrandingsinstallatie € 100,74".

2. In het tweede lid wordt "2030" vervangen door "2035" en wordt na "het tarief" ingevoegd "voor een broeikasgasinstallatie of lachgasinstallatie". Voorts wordt aan dat lid een zin toegevoegd, luidende: Bij aanvang van ieder kalenderjaar na het kalenderjaar 2026 tot en met kalenderjaar 2030 wordt, alvorens artikel 90 wordt toegepast, het tarief voor een afvalverbrandingsinstallatie, genoemd in het eerste lid, onderdeel a, verhoogd met € 48,56.

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 XV

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. Bij een verbruiksperiode korter dan wel langer dan twaalf maanden wordt de hoeveelheidsgrens, genoemd in de eerste volzin, naar evenredigheid verlaagd, onderscheidenlijk verhoogd".

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 gebruiker 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.

Artikel 22, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. onderdeel n komt te luiden:
n. residu dat is ontstaan bij het opwerken van bodemas: bezinksel dat overblijft na het wassen van bodemas in een bodemaswasinstallatie;.
2. onderdeel o komt te luiden:
o. afvalstoffenlijst: bijlage bij Beschikking 2000/532/EG van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 3 mei 2000 tot vervanging van Beschikking 94/3/EG houdende vaststelling van een lijst van afvalstoffen overeenkomstig artikel 1, onder a), van Richtlijn 75/442/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen betreffende afvalstoffen en Beschikking 94/904/EG van de Raad van de Europese Unie tot vaststelling van een lijst van gevaarlijke afvalstoffen overeenkomstig artikel 1, lid 4, van Richtlijn 91/689/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen betreffende gevaarlijke afvalstoffen (PbEG L 226/3).

F.

In artikel 27, eerste lid, wordt na "toegepast ter zake van" ingevoegd "door verbranding ontstane kooldioxide, afvalstoffen die op de afvalstoffenlijst geregistreerd staan onder afvalcodes 190111 en 190112,".

G.

Artikel 28, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. De tarieven in de onderdelen a, b en d worden verhoogd met € PM.
2. In onderdeel c wordt na "worden verbrand" ingevoegd ", en voor zover afvalstoffen die op de afvalstoffenlijst geregistreerd staan onder afvalcodes 190111 en 190112 aan de inrichting zijn afgegeven om daar te worden gereinigd".

Artikel XV, onderdeel G (artikel 28 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel XV, onderdeel G, onder 1, wordt voorgesteld de belastingtarieven voor het storten, het verbranden en de overbrenging van afvalstoffen met ingang van 1 januari 2027 te verhogen met € PM.

Daarnaast zorgt de voorgestelde wijziging van artikel 28, eerste lid, onderdeel c, Wbm die is opgenomen in artikel XV, onderdeel G, onder 2, ervoor dat het nihil tarief wordt toegepast indien op de inrichting een reinigingsinstallatie voor bodemmassen aanwezig is. Met de in artikel XV,

onderdelen E en F, voorgestelde maatregel worden bodemassen uitgesloten van de vermindering, bedoeld in artikel 27, eerste lid Wbm, waardoor dubbele belasting zou optreden als bodemassen ter reiniging worden overgebracht vanaf een andere inrichting. Door toepassing van het nihil tarief wordt dit voorkomen.

H.

In artikel 29a wordt "zuiveringsslib" vervangen door "residu dat is ontstaan bij het opwerken van bodemas" en wordt "verbrand" vervangen door "gestort".

I.

Hoofdstuk III, afdeling 6, vervalt.

Artikel XVI

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

A.

Artikel 28, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt na "afvalstoffen" ingevoegd "in andere gevallen dan als bedoeld onder e".
2. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel d door een puntkomma wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:
 - e. 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: € PM per 1.000 kilogram.

B.

In artikel 63, eerste lid, wordt het bedrag verlaagd met € 18,60.

Artikel XVII

De Wet milieubeheer wordt als volgt gewijzigd:

A.

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

3. De reductiefactor voor het jaar 2026 bedraagt 0,979. Bij aanvang van elk van de kalenderjaren 2027 tot en met 2035 wordt de reductiefactor telkens verlaagd met [PM]. Bij aanvang van elk van de kalenderjaren vanaf 2036 wordt de reductiefactor telkens verlaagd met [PM], doch niet verder dan tot nihil.

4. De correctiefactor voor broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval bedraagt voor het jaar 2025 1, voor het jaar 2026 0,88, voor het jaar 2027 [PM], voor het jaar 2028 [PM], voor het jaar 2029 [PM], voor het jaar 2030 [PM], voor het jaar 2031 [PM], voor het jaar 2032 [PM] 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 en ontvangen van andere exploitanten van broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval.

Artikel XVIII

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

Artikel XIX

De Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 30g wordt 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 XX

De Wet uitwerking Autobrief II wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel XXVIII A, onderdeel A, opgenomen artikel 23b, eerste lid, komt te luiden:

1. In afwijking van de artikelen 23 en 23a bedraagt de belasting een percentage van de ingevolge die artikelen verschuldigde belasting, mits het motorrijtuig een aandrijving heeft uitsluitend op elektriciteit of waterstof. 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 XXX, eerste wijzigingsonderdeel, komt te luiden:

1. Onderdeel d komt te luiden:

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

Artikel XXI

De Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt per 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 9 wordt als volgt gewijzigd:

3. Als limonade wordt niet aangemerkt:

a. alcoholvrije dranken van GN-code 0403 met een suikergehalte van niet meer dan 6,0 gewichtspercenten of een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten;

b. alcoholvrije dranken van GN-code 2202 99 11 met een suikergehalte van niet meer dan 6,0 gewichtspercenten of een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten;

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

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

4. Als limonade 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 limonade vervaardigen voor gebruik ter plaatse.

Artikel XXII

De Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt met ingang van 1 januari 2028 als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 6 komt als volgt te luiden:

Artikel 6

Onder alcoholvrije dranken worden verstaan vruchten- en groentesap, 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

B.

Artikel 9 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "limonade worden" vervangen door "overige alcoholvrije drank wordt".
2. In het tweede lid wordt "limonade" telkens vervangen door "overige alcoholvrije drank".
3. In het derde lid, aanhef, wordt "limonade" vervangen door "overige alcoholvrije drank".
4. In het vierde lid wordt "limonade" telkens vervangen door "overige alcoholvrije drank".

C.

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

Artikel XXIII

In het Belastingplan 2023 wordt artikel XLA als volgt gewijzigd:

1. Onderdeel A vervalt.
2. In onderdeel B wordt "mineraalwater en limonade" vervangen door "mineraalwater en overige alcoholvrije drank".

Artikel XXIV

In het Belastingplan 2025 vervalt artikel XXV, onderdeel F.

Artikel XXV

Artikel VIII, onderdeel A vindt geen toepassing op verkrijgingen op grond van huwelijkse voorwaarden die zijn aangegaan voor 18 april 2025 alsmede op verkrijgingen op grond van een notarieel samenlevingscontract dat is gesloten voor 18 april 2025. De eerste zin is niet langer van toepassing zodra die huwelijkse voorwaarden, onderscheidenlijk dat notariële samenlevingscontract, na 18 april 2025 worden gewijzigd, onderscheidenlijk wordt gewijzigd.

Artikel XXVI

Indien het bij koninklijke boodschap van 29 juni 2022 ingediende voorstel van wet houdende wijziging van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen in verband met de herziening van de mogelijkheid tot afkoop in de vorm van een bedrag ineens alsmede tot wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet herziening bedrag ineens)¹ tot wet wordt verheven, wordt in de Wet herziening bedrag ineens, artikel III “achtste lid” vervangen door “negende lid”.

Artikel XXVII

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 XXVIII

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, komt het in die wet in artikel XII, onderdeel B, opgenomen artikel XIX, derde lid, onderdeel a, onder 2^o te luiden:

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

Artikel XXIX

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 XXX

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2026, met dien verstande dat:
 - a. artikel VIII, onderdeel D voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot belastingaanslagen erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2026 plaatsvinden;
 - b. artikel IX, onderdeel B, terugwerkt tot en met 1 januari 2025;
 - c. artikel XIII toepassing vindt voordat artikel XXVIII A, onderdeel A en artikel XXX van de Wet uitwerking Autobrief II wordt toegepast.
2. In afwijking van het eerste lid treedt artikel XII in werking op het tijdstip waarop artikel 2, eerste lid, van de Wet vrachtwagenheffing in werking treedt.

Artikel XXXI

¹ Kamerstukken II, 2023/24, 36154, nr.10

Deze wet wordt aangehaald als: Belastingplan 2026.

Gegeven

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,

CONCEPT AP

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

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	18
1.	Inleiding	18
2.	Pakket Belastingplan 2026	18
3.	Opzet algemeen deel	20
4.	Inkomensbeleid	20
5.	Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2025	21
5.1	Aanpassingen box 3	21
5.2	Uitsluiten onzakelijk handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio	23
5.3	Verduidelijking fietsregeling loonbelasting	24
5.4	Onderhandelaarsakkoord RVU	26
5.5	Aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap	29
5.6	Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen	35
5.7	Verruiming ingangsdatum belastingrente en aangiftetermijn erfbelasting	37
5.8	Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen	40
5.9	Autonome vergroening	41
5.10	Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's	42
5.11	Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting	43
5.12	Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater	45
5.13	Hervormingen afvalstoffenbelasting	48
5.14	Aanpassingen CO2-heffing industrie	54
5.15	Verhoging belastingvermindering energiebelasting 2026, 2027 en 2028	61
5.16	Aanpassing zuiveldefinitie	62
6.	Budgettaire aspecten	68
7.	Grenseffecten	69
8.	EU-aspecten	70
9.	Gegevensbescherming	70
10.	Doenvermogen	71
11.	Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	76
12.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen	80

13. Advies en consultatie.....	81
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	83

CONCEPT AP

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het wetsvoorstel Belastingplan 2026 (BP 2026). Het is het tweede Belastingplan van het kabinet Schoof. 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

Dit is het tweede pakket Belastingplan van het kabinet Schoof. Het pakket Belastingplan 2026 bestaat uit PM 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, vereenvoudiging 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 2025 bestaat uit de volgende PM wetsvoorstellen:

- Wetsvoorstel Belastingplan 2026;
- Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2026;

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. Andere 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

PM

Vereenvoudiging

PM

Klimaat

PM

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 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:
 - PM

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. Deze maatregelen dragen ook bij aan de aanpak van maatschappelijke opgaven. 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).²

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving³ en aanwijzing 6.4⁴ 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 onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

² Financieel Jaarverslag van het Rijk 2022; Monitor Brede Welvaart & SDG's 2023.

³ Kamerstukken I 2010/11, 32500 VI, M.

⁴ Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl).

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 wetsvoorstel Belastingplan 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. Bijlagen 9 en 10 van de Miljoenennota bevatten 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

PM augustus

5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2025

5.1 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 en om het heffingvrije vermogen te verlagen. De aanleiding hiervoor is het uitstel van de invoering van de Wet werkelijk rendement box 3 – waarvoor het wetsvoorstel nu bij uw Kamer aanhangig is - tot 1 januari 2028.⁵ Hierdoor is het huidige stelsel in box 3 op basis van een forfaitair rendement met tegenbewijs een jaar langer van toepassing. Dit zorgt voor een budgettaire derving van € 2,55 miljard in 2027. Met de voorgestelde maatregelen wordt deze budgettaire derving gedekt over een periode van twee jaar, namelijk 2026 en 2027. Door die maatregelen stijgt het forfait voor overige bezittingen per 2026, dat zonder de voorgestelde verhoging op 6% zou uitkomen, met 1,78%-punt tot 7,78% en wordt het heffingvrije vermogen met ingang van 1 januari 2026 verlaagd van € 57.684 naar € 51.396.

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 onroerende zaken.⁶ Hiermee is echter sprake van een onderschatting van de 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 bij de berekeningsmethode van het forfait. Voorgesteld wordt om de huurinkomsten of het voordeel van het eigen gebruik van onroerende zaken expliciet te incorporeren in de berekeningsmethode van het forfait. 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-

⁵ Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 216.

⁶ Bijlage bij Kamerstukken I 2015/16, 34302, A.

waarde.⁷ 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. Als gevolg van de aangepaste berekeningsmethode stijgt het forfait voor overige bezittingen voor 2026 met 1,78%-punt.

Op basis van arresten van de HR 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 aangegeven dat bij de tegenbewijsregeling sprake kan zijn van overcompensatie. 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 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.

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 wordt gecreëerd door het uitstel van de invoering van de 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 bezitting 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.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane
PM

⁷ Bijlage bij Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 200.

5.2 Uitsluiten onzakelijk 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 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 verhuurde⁸ 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. Daarom geldt voor die situatie, zowel voor de Wet IB 2001 als voor de SW 1956, een afwijkende regeling (leegwaarderatio).⁹ 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.

Codificatie bij te hoge waarde door regeling leegwaarderatio

Deze regeling kan volgens de HR¹⁰ 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.

Met de aanpassing in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (UBIB 2001) en het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 (UBSW 1956) vindt 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.

Gelieerde partijen die tegen een onzakelijke huur- of pacht prijs 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, uitgegaan van het hoogste percentage in de tabel van de leegwaarderatio. Dat percentage bedraagt sinds 1 januari 2023 100% van de WOZ-waarde. Voor deze verhuursituaties in gelieerde

⁸ In deze toelichting op deze maatregel wordt met (ver)huur(d) ook (ver)pacht bedoeld.

⁹ Artikel 5.20, derde lid, Wet IB 2001 en artikel 21, achtste lid, SW 1956.

¹⁰ 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 Successiewet 1956.

verhoudingen betekent dat dat de leegwaarderatio voor dit onderdeel de facto is afgeschaft. In vrijwel alle gevallen van niet-marktconforme huur is sprake van een door de verhuurder doelbewust gekozen situatie. De verhuurder geeft er zelf de voorkeur aan om de woning te verhuren aan bijvoorbeeld diens zoon of dochter. 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 onzakelijke (lees: te lage) huurprijs de waarde in het economische verkeer op een onzakelijke (lees: te lage) waarde vaststellen. In deze situatie maken gelieerde partijen 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 dat deze gelieerde partijen niet meer toekomen aan de tabel van de leegwaarderatio. Hiermee wordt bewerkstelligd dat gelieerde partijen die de huurprijs op een onzakelijke (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 zakelijk 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 zakelijke huurprijs bij verhuur aan een gelieerde partij en de huurder huurbescherming geniet en voor zover deze woning op deze wijze wordt verhuurd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en douane

PM

5.3 Verduidelijking fietsregeling loonbelasting

Het kabinet is voorstander van het gebruik van deelmobiliteit, waaronder deelfietsen. Het doel van dit voorstel is om onduidelijkheid over belastbaarheid van deelfietsen bekostigd door de werkgever in welke vorm dan ook weg te nemen. Het kabinet stelt voor de bijtellingsregeling van de ter beschikking gestelde (elektrische) fiets van de zaak te verduidelijken door expliciet te stellen dat voor (deel)fietsen die niet of slechts incidenteel (niet meer dan bijkomstig) bij het woon- of

verblijfadres worden gesteld, mocht al sprake zijn van ter beschikking stelling, een bijtelling van nihil geldt. Dit betekent dat over het gebruik van deze (deel)fietsen geen belasting verschuldigd is. 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 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. Er is geen sprake van een ter beschikking stelling 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 fiscale wetgeving geen specifieke bepaling over de manier waarop de waarde van het privévoordeel moet worden bepaald. Deze waarde was echter lastig vast te stellen en leidde tot hoge administratieve lasten. Daarom is per 1 januari 2020 een bijtelling geïntroduceerd voor ook voor privédoeleinden aan een werknemer ter beschikking gestelde fiets, op grond waarvan de werknemer belasting verschuldigd is over 7% van de consumentenwaarde van de fiets. Met het oog op de eenvoud, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid is daarnaast 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. Deze fictie leidt in de praktijk tot onduidelijkheid voor met name hubfietsen, dienstfietsen, ov-fietsen en andere deelfietsen die worden gebruikt voor woon-werkverkeer en overige zakelijke ritten.

Voor de bijtellingsregeling van de fiets geldt dat een fiets die enkel voor zakelijke doeleinden (inclusief woon-werkverkeer) door een werknemer gebruikt kan worden en niet met de werknemer mee naar huis gaat, geen ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets is. Het toepassen van een bijtelling is dan niet nodig. Voorgesteld wordt dit te verduidelijken door te bepalen dat een fiets niet geacht wordt ook voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld als de fiets niet meer dan bijkomstig (niet meer dan 10%) bij het woon- of verblijfadres wordt gesteld. Dit betekent dat de fiets incidenteel wel mee naar huis genomen kan worden. Een werkgever kan dit aannemelijk maken door met diens werknemers af te spreken dat een ter beschikking gestelde fiets niet mee naar huis mag worden genomen. Het is ook mogelijk om een sleutelbeleid te hanteren, waarbij werknemers uiterlijk aan het eind van de werkdag de fietssleutel moeten inleveren. Bij een hubfiets (die gebruikt kan worden vanaf een hub vlak bij een werkplek) is sneller aannemelijk dat de fiets niet mee naar huis gaat, omdat deze fiets alleen wordt gebruikt voor het laatste stuk woon-werkverkeer. Dit voorstel houdt in dat voor fietsen die niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres worden gesteld de bijtelling op nihil wordt gesteld, bijvoorbeeld voor de hubfiets die een werknemer voor woon-werkverkeer gebruikt en stalt bij het station of op de werkplek. Het is niet langer van belang of sprake is van een ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets, aangezien het voordeel, mocht hier sprake van zijn op nihil wordt gesteld. Van stallen bij het woon- of verblijfadres is sprake als de werknemer de beschikkingsmacht over de fiets behoudt. Dit geldt bijvoorbeeld als de fiets voor het huis wordt neergezet en de werknemer de sleutel naar binnen meeneemt. Als een deelfiets voor de woning kan worden 'ingeleverd' via een app en daarna niet meer ter beschikking staat aan de werknemer,

dan kwalificeert dat niet als het stallen van de fiets bij het woon- of verblijfadres. Voor deze fiets geldt dus in beginsel een bijtelling van nihil. Als een fiets regelmatig, bijvoorbeeld wekelijks (dus meer dan 10%), mee naar huis wordt genomen, dan is geen sprake van het niet meer dan bijkomstig stallen van de fiets bij het woon- of verblijfadres en is de uitzondering niet van toepassing.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het nieuwe uitgangspunt is dat dienstfietsen, hubfietsen, ov-fietsen en andere deelfietsen nagenoeg geheel voor zakelijk gebruik ter beschikking worden gesteld door werkgevers aan werknemers. Alles afwegende is ervoor gekozen om het, naar verwachting minimaal, privégebruik, mede vanuit administratief oogpunt niet te belasten. Met de voorgestelde vormgeving leidt (incidenteel) privégebruik van een (deel)fiets niet tot een bijtelling. Hoewel dit eerder ook werd beoogd, kan dit als een uitbreiding van de uitzondering op de bijtellingsregels worden beschouwd. Als een werknemer bijvoorbeeld op een dienstfiets in zijn pauze enkele privéboodschappen haalt, is niet direct sprake van bijtelling voor het privégebruik van de fiets van de zaak. Dergelijk incidenteel privégebruik van (deel)fietsen is niet vergelijkbaar met het altijd kunnen beschikken door dezelfde werknemer over een fiets die ook vanuit huis, buiten werktijd, voor privédoeleinden kan worden gebruikt en waarvoor de bijtellingsregeling wel van toepassing blijft. De aanpassing incidenteel privégebruik expliciet buiten de bijtellingsregeling te houden past binnen de doelstelling om de regeling rechtvaardig, eenvoudig, uitvoerbaar en handhaafbaar te houden en maakt de regeling doeltreffender en doelmatiger.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar per 2026. De voorgestelde maatregel betekent een verduidelijking ten opzichte van de huidige situatie. Het voorstel komt de handhaafbaarheid en de uitvoerbaarheid van de bijtellingsregeling voor de fiets van de zaak ten goede.

