

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

### Memorie van toelichting

#### Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN .....	3
1.	Inleiding .....	3
2.	Pakket Belastingplan 2026 .....	3
3.	Opzet algemeen deel .....	5
4.	Inkomensbeleid .....	5
5.	Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2025 .....	5
5.1	Maatregelen lucratiefbelangregeling .....	6
5.2	Aanpassingen box 3 .....	13
5.3	Uitsluiten onzakelijk handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio .....	15
5.4	Verduidelijking fietsregeling loonbelasting .....	17
5.5	Akkoord 'gezond naar pensioen' .....	20
5.6	Voorstel aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap in de erf- en schenkbelasting .....	23
5.7	Schenken binnen 180 dagen voor overlijden .....	31
5.8	Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen .....	33
5.9	Verruiming ingangsdatum belastingrente en aangiftetermijn erfbelasting .....	35
5.10	Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen .....	38
5.11	Autonome vergroening .....	40
5.12	Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's .....	41
5.13	Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting .....	42
5.14	Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater .....	44
5.15	Hervormingen afvalstoffenbelasting .....	47
5.16	Aanpassingen CO2-heffing industrie .....	53
5.17	Verhoging belastingvermindering energiebelasting 2026, 2027 en 2028 .....	60
5.18	Aanpassing zuiveldefinitie .....	61
6.	Budgettaire aspecten .....	67
7.	Grenseffecten .....	68
8.	EU-aspecten .....	69
9.	Gegevensbescherming .....	70

10. Doenvermogen .....	70
11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven .....	76
12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen .....	80
13. Advies en consultatie .....	82
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING .....	83

Concept RvdR

## **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).<sup>1</sup>

### *Verzamelwetsvoorstellen*

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving<sup>2</sup> en aanwijzing 6.4.<sup>3</sup> 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.

<sup>1</sup> Financieel Jaarverslag van het Rijk 2022; Monitor Brede Welvaart & SDG's 2023.

<sup>2</sup> Kamerstukken I 2010/11, 32500 VI, M.

<sup>3</sup> 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. De Strategische Evaluatie Agenda (SEA) die wordt meegestuurd met de begroting Financiën en Nationale Schuld bevat een meerjarig overzicht van alle beleidsevaluaties op het terrein van belastingen en toeslagen.

Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting. Het slot van het algemeen deel van deze memorie gaat in een aantal paragrafen achtereenvolgens in op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gegevensbescherming, de grenseffecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de uitvoeringsgevolgen en het resultaat van advies en consultatie.

### **4. Inkomensbeleid**

PM augustus

### **5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2025**

## 5.1 Maatregelen lucratiefbelangregeling

### *Maatregelen lucratiefbelangregeling*

Het kabinet stelt met dit wetsvoorstel voor om in bepaalde situaties de grondslag voor een zogenoemd lucratief belang te verbreden door middel van een multiplier in box 2 voor voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang. Hierdoor wordt de belastingdruk op de betreffende voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang via deze grondslagverbredende multiplier in box 2 verhoogd. Hierbij wordt de facto voor de hoogte van de belastingdruk op deze voordelen aangesloten bij het tarief in box 3.

	5.1.2b
5.1.2b	

5.1.2b Tot slot stelt het kabinet een maatregel voor om een onwenselijke structuur te kunnen tegengaan in de lucratiefbelangregeling. Met name binnen de private-equitypraktijk en in het kader van managementparticipatieregelingen is het mogelijk dat (fonds)managers als onderdeel van hun beloningsstructuur vermogensbestanddelen ontvangen waarmee zij hoge rendementen kunnen behalen. In bepaalde situaties staan de ontvangen rendementen niet in verhouding tot het geïnvesteerde kapitaal of het feitelijk op de investering gelopen risico. Deze rendementen zijn dan (deels) disproportioneel. Dergelijke voordelen zijn onder omstandigheden belast onder de lucratiefbelangregeling. De wetgever heeft bij een dergelijk lucratief belang ervoor gekozen dat in beginsel sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden (box 1). Het rendement is daardoor in beginsel volledig belast als arbeidsinkomen in box 1. De belastingplichtige kan echter ook gebruikmaken van de zogenoemde aanmerkelijkbelangvariant waarbij de box 1-heffing onder bepaalde voorwaarden terugtreedt en een heffing in box 2 daarvoor in de plaats komt. Daarvoor moet de belastingplichtige het lucratieve belang houden via een kapitaalvennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang houdt. Daarnaast moet die vennootschap de voordelen uit lucratief belang voor minimaal 95% doorstoten naar genoemde werknemer (dooruitdelingsplicht).<sup>4</sup> Deze verplichting zorgt ervoor dat de heffing in box 2 direct plaatsvindt en voorkomt daarmee uitstel van belastingheffing in box 2. De belastingplichtigen betalen dan belasting over de voordelen uit lucratief belang tegen het geldende tarief in box 2 (in 2026: maximaal 31%).

### *Introductie multiplier voor voordelen uit lucratief belang*

Tijdens het dertigledende debat op 4 april 2024 over extra belasting voor extreem rijken heeft de Tweede Kamer de motie-Idsinga c.s. aangenomen.<sup>5</sup> Deze motie roept het kabinet op om de huidige lucratiefbelangregeling zo aan te passen dat lucratieve belangen worden belast naar het progressieve tarief in box 1. Deze motie vraagt ook in kaart te brengen of dit heffingsrecht in box 1 onder belastingverdragen geëffectueerd kan worden en bij twijfel de belastingverdragen aan te passen. Naar aanleiding van deze motie heeft een onderzoek plaatsgevonden naar de huidige lucratiefbelangregeling. Het onderzoeksrapport is op 13 februari 2025 naar de Tweede Kamer verzonden.<sup>6</sup> Uit dit onderzoek volgt dat het onzeker is of heffing over de voordelen uit lucratief belang uitsluitend in box 1 geëffectueerd kan worden onder de belastingverdragen. In dat kader kan worden verwezen naar de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant van 7 maart

<sup>4</sup> Artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2023/24, 25 087, nr. 335.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2024/25, 32 140, nr. 225.