5.4 Onderhandelaarsakkoord RVU

Met het stijgen van de levensverwachting, wordt de AOW-leeftijd hoger en worden ook loopbanen steeds langer. Iedereen is nodig op de arbeidsmarkt. Daarom wordt vervroegd uittreden fiscaal ontmoedigd. De meeste werknemers kunnen gelukkig gezond doorwerken tot de AOW-leeftijd, maar dat geldt niet voor iedereen. Vooral voor mensen die langdurig zwaar werk hebben verricht, blijkt het moeizaam om gezond hun pensioen te halen. Bij het Pensioenakkoord van 2019 is daarom de fiscale drempelvrijstelling voor regelingen voor vervroegde uittreding (RVU) afgesproken. Vanaf 2021 kunnen werknemers drie jaar voor AOW-leeftijd stoppen met werken met een uitkering gelijk aan de AOW-uitkering zonder dat de werkgever hierover een RVU-heffing verschuldigd is. Dit is een tijdelijke maatregel die afloopt per 2026.

Er blijkt nog meer inzet nodig om gezond langer door te kunnen werken. Op 18 oktober 2024 hebben het kabinet en sociale partners daarom het akkoord 'gezond naar het pensioen'¹¹ (hierna:

¹¹ Kamerstukken II 2023/24, 32043, nr. 663.

onderhandelaarsakkoord) gesloten. Hierin is afgesproken dat de fiscale drempelvrijstelling voor RVU vanaf 2026 structureel en gericht wordt voortgezet voor werknemers met zwaar werk die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. De fiscale drempelvrijstelling voor RVU is een generieke fiscale maatregel en de overheid kan niet op centraal niveau bepalen wat zwaar werk is. De gerichtheid van RVU-regelingen op werknemers met zwaar werk die niet gezond hun pensioen kunnen halen, wordt dus bepaald door afspraken tussen werkgevers en werknemers, bijvoorbeeld bij cao. 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.

Regeling vervroegde uittreding

Naar aanleiding van het onderhandelaarsakkoord wordt voorgesteld dat de 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. Daarnaast is afgesproken het tarief van de pseudo-eindheffing voor een RVU boven de drempelvrijstelling stapsgewijs te verhogen naar 57,7% in 2026, 64% in 2027 en 65% in 2028. Met dit verhoogde tarief wordt een RVU boven de drempelvrijstelling extra ontmoedigd. Het kabinet en sociale partners hebben in het onderhandelaarsakkoord afgesproken om de RVU beheerst en meer gericht in te zetten, zodat die alleen terecht komt waar het nodig en verantwoord is, gelet op de gevolgen voor de arbeidsmarkt en samenleving. De gerichtheid van zwaar werk van de RVU-regelingen wordt bepaald door sociale partners. Hiertoe hebben kabinet en sociale partners in het onderhandelaarsakkoord centrale afspraken gemaakt over de vormgeving van (collectieve) RVU-regelingen. Hierbij zal een derde partij valideren of de RVU-afspraken vallen binnen de centrale afspraken.

Om de RVU toegankelijker te maken voor werknemers met een laag inkomen of weinig aanvullend pensioen, wordt naast het huidige drempelbedrag (in netto termen gelijk aan een netto AOW-uitkering) voorgesteld de fiscale ruimte voor RVU's te vergroten met € 300 per maand. Kabinet en sociale partners hebben afgesproken dat het gebruiken van deze extra fiscale ruimte 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 samen 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.

Gerichtheid RVU

De RVU-drempelvrijstelling is een generieke fiscale maatregel. Het is aan sociale partners om hierin de gerichtheid aan te brengen. In het onderhandelaarsakkoord is daarom ook afgesproken dat RVU-afspraken bij cao altijd een onderbouwde afbakening van de doelgroep hebben, gericht op belastende functies en werkzaamheden gebaseerd op objectieve criteria. De focus ligt daarbij op de groep werknemers die niet gezond de pensioenleeftijd haalt. Werkgevers en werknemers schakelen

een door het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) erkende derde partij in om de juistheid van de afbakening te valideren.

Deze derde partij stelt vooraf een algemeen kader met criteria voor bezwarende werkzaamheden of werkomstandigheden op waarmee cao-partijen binnen hun sector of bedrijf zwaar werk kunnen identificeren en afbakenen. Uiteindelijk is het aan cao-partijen om te bepalen of ze een RVU-afpraak passend vinden. Bij indiening van de afbakening voert de derde partij een toets uit op de toegepaste methodiek, het doorlopen proces en de aannemelijkheid van de onderbouwing aan de hand van de vooraf vastgestelde criteria. De derde partij voert geen toets uit op individuele functies. Uit deze validering volgt een positief of negatief advies naar de betreffende cao-partijen. Deze adviezen kunnen terugkomen in de jaarlijkse monitoring van SZW en sociale partners.

Monitoring en ijkmomenten

Met ingang van 2025 is het proces van gezamenlijke jaarlijkse monitoring door SZW en sociale partners gestart en driejaarlijks vinden ijkmomenten plaats, gericht op alle afspraken rond 'gezonder 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 RVU afspraken. Dit gebeurt op basis van monitoringsrapportages. Hierbij wordt gekeken naar het totale gebruik van RVU met een signaalwaarde van 15.000 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. 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.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en douane

PM

5.5 Aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap

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), als daar niet in 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%. De Belastingdienst signaleert dat vermogenden van deze mogelijkheden in toenemende mate gebruikmaken, ingegeven door de wens om erf- of schenkbelasting te besparen. Uit een arrest van de HR van 16 februari 2024.¹² 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. Hierdoor is het mogelijk om schenk- of erfbelasting op oneigenlijke wijze te ontgaan. Met de voorgestelde maatregel wordt dit gerepareerd. Dit wordt onderstaand toegelicht.

Voor huwelijken die zijn aangegaan voor 1 januari 2018 geldt van rechtswege een algehele gemeenschap van goederen.¹³ Dit betekent dat in beginsel alle bezittingen en schulden van elk van de echtgenoten voorafgaand aan het huwelijk en alle bezittingen en schulden die zij tijdens het huwelijk verkrijgen of aangaan, in de huwelijksgoederengemeenschap vallen. Voor huwelijken die zijn aangegaan vanaf 1 januari 2018 geldt van rechtswege een beperkte gemeenschap van goederen. De gemeenschap van goederen die sindsdien van rechtswege van toepassing is 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 echtgenoten¹⁴ behoren niet tot de gemeenschap, maar blijven behoren tot hun privévermogen. Tijdens het bestaan van de gemeenschap zijn daarin civielrechtelijk geen aandelen te onderscheiden. En in beginsel hebben beide echtgenoten bij beëindiging van het huwelijk bijvoorbeeld door echtscheiding of overlijden op grond van het Burgerlijk Wetboek (BW) recht op een gelijk aandeel in de ontbonden gemeenschap.¹⁵

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, waarin bijvoorbeeld een algehele gemeenschap van goederen met uitzondering van de eigen onderneming wordt gesloten. In huwelijkse voorwaarden kan ook een finaal verrekenbeding worden opgenomen, op grond waarvan bijvoorbeeld bij de beëindiging van het huwelijk door echtscheiding of overlijden verrekening plaatsvindt alsof sprake is van een algehele gemeenschap

¹² HR 16 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:239.

¹³ Onder huwelijk wordt in deze memorie van toelichting mede verstaan: geregistreerd partnerschap.

¹⁴ Onder echtgenoot wordt in deze memorie van toelichting mede verstaan: de geregistreerde partner.

¹⁵ Artikel 1:100 BW.

van goederen. Ook hierbij geldt dat beide echtgenoten het vermogen in principe bij helfte verrekenen, dat wil zeggen alsof zij allebei een gelijk aandeel hebben in het te verrekenen vermogen.¹⁶

Het is ook mogelijk om af te wijken van het wettelijke uitgangspunt dat echtgenoten recht hebben op een gelijk aandeel (ieder de helft) in de ontbonden huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen. 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* (zie hierna). Het hiervoor genoemde arrest van de HR van 16 februari 2024 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 Hoge Raad geoordeeld dat, gelet op de wetsgeschiedenis, onder de huidige wetgeving geen erfbelasting is verschuldigd over het meerdere dan de helft van het vermogen van de huwelijksgoederengemeenschap dat toekomt aan de langstlevende echtgenoot. 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 ontwijken van schenkbelasting (bijvoorbeeld bij een echtscheiding, waarbij er een ongelijk aandeel is bij de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap). In de onderstaande voorbeelden wordt geïllustreerd hoe onder de huidige wetgeving door middel van het huwelijksvermogensrecht de heffing van erfbelasting kan worden ontweken.

Voorbeeld 1 – 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 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 2 – 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

¹⁶ Artikel 1:135, eerste lid, BW.

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.

In het HLA is opgenomen dat onbedoelde constructies worden aangepakt. Het kabinet ziet de bovengenoemde constructie als onbedoeld. Volgens het kabinet is het namelijk ongewenst dat echtgenoten door civielrechtelijke keuzes, die zijn ingegeven vanuit fiscale beweegredenen, erf- of schenkbelasting ontwijken. Het huwelijksvermogensrecht wordt in voorkomende situaties ingezet om geen of lagere erf- of schenkbelasting te bewerkstelligen. Sinds het genoemde arrest van de HR van 16 februari 2024 is duidelijk dat dit op relatief eenvoudige wijze kan en dat het bestrijden van dergelijke constructies met fraus legis zeer lastig is. Het is uiteraard de bedoeling dat schenkingen en erfenissen tussen echtgenoten niet in algemene zin zijn vrijgesteld van belasting. Hoewel er voor de erfbelasting sprake is van een hoge partnervrijstelling, is deze niet onbeperkt. Ook in de schenkbelasting bestaat geen onbeperkte vrijstelling tussen echtgenoten. Het onbelast overgaan van vermogen van de ene echtgenoot op de andere echtgenoot is in genoemde situaties dus ook in strijd met doel en strekking van de SW 1956.

Voorstel ongelijke breukdelengemeenschap en finaal verrekenbeding met ongelijke breukdelen

Bij een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen wordt voorgesteld dat hetgeen aan een echtgenoot na ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap meer toekomt dan de helft van die gemeenschap, belast wordt met erf- of schenkbelasting. Hierbij wordt aangesloten bij het uitgangspunt in het BW.¹⁷ dat echtgenoten een gelijk aandeel hebben in de ontbonden huwelijksgoederengemeenschap. Ook in het geval van een finaal verrekenbeding waarbij vermogen wordt verrekend op grond van een ongelijke gerechtigdheid tot dat vermogen, wordt voorgesteld dat hetgeen aan een echtgenoot meer toekomt dan de helft van de te verrekenen som belast wordt met erf- of schenkbelasting.¹⁸ De maatregel geldt onverkort. Dit betekent dat er geen tegenbewijsregeling wordt voorgesteld, noch een termijn wordt gesteld tussen het aangaan van de huwelijkse voorwaarden en het moment waarop de ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap of de verrekening plaatsvindt. De voorgestelde maatregel is hiermee het meest effectief tegen toekomstige constructies. Wel wordt er overgangsrecht geïntroduceerd (zie hierna). Een tegenbewijsregeling, waarbij er geen heffing is wanneer het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden niet hoofdzakelijk is ingegeven vanuit fiscale beweegredenen, leidt namelijk 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

¹⁷ Artikel 1:100 BW.

¹⁸ Deze maatregel geldt ook voor twee personen die een verrekenbeding zijn overeengekomen en die partner zijn op grond van artikel 1a SW 1956 en dus een notarieel samenlevingscontract hebben gesloten of gedurende een onafgebroken periode van ten minste vijf jaren staan ingeschreven op hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland. Als in deze memorie wordt gesproken over echtgenoten met een verrekenbeding kan in dat geval ook een partner als bedoeld in artikel 1a SW 1956 gelezen worden.

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 leidt ertoe dat de maatregel minder effectief is. Met een dergelijke termijn is het namelijk nog steeds mogelijk om constructies op te zetten, zolang de periode tussen het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden en de ontbinding van de gemeenschap lang genoeg is.

Door deze vormgeving geldt de maatregel ook in gevallen waarin geen sprake is van constructies: ook zonder fiscale beweegredenen leidt een ongelijke breukdelengemeenschap of verrekening anders dan bij helfte tot heffing van erf- of schenkbelasting. Dit is een bewuste keuze. Echtgenoten hebben immers als alternatief 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 verrekenbeding ongelijke breukdelen hoeven overeen te komen. Bovendien ligt het – afgezien van fiscale redenen – niet voor de hand om een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen overeen te komen. Tijdens het bestaan van de gemeenschap gaan immers goederen en schulden van beide echtgenoten tot de gemeenschap behoren en kunnen schuldeisers zich hierop verhalen. Het is niet logisch dat goederen en schulden die tot de huwelijksgoederengemeenschap gaan behoren uiteindelijk in een ongelijke verhouding tussen echtgenoten worden verdeeld. 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.

In dit verband kan nog worden gewezen op het niet aangenomen voorstel om een constructie als hierboven genoemd te bestrijden in Overige fiscale maatregelen 2018 (OFM 2018).¹⁹ Dat voorstel 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 tijdens het huwelijk. Ten tweede was niet het huwelijkvermogen 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-Omtzigt.²⁰ 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.²¹ 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 het huwelijkvermogensrecht niet onbedoeld wordt gebruikt om erf- of schenkbelasting te ontwijken. De privévermogens van beide echtgenoten blijven namelijk buiten de voorgestelde maatregel in

¹⁹ Kamerstukken II 2017/18, 34786.

²⁰ Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 18.

²¹ Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 18.

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 vermogensvermenging geen schenking met zich meebrengt. 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 3 - 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 4 - 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 terugwerkende kracht

Een huwelijksgoederengemeenschap of een finaal verrekenbeding met ongelijke breukdelen is een ongebruikelijke figuur. Dit komt omdat breukdelen vaststaan, terwijl de verhouding tussen de inkomens- en vermogenspositie van echtgenoten tijdens het huwelijk dynamisch is. Het kabinet acht het echter onwenselijk dat echtgenoten die wel om niet-fiscale redenen een dergelijke

constructie hebben afgesloten, onder de voorgestelde maatregel vallen.²² Om heffing in de toekomst te voorkomen zullen deze echtgenoten van de voorgestelde maatregel op de hoogte moeten zijn 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 ruim overgangsrecht voorgesteld dat inhoudt dat de maatregel niet van toepassing is in geval van huwelijkse voorwaarden waarin reeds een ongelijke breukdelengemeenschap of een finaal verrekenbeding met ongelijke breukdelen is overeengekomen voor 18 april, 00:00 uur.²³ 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. Het genoemde tijdstip is het tijdstip van bekendmaking van deze maatregel in de Voorjaarsnota en beoogt aankondigingseffecten te voorkomen.²⁴

Als de betreffende echtgenoten na 18 april, 00:00 uur hun huwelijkse voorwaarden wijzigen, verliezen zij hun aanspraak op het overgangsrecht en gaat de nieuwe regelgeving gelden. Dit geldt ook als de echtgenoten de huwelijkse voorwaarden aanpassen, maar nalaten de ongelijke breukdelengemeenschap of het finaal verrekenbeding met ongelijke breukdelen aan te passen. Hiermee wordt het overgangsrecht niet te breed. De notaris heeft de verplichting om echtgenoten met een ongelijke breukdelengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelen te wijzen op de fiscale gevolgen van deze voorgestelde maatregelen en dit overgangsrecht. Echtgenoten kunnen dit dan meenemen bij hun overweging tot het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft als doel om een onbedoelde constructie te bestrijden. Deze constructie houdt in dat een belastingplichtige en diens partner de verdeling van het vermogen van de huwelijksgoederengemeenschap of de gerechtigdheid tot het vermogen op grond van een verrekenbeding zo vaststellen of wijzigen dat geen of weinig schenk- of erfbelasting verschuldigd is. Met de voorgestelde maatregel is deze constructie niet meer mogelijk. De maatregel is daarmee doeltreffend.

De maatregel is gericht, omdat een huwelijksgemeenschap of een finaal verrekenbeding met ongelijke breukdelen naar alle waarschijnlijkheid hoofdzakelijk wordt opgezocht om schenk- of erfbelasting te ontwijken. Er treden dus naar verwachting geen tot weinig neveneffecten op. De maatregel is daarmee doelmatig. Er wordt geen evaluatie van deze maatregel voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

Schenken binnen 180 dagen voor het overlijden komen geregeld voor. 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). Dit betekent in de praktijk dat de Belastingdienst moet uitleggen aan de burger dat er eerst een uitnodiging volgt voor het doen van

²² 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).

²³ Het overgangsrecht geldt overeenkomstig voor twee personen partner zijn op grond van artikel 1a SW 1956 en die een notarieel samenlevingscontract hebben gesloten met daarin een finaal verrekenbeding.

²⁴ Kamerstukken II 2024/25, 36725, nr. 1.

aangifte schenkbelasting (of legt uit dat eerst een ambtshalve aanslag schenkbelasting wordt opgelegd). De burger moet aangifte schenkbelasting doen waarna de Belastingdienst de aanslag schenkbelasting vaststelt waarna bij de vaststelling van de aanslag erfbelasting de schenkbelasting wordt verrekend met de erfbelasting. Ook deze verrekening vergt veel extra toelichting aan de burger.

De voorgestelde aanpassing van de fictiebepaling in de SW 1956 leidt tot een substantiële besparing van de uitvoeringslasten van de Belastingdienst. De structurele werklastbesparing wordt ingeschat op circa 19.600 uur, zijnde 2 uur behandeltijd per aangifte erfbelasting waarin een schenking voorkomt (9.800 stuks). De besparing ontstaat door:

- Minder aangiften schenkbelasting te verwerken. Naar verwachting leidt de aanpassing tot jaarlijks circa 2.500 minder aangiften schenkbelasting.²⁵
- De schenking kan direct worden meegenomen in de aanslag erfbelasting. Er is geen verrekening meer nodig omdat er niet langer dubbele belastingheffing plaatsvindt. Dit leidt tot een kortere behandeltijd per aangifte erfbelasting.
- De aangiften erfbelasting kunnen sneller worden afgewikkeld omdat er niet eerst een aanslag schenkbelasting dient te worden opgelegd, waarvoor veelal eerst nog een aangifte schenkbelasting dient te worden uitgereikt en deze ingevuld retour moet komen.

Het zal blijven voorkomen dat er reeds aangiften schenkbelasting zijn gedaan voor schenkingen die vallen binnen de 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. Aanslagen zullen veelal nog niet zijn opgelegd ($t+1$). Aangiften kunnen wegens het opgeven burgerservicenummer van de schenker na overlijden van de schenker voorafgaand aan het opleggen van de aanslag schenkbelasting automatisch worden uitgeworpen waarmee voorkomen kan worden dat een aanslag schenkbelasting wordt opgelegd. Is er wel een aanslag schenkbelasting opgelegd, dan zal deze voorafgaand aan de oplegging van de aanslag erfbelasting geselecteerd moeten worden en ambtshalve (moeten) worden verminderd.

Voor de voorgestelde aanpassing van de fictiebepaling is een structuuraanpassing in de ondersteunende systemen bij de Belastingdienst noodzakelijk, waarvoor een inzet van circa 50 IV-dagen is vereist. Dit is inpasbaar per 1 januari 2026, mits de wettekst finaal is/voldoende is uitgekristalliseerd op 1 april 2025 en onder voorbehoud van de uitkomst van de uitvoeringstoets (ook in combinatie met maatregel verlengen aangiftetermijn van acht naar twintig maanden) waardoor deze aanpassing geldt voor alle schenkingen vanaf 1 januari 2026 binnen 180 dagen voor overlijden.

5.6 Gelijktelling 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

²⁵ De reductie van het aantal aangiften schenkbelasting is veel lager dan 18.700, omdat bij een groot deel van de *aanslagen* erfbelasting geen schenkbelasting verrekend wordt. Veelal doordat het schenkingsbedrag onder de jaarlijkse schenkingsvrijstelling van ouder aan kind ligt waardoor geen aangifte schenkbelasting gedaan hoeft te worden. Bij 2.500 aanslagen erfbelasting is wel met zekerheid een aangifte schenkbelasting gedaan.

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 (cijfers 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. 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.²⁶ Hierbij wordt voor het bepalen of iemand als kind van een schenker of erflater kwalificeert aangesloten bij het familierecht in het Burgerlijk Wetboek (BW).

De Hoge Raad (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 hem is komen te staan, voor toepassing van de SW 1956 niet is aan te merken als een kind van de biologische vader.²⁷ 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)²⁸ 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.²⁹ Volgens de HR ligt het voornamelijk op de weg van de wetgever om in dit rechtstekort te voorzien, omdat dit de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaat.³⁰

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

²⁶ 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).

²⁷ HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130.

²⁸ Artikel 8 EVRM.

²⁹ Artikel 14 EVRM.

³⁰ HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130, r.o. 4.7.2, 4.8 en 4.10.2.

brief met onderzoeksresultaten in het kader van meerouderschap naar de Tweede Kamer gestuurd en daarin aangegeven dat er nu geen regeling hiervoor wordt voorbereid.³¹ 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.³² – 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 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 op grond van de voorgestelde bewijsvorm bijvoorbeeld een DNA-test overleggen waaruit het biologische ouderschap volgt.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

5.7 Verruiming ingangsdatum belastingrente en aangiftetermijn erfbelasting

*Heffingsrente (de voorloper van de belastingrente) is voor de erfbelasting ingevoerd in het Belastingplan 2010 waarbij voor het tijdvak van de heffingsrente is [...] aangesloten bij het aangiftetijdvak van de erfbelasting.*³³

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.

³¹ Kamerstukken II 2024/25, 33836, nr. 104.

³² Artikel 8 EVRM.

³³ *Kamerstukken II* 2008/09, 32 128, nr. 3, p. 41 en 69 (Artikel XI, onderdeel B (artikel 67 van de Successiewet 1956) De wijziging van artikel 67 van de Successiewet 1956 hangt samen met het in dit wetsvoorstel opgenomen voorstel om in voorkomende gevallen ook heffingsrente in rekening te brengen bij de erfbelasting.)

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 jaren³⁴ 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.³⁵

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 burger vaak te kort om juist en volledig aangifte erfbelasting te kunnen doen. Daarom wordt vaak uitstel voor het indienen van de aangifte erfbelasting gevraagd. Als na die acht maanden aangifte erfbelasting wordt gedaan, is belastingrente (6,5% vanaf 1 januari 2025) verschuldigd, ook als het gevraagde uitstel is verleend.³⁶ 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 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 burgers en dat leidt tot bezwaren tegen de belastingrentebesikking, ook bij zeer kleine financiële belangen. Niet alleen de hoogte van de rente, maar ook het feit dat de burger 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 burger. 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 burgers 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.

³⁴ Kamerstukken II 2024/25, 31066, nr. 1446.

³⁵ Kamerstukken II 2024/25, 31066, nr. 1446, bijlage 3, Stand van de uitvoering p. 8 en 9.

³⁶ 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.

Er zijn verschillende opties bezien om dit knelpunt aan te pakken. In de Stand van uitvoering 2024 van de Belastingdienst wordt voorgesteld de startdatum van de belastingrente voor de erfbelasting te verleggen van acht naar twintig maanden. Dit lost echter 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.³⁷ Er wordt momenteel uitstel verleend voor circa 30% van de aangiften erfbelasting. Het verschilt van geval tot geval binnen welke termijn een burger 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 het probleem van de belastingrente bij de erfbelasting niet op. Dus voor het wegnemen van het knelpunt bij de belastingrente is een aanpassing van het startmoment voor de belastingrente nodig. Dit startmoment hangt samen met de aangiftetermijn. Vanuit de systematiek van de belastingrente bezien is het dus logisch om voor het startmoment van de belastingrente aan te sluiten bij een aangiftetermijn van twintig maanden na het overlijden.

Daarom wordt voorgesteld om zowel de aangiftetermijn erfbelasting te verlengen van acht naar twintig maanden na het overlijden als het startmoment van de belastingrente bij de erfbelasting aan te passen van acht maanden 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 het overlijden vindt voor zowel den aangiftetermijn als de belastingrente voor het eerst toepassing met 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 gelet op de uitspraak van 7 november 2024, ECLI:NL:RBNNE:2024:4361.³⁸

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. Gelet op deze ruime verlenging is de Belastingdienst niet voornemens bij een aangiftetermijn van twintig maanden na het overlijden nog uitstel – standaard of op verzoek – te verlenen. Bij een standaard wettelijke

³⁷ 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).

³⁸ Stcrt. 2025, 5793 (14-02-2025). aanwijzing bezwaarschriften tegen het in rekening gebrachte percentage belastingrente vennootschapsbelasting en enige overige middelen vanaf 1 oktober 2020 als massaal bezwaar.

termijn voor het indienen van de aangifte van twintig maanden na het overlijden kan de Belastingdienst nog voldoen aan de aanslagtermijn van drie jaar na het overlijden (de termijn waarbinnen een aanslag moet worden vastgesteld) en de navorderingstermijn van vijf jaar na het overlijden voor de erfbelasting. Dit zou moeilijker worden bij een langere aangiftetermijn. Het is uiteraard ook denkbaar te kiezen voor een kortere termijn 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 alle gegevens om juist en volledig aangifte te kunnen doen beschikbaar zijn. Naar verwachting kunnen na twintig maanden alle benodigde gegevens bekend zijn.

Een verdergaande optie zou zijn afschaffing van de belastingrente bij de erfbelasting. Om drie redenen wordt daarvoor niet gekozen. Ten eerste past deze optie niet in de systematiek van de belastingrente (voor het startmoment van de belastingrente aansluiten bij een aangiftetermijn van twintig maanden na het overlijden). Een ander bezwaar van die optie is de budgettaire derving van € 32 miljoen. Ten derde vervalt hiermee (deels) de prikkel om tijdig aangifte te doen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

5.8 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, 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.³⁹

Om deze ongelijkheid te corrigeren, wordt voorgesteld om in het Belastingplan 2026 een wijziging van de Wet BPM 1992 op te nemen. 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

³⁹ Zie ook Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 251. Verwijzing opnemen t.z.t. naar publicatie Staatscourant.

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.

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 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 hoe wordt omgegaan met de fiscale behandeling van emissievrije motoren en bijzondere personenauto's.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en douane

PM

5.9 Autonome vergroening

Vanwege de jaarlijkse afname van de CO₂-uitstoot van nieuwe conventionele personenauto's (autonome vergroening) worden in de bpm jaarlijks de CO₂-schijfgrenzen en -tarieven aangepast. Deze aanpassing is zodanig vormgegeven dat de gemiddelde bpm-inkomsten per conventionele auto, 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 PM% voorzien. Voorgesteld wordt om dit percentage jaarlijks te verwerken in tarieftabel zoals die voor de bpm wordt gehanteerd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel is doeltreffend doordat zij de verwachte daling in CO₂-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 CO₂-uitstoot.

Door de autonome vergroening jaarlijks te verdisconteren in de tarieftabel wordt met een beperkte aanpassing van wet- en regelgeving op een effectieve manier voorkomen dat de belastinggrondslag erodeert. Daarmee wordt de stabiliteit van de bpm-opbrengst geborgd zonder dat aanvullende uitvoeringslasten of handavingsinspanningen 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 CO₂-uitstoot van nieuwe motorrijtuigen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en douane
PM

5.10 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 betaalt een emissievrije personenauto zonder tariefkorting meer motorrijtuigenbelasting dan vergelijkbare benzineauto's. Om stagnatie van ingroei van emissievrije personenauto's in het wagenpark te voorkomen en indachtig de aangenomen Eerste Kamermotie Holterhues c.s.⁴⁰ voorziet het Belastingplan 2025 in een tariefkorting van 25% voor emissievrije personenauto's in de periode 2026 – 2029.

Bij de totstandkoming van het Belastingplan 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 gelijk te belasten in de motorrijtuigenbelasting is door het kabinet op 25 april 2025 aangekondigd de tariefkorting te willen verhogen van 25% naar 30% in de periode 2026 – 2028.⁴¹ 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.

De budgettaire derving die het gevolg is van deze maatregel wordt 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. 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 Belastingplan 2025, volledig worden gecompenseerd.

⁴⁰ Kamerstukken I, 2024/25, 36410 XII, G.

⁴¹ PM verwijzing Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda 2025 (25 april 2025).

Tabel PM: 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	PM	PM	PM	-	-	-	-	PM

In het regeerprogramma heeft het kabinet aangekondigd te komen met een hervorming van de autobelastingen. Hierbij wordt onder meer gekeken naar een structurele oplossing voor de gewichtscorrectie in de mrb van elektrische auto's. Met het oog hierop is voor het zomerreces een met een nadere uitwerking van de hervorming van de autobelastingen opgesteld.

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 motorrijtuigenbelasting moeten worden betaald dan voor vergelijkbare benzineauto's. Met de aanvullende tariefkorting wordt dit verschil weggenomen voor 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 motorrijtuigenbelasting tussen vergelijkbare conventionele en emissievrije personenauto's binnen de motorrijtuigenbelasting te verkleinen en de ingroei van emissievrije personenauto's in het wagenpark te faciliteren.

In het Belastingplan 2025 is aangekondigd dat het kabinet in 2028 de tariefkorting voor emissievrije personenauto's in de motorrijtuigenbelasting zal evalueren.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, 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 korthedshalve verwezen naar de uitvoeringstoets in de bijlage.

5.11 Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting

De motorrijtuigenbelasting 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 Belastingplan 2025 beperkt tot bestelauto's en

vrachtauto'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. 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 inwerkingtreding van de Vrachtwagenheffing vanaf 1 januari 2027 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 motorrijtuigenbelasting, 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.

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. Er maken op dit moment ongeveer 1.000 motorrijtuigen gebruik van het verlaagd tarief voor kermis- en circusvoertuigen. Ongeveer 400 motorrijtuigen benutten het kwarttarief voor motorrijtuigen die zijn ingericht als werktuig of werkplaats.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel is doeltreffend omdat zij een einde maakt aan uitzonderingen die niet langer stroken met de grondslag van de motorrijtuigenbelasting als houderschapsbelasting. De afschaffing van de resterende kwarttarieven voorkomt dat zonder objectieve toetsing langdurig een lager belastingtarief wordt toegepast op motorrijtuigen waarvan het gebruik niet aantoonbaar beperkt is. Daarmee wordt het stelsel van de motorrijtuigenbelasting eenduidiger, rechtvaardiger en minder gevoelig voor ongerechtvaardigde uitzonderingen.

De maatregel is doelmatig omdat zij de uitvoering en handhaving van de motorrijtuigenbelasting 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 misbruik en 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, Toeslagen en douane

PM

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

Met dit wetsvoorstel wordt primair 1) het heffingsplafond geschrapt en 2) de belastinggrondslag versmald naar water van drinkwaterkwaliteit. Het schrappen van het heffingsplafond zorgt ervoor dat belasting wordt geheven over het volledige waterverbruik. Dit levert structureel € 90 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.⁴² 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 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 als gevolg van het overbodig worden van maatregelen op het gebied van het heffingsplafond rondom clustering.⁴³ 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 water is de goedkoopste en duurzaamste manier om bij te dragen aan voldoende zoetwater, ook in de toekomst. Schoon drinkwater 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".⁴⁴ 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

⁴² 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.

⁴³ 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.

⁴⁴ Kamerstukken II, 2023-2024, 27625 nr. 671

het geeft geen prikkel 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 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 art. 14 lid 2 Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) en grondslagversmalling

Het kabinet acht het noodzakelijk afschaffing van het heffingsplafond gepaard te laten gaan met i) een afschaffing van art. 14 lid 2 van de Wet belasting op milieugrondslag 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 art. 14 lid 2 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 verschillen ontstaan tussen partijen die water geleverd krijgen van een 'reguliere' waterleverancier, ten opzichte van kleine partij. Dit voelt niet alleen onrechtvaardig, maar 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 tien tot, volgens een voorzichtige eerste schatting, 250-300. 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 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. Door afschaffing van het heffingsplafond en afschaffing van de 1.000 klantenregeling, zal ook een groter deel van het water van mindere kwaliteit dan drinkwater belast worden. Het gaat dan bijvoorbeeld om bedrijven die via een afzonderlijk distributienet gezamenlijk rivierwater per leiding transporteren naar een bedrijventerrein om daar ingezet te worden als koelwater. Het gaat dan om grote hoeveelheden water die belast gaan worden, die daarna zonder reinigingsprocedé weer terug in de rivier geloosd mogen worden. 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 inzet voor 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. Dit maakt de 1.000 klantenregeling namelijk overbodig. 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.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft primair een budgettair doel. De maatregel is daarvoor doeltreffend en doelmatig. Er is geen evaluatie voorzien.

5.13 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. Vanwege de verwachte wegleffecten 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 de 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 de polymeren heffing leidt tot een budgettaire derving van 567 mln. vanaf 2028 (prijspeil 2025). Het kabinet stelt daarom alternatieve maatregelen voor binnen de CO₂-heffing industrie en de afvalstoffenbelasting om de resulterende derving te dekken.

De maatregelen betreffen gedeeltelijk een technische invulling van de budgettaire taakstelling. Dat houdt in dat het kabinet nadrukkelijk openstaat voor alternatieve dekking binnen het circulaire domein. In de beschrijving van de maatregelen in de algemene toelichting van de CO₂-heffing industrie en afvalstoffenbelasting is gemarkeerd welke maatregelen een 'technische invulling' geven.

Bodemassen in de belastinggrondslag brengen

Het kabinet stelt voor om bodemassen expliciet in de grondslag van de afvalstoffenbelasting te betrekken. De doelstelling van de maatregel is tweeledig. De maatregel moet leiden tot een budgettaire opbrengst en tot een afname van milieudruk van bodemassen.

Bedrijven die afvalstoffen verwijderen (verbranden of storten) of exporteren om te worden verwijderd moeten afvalstoffenbelasting betalen. De systematiek van de afvalstoffenbelasting betreft de zogenoemde in/uit-methode. Over gewicht van afvalstoffen die ter verwijdering worden afgegeven aan een inrichting is belasting verschuldigd (de 'in'). De belasting ter zake van stoffen, preparaten of voorwerpen die de inrichting hebben verlaten kunnen in de huidige systematiek in mindering worden gebracht op de verschuldigde belasting (de 'uit'). De vermindering kan niet worden toegepast op percolaat, stortgas of stoffen die na verbranding via de schoorsteen de inrichting verlaten.

Momenteel mag de verschuldigde afvalstoffenbelasting over restanten van het verbrandingsproces, in mindering worden gebracht op de verschuldigde belasting op het moment dat zij op een andere wijze dan via de schoorsteen de inrichting verlaten. Daarbij valt te denken aan bodemassen, ketelassen, vliegassen. Dit wetsvoorstel sluit de vermindering uit voorzover bodemassen de inrichting verlaten.

Bodemassen bestaan voor het merendeel uit mineralen (bijvoorbeeld glas, grind en zand), uit metalen en uit onverbrand brandbaar materiaal. De samenstelling van bodemassen varieert. Tabel

X laat de omvang zien van de stromen van verbrand afval en de resulterende assen. Het aandeel onverbrand brandbaar materiaal wordt niet systematisch bijgehouden. Ketelassen worden in de praktijk veelal bijgevoegd bij bodemassen, en niet separaat gerapporteerd.

Tabel X: omvang bodemassen en reststoffen AVI's (in kiloton, afgerond)

	2020	2021	2022
Ruwe bodemas uit verbranding	1895	1899	1678
Waarvan ferro afscheiding	130	119	113
Waarvan non-ferro afscheiding (incl. RVS)	47	37	46
Sproeidroogzout	56	60	61
Filterkoek	13	11	14
Slib	18	15	22
Gips	22	10	13
Vliegas (droge stof)	104	103	101
Totaal	2108	2098	1889

Bron: Rijkswaterstaat (2024), Afvalverwerking in Nederland, gegevens 2022

Ruwe bodemassen zijn grondstromen met verontreiniging. Ruwe bodemassen mogen conform het Landelijk Afvalbeheerplan niet worden gestort. Ruwe bodemassen moeten worden opgewerkt tot een hogere kwaliteit, zodat ze toegepast kunnen worden als grondstof of als bouwstof. Voor bodemassen bestaan de categorieën 'niet toepasbaar', 'IBC-bouwstof', 'immobilisaat' en 'vrij toepasbaar'. Toepassing van de eerste twee categorieën is op grond van de Omgevingswet niet toegestaan (Stb. 2021, 235). In het ontwerp Circulair Materialenplan stelt het kabinet voor om bij alle toepassingen van bodemas een minimumkwaliteit te eisen van de categorie 'vrij toepasbaar'.⁴⁵ De toepassing van bodemassen van voldoende kwaliteit draagt bij aan een circulaire economie, omdat hierdoor minder primaire grondstoffen (zand en grind) hoeven te worden gewonnen. Het is van belang om bodemassen toe te passen in plaats van te storten, alsmede het minimaliseren van de totale productie van bodemas. Opgewerkte bodemassen zijn geen waardevolle grond- of bouwstof, en hebben een negatieve waarde. Ontdoeners moeten betalen om van de bodemassen af te komen. De markt zoekt daarom in de regel naar de goedkoopste manier om van bodemassen af te komen.

Momenteel biedt de afvalstoffenbelasting een financiële prikkel om afval onvolledig te verbranden. Bij onvolledige verbranding is de stroom bodemassen groter, waardoor er een groter aandeel aan materiaal in mindering kan worden gebracht op de belaste grondslag. De Inspectie Leefomgeving en Transport en marktpartijen signaleert dat er niet altijd volledig wordt verbrand. Het aandeel onverbrand brandbaar materiaal in bodemassen varieert per AVI. Sectorpartijen geven aan dat dit varieert tussen de minder dan 1% en 8%. Gemiddeld ligt dit percentage op circa 3 tot 4%.

⁴⁵ Kamerstukken I 2024-2025, 30872, nr. K

In ruwe bodemassen van Nederlandse afvalverbrandingsinstallaties zit relatief meer brandbaar materiaal dan bodemassen uit het buitenland. Het brandbaar materiaal wordt grotendeels in latere sorteer- of opwerkinstallaties alsnog uitgesorteerd en wordt nogmaals ter verbranding afgegeven. Een negatieve impact van de maatregel op de circulaire toepassing van bodemassen ligt niet in de rede. De maatregel kan eventueel juist leiden tot een (beperkt) hogere marktwaarde van Nederlandse ruwe bodemassen, omdat er meer verontreiniging is verwijderd in het verbrandingsproces. Een negatieve impact op de marktwaarde van ruwe bodemassen is onaannemelijk. De kosten van het verbrandingsproces nemen weliswaar toe door de hogere belastingdruk, maar de reeds negatieve marktwaarde toont aan dat de mogelijkheden om de belasting af te wentelen in de prijs van ruwe bodemassen zeer beperkt zijn. De maatregel geeft tevens een financiële prikkel aan afvalverbrandingsinstallaties en afvalontdoeners voor bronscheiding en nascheiding van niet-brandbaar afval. Als gevolg van dit wetsvoorstel komt de vermindering afvalstoffenbelasting te vervallen als niet-brandbaar materiaal in het bodemas terecht komt. Het is mogelijk dat de hoeveelheid niet-brandbaar afval die de verbrandingsoven ingaat hierdoor afneemt.

Alle CO₂ in de belastinggrondslag brengen

In de afvalstoffenbelasting is bepaald dat zaken die de inrichting hebben verlaten in mindering mogen worden gebracht op de verschuldigde belasting (de in-/uit-methode). Hierop bestaat een aantal uitzonderingen, zo mogen stoffen die de inrichting na verbranding via de schoorsteen hebben verlaten niet in mindering worden gebracht. Het kabinet stelt voor deze uitzondering te verbreden zodat CO₂, die vrijkomt bij de verbranding en wordt afgevangen ook, niet in mindering mag worden gebracht. De uitzondering wordt zo ook van toepassing op CO₂ die de inrichting verlaat via afvanginstallaties (ter opslag of nuttige toepassing elders). CO₂ die wordt afgevangen kan zo niet langer in mindering worden gebracht op de verschuldigde belasting. Dit leidt tot budgettaire opbrengsten.