2024.<sup>7</sup> In deze procedure neemt de Belastingdienst het standpunt in dat Nederland een heffing over een verkregen voordeel bij de verkoop van – en dividenduitkering op – een lucratief (aandelen)belang bij een buitenlands belastingplichtige onder het belastingverdrag met Duitsland in box 1 kan effectueren, door het artikel over inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid toe te passen. Volgens de rechtbank is dit artikel niet van toepassing en mag Nederland niet heffen, maar daartegen heeft de Belastingdienst hoger beroep aangetekend. Zolang de gerechtelijke procedure nog loopt, bestaat er – net als bij de huidige regeling – daarom nog geen volledige zekerheid over het effectueren van dit heffingsrecht onder belastingverdragen. Verder zou bij het op korte termijn afschaffen van de aanmerkelijkbelangvariant overgangsrecht noodzakelijk zijn. Bovendien volgt uit het onderzoek dat het afsluiten van de aanmerkelijkbelangvariant (heffing in box 2) naar verwachting zal leiden tot een verstoring van de goedlopende, op samenwerking gerichte uitvoeringspraktijk, met forse uitvoeringsgevolgen. Voor de Belastingdienst heeft de huidige lucratiefbelangregeling met de aanmerkelijkbelangvariant veel ingewikkelde kwalificatie- en waarderingsdiscussies voorkomen. Bij het schrappen van de aanmerkelijkbelangvariant in de lucratiefbelangregeling zullen – zeker bij aanwezigheid van het huidige forfaitaire stelsel in box 3 – veel meer arbeidsintensieve en complexe discussies ontstaan. Deze discussies zullen onder andere gaan over de kwalificatie van de voordelen als arbeids- dan wel als beleggingsbestanddeel en over de hoogte van de (loon)voordelen op het moment van toekenning van de vermogensbestanddelen. Hierbij is van belang dat in het huidige box 3-stelsel een heffing plaatsvindt op basis van een forfaitair rendement, terwijl in de regel de werkelijke voordelen uit lucratieve belangen hoger zullen zijn. De huidige aanmerkelijkbelangvariant in de lucratiefbelangregeling vormt wel een belastingheffing over het werkelijk gerealiseerde rendement. In bovengenoemd onderzoek zijn de volgende twee alternatieven voor een andere vormgeving van de lucratiefbelangregeling onderzocht:

- a. een heffing via de loonbelasting of resultaat uit overige werkzaamheden in box 1; en
- b. een heffing met een multiplier in box 2 voor lucratief belang.

Hoewel alternatief a het beste aansluit bij de motie-Idsinga c.s. vergt dit alternatief een vergaande herziening van de huidige lucratiefbelangregeling die niet op korte termijn is te realiseren. Dit alternatief vraagt om een vergaande wetswijziging met forse gevolgen voor de uitvoering door de Belastingdienst. Daarbij is het vanwege de lopende beroepsprocedure onzeker hoe een heffing uitsluitend in box 1 moet worden gekwalificeerd onder de belastingverdragen en of Nederland een zwaardere heffing dan daadwerkelijk kan effectueren. Gelet op de strekking van de motie-Idsinga c.s. vindt het kabinet het wenselijk de belastingdruk op voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang op korte termijn te verhogen. De maatregel die op korte termijn het meest eenvoudig is te realiseren, betreft genoemd alternatief b, een heffing met een multiplier in box 2 voor middellijk gehouden lucratieve belangen. Dit is een maatregel waarbij de belastingplichtige met een lucratief belang meer inkomstenbelasting moet betalen over de voordelen uit lucratief belang. De Belastingdienst kan deze maatregel technisch zonder IV-ondersteuning invoeren per 1 januari 2026. De handhaving door de Belastingdienst is wel gebaat bij een goede IV-ondersteuning. IV-ondersteuning is echter niet vóór 1 januari 2029 te realiseren, gelet op het volle portfolio van de keten inkomensheffingen bij de Belastingdienst. Deze genoemde alternatieven zijn

---

<sup>7</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant 7 maart 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:1503.

ook ter consultatie voorgelegd aan de praktijk. Uit deze consultatie volgt onder andere dat de praktijk behoefte heeft aan een praktische regeling en Nederland in vergelijking tot de ons omringende landen niet uit de pas zou moeten lopen voor wat betreft de belastingheffing over lucratieve belangen. Er is daarbij gepleit voor een heffing in box 2 of box 3.

Gelet op het voorgaande stelt het kabinet voor om genoemd alternatief b per 1 januari 2026 in werking te laten treden. Het is denkbaar dat de toepassing van de lucratiefbelangregeling een samenloop kent met de bij de Voorjaarsnota aangekondigde maatregel voor aandelenopties in startups en scale-ups. Het gaat dan specifiek om de situatie dat de belastingheffing voor medewerkers van startups en scale-ups wordt gewijzigd, in die zin dat het tarief hiervoor wordt verlaagd.<sup>8</sup> Gelet op de duidelijke wens om de voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang zwaarder te belasten, zal de maatregel voor aandelenopties in startups en scale-ups geen gevolgen hebben voor participaties die tegelijkertijd kwalificeren als lucratief belang.

Het kabinet stelt voor de belastingdruk via de multiplier in box 2 voor voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang vast te koppelen aan het tarief in box 3 (in 2026: 36%). Dat tarief is lager dan het toptarief in box 1 van 49,5%. Bij een hogere belastingdruk dan het tarief in box 3 zal sprake zijn van diverse gedragseffecten zoals herstructureringen en verplaatsing van investeringen naar het buitenland waardoor de budgettaire opbrengst naar verwachting veel lager zal uitvallen. Om die reden kiest het kabinet ervoor om voor de belastingdruk op voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang aan te sluiten bij het belastingtarief in box 3. Hoewel voor de hoogte van de belastingdruk wordt aangesloten bij het tarief in box 3, benadrukt het kabinet dat de genoten voordelen deels het karakter van arbeidsinkomen hebben en deels het karakter van beleggingsinkomen. Inpassing in de huidige systematiek van de regeling waarbij als hoofdregel heffing plaatsvindt in box 1 (welke heffing terugtreedt als aan de dooruitdelingsplicht wordt voldaan) acht het kabinet dan ook nog steeds passend. De hoogte van de belastingdruk is ook passend in vergelijking met de belastingheffing over carried interest in de ons omringende landen.<sup>9</sup> Met deze maatregel wordt bereikt dat de voordelen van een middellijk gehouden lucratief belang via een grondslagverbredende multiplier zwaarder worden belast in box 2. De voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang waarover met toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant een bedrag van ten minste 95% inkomstenbelasting in box 2 wordt geheven, moeten voor de berekening van het inkomen uit aanmerkelijk belang in hoofdstuk 4 van de Wet IB 2001 worden vermenigvuldigd met de breuk A/B, waarbij A staat voor het tarief in box 3 en B voor het hoogste tarief in box 2. De term voordelen wordt in dit verband algebraïsch opgevat. Het gaat dus om zowel positieve als negatieve resultaten. Deze voorgestelde maatregel raakt uitsluitend belastingplichtigen met een lucratief belang voor zover zij gebruikmaken van de aanmerkelijkbelangvariant. Een wettelijke aanpassing van het tariefpercentage in box 2 zou alle belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang treffen, ook de aanmerkelijkbelanghouders zonder lucratief belang en zou tevens het gehele inkomen uit aanmerkelijk belang omvatten. Een aanpassing van enkel het tariefpercentage in box 2 voor voordelen uit een middellijk gehouden

<sup>8</sup> Minister Beljaarts van Economische Zaken heeft op 18 april 2025 in dit kader een effectief tarief van maximaal 32,17% genoemd dat voor medewerkers van startups en scale-ups in de plaats komt van het hoge tarief van 49,5% in box 1. Dit tarief ligt onder het voorgestelde maximale effectieve tarief voor een middellijk gehouden lucratief belang van 36%.