De maatregel verkleint de prikkel om gassen die ontstaan bij verbranding af te vangen en op te slaan (*Carbon Capture and Storage, CCS*) of nuttig te gebruiken (*Carbon Capture and Utilization, CCU*). Voor het CO₂-reducerende effect van CCS en CCU acht het kabinet de CO₂-heffing industrie en CO₂-heffing glastuinbouw gerichtere instrumenten om deze technieken te stimuleren. In dit belastingplanpakket wordt tevens de CO₂-heffing voor AVI's aangescherpt waardoor de netto prikkel om CO₂ af te vangen wordt vergroot.

Additioneel tarief voor storten-met-ontheffing

In de afvalstoffenbelasting bestaat momenteel één tarief voor het storten van afval, gelijk aan het tarief voor verbranden van afval. In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld 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 (Bssa), 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 afvalverbrandingsinstallaties. Dit leidde in 2022 tot 323 kiloton stort-met-ontheffing, 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.

In een recente evaluatie van de afvalstoffenbelasting⁴⁶ 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 CO₂-heffing industrie, die van toepassing is op het verbranden van fossiel afval zal dan, uitgaande van lopend- en voorgenomen beleid, gestegen zijn tot € PM per ton.

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. Import en export van in een AVI te verbranden afval meegenomen, zonder rekening te houden met een buffer voor het opvangen van calamiteiten, komt de overcapaciteit uit rond de 800 kiloton, ruim voldoende om de te voorzien in het voorkomen van het storten van brandbare afvalstoffen. 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 € PM per 1.000 kilogram hoger ligt dan het tarief voor verbranden. Dit moet oneigenlijk gebruik van storten-met-ontheffing tegengaan en daarmee een milieueffect sorteren. Ook levert het een budgettaire opbrengst op.

Afschaffing vrijstelling zuiveringsslib

In 2024 heeft een beleidsevaluatie van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de afvalstoffenbelasting plaatsgevonden. Naar aanleiding van de bevindingen in deze evaluatie wordt voorgesteld om de vrijstelling voor zuiveringsslib in de afvalstoffenbelasting te laten vervallen. Deze vrijstelling heeft een negatief oordeel gekregen, omdat deze geen heldere probleemstelling kent en niet of nauwelijks bijdraagt aan een gestelde milieudoelstelling.

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. Hoewel deze technieken nog op kleine schaal worden toegepast, wordt bij deze speciale slibverbrandingsinstallaties stikstof en fosfaat gefilterd om te worden hergebruikt.

Een kleine fractie van het zuiveringsslib wordt aangeboden bij inrichtingen waar ook andere afvalstoffen worden verbrand. Door het vervallen van de vrijstelling voor zuiveringsslib, zal over deze fractie afvalstoffenbelasting moeten worden afgedragen. In deze installaties kunnen geen grondstoffen worden teruggewonnen van verbrand zuiveringsslib.

⁴⁶ Ecorys, *Evaluatie afvalstoffenbelasting*, 2024.

Daarnaast valt onder de huidige vrijstelling zuiveringsslib dat vanuit Nederland wordt overgebracht om buiten Nederland te worden verwijderd bij afvalverbrandingsinstallaties of speciaal daarvoor bestemde ovens. Ook over het zuiveringsslib dat in het buitenland wordt verwerkt, is afvalstoffenbelasting verschuldigd als gevolg van dit voorstel.

De hoeveelheid zuiveringsslib die verbrand wordt in binnenlandse afvalverbrandingsinstallaties of geëxporteerd wordt naar het buitenland was in 2023 rond de 300.000 ton. Door het afschaffen van de vrijstelling zal deze stroom worden belast. De verwachting is dat de omvang van deze stroom niet zal afnemen door de maatregel. Dit komt doordat het nu al de voorkeur geniet om alle zuiveringsslib bij een speciale slibverbrandingsinstallatie aan te bieden maar dit niet gaat door beperkte capaciteit. Hierdoor zal het afschaffen van de vrijstelling van zuiveringsslib niet zorgen voor een verplaatsing van het aanbod van zuiveringsslib naar de speciale slibverbrandingsinstallaties.

Introductie vrijstelling reinigingsresidu

Ruwe bodemas is het materiaal dat overblijft na verbranding in een AEC. Dit bodemas moet worden opgewerkt om om te voldoen aan de wettelijke normen om te kunnen dienen als bouwstof. Het opwerken van bodemas gebeurt deels door nat te reinigen, waarbij een residu overblijft. Dit residu moet in beginsel worden gestort. Het kabinet vindt het wenselijk om te stimuleren dat bodemas tot een hoge kwaliteit wordt opgewerkt en stelt voor om een vrijstelling tot het storten van reinigingsresidu in de Wet op te nemen.

Bij algemene maatregel van bestuur zullen regels worden opgenomen op welke wijze kan worden aangetoond dat sprake is van reinigingsresidu. In Nederland zijn er momenteel drie opwerkers gecertificeerd om bodemassen te wassen. Het reinigingsresidu dat door deze opwerkers wordt aangeboden bij stortplaatsen valt onder Euralcode 19 02 06. De vrijstelling mag worden toegepast als wordt aangetoond dat het is ontstaan bij het opwerken van bodemas.

Generieke tariefverhoging

In de Voorjaars- en Augustusbesluitvorming is door het Kabinet afgesproken dat de beoogde opbrengsten voor de introductie van een plasticheffing op andere wijze worden 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 CO₂-heffing Industrie af te schaffen voorzover deze van AVI's afkomstig zijn.

Ter dekking van de begrote opbrengsten van € 567 mln. stelt het Kabinet voor om het tarief van de afvalstoffenbelasting te verhogen naar € PM en het tarief van de CO₂-heffing industrie op te hogen naar PM. Zie paragraaf 5.14 voor de verhoging van het tarief van de CO₂-industrie.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen hebben primair een budgettair doel. Uit de budgettaire paragraaf verderop blijkt voor al deze maatregelen dat zij naar verwachting een netto-opbrengst realiseren. Het kabinet beoordeelt deze maatregelen daarmee als doeltreffend en doelmatig.

Het doel van het in de grondslag van de afvalstoffenbelasting betrekken van bodemassen, zuiveringsslib en CO₂ is tweeledig: 1) het genereren van een budgettaire opbrengst; en 2) het beperken van milieuvervuiling.

Het kabinet beoordeelt de budgettaire doelstelling van de maatregelen als doeltreffend en doelmatig. De maatregelen verbreden de grondslag van de afvalstoffenbelasting met een aanzienlijk volume aan verbrandingsresten die momenteel in mindering kunnen worden gebracht. In algemene zin is in de evaluatie van de afvalstoffenbelasting⁴⁷ geconcludeerd dat de afvalstoffenbelasting zelf zeer doeltreffend is in het genereren van inkomsten voor het rijk, en een financieel doelmatig instrument is.

De maatregel leidt tot hogere kosten voor afvalverbranding, en kan daardoor leiden tot grondslagerosie. Afvalverbrandingsinstallaties kunnen afvalstoffenbelasting vermijden door afvalstromen te scheiden binnen de inrichting, omdat reststromen in mindering kunnen worden gebracht. Tevens zullen de kosten op termijn hoogstwaarschijnlijk resulteren in hogere poorttarieven, die afvalontdoeners prikkelen het aanbod van niet-brandbaar afval te verminderen. Dit is een wenselijk effect dat bijdraagt aan een circulaire economie. Desalniettemin verwacht het kabinet dat de stroom aan bodemassen van substantiële omvang zal blijven.

De maatregel kan ook leiden tot een lagere doorloop van afval per eenheid afvalverbrandingscapaciteit, met als gevolg een kleinere belastinggrondslag. Door het wegnemen van de prikkel tot onvolledige verbranding kunnen afvalverbrandingsinstallaties ervoor kiezen om onvolledig verbrande bodemassen nogmaals te verbranden, in plaats van het benutten van de verbrandingslijn met nieuw afval. In combinatie met hogere netto verbrandingskosten voor geïmporteerd afval kan dit leiden tot een afname van de totale hoeveelheid afvalverbranding in Nederland, ook wanneer de opgestelde verbrandingscapaciteit in stand blijft. Dit beschouwt het kabinet als een wenselijke ontwikkeling, in lijn met de Beleidsvisie Afvalverbranding in 2030 en richting 2050.⁴⁸

Het kabinet beoordeelt de milieudoelstelling van de bodemasmaatregel als beperkt doeltreffend en doelmatig. In de praktijk blijkt het voor sommige Nederlandse AVIs en voor buitenlandse AVIs technisch en financieel economisch reeds mogelijk te zijn om afval vrijwel volledig te verbranden. De maatregel geeft een aanvullende financiële prikkel om volledig te verbranden. De huidige fiscale prikkel om meer bodemassen de inrichting af te rijden wordt weggenomen. De doeltreffendheid wordt beperkt omdat AVIs reeds kosten maken voor brandbaar materiaal in bodemassen. Met merendeel van de brandbare materialen in ruwe bodemassen worden gefilterd, en gaat vervolgens retour naar een AVI om alsnog te worden verbrand, waarvoor een poorttarief inclusief afvalstoffenbelasting van toepassing is. De kosten hiervoor liggen bij de AVI bij wie de ruwe bodemas afkomstig was.

Grondslagerosie door een afname van het huidige importoverschot van afvalstoffen heeft een positief effect op het terugdringen van lokale milieuvervuiling, omdat er minder wordt verbrand (circa 10%, dit komt neer op 0,8 Mton CO₂ emissiereductie). De maatschappelijke milieuschade van lokale uitstoot van alle Nederlandse AVIs is in de Beleidsvisie Afvalverbranding becijferd op €24 miljoen 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

⁴⁷ Kamerstukken II 2024-2025, 36418, nr. AV

⁴⁸ Kamerstukken II, 2024-2025, 30872, nr. 306

loodverbindingen. Veel schadelijke uitstoot wordt reeds beperkt met rookrasreiniging en waterzuivering, en AVIs voldoen over het algemeen aan hun milieuvergunning. Desalniettemin zal een volumeafname de milieuschade beperken.

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

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De wijzigingen in de in-/uit-methode hebben uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst. Echter, doordat kan worden aangesloten bij de registraties van afvalstromen, die al door andere instanties worden gecontroleerd, zullen deze beperkt zijn.

De verhoging van de tarieven in de afvalstoffenbelasting is voor de Belastingdienst een parameterwijziging.

5.14 Aanpassingen CO₂-heffing industrie

Nationaal beleid is onmisbaar voor het behalen van de nationale klimaatdoelen. De CO₂-heffing industrie stimuleert bedrijven te verduurzamen, neemt onzekerheid over CO₂-kosten weg en beperkt de vrijblijvendheid door niets doen en vertraging onaantrekkelijker te maken. Het vastleggen van een langjarig pad van de nationale CO₂-prijs biedt investeringszekerheid voor bedrijven, wat innovatie en ontwikkeling van nieuwe technologieën stimuleert. De prijsprikkel van het EU ETS en de Europese subsidie-instrumenten zoals het Innovation Fund zijn ontoereikend om tijdig de benodigde investeringen los te trekken en de nationale doelen te halen. Dit is een risico voor emissiereductiepotentieel waarvoor infrastructuur moet worden aangelegd of nieuwe technologieën voor moet worden ontwikkeld. Investeringszekerheid in verduurzaming van de industrie kennen doorgaans lange investeringsritmes en doorlooptijden. Dit speelt in het bijzonder bij investeringen in infrastructuur- en technologieontwikkelingen en opbouw van nieuwe duurzame ketens. Omdat EU ETS naar netto nul emissies gaat in 2039 zijn dergelijke investeringen op korte termijn nodig. Dit vergroot het handelingsperspectief en beperkt de kosten voor emissiereductie richting 2035. De CO₂-heffing industrie faciliteert een dergelijke voortvarende opschaling van de industrie, doorbreekt kip-ei problemen, beperkt de kosten richting klimaatneutraliteit en maakt Nederland aantrekkelijk voor verduurzamende industrie.

De CO₂-heffing industrie is onderdeel van een bredere beleidsmix. De overheid zorgt via investeringen in onder andere CCS-capaciteit en de netinfrastructuur ervoor dat de randvoorwaarden op orde zijn en stelt subsidies beschikbaar om de kosten van verduurzaming voor industriële bedrijven te verlagen, zodat Nederland een aantrekkelijk land is om te investeren. Tegelijkertijd is de opgave niet vrijblijvend. De CO₂-heffing industrie maakt het duurder om CO₂ uit te stoten, waardoor bedrijven uiteindelijk een keuze moeten maken tussen de productie staken of verduurzamen. Hierdoor wordt geborgd dat de afgesproken klimaatdoelen worden gehaald en kunnen de beschikbare subsidiemiddelen efficiënter worden ingezet.

Binnen de vormgeving van de CO₂-heffing industrie wordt rekening gehouden met de concurrentiepositie van bedrijven, door een deel van de CO₂-uitstoot vrij te stellen; alleen over de emissies boven het heffingsdoel (de zogenoemde vermijdbare emissies) moet belasting worden betaald. Een industrieel bedrijf betaalt dus alleen CO₂-heffing als niet tijdig wordt verduurzaamd en de afgesproken CO₂-reductie niet wordt gehaald. Hiervoor is het wel van belang dat industriële bedrijven voldoende handelingsperspectief hebben. Zonder handelingsperspectief leidt de nationale CO₂-heffing tot verstoring van het internationale speelveld waar het overgrote deel van de industrie op acteert. Speelveldverstoring kan ook optreden wanneer subsidies ontoereikend zijn voor het mitigeren van kostennadelen van enkele jaren eerder verduurzamen ten opzichte van concurrenten. Die balans moet worden gevonden in de maatvoering van de CO₂-heffing industrie en beschikbaar stimulerend instrumentarium.

Sinds de aanscherping van de emissiereductieopgave in 2023 blijkt de industrie tegen praktische belemmeringen aan te lopen. Door netcongestie kan bij nieuwe aanvragen de doorlooptijd van elektificatieprojecten oplopen tot begin jaren 30. Stikstofproblematiek werkt soms belemmerend voor vergunningverlening. Voor CCS-projecten is de oplevering van het opslagproject Aramis bepalend, die naar verwachting in 2030 beschikbaar komt. Het kabinet stelt daarom maatregelen voor om bedrijven meer tijd en flexibiliteit te geven binnen de CO₂-heffing industrie.

Om 567 miljoen euro (prijspeil 2025) aan opbrengsten te genereren alsmede de circulaire economie te bevorderen en de plastic keten te verduurzamen, is in het Hoofdlijnenakkoord aangekondigd dat het kabinet een polymerenheffing zal invoeren. Het kabinet heeft deze voorgenomen polymerenheffing niet in te voeren vanwege de verwachte weglekeffecten. Dit creëert een budgettaire derving (zie tabel X). Het kabinet heeft in het voorjaar 2025 voorgesteld om deze derving op te vangen binnen het circulaire domein.⁴⁹ Hiertoe wordt 1) de afvalstoffenbelasting hervormd (de tweede reeks in tabel X). Deze hervormingen worden behandeld in paragraaf PM. Daarnaast wordt 2) de terugsluis van de CO₂-heffing industrie afgeschaft voor de opbrengsten afkomstig van AVI's. Hiervoor worden tweekadercorrecties toegepast (de derde en vierde reeks). Hier is geen wetswijziging voor nodig. Tot slot heeft kabinet besloten de resterende budgettaire derving in te vullen met een aanscherping van de CO₂-heffing industrie specifiek voor AVIs en een generieke verhoging van de afvalstoffenbelasting (dit is onderdeel van de vijfde reeks). Voor deze vijfde reeks geldt dat het een technische invulling betreft en dat de plastictafel met alternatieven kan aandragen om deze reeks in te vullen.

Met de voorgestelde maatregelen gaat de CO₂-heffing industrie differentiëren tussen afvalverbrandingsinstallaties en overige industriële installaties. Voor afvalverbrandingsinstallaties wordt het instrument aangescherpt, en voor overige industriële installaties wordt meer tijd gegeven voor de reductieopgave. Deze differentiatie is onder andere nodig om een budgettaire opbrengst te genereren bij afvalverwerking zonder de weglekrisico's bij overige industriële installaties te verhogen. Ook identificeert het kabinet dat er bij afvalverbrandingsinstallaties veel opschaalbaar potentieel ligt voor emissiereductie en koolstofverwijdering. Effectieve borging van

⁴⁹ Kamerstukken II 2024-2025, 33043, nr. 114, en Kamerstukken II 2024-2025, 32140, nr. 251

het CCS-potentieel heeft een hoger tarief nodig, omdat de CCS-prikkel wordt gedempt door biogene CO₂-emissies in de rookgassen. Met het basispad 2030-tarief van 152 euro per ton CO₂ wordt daardoor maar circa 55 euro per een heffing vermeden per ton CCS. Tot slot verwacht het kabinet dat afvalverbrandingsinstallaties makkelijker dan de overige industriële installaties hun kosten kunnen afwentelen.

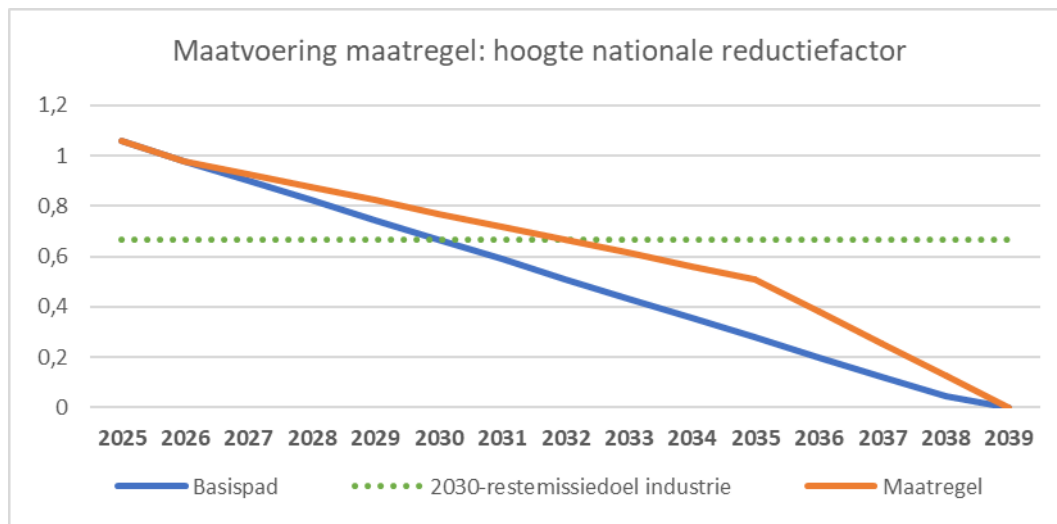
Tabel X: budgettaire derving

Tabel 3: Budgettaire plaat lastenkant begroting (in mln. euro, prijspeil 2025), - is saldooverslechterend								
Nr.	Maatregel	2025	2026	2027	2028	2029	2030	struc.
Industrie, mkb en circulaire economie								
IC3	Niet invoeren polymerenheffing per 2028	0	0	0	-567	-567	-567	-567
	Hervorming ASB. Daarbij wordt o.a. gekeken naar de huidige vrijstellingen en ASB-tarieven voor stort met ontheffing	0	0	80	110	125	125	125
	Kadercorrectie terugdraaien budgettaire terugsluis CO ₂ -heffing AVI's naar Klimaatfonds			51	99			
	Kadercorrectie - afschaffen budgettaire terugsluis CO ₂ -heffing AVI's naar Klimaatfonds	0	0	40	59	216	276	275
	Generieke tariefsverhoging afvalstoffenbelasting in combinatie met aanscherping CO ₂ -heffing voor AVI's (technische invulling) of alternatief voorstel Plastic Tafel, mits binnen randvoorwaarden	0	0	33	96	139	166	167

Het kabinet stelt de volgende maatregelen voor:

- 1) Matiging nationale reductiefactor. Door de maatregel hoeft de industrie pas in 2032 aan het eerder afgesproken heffingsdoel voor 2030 te voldoen (zie figuur X). De reductiefactor blijft met hetzelfde tempo dalen tot 2035. Na 2035 daalt de vrijgestelde uitstoot steiler, om stapsgewijs op nul uit te komen in 2039 (ook het ETS gaat naar nul in 2039). Ten opzichte van het basispad ligt de vrijgestelde uitstoot echter hoger, waardoor de industrie in deze jaren meer tijd krijgt voor het nemen van verduurzamingsmaatregelen richting netto nul. De CO₂-heffing industrie stuurt hierdoor op restemissies van PM Mton in 2030, en PM Mton in 2032. Deze aanpassing geldt niet voor AVI's. Voor afvalverbrandingsinstallaties blijft tot en met 2030 per jaar hetzelfde heffingsdoel gelden als in het basispad van 0,6 Mton CO₂. De maatregel zorgt ervoor dat bedrijven meer dispensatierechten ontvangen voor hun uitstoot, waardoor de lastendruk van tekortkomend doelbereik wordt gemitigeerd. In 2026 blijft de reductiefactor gelijk aan het basispad vanwege de afspraken die in het herstel- en veerkrachtplan zijn gemaakt. In 2026 ligt de nationale reductiefactor dichtbij 1 (op 0,979). Dat betekent dat industriële bedrijven alleen CO₂-heffing hoeven te betalen als ze minder CO₂-efficiënt produceren dan de Europese benchmarks. De benchmarks worden gebaseerd op de 10% meest CO₂-efficiënt producerende bedrijven onder het Europees emissiehandelssysteem.

Figuur X: maatvoering matiging reductieopgave



- 2) Aanpassingen verrekening. Aanvullende flexibiliteit wordt geboden door verrekening ('carry-back') mogelijk te maken na 2030. Tot dusver was carry back alleen mogelijk tot en met het jaar 2029 teneinde negatieve gevolgen voor 2030-doelbereik te voorkomen. Het uitbreiden van de carry back mogelijkheid biedt bedrijven meer gelegenheid om, in het geval van vertraging in verduurzaming, betaalde belastingen terug te krijgen. Verrekening wordt ook financieel aantrekkelijker door de verrekening als te doen in een voor bedrijven voordelige volgorde, waarbij het jaar het hoogste netto tarief (gecorrigeerd voor de EU ETS prijs) als eerst wordt verrekend. Verrekening kan alleen achteraf 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 CO₂-heffing. Het kabinet verwacht dat negatieve gevolgen op 2030-doelbereik verwaarloosbaar zijn, en dat de maatregel investeringen in verduurzaming financieel aantrekkelijker maakt.
- 3) Generieke tariefaanscherping van 2031 tot 2035 (zie tabel PM). De jaarlijkse tariefstijging van de CO₂-heffing industrie wordt voortgezet tot 2035, zodat er in 2035 en de daaropvolgende jaren een tarief geldt van € 216 per ton CO₂ (in prijspeil 2025, het tarief wordt jaarlijks geïndexeerd). In onderstaande tabel is het nieuwe tariefpad weergegeven. Door het tijdelijk verruimen van de vrijgestelde uitstoot biedt het kabinet meer tijd aan de industrie om verduurzamingsmaatregelen te nemen om de afgesproken CO₂-reductie te realiseren. Tegelijkertijd is de emissiereductieopgave niet vrijblijvend. Het kabinet scherpt daarom de borging vanaf 2030 aan, door het tarief van de CO₂-heffing te verhogen. Uit de meest recente tariefstudie van PBL (2024) blijkt namelijk dat het huidige heffingstarief te laag is om voldoende verduurzamingsmaatregelen financieel rendabel te maken.
- 4) Introductie van een separaat en hoger tarief voor afvalverbrandingsinstallaties. Dit separate tarief start in 2027 en loopt lineair op naar 295 euro per ton in 2030. Dit verhoogt de prikkel voor emissiereductie en levert richting 2030 een budgettaire opbrengst op;

- 5) Daling van de AVI-correctiefactor na 2030, lineair dalend richting een AVI-correctiefactor van nul in 2033. Dit maakt de prijsprikkel effectiever en vergroot de budgettaire opbrengst na 2030.
- 6) Uitsluiten van handel in dispensatierechten tussen afvalverbrandingsinstallaties en andere industriële installaties. 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. Handel tussen exploitanten van afvalverbrandingsinstallaties en exploitanten van broeikasgasinstallaties of lachgasinstallaties zou de doeltreffendheid van het onder artikel PM voorgestelde hogere tarief voor afvalverbrandingsinstallaties belemmeren. Tevens beoogt het kabinet specifiek voor afvalverbrandingsinstallaties een budgettaire opbrengst voor de Staatskas. De eventuele budgettaire opbrengst bij broeikasgasinstallaties en lachgasinstallaties wordt teruggesluisd naar het Klimaatfonds.

Tabel PM Tariefstijging CO₂-heffing industrie

Tabel 1 – tarieven CO₂-heffing industrie (excl. afvalverbrandingsinstallaties) in euro/ton CO₂ en prijspeil 2025											
	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035+
Basispad	87,9	100,7	113,6	126,4	139,3	152,1	152,1	152,1	152,1	152,1	152,1
Nieuw generiek tariefpad*	87,9	100,7	113,6	126,4	139,3	152,1	164,9	177,8	190,6	203,5	216,3
Nieuw tarief AVIs*	87,9	100,7	149,3	197,9	246,4	295	295	295	295	295	295

Maatregel 3, de generieke tariefstijging van 2031 tot 2035, betreft een technische invulling. Daarbij staat het kabinet open voor alternatieven die in aanvulling op de beschikbare subsidies de benodigde reductie borgen (gelijk aan het heffingsdoel van de CO₂-heffing) en klimaatneutraliteit in 2050 in ogenschouw houdt. Dit kunnen ook borgende maatregelen naast de CO₂-heffing zijn. Het kabinet gaat hierover in gesprek met de industrie en andere stakeholders.

Maatregel 4, 5 en 6, betreffen een technische invulling voor een combinatie van:

- het binnen bereik brengen van een klimaatopgave van 2 Mton koolstofverwijdering bij afvalverbrandingsinstallaties;
- de budgettaire opgave conform de laatste en vijfde reeks van tabel X. Daarbij wordt rekening gehouden met de gedragseffecten van het beleidspakket, en de resulterende budgettaire derving op de opbrengst van het schrappen van de budgettaire terugsluis (de derde en vierde reeks).

Het kabinet heeft de Nederlandse Emissieautoriteit verzocht om de hoogte te berekenen van de nationale reductiefactor voor de periode 2027 tot 2035 en 2035 en daarna. Hiervoor zijn de volgende uitgangspunten meegegeven:

- PM opdrachtbrief NEa

Met parallelle maatregelen intensificeert het kabinet tevens de ondersteuning van industriële verduurzaming. Tabel X geeft een overzicht van reeds gecommitteerde en begrote ondersteuning, en vergelijkt dit met de lasten voor de industrie.

Tabel X: inventarisatie steun en belastinginkomsten verduurzaming industrie – PM invullen na afronding analyses

Type ondersteuning	Kasuitgaven en contractueel gecommitteerde beschikkingen sinds 2019	Begrote ondersteuning tot en met 2029*	Opgenomen instrumenten	Toelichting en kanttekeningen
Ondersteuning van directe verduurzaming industrie. NB. Het aandeel industrie is een inschatting.			SDE++, NIKI, VEKI, DEI, MOOI, OWE, IMKE, EIA, MIA/VAMILL, maatwerkaanpak, Klimaatfonds, Aanpak piekbelasters stikstof, Innovation Fund, Connecting Europe facility, InvestNL	Daadwerkelijke kasuitgaven voor SDE-beschikkingen zijn afhankelijk van energie- en CO2-prijzen en vallen altijd lager uit dan de totaal afgegeven beschikkingen vanwege uitval/vertraging van projecten en energieprijzen.
Maximale ondersteuning van directe verduurzaming via de SDE++ openstellingsrondes van 2025 en 2026. PM. evt apart presenteren				Deze cijfers betreffen het totale openstellingbudget. Hier is geen schatting gemaakt van toerekening aan de industrie. Door de toepassing van hekjes kan nooit het volledige bedrag beschikt worden aan de industrie.
Ondersteuning van CCS- en waterstofrandvoorwaarden				

Totaal				
Type lasten	Cumulatieve inkomsten Staat, sinds 2019	Begrote inkomsten ondersteuning tot en met 2029		Toelichting en kanttekeningen
Energiebelasting				
CO2-heffing industrie				
ETS1				
ETS2				
Totaal				

* Kolommen 2 en 3 zijn optelbaar.

Onderdeel van de bredere beleidsmix is ook normering van waterstofgebruik via de zogeheten 'raffinageroute' van de Jaarverplichting Energie voor Vervoer. Dit instrument creëert een stabiele afzetmarkt voor de vervanging van grijze met hernieuwbare waterstof bij raffinaderijen. Dit helpt bij de opschaling van waterstofmarkt, en zo het verlagen van kosten voor emissiereductie in de periode na 2030.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De CO2-heffing industrie heeft in beginsel geen budgettaire doelstelling. Met het schrappen van de budgettaire terugsluis specifiek voor afvalverbrandingsinstallaties wordt er een tijdelijke budgettaire doelstelling geïntroduceerd voor specifiek de afvalverbrandingsinstallaties. Het kabinet beoordeelt deze tijdelijke budgettaire doelstelling van de maatregelen binnen de CO2-heffing industrie als overwegend doeltreffend en doelmatig.

Het kabinet beoordeelt de maatregelen wat betreft de milieudoelstelling als overwegend doeltreffend. Het bredere industriedoel wordt door de CO2-heffing industrie nog niet bereikt. De resterende PM Mton wordt beoogd via CO₂-maatwerkafspraken en ander stimulerend beleid. Door deze relatief dure maatregelen niet via de heffing te borgen worden koolstoflekkagegevoelige bedrijven ontzien van een grotere verhoging van de heffing. Afvalverbrandingsinstallaties hebben meer mogelijkheden om kosten af te wentelen, en zijn daardoor minder koolstoflekkagegevoelig. Het kabinet schat de maatregelen in als doelmatig. De doelmatigheid is afhankelijk van de mate waarin bedrijven daadwerkelijk verduurzamen, en in hoeverre er weglek optreedt. De doelmatigheid neemt toe door bedrijven meer tijd te geven voor verduurzaming, flexibiliteit te verruimen en aantrekkelijker te maken, en de steun voor verduurzaming te intensiveren. De tariefaanscherpingen en het verlagen van de AVI-correctiefactor vergroten tevens de doelmatigheid van de rest van het instrumentarium. De CO2-heffing industrie maakt het onaantrekkelijker voor bedrijven om langer de tijd te nemen voor verduurzaming om betere subsidievoorwaarden te bedingen, bijvoorbeeld in een nieuwe SDE++ openstellingsronde met hogere basisbedragen. Ook beperkt de CO2-heffing industrie volloopriscos van nieuwe infrastructuur, bijvoorbeeld bij Aramis. Dit beperkt maatschappelijke verduurzamingskosten.

De CO₂-heffing industrie wordt momenteel geëvalueerd. De uitkomsten daarvan komen beschikbaar in het najaar van 2025.

Uitvoerbaarheid NEA

PM

5.15 Verhoging belastingvermindering energiebelasting 2026, 2027 en 2028

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 de belastingvermindering in de jaren 2026, 2027 en 2028 te verhogen voor een budgettaire omvang van € 200 miljoen.

De belastingvermindering wordt toegepast op elektriciteitsaansluitingen van objecten met een zogenoemde verblijfsfunctie. Dit zijn ongeveer 9 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 € 182 miljoen terecht komt bij huishoudens en circa € 18 miljoen bij bedrijven, instellingen en andere objecten.

In tabel PM 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 in de periode 2026-2028. De verhoging in 2026 is met een budgettaire omvang van € 200 miljoen per kwalificerende aansluiting € 18,60. Vanwege eerder in wetgeving opgenomen wijzigingen die resulteren in een verlaging in 2026 is de verhoging ten opzichte van 2025 per saldo € 4,15. Voor 2027 gaat het om een verhoging van € 3,93 ten opzichte van 2025 en voor 2028 gaat het om een verhoging van € 4,50 ten opzichte van 2025. Vanaf 2029 is de belastingvermindering gelijk aan het huidige basispad.

Tabel PM: Belastingvermindering in € (excl. btw)

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

Na verhoging uit Belastingplan 2026	524,95	529,10	528,88	529,45	516,34	521,17

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting is een doeltreffende manier om de energierekening van alle huishoudens te verlagen omdat het voordeel bij alle huishoudens terechtkomt, onafhankelijk van het verbruik. 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%).

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting in de periode 2026-2028 is voor de Belastingdienst een parameterwijziging.

5.16 Aanpassing zuiveldefinitie

Nederland kent sinds 1993 een verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Voorafgaand aan deze verbruiksbelasting gold op alcoholvrije dranken een accijns.⁵⁰ Van oudsher zijn deze belastingen niet van toepassing op melk en karnemelk omdat dit geen zogenoemde "gezoete en aromatische" dranken zijn.⁵¹ 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".⁵² De uitzondering van laatstgenoemde producten is geregeld via de zogenoemde zuiveluitzondering in de wet.⁵³ 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 melkvetgehalte van de alcoholvrije drank.⁵⁴ Door het lage percentage melkvet dat in de wettelijke definitie is opgenomen (minimaal 0,02%mas melkvet) is de uitzondering in de praktijk ook van toepassing op alcoholvrije dranken waaraan slechts een beperkte 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".⁵⁵ De vormgeving van de huidige zuiveluitzondering laat hiermee ruimte voor de omzeiling van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Daarnaast vallen ook zuivel dranken met veel toegevoegde ingrediënten

⁵⁰ 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.

⁵¹ Zie artikel 9, eerste lid, WVAD, waarin is bepaald dat onder limonade worden verstaan "met water aangengeld 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.

⁵² Zie *Kamerstukken II 1989/90*, 21368, nr. 6, p. 17.

⁵³ Zie artikel 9, derde lid, WVAD.

⁵⁴ 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 weiprodukten 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.

⁵⁵ Zie *Kamerstukken II 1989/90*, 21368, nr. 6, p. 17.

(zoals suiker) onder de huidige zuiveluitzondering, zoals chocolade- en frambozenmelk. Ook over dit soort alcoholvrije dranken is op dit moment dus geen verbruiksbelasting verschuldigd. Het kabinet stelt hierom 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 aan te passen. Dit omdat limonade in het huidige taalgebruik een beperktere reikwijdte heeft dan de dranken die ingevolge de WVAD onder het begrip limonade vallen, en waarover dus verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken is verschuldigd. Dit leidt in de praktijk tot onduidelijkheid.

Aanpassing vormgeving zuiveluitzondering

Het kabinet vindt het wenselijk de huidige omzeilingsmogelijkheid in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken te dichten. Het is niet opportuun dat alcoholvrije dranken met een vleugje zuivel onder de zuiveluitzondering vallen en zo zijn uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Deze dranken hebben namelijk niet in overwegende mate het karakter van een zuivelproduct en kunnen veel suikers of andere toevoegingen bevatten, waardoor het consumeren hiervan niet past bij een gezond voedingspatroon. De consumptie van dit soort dranken wordt ook niet geadviseerd in de Richtlijnen goede voeding van de Gezondheidsraad.⁵⁶ Er is daarmee volgens het kabinet geen geldige reden om alcoholvrije dranken met een vleugje zuivel fiscaal te bevoordelen ten opzichte van andere alcoholvrije dranken door deze uit te zonderen van de verbruiksbelasting.

Om de omzeilingsmogelijkheid via het toevoegen van een vleugje zuivel te dichten, stelt het kabinet voor de vormgeving van de zuiveluitzondering te laten aansluiten bij de genoemde Richtlijnen goede voeding van de Gezondheidsraad. Hierdoor worden alcoholvrije dranken die niet in de Schijf van Vijf van het Voedingscentrum zijn opgenomen, niet langer fiscaal bevoordeeld door deze van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken uit te zonderen. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om chocolade- en frambozenmelk. Alcoholvrije dranken die op dit moment van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken zijn uitgezonderd en die wel in de Schijf van Vijf zijn opgenomen, behouden hun uitzonderingspositie. Om toekomstige omzeiling te voorkomen, worden deze dranken in het voorliggende wetsvoorstel expliciet genoemd door een verwijzing naar de GN-codes.

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 aanpassing van de zuiveldefinitie niet langer van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken zijn uitgezonderd.⁵⁷

Beleidsdoelen van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken: budgettaire en gezondheid

Uit de parlementaire geschiedenis van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken blijkt dat het budgettaire aspect van deze belasting altijd leidend is geweest⁵⁸, maar dat gezondheidseffecten niettemin van invloed waren op de inrichting van de belasting. Zo stelde het kabinet in 1981: "een

⁵⁶ Gezondheidsraad (2015), Richtlijnen goede voeding 2015 (4 november 2015).

⁵⁷ Zie artikel 10, eerste lid, WVAD.

⁵⁸ Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 5.

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”.⁵⁹ In het Belastingplan 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.⁶⁰ 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”.⁶¹ Naast deze gezondheidsoverwegingen gold dat deze verhoging (ook) een sterk budgettair doel had, namelijk het realiseren van een extra budgettaire opbrengst van € 300 mln.⁶² Ook het doel van de voorgestelde wijziging is tweeledig: het kabinet wil omzeiling van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken voorkomen én de consumptie van alcoholvrije dranken die niet passen in een gezond voedingspatroon, niet langer fiscaal bevoordelen. De basis voor wat past binnen een gezond voedingspatroon komt voort uit adviezen van de Gezondheidsraad, die zijn vastgelegd in de Richtlijnen goede voeding.⁶³ Deze richtlijn wordt door het Voedingscentrum praktisch vertaald in de Schijf van Vijf. Met behulp van de Schijf van Vijf kunnen burgers kiezen voor gezonde en duurzame producten die passen binnen een gezond voedingspatroon. De Schijf van Vijf en de daaraan ten grondslag liggende adviezen van de Gezondheidsraad vormen de basis voor de vormgeving van de zuiveluitzondering binnen de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. De voorgestelde aanpassing levert € 36 mln. structureel op per 1 januari 2027.

Melk, karnemelk en zuivel dranken uit de Schijf van Vijf

Uit de genoemde Richtlijnen goede voeding en de Schijf van Vijf van het Voedingscentrum volgt dat magere en halfvolle melk en karnemelk alsmede enkele andere zuivel dranken (zoals bepaalde drinkyoghurts) in een gezond voedingspatroon passen omdat deze melkproducten veel goede voedingsstoffen leveren, eiwit bevatten en een bron zijn van vitamines B2, B12 en calcium. Ook hangt het consumeren van zuivel samen met een lager risico op darmkanker. Op magere, halfvolle en volle 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.⁶⁴ De verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken is wél van toepassing op gezoete en aromatische zuivel dranken of zuivel dranken waaraan geur- of smaakstoffen zijn toegevoegd. Een aantal van deze zuivel dranken is echter niettemin in de Schijf van Vijf opgenomen. Vanwege de rol van deze dranken in een gezond voedingspatroon is het wenselijk de zuiveluitzondering onverminderd op deze dranken van toepassing te laten zijn. Het voorliggende wetsvoorstel voorziet hierin. Om te voorkomen dat de verbruiksbelasting ook in de toekomst kan worden omzeild, bevat

⁵⁹ Kamerstukken II 1981/82, 17187, nr. 9.

⁶⁰ Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 3, p. 4.

⁶¹ Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 3, p. 60.

⁶² Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 3, p. 60.

⁶³ PM VWS

⁶⁴ 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.

het voorliggende wetsvoorstel een expliciete verwijzing naar specifiek die zuivelranken die in de Schijf van Vijf zijn opgenomen. Voor deze zuivelranken geldt in ieder geval dat zij een laag suiker- en verzadigd vetgehalte dienen te bevatten. Op deze manier blijven deze dranken uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.