<sup>9</sup> Voor het Verenigd Koninkrijk is dit 28% en gaat dit naar circa 34% is de verwachting, voor Duitsland is dit ongeveer 28,5% en in België gaat het tarief naar ongeveer 30% voor carried interest (bron: De Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen, d.d. 1 april 2025, blz. 6 van hun reactie op de internetconsultatie 'Alternatieven voor huidige lucratiefbelangregeling' te raadplegen via [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl)). Uit een in 2023 verschenen artikel 'Carried interest taxation: the European landscape' in Taxjournal volgt dat belastingheffing op carried interests in landen zoals het Verenigd Koninkrijk, Spanje, Italië en Duitsland tussen de 25% en 30% ligt.



lucratief belang vraagt een grote wettelijke ingreep. Een dergelijke maatregel is op korte termijn niet te realiseren. Om die reden wordt een maatregel voorgesteld die enkel de grondslag van het inkomen uit aanmerkelijk belang in box 2 verbreedt voor zover de heffing in box 1 terugtreedt. De belastingplichtige zal de voordelen die aldus tot het inkomen uit aanmerkelijk belang behoren in de aangifte inkomstenbelasting enkel moeten verhogen met de genoemde breuk. De voorgestelde variant doet niets af aan de toepassing van de dooruitdelingsplicht waarbij ter zake van de daadwerkelijk gerealiseerde voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang over ten minste 95% van die voordelen inkomstenbelasting in box 2 wordt geheven dat een weerspiegeling is van die voordelen. Verder heeft de voorgestelde maatregel geen gevolgen voor de wijze waarop belastingheffing in box 2 plaatsvindt, zoals de toepassing van de tarieven en de verliesverrekeningsregels. Vanwege het karakter van de voorgestelde maatregel als grondslagverbreding die in feite werkt als een beperkte verhoging van de belastingdruk voor een middellijk gehouden lucratief belang in box 2 is geen sprake van een relevante wetswijziging die kwalificeert als beëindigingsgrond voor de gesloten vaststellingsovereenkomsten.<sup>10</sup>

5.1.2b

#### **Voorbeeld 1**

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

#### **Voorbeeld 2**

Belastingplichtige X bezit een middellijk gehouden lucratief belang in bv Y. Het lucratieve belang in bv Y is ondergebracht in Holding bv X. X ontvangt met toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant € 100.000 aan voordelen uit lucratief belang in box 2. Holding bv X heeft ten minste 95% van deze gerealiseerde voordelen ten aanzien van het lucratieve belang in bv Y met toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant aan X uitgekeerd, waarmee is voldaan aan de dooruitdelingsplicht. Belastingplichtige X bezit daarnaast een aanmerkelijk belang in bv Z die een dividend uitkeert van € 200.000 aan X. In totaal geniet X dus € 300.000 aan voordelen uit aanmerkelijk belang, waarvan € 100.000 betrekking heeft op het middellijk gehouden lucratieve belang. Het inkomen uit aanmerkelijk belang moet vervolgens als gevolg van de voorgestelde maatregel worden vastgesteld op € 316.129 [op basis van de cijfers 2025: € 100.000 x 36/31 + € 200.000]. In dit geval betaalt X hierover € 93.592 aan inkomstenbelasting [op basis van de cijfers 2025: (€ 67.804 x 24,5%) + (€ 248.325 x 31%)].

5.1.2b

<sup>10</sup> Zie ook paragraaf 26 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

5.1.2b

### *Tegengaan onwenselijke structuur lucratiefbelangregeling*

In de praktijk blijkt dat structuren worden opgezet waarbij getracht wordt de belastingheffing in box 2 over voordelen uit lucratief belang weer ongedaan te maken. Dit gevolg is onbedoeld en is in strijd met het doel en de strekking van de wet. Om zeker te stellen dat de belastingheffing in box 2 in deze structuren niet ongedaan gemaakt kan worden, wordt voorgesteld de wet aan te passen. In onderstaand voorbeeld wordt het voorgaande nader toegelicht.

#### **Voorbeeld 3**

In jaar 1 verkrijgt een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Management bv, aandelen die voor een manager een lucratief belang vormen in Target bv voor € 2.000. Een manager verkrijgt 4,9% van de aandelen in Management bv voor € 98 ( $4,9\% \times € 2.000$ ).<sup>14</sup> De manager heeft daarmee een middellijk gehouden lucratief belang in Target bv met een opgeofferd bedrag van € 98. Omdat de manager 4,9% van de aandelen houdt, is geen sprake van een aanmerkelijk belang.<sup>15</sup> De aandelen Management bv behoren tot de rendementsgrondslag in box 3, de middellijk gehouden aandelen in Target bv behoren tot het werkzaamheidsvermogen in box 1 (lucratiefbelangregeling). Enkele maanden voor de beoogde exit, in augustus van jaar 5, is de waarde van de lucratieve aandelen die Management bv houdt in Target bv gestegen tot € 20.000. De exit vindt in december van jaar 5 plaats: Management bv verkoopt al haar aandelen in Target bv aan een derde voor € 22.000. Deze verkoopopbrengst minus het opgeofferde bedrag van € 2.000, dus € 20.000, keert Management bv direct daarna als dividend uit aan haar aandeelhouders. In januari van jaar 6 wordt Management bv ontbonden en vereffend. De aandeelhouders, inclusief de manager, ontvangen een liquidatie-uitkering van in totaal € 2.000. Hierna wordt voor drie situaties de toepassing van de lucratiefbelangregeling beschreven.<sup>16</sup>

5.1.2b

<sup>14</sup> Gelet op ECLI:NL:HR:2019:1228 wordt het opgeofferd bedrag van het middellijk gehouden lucratief belang gesteld op het bedrag dat in dit geval Management bv heeft opgeofferd voor de verkrijging van het belang in Target bv, zijnde 4,9% van € 2.000.

<sup>15</sup> Geabstraheerd van de eventuele fiscale partner, en de meesleep- en meetrekregeling.

<sup>16</sup> Als het inkomen van middellijk gehouden lucratief belang belast is in box 2 moet het inkomen ook verhoogd worden met de multiplier. Vanwege eenvoudsredenen is de toepassing daarvan hier verder niet uitgewerkt.

*Situatie 1: De manager doet vooraf niets*

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

*Situatie 2: De manager breidt vlak vóór de exit het belang uit met 0,1% in Management bv.*

Het is mogelijk dat de belastingplichtige in deze situatie het standpunt aan de hand van de feiten en omstandigheden het standpunt inneemt dat de regeling als volgt uitwerkt. In augustus van jaar 5 koopt de manager 0,1% van de aandelen in Management bv. De prijs voor het belang van 0,1% bedraagt € 20 ( $0,1\% \times € 20.000$ ). De manager heeft daardoor een belang van 5% in Management bv, dat daarmee een aanmerkelijk belang vormt. De verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelangaandelen is € 1.000 ( $5\% \times € 20.000$ ), de waarde in het economische verkeer<sup>17</sup> van het gehele 5%-aandelenpakket op het moment van het ontstaan van het aanmerkelijke belang, vlak vóór de exit. Nadat Management bv de aandelen Target bv heeft verkocht en de dividenduitkering heeft plaatsgevonden, ontvangt de manager € 1.000 ( $5\% \times € 20.000$ ). Dit voordeel is belast in box 2 in jaar 5. Doordat de manager inkomen uit aanmerkelijk belang geniet dat een weerspiegeling is van ten minste 95% van het inkomen uit lucratief belang, hoeft de manager het inkomen niet tot het resultaat uit overige werkzaamheden in box 1 te rekenen. In jaar 6 ontvangt de manager nog € 100 ( $5\% \times € 2.000$ ) in het kader van de liquidatie van Management bv. Deze opbrengst, verminderd met de verkrijgingsprijs van € 1.000, leidt tot een verlies uit aanmerkelijk belang in jaar 6 van € 900. Dit verlies wordt verrekend met het inkomen uit aanmerkelijk belang in jaar 5, zodat de manager per saldo over € 100 ( $€ 1.000 -/- € 900$ ) aanmerkelijkbelangheffing is verschuldigd, terwijl de totale opbrengst van € 1.100 ( $€ 1.000 + € 100$ ) verminderd met de daadwerkelijke inleg van € 118 ( $€ 98 + € 20$ ) tot een winst van € 982 voor de manager heeft geleid. Per saldo heeft de manager € 982 winst behaald op een investering van € 118; deze winst is slechts voor € 100 belast in box 2. Vanwege het vormen van een aanmerkelijk belang in Management bv wordt vrijwel de gehele heffing over het lucratieve belang uit Target bv ontweken.

In deze situatie 2 werkt de voorgestelde maatregel als volgt uit:

In jaar 1 verkrijgt de manager 4,9% van de aandelen in Management bv voor € 98. De boekwaarde van het middellijk gehouden lucratieve belang op zijn werkzaamheidsbalans bedraagt € 98. De aandelen in Management bv vallen in box 3.

In augustus van jaar 5 verkrijgt de manager 0,1% van de aandelen in Management bv, waarmee een aanmerkelijk belang ontstaat. De verkrijgingsprijs in box 2 bedraagt € 1.000, dat tevens de waarde in het economische verkeer van het middellijk gehouden lucratieve belang is ( $5\% \times € 20.000$ ). Op grond van het voorgestelde zesde lid kan de aanmerkelijkbelangvariant niet worden toegepast op het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en het opgeofferde bedrag

<sup>17</sup> Artikel 4.23 Wet IB 2001.



in augustus van jaar 5 (het moment direct voorafgaand aan de verkrijging van 0,1% de aandelen in Management bv), dus € 980 -/- € 98 = € 882.

Door de verkoop van Target bv in december van jaar 5 eindigt het lucratieve belang. De (indirecte) opbrengst voor de manager bedraagt 5% van € 22.000, dus € 1.100, te verminderen met de boekwaarde op zijn werkzaamheidsbalans van € 118<sup>18</sup>, dus € 982. Hij ontvangt zelf van Management bv een dividend van € 1.000, wat een weerspiegeling is van de voordelen in verband met de verkoop van Target bv. Daarmee kan de manager er in beginsel voor kiezen het voordeel niet tot het inkomen uit lucratief belang te rekenen (de aanmerkelijkbelangvariant). Op grond van het voorgestelde zesde lid kan dit echter alleen voor zover het inkomen de € 882 overstijgt, dus voor € 118. Het gevolg is dat in jaar 5 een netto-opbrengst van € 882 in box 1 wordt belast en in box 2 een dividend van € 1.000. De ontbinding in jaar 6 heeft tot gevolg dat een verlies uit aanmerkelijk belang van € 900 in aanmerking wordt genomen, bestaande uit de liquidatie-uitkering van € 100, verminderd met de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang van € 1.000. Dit verlies kan achterwaarts worden verrekend met het inkomen uit aanmerkelijk belang in jaar 5. Per saldo leidt dit ertoe dat in box 1 over € 882 is geheven en in box 2 over € 100.

*Situatie 3: de manager had vanaf aanvang 5% van het geplaatste aandelenkapitaal in Management bv.*

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

De voorgestelde maatregel heeft tot gevolg dat de heffing deels zal plaatsvinden in box 1. Daarmee is in de drie genoemde situaties sprake van een passende belastingheffing. Er is naar de mening van het kabinet geen sprake van een verzwaring van de belastingheffing over de voordelen uit lucratief belang. Het door belastingplichtige gehouden belang van 4,9% zou er in de startsituatie immers toe leiden dat de gehele opbrengst in box 1 belast zou zijn (situatie 1 in bovengenoemd voorbeeld). Er kan dan immers niet aan de doorstootverplichting worden voldaan. Diezelfde heffing wordt met de voorgestelde aanpassing ook bereikt voor de waardestijging over de periode dat geen sprake is van een aanmerkelijk belang.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De voorgestelde maatregelen met betrekking tot de lucratiefbelangregeling beogen middellijk gehouden voordelen uit lucratief belang zwaarder te belasten

5.1.2b

5.1.2b

en een ongewenste structuur tegen te gaan zoals hiervoor is toegelicht. Met de voorgestelde maatregelen wordt dit doel bereikt. Het zwaarder belasten van de voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang wordt vormgegeven door de voordelen te verhogen voor situaties waarin de aanmerkelijkbelangvariant wordt toegepast. Daarmee wordt deze maatregel op een doelmatige wijze – zonder grote ingrepen met beperkte

<sup>18</sup> Na aankoop van het aanvullende 0,1%-belang in Management bv bedraagt het opgeofferd bedrag van het lucratief belang in Target bv € 118, zijnde € 98 plus € 20 (het bedrag dat belastingplichtige voor het aanvullend belang heeft betaald).

uitvoeringsgevolgen – genomen. De twee andere maatregelen zijn technisch van aard. Er is niet voorzien in een evaluatie.

*Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane*

PM

## 5.2 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 onder andere 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.<sup>19</sup> Hierdoor is het huidige stelsel in box 3 op basis van een forfaitair rendement met tegenbewijs een jaar langer van toepassing. Met de voorgestelde maatregelen wordt de totale budgettaire derving van € 2,55 miljard gedekt over een periode van twee jaar, namelijk 2026 en 2027. Door 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.