Sojadranken en andere plantaardige alternatieven

Zoals genoemd leveren magere- en halfvolle melk, karnemelk en de zuivelranken die in de Schijf van Vijf zijn opgenomen goede voedingsstoffen als eiwit, vitamines B2 en B12 en calcium. Ook hangt het consumeren van zuivel samen met een lager risico op darmkanker. Zuivelalternatieven die ook gezondheidsvoordelen bieden, staan in de Schijf van Vijf als het product eiwitrijk is (wat betekent dat minimaal 20% van de calorieën van eiwit komt) en per 100 milliliter bevatten:

- minimaal 80 milligram calcium
- minimaal 0,14 microgram vitamine B2
- minimaal 0,24 microgram vitamine B12
- maximaal 6 gram suiker
- maximaal 1,1 gram verzadigd vet
- maximaal 0,3 gram zout

Hoewel het nog onduidelijk is of plantaardige alternatieven op lange termijn dezelfde gezondheidsvoordelen bieden als zuivelranken (zoals het verlagen van het risico op darmkanker), is in de praktijk een sojadrink verrijkt met calcium, vitamine B2 en vitamine B12 de meest volwaardige vervanger voor zuivel omdat hier voldoende eiwit in zit. Met deze reden zijn sojadranken onder de huidige vormgeving van de zuiveluitzondering reeds uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.

In de voorgestelde vormgeving van de zuiveluitzondering wordt een expliciete verwijzing opgenomen naar sojadranken die passen binnen een gezond voedingspatroon volgens de Schijf van Vijf, net zoals het geval is bij de verwijzing naar gezoete en aromatische zuivelranken die in de Schijf van Vijf zijn opgenomen. Op deze manier blijven deze producten uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.

Voor wat betreft andere verrijkte zuivelalternatieven, zoals havermelk en amandelmelk, geldt dat veel van deze dranken een lager eiwitgehalte hebben en daarnaast belangrijke voedingsstoffen ontberen, waardoor zij niet zijn opgenomen in de Schijf van Vijf. Dientengevolge zijn deze dranken ook niet uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.

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 een groot deel van de voedingsmiddelen die onder de definitie van volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding of voeding voor medisch gebruik vallen, geldt al dat geen verbruiksbelasting is verschuldigd 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 paragraaf 3.1). 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.

Aanpassing vormgeving definitie limonade

Naast de aanpassing van de zuiveluitzondering stelt het kabinet voor het begrip limonade in de WVAD aan te passen. Dit omdat 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..⁶⁵ In het huidige taalgebruik wordt onder limonade echter veelal verstaan: “verkoelende drank van water, suiker en vruchtensap” (aldus de Van Dale)⁶⁶ of frisdranken. In de praktijk zijn er daarom veel 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 suikerrijke 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..⁶⁷ 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

⁶⁵ Zie artikel 9, eerste lid, WVAD.

⁶⁶ <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/limonade>.

⁶⁷ Zie artikel 7, eerste en tweede lid, WVAD.

worden toegepast, opnieuw in een opsomming uiteen te zetten. Dit omdat deze kaders op dit moment gefragmenteerd zijn.

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.⁶⁸ 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".⁶⁹ 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 (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 daarnaast 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 Hoge Raad 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.⁷⁰ 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.⁷¹

⁶⁸ Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3 p. PM.

⁶⁹ Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3, p. [].

⁷⁰ 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.*

⁷¹ Verder oordeelde de rechtbank dat eiseres daarnaast niet nader heeft onderbouwd dat van het product een medicinale werking uitgaat. De enkele stelling dat het product goed is voor het lichaam na fysieke inspanning is daartoe onvoldoende. 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. Zie verder Rb. Noord-Holland 28 januari 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:1599.

Dranken voor medisch gebruik

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".⁷² 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 om een afbakening te kunnen maken tussen limonade en medicinale dranken als hoestdranken en dergelijke.⁷³

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

Bedrijven die vruchten- en groentesappen en frisdranken waaraan een vleugje zuivel is toegevoegd en zuivel dranken als chocolade- en frambozenmelk produceren en nog niet bekend zijn met de verbruiksbelasting, worden belastingplichtig en moeten aangifte doen voor de verbruiksbelasting. Dit leidt tot een toename van het aantal belastingplichtigen, vergunningen en aangiften. De voorliggende wijziging is naar verwachting uitvoerbaar voor Douane, onder voorbehoud van een Uitvoeringstoets. Deze wijziging kan naar verwachting op zijn vroegst per 1 januari 2027 worden ingevoerd.

6. Budgettaire aspecten

Het pakket Belastingplan 2026 bestaat uit PM 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 9 wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2026 worden toegelicht in de betreffende memories van toelichting. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen 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. Het 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.⁷⁴ Het CPB heeft het voorlopige resultaat van de certificering op zijn website

⁷² Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3, p. [].

⁷³ Zie ook Rb. Noord-Holland 5 december 2017, nr. AWB-15 _ 5250; [ECLI:NL:RBNHO:2017:10088](https://ecli.nl:RBNHO:2017:10088).

⁷⁴ Kamerstukken II 2015/16, 34300, nr. 74.

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 PM worden de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2026 weergegeven.

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

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

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

Grensoverschrijdend transport van afval is onderhevig aan de regels van de Europese Verordening Overbrenging Afvalstoffen (EVOA). Volgens artikel 23, eerste lid 1, onderdeel c is d is de overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te verwijderen of te laten verwijderen onderdeel van de grondslag. Dat betekent dat de maatregelen in dit pakket die betrekking hebben op de belastinggrondslag (alle CO₂ en bodemas (exclusief reinigingsresidu) in de grondslag brengen en afschaffing zuiveringsslib) geen prikkel aan Nederlandse afvalontdoeners geven om hun afval in het buitenland in plaats van Nederland te laten verwerken.

Omdat het belastingtarief voort stort-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. Het is niet onderzocht wat dit voor Nederlandse afvalontdoeners betekent in termen van totale kosten voor afvalverwerking in Nederland vis-à-vis het buitenland.

Aanpassingen CO₂-heffing industrie

Voor de tariefaanscherping bij de CO₂-heffing industrie worden geen noemenswaardige grenseffecten verwacht. Wel is er een risico op weglekeffecten. Dat wordt besproken bij de doeltreffendheid en doelmatigheid onder sectie 5.12.

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 groentedranken met een vleugje zuivel, frisdrank met een vleugje zuivel en suikerrijke chocolade- en frambozenmelk. 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. Naar verwachting zal deze belastingverhoging door producenten worden doorberekend in de prijs, wat een prijsstijging voor deze dranken betekent. 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 beperkt aantal alcoholvrije dranken gaat die mogelijk in prijs zullen worden verhoogd.

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.

Aanpassingen CO2-heffing industrie
PM

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.⁷⁵ 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 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 van privacy aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige privacy aspecten.

⁷⁵ 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.

Over het volledige pakket Belastingplan 2026 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven PM advies. Het volledige advies is opgenomen als bijlage bij dit wetsvoorstel.

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 gevergdde 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 PM: doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Uitsluiten onzakelijk handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio	PM
Verduidelijking fietsregeling loonbelasting	PM
Onderhandelaarsakkoord RVU	PM
Aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap	PM
Schenken binnen 180 dagen voor overlijden van erflater	Oordeel 2
Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen die in familierechtelijke betrekking tot de erflater of schenker staan	PM
Verruiming ingangsdatum belastingrente en 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 CO2-heffing industrie	Oordeel 1
Verhoging belastingvermindering energiebelasting 2026, 2027 en 2028	Oordeel 1
Aanpassing zuiveldefinitie	Oordeel 1

Aanpassingen box 3

PM

Uitsluiten onzakelijk handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio

PM

Verduidelijking fietsregeling loonbelasting

PM

Onderhandelaarsakkoord RVU

PM

Aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap in de schenk- en erfbelasting

PM

Schenken 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 de begrijpelijkheid van de aangifte en aanslag erfbelasting verbetert.

Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen met kinderen die in familierechtelijke

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 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 op grond van de voorgestelde bewijsvorm bijvoorbeeld een DNA-test overleggen waaruit het biologische ouderschap volgt. De aangifteverplichting voor de schenk- en erfbelasting blijft hetzelfde.

Verruiming ingangsdatum belastingrente en aangiftetermijn erfbelasting

Een langere aangifteperiode erfbelasting verkleint het beroep op het doenvermogen van de burger in een vaak stressvolle, emotionele periode, doordat geen uitstel meer zal hoeven te worden verzocht en minder contact met de Belastingdienst is vereist voor aanpassing van de (concept)aangifte en het maken van bezwaar tegen een voorlopige aanslag.

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 wijziging 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 heeft geen negatieve invloed 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 CO₂-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 heeft geen negatieve invloed 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 1.400 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 (bijna)drinkwater 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 belastingplichtigen onder de afvalstoffenbelasting betreft een beperkte groep bedrijven die allen professionele ervaring hebben met de afvalstoffenbelasting. Zij hebben voldoende doenvermogen.

Aanpassingen CO2-heffing industrie

De maatregelen betreffen parameterwijzigingen en raken alleen grote ondernemingen.

De lopende evaluatie van de CO2-heffing industrie zal ingaan op regeldruk en begrijpelijkheid van het instrument voor bedrijven.

Verhoging belastingvermindering energiebelasting 2026, 2027 en 2028

De verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting in de periode 2026-2028 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 waaraan een vleugje zuivel is toegevoegd en om zuiveldranken die niet in de Schijf van Vijf zijn opgenomen, zoals suikerrijke chocolade- en frambozenmelk. De verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken is verschuldigd op het tijdstip van de zogenoemde uitslag van de alcoholvrije drank en moet op aangifte worden voldaan. 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 alcoholvrije dranken die nog niet bekend zijn met het aangifteproces 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 in het algemeen 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 voor handen hebben, zullen hiervan aangifte moeten doen. Ondernemers die al alcoholvrije dranken naar Nederland overbrengen uit andere EU-lidstaten of importeren uit derde landen waarover verbruiksbelasting is verschuldigd, zijn reeds bekend met het aangifteproces. Alleen ondernemers die uitsluitend alcoholvrije dranken naar Nederland overbrengen of importeren waarop de zuiveluitzondering niet langer van toepassing is, 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 Douane geïnformeerd. Daarbij hebben nieuwe belastingplichtigen een jaar de tijd om hun processen aan te passen, omdat de aanpassing van de zuiveldefinitie van kracht wordt op 1 januari 2027.

De voorgenomen 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.

11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

In tabel PM worden de regeldrukkosten inschattingen van de afzonderlijke maatregelen beschreven. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen maatregelen waarvan de regeldruk kosten conform het standaard kosten model zijn ingeschat en maatregelen waarvan dat niet het geval is omdat het bijvoorbeeld vooraf de inschatting is dat het om een gering aantal belastingplichtigen gaat of zeer weinig vergt van de belastingplichtige. Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het ATR. PM advies. De volledige adviezen zijn als bijlage bij het pakket Belastingplan toegevoegd.

Tabel PM: gevolgen regeldruk

PM

Aanpassingen box 3

PM

Uitsluiten onzakelijk handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaardering

PM

Verduidelijking fietsregeling loonbelasting

PM

Onderhandelaarsakkoord RVU

PM

Voorstel aanpak 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 bovengenoemde constructies 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.

Schenken 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

schenken mee te nemen in de aangifte erfbelasting. Met de aanpassing van de fictie in de SW 1956 wordt bereikt dat er geen aangifte schenkbelasting meer nodig is. Daarnaast is de belastingplichtige niet meer belasting verschuldigd dan verschuldigd zou zijn als de schenker niet had geschonken binnen 180 dagen voor overlijden (overkill verdwijnt). Er zijn dus positieve gevolgen voor burgers. 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 fictiebepalingen.⁷⁶, wat minder voordelig kan uitpakken.

Verruiming ingangsdatum belastingrente en aangiftetermijn erfbelasting

De aangiftetermijn van acht maanden 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 belastingrentebesikking, ook bij zeer kleine financiële belangen. De voorgestelde aanpassing van het startmoment 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 burger zal in veel minder gevallen belastingrente verschuldigd zijn. Daarnaast geven deze aanpassingen de burger 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-besikking van het kalenderjaar na overlijden en de daarbij behorende rechtsmiddelen te benutten, zonder dat dit direct belastingrente tot gevolg heeft.

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 heeft geen negatieve gevolgen voor burgers en bedrijven. Integendeel, zij profiteren van lastenverlichting bij de aanschaf van emissievrije bijzondere voertuigen. Daarnaast wordt de

⁷⁶ Een voorbeeld hiervan is artikel 10 SW 1956.

administratieve last verminderd doordat bpm-aangifte eenvoudiger kan worden gedaan via de vaste voet

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

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.⁷⁷ Voor hen zal dit wetsvoorstel als het tot wet verheven wordt niet leiden tot een lastenverzwaring.

Voor bedrijven die meer dan 300 kubieke meter leidingwater verbruiken, zal dit wetsvoorstel, 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 schatting⁷⁸ gemaakt van de lastenstijging bij afschaffing van het heffingsplafond⁷⁹. Hierbij is gekeken naar de 25^e, 50^e, 75^e en 95^e percentielen van drinkwaterverbruikers binnen de betreffende sectoren.

Tabel X: grootste water verbruikende sectoren

Sector	Lastenstijging 25^e percentiel drinkwater- verbruikers binnen sector (in euro/jaar)	Lastenstijging 50^e percentiel drinkwater- verbruikers binnen sector (in euro)	Lastenstijging 75^e percentiel drinkwater- verbruikers binnen sector (in euro)	Lastenstijging 95^e percentiel drinkwater- verbruikers binnen sector (in euro)
---------------	--	---	---	---

⁷⁷ Het jaarlijks waterverbruik van een gemiddeld huishouden bevond zich in 2021 op 100 kubieke meter per jaar. Bron: CBS, *Watergebruik Thuis (WGT) 2021, 2022*.

⁷⁸ 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.

⁷⁹ 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 is geconcludeerd dat de kostprijsverhogingen per klant in algemene zin lijken mee te vallen.

De drinkwaterbedrijven innen de belasting op leidingwater, en zullen het gros van de belasting blijven innen als dit wetsvoorstel tot wet verheven wordt. Op eenmalige wijzigingen van hun administratiesystemen na, blijven de uitvoeringsgevolgen voor hen beperkt en wordt het innen van de belasting eenvoudiger.

Hervormingen afvalstoffenbelasting

Voor bijna⁸⁰ alle maatregelen in dit pakket 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 geheel of deels zal doorrekenen aan afvalontdoeners. Dat kunnen bedrijven of gemeenten zijn. Voor zoverre het gemeenten betreft, kunnen zij de belasting, via de gemeentelijke afvalstoffenheffingen geheel of deels doorrekenen aan burgers.

Voor afvalverwerkers gelden al strenge eisen om de verschillende afvalstromen in de administratie op te nemen. Voor de afvalstoffenbelasting kan hierop worden aangesloten..

Aanpassingen CO₂-heffing industrie

De maatregelen betreffen parameterwijzigingen, en zal daardoor niet leiden tot aanvullende regeldruk.

Verhoging belastingvermindering energiebelasting 2026, 2027 en 2028

De verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting in de periode 2026-2028 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 voorliggende wijziging niet langer van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken zijn uitgezonderd, zullen voor deze dranken meer

⁸⁰ 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 CO₂-heffing industrie die prikkel al op effectievere wijze geeft.

moeten betalen: dat wil zeggen, als de producenten de verbruiksbelasting doorberekenen in de prijs.

Voor het bedrijfsleven geldt, zoals ook opgemerkt onder doenvermogen, dat voortaan aangifte dient te worden gedaan van alcoholvrije dranken die niet langer onder de zuiveluitzondering vallen. Bedrijven worden hierover door Douane geïnformeerd.

De wijziging van het begrip limonade in het begrip overige alcoholvrije drank heeft voor burgers geen gevolgen. Voor bedrijven betekent deze wijziging dat zij op hun aangifteformulieren een andere naam zien staan.

12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en 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 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. 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 modernisering bij de Belastingdienst, 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 beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst 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. Het kabinet acht de prioritering van de maatregelen in het Belastingplan 2026 gerechtvaardigd vanwege de terechte verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt. 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. Desalniettemin vergen de voorgenoemde maatregelen een flinke inspanning van de Belastingdienst, Toeslagen en Douane.

De gevolgen voor de uitvoering op individueel niveau zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage bij het Belastingplan 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 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 10⁸¹, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel PM: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2026

Tabel PM: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2026, per maatregel

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 gebeurt, wordt dat hieronder toegelicht.

Over het volledige pakket Belastingplan 2026 is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. PM advies.

Verduidelijking fietsregeling loonbelasting

⁸¹ Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

Verschillende stakeholders hebben aangegeven in de praktijk problemen te zien met de huidige bijtellingsregels voor de fiets. Zij kunnen zich vinden in de voorgestelde aanpassing. Een situatie die volgens stakeholders vaak voorkomt en die hiermee is opgelost, omdat de bijtelling dan niet van toepassing is, is de volgende situatie. Een werkgever heeft in zijn arbeidsvoorwaarden vastgelegd dat een (deel)fiets niet mag worden meegenomen naar het woon- of verblijfadres, privégebruik niet is toegestaan en de fiets enkel mag worden gebruikt voor voorgeschreven zakelijke ritten (waaronder een deel van het woon-werkverkeer) en de werkgever houdt hier aantoonbaar voldoende toezicht op (bijvoorbeeld door middel van sleutelbeheer of een reserveringssysteem met een boetebeleid). Voor zowel werkgevers als de Belastingdienst is dit relatief eenvoudig te controleren. Slechts in de uitzonderlijke situatie dat een werknemer een hubfiets, dienstfiets, ov-fiets of andere deelfiets vaker dan meer dan bijkomstig mee naar huis neemt, zal de bijtellingsregeling wel toegepast dienen te worden.

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.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A, en artikel XXVII (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 XXVII van dit wetsvoorstel 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 PM van het algemeen deel van deze memorie.

Artikel I, onderdeel B, artikel VIII, onderdeel H (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 (leegwaardratio) 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 van het Burgerlijk Wetboek (BW)⁸² 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 BW⁸³ 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 271 van Boek 7 BW.⁸⁴ 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 datzelfde vijfde lid de toepassing van de leegwaardratio 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.

⁸² Het betreft hier regels in het BW voor de verhuur van woonruimte waarbij de huurder recht heeft op huurbescherming.

⁸³ 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.

⁸⁴ 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 leegwaardratio niet van toepassing.

Artikel I, onderdeel C, 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 PM 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 in artikel I, onderdeel B, 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 PM 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 artikel 10.6ter, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt berekend. Met het voorgestelde artikel II wordt artikel 10.6ter Wet IB 2001 op overeenkomstige wijze gewijzigd met ingang van 1 januari 2027.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 13ter 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 die niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de werknemer wordt gesteld wordt gesteld op nihil. 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. Dat leidt soms 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. Naar maatschappelijke opvattingen is er in dergelijke situaties geen privévoordeel voor de werknemer aanwezig. Met het voorgestelde artikel 13ter, vijfde lid, eerste zin, 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 gesteld. 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 stalling in de zin van het voorgestelde artikel 13ter, vijfde lid, eerste zin, Wet LB 1964 indien de werknemer in die gehele periode niet de beschikkingsmacht over de fiets heeft. Dat betekent dat van stalling bij het woon- of verblijfadres van de werknemer alleen sprake is als de werknemer in die periode of in een deel van die periode de beschikkingsmacht over de fiets heeft.

Een werknemer heeft de beschikkingsmacht over de fiets als deze 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 in gebruik kan nemen via bijvoorbeeld een deelfietsapp, dan is geen sprake van het hebben van de beschikkingsmacht over de fiets.