### *Aanpassing forfait*

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.<sup>20</sup> 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

<sup>19</sup> Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 216.

<sup>20</sup> Bijlage bij Kamerstukken I 2015/16, 34302, A.

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-waarde.<sup>21</sup> De economische huurwaarde is de huurprijs die bij verhuur onder normale omstandigheden bedongen kan worden. Bij onroerende zaken in eigen gebruik is dit dus de huur die de eigenaar zou ontvangen als de woning verhuurd zou zijn. De brutohuurwaarde van het 10e percentiel is 3,35%, dat wil zeggen dat 90% van de woningen een hogere huurwaarde heeft. Voorgesteld wordt om deze brutohuurwaarde van 3,35% toe te voegen aan de formule en daarmee de berekeningsmethode van het forfait voor overige bezittingen, zodat deze rekening houdt met zowel de huizenprijsontwikkeling als huurinkomsten en voordelen als gevolg van eigen gebruik. 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) forfaitaire berekende rendement.

#### *Verlaging heffingvrij vermogen*

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

---

<sup>21</sup> Bijlage bij Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 200.

### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Het doel van de voorgestelde wetswijziging is om een budgettaire opbrengst op te halen om de dekkingsopgave in te vullen die onder andere wordt gecreëerd door het uitstel van de invoering van 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. Deze aanpassing zal niet geëvalueerd worden, omdat hij slechts twee jaar van kracht zal zijn (tot de invoering van het nieuwe box 3-stelsel per 2028) en er tot die tijd onvoldoende gegevens beschikbaar zijn voor een evaluatie.

### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane*

**PM**

#### 5.3 Uitsluiten onzakelijk handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio

Zowel in box 3 in de **Wet IB 2001** als in de **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 verhuurde<sup>22</sup> 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).<sup>23</sup> 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 HR<sup>24</sup> 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

<sup>22</sup> In deze toelichting op deze maatregel wordt met (ver)huur(d) ook (ver)pacht bedoeld.

<sup>23</sup> Artikel 5.20, derde lid, Wet IB 2001 en artikel 21, achtste lid, SW 1956.

<sup>24</sup> 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.

van de verhuurde woning op de WOZ-waardepeildatum in plaats van uit te gaan van de volgens de leegwaarderatio berekende waarde.

Overeenkomstig de genoemde arresten van de HR wordt van de belastingplichtige verlangd dat hij stelt en in geval van gemotiveerde betwisting door de inspecteur ook aannemelijk maakt dat de volgens de leegwaarderatio vastgestelde waarde van de verhuurde woning 10% of meer hoger is dan de waarde in het economische verkeer van die woning in verhuurde staat op de WOZ-waardepeildatum.

#### **Voorbeeld PM**

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

Met de aanpassing in het UBIB 2001 en het 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.

De reikwijdte van deze arresten (en daarmee de codificatie) is beperkt tot de waardering van verhuurde woningen via de leegwaarderatio en ziet niet op de vermenigvuldigingsfactor van de erfpachtcanon en het gebruik van de vruchtgebruiktabellen bij woningen in box 3. Ook deze twee laatste zijn forfaits/ficties en ook daarbij is er sprake van een stapeling van forfaits (in ieder geval in de IB), maar daar gaat het om een ander type forfait waarop het arrest van de Hoge Raad niet ziet.

#### *Gelieerde partijen die tegen een onzakelijke huur- of pachtprijs verhuren*

Bij verhuur aan gelieerde partijen wordt, indien de huurprijs zoals die tussen gelieerde partijen is overeengekomen zodanig is dat deze tussen willekeurige derden niet overeengekomen zou zijn, op dit moment uitgegaan van het hoogste percentage in de tabel van de leegwaarderatio. Dat percentage bedraagt sinds 1 januari 2023 100% van de WOZ-waarde. Voor deze verhuursituaties in gelieerde 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 tegen een niet-marktconforme huurprijs 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 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 onzakelijke 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*

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

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en douane*

PM

### 5.4 Verduidelijking fietsregeling loonbelasting

Het kabinet is voorstander van het gebruik van deelmobiliteit, waaronder deelfietsen. Het doel van dit voorstel is onder meer te regelen dat deelfietsen in beginsel onbelast ter beschikking kunnen worden gesteld. Het gaat bij deelfietsen over fietsen die een werkgever in welke vorm dan ook bekostigt en die aan meerdere werknemers ter beschikking worden gesteld. Voor andere fietsen wordt dezelfde versoepeling voorgesteld. Het kabinet stelt voor om de bijtellingsregeling van een ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde (elektrische) fiets van de zaak met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020 aan te passen door expliciet te regelen dat als deze fietsen niet of slechts incidenteel (niet meer dan bijkomstig) bij het woon- of verblijfadres van de werknemer worden gesteld een bijtelling van nihil geldt. Dit betekent dat over het gebruik van deze fietsen geen loon- en inkomstenbelasting verschuldigd is.

Voor de in de inkomstenbelasting aan de belastingplichtige ondernemer ter beschikking staande fiets wordt een soortgelijke wijziging voorgesteld. Als de fiets niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de belastingplichtige ondernemer wordt gesteld, wordt de onttrekking

gesteld op nihil. Waar in de toelichting 'werknemer' staat, moet voor de inkomstenbelasting 'belastingplichtige ondernemer' worden gelezen en voor het 'voordeel' moet 'onttrekking' worden gelezen.

### *Historie*

Met ingang van 1 januari 2020 is geregeld dat op kalenderjaarbasis een bijtelling van 7% van de waarde van de fiets geldt voor een fiets die 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 terbeschikkingstelling als een werkgever de fiets vergoedt of in eigendom verstrekt. Bij fictie is bepaald dat de fiets in ieder geval geacht wordt ook voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld als de werknemer de fiets voor woon-werkverkeer kan gebruiken.

Deze bijtellingsregeling is geïntroduceerd met als doel om de verschuldigde belasting voor een door een werkgever aan een werknemer ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets eenvoudiger te berekenen. Vóór 2020 stond in de wetgeving geen specifieke bepaling over de manier waarop de waarde van het privévoordeel van een ter beschikking gestelde fiets moest worden bepaald. Deze waarde was echter lastig vast te stellen en leidde tot hoge administratieve lasten. Met het oog op de eenvoud, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid is zoals gezegd geregeld dat de fiets in ieder geval wordt geacht ook voor privédoeleinden ter beschikking te staan als de fiets ook voor woon-werkverkeer ter beschikking staat. In dit geval is de bijtelling van toepassing. Deze fictie leidt in de praktijk tot onduidelijkheid voor met name hubfietsen<sup>25</sup>, dienstfietsen, ov-fietsen en andere deelfietsen die worden gebruikt voor woon-werkverkeer. De bijtelling is ook van toepassing als sprake is van een ter beschikking gestelde deelfiets die voor privédoeleinden wordt gebruikt. Dat geldt dus ook voor de ov-fiets die na een zakelijke bijeenkomst wordt gebruikt om nog even een privéboodschap te doen. Dit acht het kabinet ongewenst.