Artikel III, onderdeel B, artikel IV, onderdeel A, artikel V, onderdeel A, en artikelen VI en XXVI (artikel 32ba van de Wet op de loonbelasting 1964, artikel V, onderdelen E en G, van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen en artikel III van de Wet herziening bedrag ineens)

Naar aanleiding van het in oktober 2024 gesloten onderhandelaarsakkoord wordt voorgesteld het tarief van de pseudo-eindheffing stapsgewijs te verhogen, de einddatum van de tijdelijke RVU-drempelvrijstelling van artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964 te laten vervallen en het bedrag van de RVU-drempelvrijstelling te verhogen.⁸⁵ Deze maatregelen worden in samenhang met elkaar voorgesteld. Daarnaast wordt voorgesteld de berekeningswijze van de drempelvrijstelling aan te passen conform de oorspronkelijke bedoeling. Hierna worden deze maatregelen afzonderlijk toegelicht.

Verhogen tarief pseudo-eindheffing

Op grond van artikel 32ba, eerste lid, Wet LB 1964 wordt een uitkering gedaan door een werkgever aan een werknemer ingevolge een regeling voor vervroegde uittreding (RVU) in beginsel aangemerkt als loon dat als een eindheffingsbestanddeel wordt belast (pseudo-eindheffing). Naast de in te houden loonheffing is de werkgever 52% pseudo-eindheffing verschuldigd over de uitkeringen ingevolge de RVU. Met deze pseudo-eindheffing wordt een RVU ontmoedigd en wordt doorwerken tot de AOW-gerechtigde leeftijd 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 het uitkeren van een RVU boven de drempelvrijstelling te ontmoedigen. Voorgesteld wordt 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 verlofsparen⁸⁶ is een tijdelijke drempelvrijstelling geïntroduceerd in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964. Deze drempelvrijstelling bewerkstelligt dat uitkeringen, bijdragen en premies ingevolge een RVU, onder voorwaarden en tot een bepaalde hoogte voor de berekening van de verschuldigde pseudo-eindheffing niet als zodanig worden aangemerkt. Op grond van artikel V, onderdelen E en G, van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen vervalt de drempelvrijstelling met ingang van 1 januari 2026 en geldt er overgangsrecht tot 1 januari 2028.

Voorgesteld artikel V, onderdelen E en G, van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen te laten vervallen. De drempelvrijstelling blijft dan opgenomen in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964 en krijgt daarmee een structureel karakter. Het gebruik van de drempelvrijstelling zal wel worden gemonitord. Hiervoor wordt een evaluatiebepaling voorgesteld in artikel VII van onderhavig wetsvoorstel zoals deze in het algemeen deel van de memorie is toegelicht. In artikel VII, vierde en vijfde lid, van onderhavig wetsvoorstel wordt voorgesteld om de regering bij of krachtens algemene maatregel van bestuur de bevoegdheid te geven maatregelen te nemen om de drempelvrijstelling

⁸⁵ Kamerstukken II 2023/24, 32043, nr. 663.

⁸⁶ Stb. 2021, 20.

gerichter te maken dan wel deze af te bouwen 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 delegatie (algemene maatregel van bestuur met voorhang) zodat snel wijzigingen doorgevoerd kunnen worden indien dat nodig mocht blijken vanuit de monitoring. Met het oog op het belang van een zo breed mogelijke inzet van de beroepsbevolking acht het kabinet het zeer onwenselijk als de drempelvrijstelling te algemeen wordt ingezet en daarmee door een te grote groep werknemers wordt gebruikt.

Verhoging bedrag RVU-drempelvrijstelling

Voorgesteld wordt om een nieuw achtste en tiende lid op te nemen in artikel 32ba Wet LB 1964 onder vernummering van het huidige achtste lid naar het negende lid en het negende en tiende lid naar het elfde en twaalfde lid. Vanwege deze vernummering wordt ook een samenloopbepaling opgenomen in artikel XXVI van onderhavig wetsvoorstel.

In artikel 32ba, achtste lid (nieuw), Wet LB 1964 wordt een optionele verhoging van het in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964 genoemde bedrag voorgesteld. Deze verhoging van € 300 is bedoeld om de RVU toegankelijker te maken voor werknemers met een laag inkomen of weinig aanvullend pensioen. Deze extra fiscale ruimte is bedoeld voor werknemers in knellende situaties waarbij het bedrag van de drempelvrijstelling genoemd in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964 onvoldoende ruimte biedt zoals toegelicht in het algemeen deel van de memorie. In artikel 32ba, tiende lid (nieuw), Wet LB 1964 wordt een indexatiebepaling voor het in artikel 32ba, achtste lid (nieuw), Wet LB 1964 genoemde bedrag voorgesteld. Het bedrag genoemd in artikel 32ba, achtste lid (nieuw), Wet LB 1964 wordt op grond van het voorgestelde artikel 32ba, tiende lid (nieuw), Wet LB 1964 jaarlijks verhoogd met de contractloontontwikkelingsfactor. Er is gekozen voor de indexatie met de contractloonontwikkelingsfactor aangezien de contractloonontwikkelingsfactor is gekoppeld aan het minimumloon. Dat geldt vergelijkbaar voor het bedrag van de drempelvrijstelling genoemd in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964. Voor de totale drempelvrijstelling van artikel 32ba Wet LB 1964 geldt zodoende een vergelijkbare indexatiemaatstaf.

Aanpassen berekening hoogte RVU-drempelvrijstelling

In artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964 is de drempelvrijstelling opgenomen. De hoogte van de drempelvrijstelling 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 eerst uitkering en de AOW-gerechtigde leeftijd, bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de Algemene Ouderdomswet. Dit leidt ertoe dat een verhoging van de drempelvrijstelling ook doorwerkt naar reeds verstreken maanden waarin een RVU-uitkering is ontvangen in kalenderjaren waarin de drempelvrijstelling lager was. Voor de hoogte van drempelvrijstelling wordt immers gerekend met het aantal maanden tussen de eerste uitkering en de AOW-gerechtigde leeftijd. Dit geeft een ongelijke situatie ten opzichte van een werknemer die later met RVU gaat. Een verhoging van de drempelvrijstelling kan ertoe leiden dat voor een werknemer die eerder met RVU is gegaan over de resterende maanden een hogere drempelvrijstelling geldt dan voor een werknemer die later met RVU gaat. Dat is niet de bedoeling geweest bij de introductie van de drempelvrijstelling met de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen. Ter illustratie een voorbeeld.

Voorbeeld PM

Werknemer A ontvangt een maandelijkse RVU-uitkering vanaf 1 januari 2026 en heeft een AOW-datum van 15 december 2028. Werknemer B ontvangt een maandelijkse RVU-uitkering vanaf 1 januari 2027 en is voor het overige identiek aan werknemer A. De RVU-uitkering van werknemer A en B is gelijk aan de hoogte van de drempelvrijstelling. Voor dit voorbeeld gaan we uit van de volgende fictieve bedragen voor de drempelvrijstelling per maand: 2026: € 2.330 en 2027: € 2.380. Op 1 januari 2027 bedraagt de hoogte van de drempelvrijstelling voor werknemer A een bedrag van € 57.720 (36 maanden x € 2.380 verminderd met 12 maanden x € 2.330) en voor werknemer B een bedrag van € 57.120 (24 maanden x € 2.380). Dat is een verschil in drempelvrijstelling tussen werknemer A en B van € 600 terwijl beiden op 1 januari 2027 nog 24 maanden hebben te gaan tot aan de AOW-gerechtigde leeftijd.

Voorgesteld wordt om aan artikel 32ba, zevende lid, Wet LB 1964 een zinsdeel toe te voegen dat regelt dat een verhoging van de drempelvrijstelling niet doorwerkt naar maanden uit 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 drempelvrijstelling van de nog resterende maanden. Dit is vergelijkbaar geregeld in het voorgestelde artikel 32ba, achtste lid (nieuw), Wet LB 1964 voor de extra fiscale ruimte. Ter illustratie wordt een voorbeeld gegeven van de werking van de drempelvrijstelling na deze voorgestelde aanpassing.

Voorbeeld PM

Voor dit voorbeeld gaan we uit van de volgende (fictieve) bedragen voor de RVU-drempelvrijstelling per maand: 2025: € 2.273, 2026: € 2.330, 2027: € 2.380, 2028: € 2.430. Daarnaast gaan we voor dit voorbeeld uit van de volgende toegestane verhoging van het bedrag van de RVU-drempelvrijstelling: 2025: € 300, 2026: € 310, 2027: € 320, 2028: € 330. Een werknemer bereikt op 16 maart 2028 de AOW-leeftijd. De werknemer ontvangt vanaf 1 november 2025 een maandelijkse RVU-uitkering, werkgever en werknemer opteren samen voor een uitkering van € 2.900 per maand, waarbij de laatste uitkering plaatsvindt op 1 maart 2028. 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 hele maanden naar boven afgerond, zodat 29 maanden in aanmerking worden genomen voor de drempelvrijstelling. Voor de uitkeringen in het jaar 2025 bedraagt de drempelvrijstelling € 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 drempelvrijstelling wordt overschreden. In het jaar 2025 bedragen de uitkeringen in totaal € 5.800. In het jaar 2025 is de drempelvrijstelling dus niet overschreden.

Voor de uitkeringen in het jaar 2026 wordt de 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 plus 2 maanden maal € 2.573 (€ 2.273 + € 300) per maand. De drempelvrijstelling bedraagt in het jaar 2026 dus € 76.426 (€ 71.280 + € 5.146). De

uitkeringen van 2025 en 2026 bedragen in totaal € 40.600. De drempelvrijstelling wordt in 2026 dus niet overschreden.

Voor de uitkeringen in het jaar 2027 bedraagt de drempelvrijstelling € 77.326 (2 maanden maal € 2.573 + 12 maanden maal € 2.640 + 15 maanden maal € 2.700). De uitkeringen van 2025, 2026 en 2027 bedragen in totaal € 75.400. De drempelvrijstelling wordt in 2027 dus niet overschreden.

Voor de uitkeringen in het jaar 2028 bedraagt de 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 2025, 2026, 2027 en 2028 bedragen in totaal € 84.100. Bij de uitkering van 1 januari 2028 wordt het bedrag van de 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 2028 is de werkgever over het volledige bedrag van de uitkering pseudo-eindheffing verschuldigd, omdat het bedrag van de drempelvrijstelling al in januari werd bereikt.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 11 van de Successiewet 1956)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om het ontgaan van belasting door gebruikmaking van een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen door middel van wetswijziging te bestrijden. 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 onder voorwaarden erf- of schenkbelasting is verschuldigd. Het voorgaande geldt zowel voor een gemeenschap van goederen tussen echtgenoten als voor een gemeenschap van goederen tussen geregistreerde partners. Voor een rekenvoorbeeld wordt verwezen naar het algemeen deel van deze toelichting.

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 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 een voorbeeld wordt verwezen naar 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 partners, 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. Dat zijn kort gezegd personen die niet getrouwd zijn, maar wel voldoen aan bepaalde voorwaarden. Een van die voorwaarden is bijvoorbeeld het hebben van een notarieel samenlevingscontract met daarin een wederzijdse zorgverplichting. 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.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 12 van de Successiewet 1956)

Artikel 12, SW 1956 bevat een fictiebepaling voor schenkingen die binnen 180 dagen voor het overlijden van de schenker zijn gedaan. Op grond van deze fictiebepaling (180 dagenfictie) worden schenkingen die binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden van een erflater die op het tijdstip van overlijden in Nederland woonde door die erflater zijn gedaan behandeld alsof ze zijn verkregen als gevolg van het overlijden. Dat betekent dat deze schenkingen in de erfbelasting worden betrokken. Dit is geregeld in artikel 12, eerste lid, eerste zin, SW 1956. Hoewel deze schenkingen worden betrokken in de erfbelasting, moet voor deze schenkingen eerst aangifte schenkbelasting worden gedaan. Op grond van artikel 12, eerste lid, tweede zin, SW 1956 worden schenkingen die ná het overlijden tot stand komen geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. De heffing van schenkbelasting is dan niet meer aan de orde.

Zoals is toegelicht in 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. Voorgesteld wordt om artikel 12 SW 1956 in die lijn aan te passen.

Daartoe wordt in dat artikel een nieuw lid als tweede lid ingevoegd, onder vernummering van het huidige tweede en derde lid tot derde en vierde lid. Het voorgestelde tweede lid houdt in dat schenkingen die binnen 180 dagen voor het overlijden van de schenker worden gedaan voor de toepassing van de SW 1956 en de daarop gebaseerde bepalingen geacht worden geen schenking te zijn. Deze aanpassing heeft tot gevolg dat voor die schenkingen geen aangifte schenkbelasting hoeft te worden gedaan en dus ook geen aanslag schenkbelasting hoeft te worden opgelegd voor die schenkingen. Een vermindering van de erfbelasting met schenkbelasting op grond van artikel 7, tweede lid, SW 1956 is dan ook niet meer aan de orde. 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 (cijfers in € 2024) kan dit illustreren.

Voorbeeld PM

Schenking van ouder aan kind van	10.000
Vrijstelling	6.633
Belastbare schenking	3.367
Verschuldigde schenkbelasting (10%)	336
Erfrechtelijke verkrijging (zonder schenking)	16.000
Fictieve verkrijging artikel 12 SW	10.000
Vrijstelling	25.187
Belastbare verkrijging	813 (16.000 + 10.000 – 25.187)
Berekende erfbelasting (10%)	81

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 $10.000/26.000 \times 813 = 312$. De schenkbelasting kan maximaal tot dat bedrag in mindering worden gebracht. Echter, omdat de erfbelasting slechts 81 bedraagt, komt er 81 in mindering.

Het eindresultaat wordt dan:

Schenkbelasting	336
Erfbelasting	0 (81 – 81)
Totaal	336

Op grond van het voorgestelde artikel 12, vierde lid (nieuw), SW 1956 blijft de 180 dagenfictie voor schenkingen als bedoeld in artikel 12, eerste lid, eerste zin, SW 1956 niet van toepassing voor schenkingen als bedoeld in artikel 33, onderdelen 1°, 2°, 3°, 8°, 9°, 11° en 12° en, voor zover het een schenking betreft waarvoor de verhoogde vrijstelling geldt, 5°, alsmede schenkingen waarvan de schenkbelasting is kwijtgescholden op grond van artikel 67 SW 1956. Die schenkingen worden niet betrokken in de erfbelasting. De voorgestelde aanpassing in artikel 12, vierde lid (nieuw), SW 1956 dient er derhalve toe om de huidige behandeling van die schenkingen te continueren. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat indien er meerdere schenkers (bijvoorbeeld ouders schenken gezamenlijk aan hun kind) zijn, het voorgaande uitsluitend geldt voor het deel van de schenking dat is gedaan door of toegerekend wordt aan de erflater. De schenking wordt voor het overige regulier in de heffing van schenkbelasting betrokken. 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.

Artikel VIII, onderdeel C (artikel 19 van de Successiewet 1956)

Voor de hoogte van de verschuldigde schenk- en erfbelasting, 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 2024.⁸⁷, zoals in 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.

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.⁸⁸ 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.⁸⁹ 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 voor hebben gedaan in de periode tussen het arrest⁹⁰ en de inwerkingtredingsdatum van de voorgestelde maatregel kunnen een beroep doen op de hardheidsclausule.

In het voorgestelde artikel 19, derde lid, SW 1956 is een delegatiebepaling opgenomen. Hiermee kunnen op een later moment regels in lagere regelgeving worden opgenomen over de op de belastingplichtige rustende bewijslast om het biologische ouderschap te doen blijken indien dit bijvoorbeeld nodig is voor de handhaving, zoals voorwaarden

⁸⁷ HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130.

⁸⁸ HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130, r.o. 4.1 en 4.2.

⁸⁹ Artikel 1:199 BW.

⁹⁰ HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130.

Artikel VIII, onderdelen D, E, F en G (artikelen 35a, 45, 53 en 66 van de Successiewet 1956)

Op grond van artikel 45 SW 1956 bedraagt de wettelijke termijn voor het indienen van een aangifte erfbelasting minimaal acht maanden na het overlijden. Zoals in 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. De verlenging van de aangiftetermijn in artikel 45 SW 1956 is op grond van artikel 1, derde en vierde lid, SW 1956 ook van betekenis 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, Burgerlijk Wetboek (BW) wordt op grond van artikel 1, derde en vierde lid, SW 1956 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 SW 1956 wordt dat 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 artikel 45, derde 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, SW 1956 op grond van PM 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, Boek 4 BW wordt op grond van PM 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, SW 1956 wordt dat twintig maanden na het overlijden.

Artikel IX

Artikel IX, 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 Belastingplan 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.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 9a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Per 1 januari 2025 is de bpm voor emissievrije bijzondere personenauto's aanzienlijk verhoogd. Dit betreft specifiek emissievrije kampeerauto's, voor rolstoelen toegankelijke voertuigen en gepantserde voertuigen. De forse stijging komt voort uit twee belangrijke wijzigingen: ten eerste het vervallen van de algemene bpm-vrijstelling voor emissievrije motorrijtuigen, en ten tweede de gehanteerde grondslag voor de bpm voor bijzondere personenauto's. 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 Belastingplan 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 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 motorrijtuigen.

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.⁹¹ 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 IX, onderdeel C (artikel 16b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Voorgesteld wordt om te voorzien in een vast en specifiek tarief voor emissievrije motorrijwielen (zie hiervoor Artikel IX, 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 X

Artikel X (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 Belastingplan 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.

Artikel XI

Artikel XI (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Alleen voor bestelauto's gehouden door een kermis- of circusexploitant of een bestelauto dat is ingericht als werktuig of als werkplaats geldt bij aanvaarding van dit wetsvoorstel tot 1 januari 2028 voor de motorrijtuigenbelasting nog een kwarttarief. Voorgesteld wordt deze kwarttarieven 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 met ingang van 1 januari 2026. Bij aanvaarding van het

⁹¹ Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 251.

voorstel kan artikel 30 Wet MRB 1994 met ingang van 1 januari 2028 dus volledig komen te vervallen.

Artikel XII

Artikel XII (artikel 30 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

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 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. 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 Belastingplan 2025 al met ingang van 1 januari 2027 komen te vervallen. Voorgesteld wordt de kwarttarieven gelijktijdig bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing door te voeren.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikel 30 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Alleen voor bestelauto's gehouden door een kermis- of circusexploitant of een bestelauto dat is ingericht als werktuig of als werkplaats geldt bij aanvaarding van dit wetsvoorstel tot 1 januari 2028 voor de motorrijtuigenbelasting nog een kwarttarief. Voorgesteld wordt deze kwarttarieven 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 met ingang van 1 januari 2026. Bij aanvaarding van het voorstel kan artikel 30 Wet MRB 1994 met ingang van 1 januari 2028 dus volledig komen te vervallen.

Artikel XIV

Artikel XIV, 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 XIV, onderdeel A, wordt voorgesteld het heffingsplafond (alleen) voor het jaar 2026 te verhogen naar 50.000 kubieke meter water per jaar per aansluiting, zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Hetzelfde wordt geregeld voor de particuliere installaties voor centrale watervoorzieningen, bedoeld in artikel 14, derde lid, 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.

Artikelen XIV, onderdeel B, en XVI, onderdeel B (artikel 63 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De belastingvermindering in de energiebelasting is geregeld in artikel 63 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm). De hoogte van de vermindering is opgenomen in het eerste lid van dat artikel. De verhoging van de vermindering met een budgettaire omvang van € 200 miljoen in de periode 2026-2028 wordt geregeld in de artikelen XIV, onderdeel B, en XVI. voor de betreffende jaren waren al aanpassingen van het bedrag opgenomen in de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord, het Belastingplan 2023 en het Belastingplan 2025 (zie tabel PM).

Tabel PM: Wijzigingen in bedrag belastingvermindering in €

	2026	2027	2028
Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord	- 9,58 ⁹²		
Belastingplan 2023	- 4,90 ⁹³	- 0,30 ⁹⁴	+ 0,46 ⁹⁵
Belastingplan 2025	+ 0,03 ⁹⁶	+ 0,08 ⁹⁷	+ 0,11 ⁹⁸

In artikel XIV, onderdeel B, wordt het bedrag in 2026 verhoogd met € 18,60. In artikel XVI wordt het bedrag in 2029 verlaagd met € 18,60.