### *Bijtelling van nihil*

Bij de introductie van de bijtellingsregeling van de fiets is nooit beoogd dat de bijtelling ook van toepassing is op deelfietsgebruik in het kader van de dienstbetrekking. Het is niet beoogd dat bijtelling verschuldigd is als deelfietsen nagenoeg volledig zakelijk (inclusief woon-werkverkeer) wordt gebruikt. Thans wordt voorgesteld dat voor een fiets die niet meer dan bijkomstig (dus niet meer dan 10%) bij het woon- of verblijfadres wordt gestald een bijtelling geldt van nihil.

### *Begrip 'deelfiets'*

Het begrip deelfiets is in fiscale wetgeving niet gedefinieerd en blijkt ingewikkeld. Daarom is ervoor gekozen om voor te stellen om voor elke fiets 'die in principe niet mee naar huis gaat' met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020 een bijtelling van nihil te laten gelden. Het doel is elke vorm van deelfietsgebruik in het kader van de dienstbetrekking, dus hubfietsen, ov-fietsen, dienstfietsen en andere deelfietsen, onbelast te laten voor de loon- en inkomstenbelasting. Met het begrip 'deelfiets' wordt in deze toelichting bedoeld de fiets die niet meer dan bijkomstig (dus niet

<sup>25</sup> Fietsen die werkgevers ter beschikking stellen aan werknemers om vanaf een hub (bijvoorbeeld een parkeerplaats of een station) naar de plaats van werkzaamheden te fietsen en terug.

meer dan 10%) bij het woon- of verblijfadres wordt gestald. Er is bewust voor gekozen om de bijtelling van nihil niet *alleen* te laten gelden voor fietsen die *nooit* mee naar huis gaan. Dit maakt het onder meer mogelijk om een deelfiets incidenteel wel mee naar huis te nemen. Hierdoor kan bijvoorbeeld een werknemer die een keer een lekke band heeft een dienstfiets mee naar huis nemen, zonder dat de bijtelling daarmee van toepassing wordt. Als een door de werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets wel regelmatig mee naar huis wordt genomen en dus gestald mag de bijtelling van nihil niet worden toegepast.

#### *Stallen bij het woon- of verblijfadres*

In de meeste situaties zal het duidelijk zijn wanneer sprake is van een fiets waarvoor een bijtelling van nihil geldt. Mocht dit niet direct duidelijk zijn, dan is een nadere beoordeling nodig om te bepalen of de fiets niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres wordt gestald. Van stallen bij het woon- of verblijfadres is sprake als de werknemer dan de feitelijke 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 exclusief ter beschikking staat aan de werknemer, dan kwalificeert dat *niet* als het stallen van de fiets bij het woon- of verblijfadres. Als een door de werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets regelmatig, bijvoorbeeld wekelijks (dus meer dan 10%), mee naar huis wordt genomen en dus gestald, dan is de bijtelling van nihil niet van toepassing. De fiets wordt dan meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres gestald, waardoor de reguliere bijtellingsregels voor de fiets van toepassing zijn.

#### *Bewijslast*

De werkgever is vrij om zelf te bepalen hoe hij aannemelijk maakt dat sprake is van een fiets waarvoor de bijtelling van nihil geldt. Dat sprake is van een door de werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets die niet meer dan bijkomstig bij het woon- of verblijfadres van de werknemer wordt gestald is over het algemeen eenvoudig vast te stellen. Dit kan bijvoorbeeld door het gebruik van de ter beschikking gestelde fiets te omschrijven in de arbeidsvoorwaarden. Een werkgever kan extra zekerheid inbouwen door bijvoorbeeld met diens werknemers af te spreken dat een ter beschikking gestelde fiets niet 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, maar dit hoeft dus niet. Bij een hubfiets (die gebruikt kan worden vanaf een hub vlak bij een plaats van werkzaamheden) is al snel aannemelijk dat de fiets niet mee naar huis gaat, omdat deze fiets alleen wordt gebruikt voor het woon-werkverkeer tussen de hub en de werkplek.

#### *Doeltreffendheid en doelmatigheid*

Het uitgangspunt bij de voorgestelde maatregel 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 minimale, privégebruik, mede vanuit administratief oogpunt, in die situatie in beginsel niet te belasten. Met de voorgestelde vormgeving leidt een door de werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fiets niet tot een bijtelling als de fiets niet meer dan bijkomstig thuis wordt

gestald. Hoewel eerder ook al is beoogd deelfietsgebruik niet te belasten, kan dit als een uitbreiding van de uitzondering op de bijtellingsregels worden beschouwd. Incidenteel privégebruik van een door de werkgever ter beschikking gestelde fiets is niet vergelijkbaar met het altijd kunnen beschikken over een fiets die ook vanuit huis, buiten werktijd, voor privédoeleinden kan worden gebruikt en waarvoor de bijtellingsregeling wel van toepassing blijft. De voorgestelde aanpassing om voor de werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fietsen die niet meer dan bijkomstig thuis worden gestald een bijtelling van nihil toe te passen, past binnen de doelstelling om de regeling rechtvaardig, eenvoudig, uitvoerbaar en handhaafbaar te houden en maakt de regeling doeltreffender en doelmatiger.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar. De voorgestelde maatregel betekent een aanpassing met terugwerkende kracht ten opzichte van de huidige bijtellingsregels van de ter beschikking gestelde fiets. Dit omvat tevens een uitbreiding in geval van het privéommetje op de fiets. Het voorstel komt de handhaafbaarheid en de uitvoerbaarheid van de bijtellingsregeling voor de fiets van de zaak ten goede. De verwachting is dat deze aanpassing met terugwerkende kracht minimale gevolgen heeft voor al ingediende loon- en inkomstenbelastingaangiften en opgelegde belastingaanslagen over de jaren 2020 tot en met 2025.

#### 5.5 Akkoord 'gezond naar pensioen'

Met het stijgen van de levensverwachting, en de daaraan gekoppelde pensioengerechtigde leeftijd in de zin van de Algemene Ouderdomswet (AOW-leeftijd), worden loopbanen langer. In het Pensioenakkoord van 2019 hebben kabinet en sociale partners, naast afspraken over de hervorming van de tweede pijler, ook afspraken gemaakt die ervoor moeten zorgen dat werkenden in Nederland gezond de eindstreep kunnen halen. Een van de maatregelen is de tijdelijke fiscale drempelvrijstelling voor regelingen voor vervroegde uittreding (RVU) voor de periode 2021-2025. Deze biedt ruimte aan werkgevers en werknemers om afspraken te maken over eerder uittreden voor oudere werknemers die zich niet hebben kunnen voorbereiden op de verhoging van de AOW-leeftijd en niet gezond kunnen blijven werken tot de AOW-leeftijd. Vanaf 2021 kunnen werknemers drie jaar voor AOW-leeftijd stoppen met werken met een uitkering van de werkgever gelijk aan de AOW-uitkering zonder dat de werkgever hierover een pseudo-eindheffing verschuldigd is. Hoewel de meeste werknemers gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd, is dit nog niet voor iedereen haalbaar. In het akkoord 'Gezond naar het pensioen'.<sup>26</sup> hebben het kabinet en sociale partners daarom afgesproken de RVU-drempelvrijstelling vanaf 2026 structureel met ijkmomenten voort te zetten, en deze beheerst en gericht in te zetten voor werknemers met zwaar werk die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. Daarnaast blijven sociale partners en kabinet inzetten op gezond langer doorwerken. Aangezien de RVU-drempelvrijstelling een generieke faciliteit is, zijn werkgevers en werknemers (aan de cao-tafel) aan zet om deze gericht in te zetten op werknemers met zwaar werk die niet gezond werkend de AOW-leeftijd kunnen bereiken. Bij het

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2023/24, 32043, nr. 663.

akkoord hebben kabinet en sociale partners centrale afspraken gemaakt over de vormgeving en gerichtheid van RVU-regelingen en gelijktijdige investeringen in duurzame inzetbaarheid, gecombineerd met een systematiek van gezamenlijke monitoring en ijkmomenten. In de volgende paragrafen wordt dit nader uitgewerkt.

#### *Voorgestelde wettelijke aanpassingen van de RVU*

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

Om de RVU toegankelijker te maken voor werknemers met een laag inkomen of weinig aanvullend pensioen, wordt voorgesteld het huidige drempelbedrag (in netto termen gelijk aan een netto AOW-uitkering) te verhogen met € 300 bruto per maand. Voorgesteld wordt het bedrag van € 300 jaarlijks te indexeren met een indexatie gebaseerd op de ontwikkeling van minimumloon. Het basisbedrag van het drempelbedrag (het bedrag zonder de € 300 verhoging) is gebaseerd op een netto AOW-uitkering waarvan de verhoging ook is gebaseerd op de ontwikkeling van het minimumloon.

Daarnaast wordt voorgesteld het tarief van de pseudo-eindheffing voor een RVU boven de RVU-drempelvrijstelling stapsgewijs te verhogen: 57,7% in 2026, 64% in 2027 en 65% in 2028. De percentages van 57,7% in 2026 en 64% in 2027 worden zo voorgesteld aangezien deze de budgettaire derving van het in stand houden van de RVU-drempelvrijstelling voor die jaren volledig dekken. Vanaf 2028 wordt het percentage op 65% gemaximeerd. Met dit verhoogde tarief wordt een RVU boven de RVU-drempelvrijstelling extra ontmoedigd.

#### *Afspraken met betrekking tot het gericht inzetten van de RVU*

Het kabinet en sociale partners hebben in het akkoord 'Gezond naar het pensioen' afgesproken om de RVU beheerst en gericht in te zetten, zodat die alleen terecht komt waar het nodig en verantwoord is, gelet op de gevolgen voor de arbeidsmarkt en samenleving. Het is aan decentrale sociale partners om de RVU gericht af te bakenen op werknemers die door de zwaarte van het werk niet gezond werkend de AOW-leeftijd kunnen bereiken. Hiertoe hebben kabinet en sociale

partners in het akkoord centrale afspraken gemaakt over de vormgeving van (collectieve) RVU-regelingen.

Kabinet en sociale partners hebben in het akkoord ook afgesproken dat het gebruiken van de extra fiscale ruimte van € 300 geen vanzelfsprekendheid is. Op veel plekken biedt immers het huidige drempelbedrag, vaak aangevuld vanuit het arbeidsvoorwaardelijk pensioen, genoeg mogelijkheid om eerder met pensioen te gaan. Werkgevers en werknemers wegen de noodzaak van benutting van de additionele fiscale ruimte zelf af.

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

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

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

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

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

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

Het eerste ijkmoment is in 2028. Ijkmomenten zullen driejaarlijks plaatsvinden. Bij het ijkmoment bezien kabinet en sociale partners of de ontwikkeling van RVU's aansluit bij de doelstellingen. Kabinet en sociale partners vormen op basis van de beschikbare informatie een gezamenlijk beeld bij de ontwikkelingen van zowel de RVU als ook de voortgang op de duurzame inzetbaarheidsagenda. Samen gaan partijen in gesprek over de oorzaken, de gerichtheid en bijsturing.

Vervolgens besluit het kabinet of de RVU-drempelvrijstelling ongewijzigd wordt voortgezet, wordt aangepast of wordt beëindigd. Een wijziging van de fiscale RVU-drempelvrijstelling zal geschieden middels algemene maatregel van bestuur met voorhang zodat sneller dan via reguliere wetgeving wijzigingen doorgevoerd kunnen worden indien dat nodig mocht blijken vanuit de monitoring en ijking

*Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en douane*

PM

## 5.6 Voorstel aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap<sup>27</sup> in de erf- en schenkbelasting

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<sup>28</sup> 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 erf- of schenkbelasting 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. 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

<sup>27</sup> Waar in deze memorie de situatie van gehuwden wordt beschreven, geldt die tekst overeenkomstig voor geregistreerd partnerschap en voor partners als bedoeld in artikel 1a SW 1956 (zie de artikelsgewijze toelichting).

<sup>28</sup> HR 16 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:239.

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 echtgenoten<sup>29</sup> behoren niet tot de gemeenschap, maar blijven behoren tot hun privévermogen.

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 overeengekomen. In huwelijkse voorwaarden kan ook een finaal of periodiek verrekenbeding worden opgenomen. Op grond van een finaal verrekenbeding vindt bijvoorbeeld bij de beëindiging van het huwelijk door echtscheiding of overlijden verrekening plaats alsof sprake is van een algehele gemeenschap van goederen. Op grond van een periodiek verrekenbeding kunnen echtgenoten afspreken periodiek inkomen of vermogen te verrekenen. Bij verrekenbedingen geldt dat beide echtgenoten het vermogen of inkomen in principe bij helfte verrekenen, dat wil zeggen alsof zij allebei een gelijk aandeel hebben in het te verrekenen vermogen of inkomen.<sup>30</sup>

Het aangaan van een huwelijk wordt niet aangemerkt als een schenking.<sup>31</sup> Als een van de partners voorafgaand aan het huwelijk een groter vermogen heeft, gaat dit vermogen tot de huwelijksgoederengemeenschap behoren. Bij ontbinding van een huwelijksgoederengemeenschap met gelijke breukdelen, verkrijgt de andere partner de helft van de gemeenschap. Door deze opvolgende rechtsmomenten kan het dus zijn dat 50% van het voorhuwelijks vermogen van de ene echtgenoot, onbelast bij de andere echtgenoot terecht komt.