Artikel XIV, onderdeel D (artikel 71p van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Voorgesteld wordt om de jaarlijkse tariefstijging voort te zetten tot en met 2035 in plaats van tot en met 2030. Verder wordt voorgesteld wordt om een apart tarief te introduceren voor afvalverbrandingsinstallaties. Dit wordt nader gemotiveerd in het algemene deel van deze memorie.

Artikel XIV, 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, 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.

⁹² Artikel XXVII, onderdeel C.

⁹³ Artikel XXX, onderdeel C.

⁹⁴ Artikel XXXI, onderdeel C.

⁹⁵ Artikel XXXII, onderdeel C.

⁹⁶ Artikel XXXI, onderdeel F.

⁹⁷ Artikel XXXII, onderdeel E.

⁹⁸ Artikel XXXIII, onderdeel B.

Artikel XV

Artikel XV, 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 uiteengezet 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 onder 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 onderdeel B van dit artikel) 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 XV, onderdeel B (artikel 14 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel XV, 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.

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 XV, onderdelen C en D (artikel 17 en 18a van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel XV, 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 XV, 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 XV, onderdelen E en F (artikelen 22 en 27 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel XV, onderdeel F, wordt voorgesteld om "door verbranding ontstane kooldioxide" op te nemen in artikel 27, eerste lid, Wbm. Dat leidt ertoe dat, naast CO₂ die de inrichting verlaat via de schoorsteen, ook CO₂ die de inrichting verlaat via een afvanginstallatie (ter gebruik of opslag elders), belast zal worden.

Ook wordt in dat onderdeel voorgesteld om bodemas in de heffingsgrondslag te betrekken. Dit gebeurt door "afvalstoffen die op de afvalstoffenlijst geregistreerd staan onder afvalcodes 190111 en 190112" in artikel 27, eerste lid, Wbm op te nemen. Bodemas kan daarmee niet langer in mindering worden gebracht op de verschuldigde belasting als de bodemassen de inrichting verlaten. Dit gaat om bodemas zoals bepaald in de afvalstoffenlijst volgens de Regeling Europese afvalstoffenlijst, namelijk: bodemas en slakken met gevaarlijke stoffen (afvalcode 190111) en andere bodemas en slakken dan onder afvalcode 190111 zijn vermeld (afvalcode 190112). Met het oog hierop wordt in artikel XV, onderdeel E, voorgesteld de definitie van het begrip 'afvalstoffenlijst' toe te voegen aan de begrippenlijst in artikel 22, eerste lid, Wbm. Het begrip 'afvalstoffenlijst' vervangt daarbij het huidige begrip 'zuiveringsslib' (zie de toelichting bij artikel XV, onderdeel H).

Voorgesteld wordt de maatregelen met ingang van 1 januari 2027 in werking te laten treden.

Artikel XV, onderdeel H (artikel 29a van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Voorgesteld wordt met ingang van 1 januari 2027 de vrijstelling voor het verbranden van zuiveringsslib af te schaffen en een nieuwe vrijstelling voor het storten van residu dat is ontstaan bij het wassen van bodemas te introduceren. Dat leidt tot het per die datum vervallen van de vrijstelling van de afvalstoffenbelasting op de afgifte van zuiveringsslib aan een afvalverbrandingsinstallatie ter verbranding. Daarmee wordt de definitie van 'zuiveringsslib' in de afvalstoffenbelasting overbodig.

Tegelijkertijd wordt voorgesteld om een vrijstelling van de afvalstoffenbelasting te introduceren op het storten van reinigingsresidu dat is ontstaan bij het opwerken van bodemas. Het opwerken van bodemas gebeurt deels door nat te reinigen, waarbij een slib/residu overblijft. Dit slib kan enkel worden gestort.

In verband met de voorgestelde wijzigingen zorgt artikel XV, onderdeel H, voor het vervallen van (de definitie van) 'zuiveringsslib' in de begrippenlijst en voor de introductie van een definitie van het begrip 'residu dat is ontstaan bij het opwerken van bodemas'.

Artikel XV, onderdeel I (hoofdstuk III, afdeling 6, van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Hoofdstuk III, afdeling 6, regelt een teruggaafregeling voor de belasting op leidingwater. Artikel XV, onderdeel I, 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 Bestuursrecht⁹⁹ 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 XVI

Artikel XVI, onderdeel A (artikel 28 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel XVI, onderdeel A introduceert in de afvalstoffenbelasting een nieuw belastingtarief voor het storten van afvalstoffen die een ontheffing van het in artikel 1 van het Besluit stortplaatsen en stortverboden afvalstoffen opgenomen stortverbod hebben 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.

Het voorgestelde nieuwe belastingtarief ligt hoger dan het reguliere verbrandingstarief dat is opgenomen in artikel 28, eerste lid, onderdeel b, Wbm om de eventuele perverse prikkel te verkleinen die ontdoeners kunnen hebben om hun afval te laten storten in plaats van verbranden. Voorgesteld wordt de maatregelen per 1 januari 2029 in te voeren.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdeel A (artikel 16b.17 van de Wet milieubeheer)

Voorgesteld wordt om de emissiereductieopgave van de CO₂-heffing industrie te matigen voor broeikasgasinstallaties en lachgasinstallaties. De maatvoering beoogt de huidige

⁹⁹ Paragraaf 23, artikel 9, onderdeel b.

emissiereductieopgave van de CO₂-heffing industrie van kalenderjaar 2030 te borgen in kalenderjaar 2032. Dit wordt geïmplementeerd door in artikel 16b.17, derde lid, van de Wet milieubeheer de nationale reductiefactor van 2027 tot 2035 minder hard te laten dalen ten opzichte van het basispad. Vanaf 2035 neemt de jaarlijkse daling van de nationale reductiefactor toe, zodat, net als in het basispad, per 2039 de gehele fossiele uitstoot wordt belast.

Voorgesteld wordt om in artikel 16b.17, vierde lid, van de Wet milieubeheer de correctiefactor voor broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval vanaf 2027 aan te passen, zodat de wijziging in het derde lid van dat artikel niet leidt tot een aanpassing voor broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval.

Vanaf 2030 wordt de correctiefactor voor broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval verder verlaagd, zodat deze op nul uitkomt in 2033, waardoor vanaf dat jaar de gehele fossiele uitstoot wordt belast.

Artikel XVII, onderdeel XVIIB (artikel 16b.27 van de Wet milieubeheer)

Voorgesteld wordt dat afvalverbrandingsinstallaties alleen dispensatierechten kunnen verhandelen met andere afvalverbrandingsorganisaties. Dit wordt nader gemotiveerd in het algemene deel van deze memorie.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (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 deze kwarttarieven bij inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing te beperken tot bestelauto's en met ingang van 1 januari 2028 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.¹⁰⁰ 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 IV) en komt aan artikel 222, derde lid, onderdeel a, onder 3^o, 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 van de Wet MRB 1994 komt te vervallen (zie ook artikel XIII).

¹⁰⁰ Artikel XIX van de Overige Fiscale Maatregelen treedt bij aanvaarding van de Fiscale Verzamelwet 2026 naar verwachting op 1 juli 2026 bij koninklijk besluit in werking.

Artikel XIX

Artikel XIX, onderdeel A (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. 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 het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt in samenhang met de voorgestelde verlenging van de in PM opgenomen termijn voor het indienen van een aangifte erfbelasting tot twintig maanden na het overlijden (artikel VIII, onderdeel D) 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 XXX (inwerkingtredingsbepaling) voor het eerst toepassing met betrekking tot belastingaanslagen erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2026 plaatsvinden.

Artikel XX

Artikel XX, onderdeel A (artikel XXVIII A van de Wet Autobrief II)

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 zal gaan gelden de komende jaren, 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 Belastingplan 2025.

Artikel XX, onderdeel B (artikel XXX van de Wet Autobrief II)

Met artikel XX, onderdeel B, wordt artikel XXX van de Wet uitwerking Autobrief II 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 Belastingplan 2025.¹⁰¹

Artikel XXI

Artikel XXI, onderdeel A (artikel 2 van de Wet 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. 2658/87¹⁰² 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 GN-codes in de Verordening (EEG) nr. 2658/87 automatisch (en onbedoeld) wijziging zou kunnen optreden in de definities zoals opgenomen in de WVAD.¹⁰³ 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. 609/2013.¹⁰⁴ 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 XXI, onderdeel B (artikel 9 van de Wet verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)

Artikel 9 WVAD bepaalt welke producten als limonade worden aangemerkt. Limonade 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. "Pure" melk (waaronder wordt verstaan: magere melk, halfvolle melk en volle melk) en karnemelk

¹⁰¹ Bij aanvaarding van de Fiscale Verzamelwet 2026 borgt artikel XV van dat wetsvoorstel dat de verwijzing in het Belastingplan 2025 wordt aangepast, zodat de tariefkorting onverminderd op 1 januari 2030 vervalt.

¹⁰² Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PbEG 1987, L 256).

¹⁰³ Zie ook Kamerstukken II 2022/23 36202 nr. 3.

¹⁰⁴ 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).

vallen niet onder de definitie van limonade omdat dit geen gezoete en aromatische dranken zijn.¹⁰⁵ Hierover is dan ook geen verbruiksbelasting verschuldigd.

Artikel 9, derde lid, WVAD

Artikel 9, derde lid, WVAD, bepaalt welke producten die wel onder de definitie van limonade vallen als bedoeld in artikel 9, eerste lid, WVAD, desalniettemin niet als limonade worden aangemerkt. Op grond van artikel 9, derde lid, WVAD wordt op dit moment *niet* als limonade aangemerkt de uit melk of melkproducten bereide drank met een gehalte aan melkvetten van 0,02%¹⁰⁶ mas of meer waarin zich melkeiwit en melksuiker bevinden, niet zijnde een uit wei of weiprodukten vervaardigde drank¹⁰⁷ en de uit soja bereide drank met een melkvetgehalte en een eiwitgehalte die vergelijkbaar zijn met het melkvetgehalte en het eiwitgehalte van melk¹⁰⁷ (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 hierop aangepast door de zuiveluitzondering te herformuleren. Ingevolge het voorgestelde artikel 9, derde lid, WVAD wordt verduidelijkt en bepaald dat – kort gezegd – niet als limonade worden aangemerkt: zuivel- en sojadranken die vallen onder de definitie van limonade (en dus zouden zijn belast met verbruiksbelasting) maar desalniettemin passen binnen een gezond voedingspatroon volgens de Schijf van Vijf van het Voedingscentrum, en volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik. Hieronder wordt iedere categorie toegelicht.

(i) Zuiveldranken die vallen onder de definitie van limonade maar desalniettemin passen binnen een gezond voedingspatroon volgens de Schijf van Vijf van het Voedingscentrum (artikel 9, derde lid, onderdeel a, WVAD, ofwel alcoholvrije dranken van GN code 0403 met een suikergehalte van niet meer dan 6,0 gewichtspercenten of een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten)

Ook andere zuiveldranken dan “pure” melk kunnen zijn opgenomen in de Schijf van Vijf van het Voedingscentrum, dat de wetenschappelijke richtlijnen voor een gezond en duurzaam voedselpatroon praktisch vertaalt in de Schijf van Vijf. Met de voorgestelde wijziging wordt de zuiveluitzondering toegespitst op deze dranken, via een verwijzing naar de Gecombineerde Nomenclatuur (GN). Door naar een specifieke GN-code te verwijzen wordt omzeiling van de verbruiksbelasting door de toevoeging van een vleugje zuivel aan vruchten- of groentesappen of frisdrank in de toekomst voorkomen.

Voor de definitie van zuiveldranken wordt aangesloten bij GN-code 0403 die ziet op “Yoghurt; karnemelk, gestremde melk en room, kefir en andere gegiste of aangezuurde melk en room, ook indien ingedikt, met toegevoegde suiker of andere zoetstoffen, gearomatiseerd of met toegevoegde vruchten of cacao”.

Via de voorgestelde wettekst wordt het voorbehoud gemaakt dat de zuiveluitzondering alleen van toepassing is op dranken onder GN-code 0403 indien die dranken een suikergehalte van niet meer dan 6,0 gewichtspercenten of een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten bevatten. Hiermee wordt aangesloten bij de Schijf van Vijf.

¹⁰⁵ Zie ook Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3, p. 20-21.

¹⁰⁶ Zie artikel 9, derde lid, onderdeel a, WVAD.

¹⁰⁷ Zie artikel 9, derde lid, onderdeel b, WVAD.

Niet alle zuiveldranken die onder GN-code 0403 vallen, vallen onder de definitie van limonade. Voor de zuiveldranken die niet onder de definitie van limonade vallen (omdat zij bijvoorbeeld geen gezoete en aromatische drank zijn), geldt dat daarover reeds geen verbruiksbelasting is verschuldigd. Op deze dranken heeft de aanpassing van de zuiveluitzondering derhalve geen effect. Ten aanzien van het genoemde suikergehalte van meer dan 6,0 gewichtspercenten geldt dat het hierbij gaat om het totale suikergehalte, dus zowel natuurlijke suikers als toegevoegde suikers. Van belang is dat lactose, dat van nature in zuiveldranken zit, ook wordt aangemerkt als suiker. Het suikergehalte van 6,0 gewichtspercenten kan dus deels uit lactose bestaan. Het percentage verzadigd vet is, zoals aangegeven, voor de toepassing van artikel 9, derde lid, WVAD ten hoogste 1,1 gewichtspercent. Beide percentages zijn overgenomen uit de Schijf van Vijf van het Voedingscentrum. Volledigheidshalve: zodra de genoemde dranken een suikergehalte van 6,0 gewichtspercenten óf een verzadigd vetgehalte van 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 te hoog suikergehalte én een te hoog verzadigd vetgehalte).

(ii) Sojadranken (artikel 9, derde lid, onderdeel b, WVAD, ofwel producten van GN-code 2202 99 11, met een suikergehalte van niet meer dan 6,0 gewichtspercenten of een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten)

Sojadrink staat in de Schijf van Vijf van het Voedingscentrum, voor zover zij maximaal 6 gram suiker per 100 milliliter bevatten en zijn verrijkt met calcium en vitamine B2 en B12. Om omzeiling te vermijden en de vormgeving van de zuiveluitzondering beter te laten aansluiten bij de richtlijnen voor gezonde voeding wordt ook de definitie van de huidige uitzondering voor sojadranken specifiek 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 Schijf van Vijf wordt bewerkstelligd door de uitsluiting van dranken met meer dan 6 gram suiker of meer dan 1,1 gram verzadigd vet per 100 milliliter van de drank.

(iii) Volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen c, d en 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 manier van consumeren en samenstelling onder de noemer "limonade" 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 limonade 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. 609/2013.¹⁰⁸ Artikel 2, onderdelen d en g, Verordening (EU) nr. 609/2013 hanteert de volgende definities:

¹⁰⁸ 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,

(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

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, in vaste vorm of concentraat evenmin als limonade worden aangemerkt. De zuiveluitzondering ziet dus, kort gezegd, ook op alcoholvrije dranken van GN-code 0403 en GN-code 2202 99 11 in vaste vorm. Ook voor deze producten ("in vaste vorm of concentraat") is van belang dat zij voldoen aan de voorwaarden van de Schijf van Vijf. Dat wil zeggen dat het criterium van een suikergehalte van niet meer dan 6,0 gewichtspercenten of een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten ook op deze producten van toepassing is. 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: 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 6,0 gewichtspercenten of 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 limonade (of "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 worden met de factor 4. Dat betekent dat als er in een concentraat vóór aanlenging met een vloeistof, een suikergehalte van meer dan 24 (6 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.

Deze wijzigingen treden in werking met ingang van 1 januari 2027.

Artikel XXII

Artikel XXII, onderdeel A (artikel 6 van de Wet verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)

Met artikel XXII, onderdeel A wordt de WVAD wederom aangepast, waarbij het gaat om de vervanging van het begrip limonade door het begrip overige alcoholvrije drank. Deze wijziging betreft een systeemwijziging en kan daardoor op z'n vroegst in werking treden met ingang van 1 januari 2028.

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 haveremelk 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 steeds de term limonade te vervangen door de term "overige alcoholvrije drank". Deze wijziging is grammaticaal en heeft geen inhoudelijke implicaties.

Artikel XXII, onderdeel B (artikel 9 van de Wet verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)

Ook in artikel 9 WVAD komt het begrip limonade terug. Zoals hiervoor is toegelicht is gebruik van dit begrip niet langer wenselijk, en wordt dit vervangen door overige alcoholvrije drank.

Artikel XXII, onderdeel C (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".

Artikel XXIII

Artikel XXIII (artikel XLA van het Belastingplan 2023)

Artikel XXIII regelt dat met ingang van 1 januari 2028 ook artikel XLV, dat is opgenomen in het Belastingplan 2023, wordt aangepast. Artikel XLV van het Belastingplan 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 Belastingplan 2023) bij koninklijk besluit doorgevoerd.

Indien dit aan de orde is, voorziet voorliggende wijziging erin dat de in het Belastingplan 2023 opgenomen bepalingen overeenkomen met de tekstuele aanpassingen die met het voorliggende wetsvoorstel worden doorgevoerd. Dit wijzigingsartikel voorziet daarom in een tweetal tekstuele aanpassingen in het kader van de consistentie.

Allereerst geldt dat ingevolge het voorgestelde wetsvoorstel het niet langer wenselijk is dat via artikel XLV, onderdeel A, van het Belastingplan 2023 artikel 1, onderdeel j, WVAD komt te

vervallen. Dit wordt gerealiseerd met het voorgestelde artikel XXIII, onderdeel 1. Met het voorgestelde artikel XXIII, onderdeel 2, wordt de term “limonade” vervangen door “overige alcoholvrije drank”.

Artikel XXIV

Artikel XXIV (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 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 XII), bestaat niet langer de noodzaak om de begrenzing te handhaven zoals die met ingang van 1 januari 2027 is geregeld in het Belastingplan 2025.

Artikel XXV

Artikel XXV (overgangsrecht)

Het voorgestelde artikel XXV regelt het overgangsrecht bij artikel VIII, onderdeel A. Hierin wordt geregeld dat er eerbiedigende werking is ten aanzien van alle bestaande huwelijkse voorwaarden die zijn aangegaan voor 18 april 2025, 00:00 uur. 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 schenk- of erfbelasting op grond van artikel IX, onderdeel A wordt geheven. Dit geldt overeenkomstig voor een verrekenbeding dat is overeengekomen in huwelijkse voorwaarden of een notarieel samenlevingscontract. Vanwege de bewijskracht van een notarieel samenlevingscontract wordt in dit geval wel de eis gesteld dat het verrekenbeding is opgenomen in een dergelijk contract. Indien de huwelijkse voorwaarden, onderscheidenlijk het notariële samenlevingscontract, echter na 18 april 2025, 00:00 uur, worden, onderscheidenlijk wordt, gewijzigd, vervalt deze eerbiedigende werking. Het is hierbij niet relevant wat de inhoud van de wijziging van de huwelijkse voorwaarden, onderscheidenlijk het notariële samenlevingscontract, is. Na een dergelijke wijziging is de voorgestelde wijziging van artikel 11, vierde en vijfde lid, SW 1956 wel van toepassing en kan erf- of schenkbelasting verschuldigd zijn conform dat artikel.

Artikel XXVIII

Artikel XXVIII (samenloopbepaling)

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 bij koninklijk besluit met ingang van 1 juli 2026 in werking zal treden. De in de Fiscale Verzamelwet 2026 opgenomen aanpassing van artikel 222 van de Provinciewet dient echter te worden aangepast als het Belastingplan 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, van de Wet MRB 1994. Via deze samenloopbepaling wordt geborgd dat deze aanpassing in de Fiscale Verzamelwet 2026 wordt doorgevoerd indien het Belastingplan 2026 wordt vastgesteld en in werking treedt.

Artikel XXIX

Artikel XXIX (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 2024 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 XXX

Artikel XXX (inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is voorzien in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of met een latere datum, overgangsrecht of een afwijkende volgorde. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,

CONCEPT AP