Tijdens het bestaan van de gemeenschap zijn geen aandelen te onderscheiden. Bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap, bijvoorbeeld door echtscheiding of overlijden, hebben beide echtgenoten op grond van het Burgerlijk Wetboek (BW) in beginsel een gelijk aandeel in de ontbonden huwelijksgoederengemeenschap.<sup>32</sup> De wettelijke hoofdregel is dus een aandeel van 50% voor de ene echtgenoot en een aandeel van 50% voor de andere echtgenoot.

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

<sup>29</sup> Onder echtgenoot wordt in deze memorie van toelichting mede verstaan: de geregistreerde partner.

<sup>30</sup> Artikel 1:135, eerste lid, BW.

<sup>31</sup> HR 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, HR 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, en HR 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:708.

<sup>32</sup> Artikel 1:100 BW.



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 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.

Het kabinet acht het passend dat echtgenoten bij het einde van het huwelijk 50% van de huwelijksgoederengemeenschap toegerekend wordt zonder dat dit leidt tot heffing van erf- of schenkbelasting. Ook voor een overeengekomen verrekenbeding geldt dat het kabinet het passend acht als de echtgenoten 50% van de te verrekenen som toekomt zonder heffing van schenk- of erfbelasting. Hierbij wordt aangesloten bij het uitgangspunt in het BW dat de gerechtigdheid tot de ontbonden gemeenschap of de verrekening van inkomsten of vermogen in twee gelijke delen is. Indien wordt afgeweken van dit uitgangspunt, zou dit tot heffing moeten leiden van erf- of schenkbelasting.

Dit gaat de gevallen tegen waarin de gerechtigdheid tot de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen niet in twee gelijke delen is. Er wordt dan meer dan 50% overgedragen bij de ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap of bij de verrekening van het vermogen. Het maakt daarbij volgens het kabinet niet uit of de echtgenoten voor het overeenkomen van ongelijke breukdelen voornamelijk civielrechtelijke of fiscale beweegredenen hebben. Bij beide beweegredenen acht het kabinet het ongewenst dat echtgenoten (ook) erf- of schenkbelasting ontgaan. Zoals hiervoor genoemd wordt het huwelijksvermogensrecht in voorkomende situaties ook 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. Dit leidt tot ongelijkheid tussen meer en minder goed geïnformeerde burgers. Het is 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 naar de andere echtgenoot is in genoemde situaties dus ook in strijd met doel en strekking van de SW 1956.

*Voorstel ongelijke breukdelengemeenschap en finaal of periodiek 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 eerder genoemde uitgangspunt in het BW.<sup>33</sup> dat echtgenoten een gelijk aandeel hebben in de ontbonden huwelijksgoederengemeenschap. Ook in het geval van een finaal of periodiek verrekenbeding waarbij vermogen of inkomen wordt verrekend op grond van een ongelijke gerechtigdheid tot dat vermogen of inkomen, wordt voorgesteld dat hetgeen aan een echtgenoot meer toekomt dan de helft van de te verrekenen som belast wordt met erf- of schenkbelasting. Door deze vormgeving geldt de maatregel in alle gevallen waarin een ongelijke breukdelengemeenschap of verrekening anders dan bij helfte overeen is gekomen. Er vindt dus ook heffing plaats in gevallen waarin geen sprake is van constructies. Dit is, zoals hiervoor genoemd, een bewuste keuze. Het blijft voor echtgenoten mogelijk dat zij om hen moverende redenen de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen op een andere wijze verdelen dan ieder de helft. Dit leidt alleen wel tot heffing van erf- of schenkbelasting. Die heffing vindt niet plaats bij het aangaan van de huwelijkse voorwaarden, maar bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap of verrekening van het vermogen. Echtgenoten die voor of tijdens het huwelijk ongelijke vermogens hebben, blijven als alternatief houden om in huwelijkse voorwaarden (*privé*)vermogen buiten een gemeenschap of verrekenbeding te houden. Zo kunnen zij een bepaalde door hen gewenste verhouding in vermogens behouden, zonder dat zij hiervoor met betrekking tot de huwelijksgoederengemeenschap of verrekenbeding ongelijke breukdelen hoeven of ongelijke verrekening overeen hoeven te komen. Bovendien ligt het – afgezien van fiscale redenen – vaak niet voor de hand om een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen overeen te

---

<sup>33</sup> Artikel 1:100 BW.

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 in voorkomende gevallen vaak 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. Hieronder volgt een voorbeeld:

**Voorbeeld 3 – Algehele 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.

Zoals hiervoor staat beschreven geldt de voorgestelde maatregel onverkort. Het maakt dus geen verschil of een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen of een verrekenbeding met een ongelijke verdeling van het te verrekenen vermogen wordt overeengekomen om fiscale of andere redenen. 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 past daarmee bij het uitgangspunt dat niet meer dan 50% van het vermogen onbelast over kan gaan via een huwelijksgoederengemeenschap of een verrekenbeding. Ook is deze maatregel hiermee het meest effectief tegen toekomstige constructies. Wel wordt er overgangsrecht geïntroduceerd (zie hierna).

In verband met het uitgangspunt van het onderhavige voorstel dat niet meer dan 50% van het vermogen via een huwelijksgoederengemeenschap of verrekenbeding kan overgaan zonder uiteindelijke heffing van erf- of schenkbelasting, kan nog worden gewezen op het aangenomen voorstel in Overige fiscale maatregelen 2018 (OFM 2018).<sup>34</sup> Dat voorstel had een wezenlijk andere insteek dan het onderhavige voorstel. Het voorstel in OFM 2018 hield kort gezegd in dat het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden tijdens het huwelijk zou leiden tot heffing van schenkbelasting voor zover het aandeel van de minstvermogende in het totale vermogen hoger zou worden dan 50% of het aandeel van de meestvermogende in het totale vermogen zou toenemen. Het totale vermogen bestond uit het privévermogen van beide echtgenoten en het gezamenlijke vermogen. Er zijn twee belangrijke verschillen met het huidige voorstel. Ten eerste werd in dat voorstel voor de heffing aangesloten bij het tijdstip van het aangaan van het huwelijk of van het wijzigen van huwelijkse voorwaarden. Het huidige voorstel sluit aan bij het tijdstip van ontbinding

<sup>34</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34786.

van de huwelijksgoederengemeenschap of van de verrekening. Ten tweede was niet het huwelijksvermogen de grondslag maar het totale vermogen van de echtgenoten. De Tweede Kamer heeft dit voorstel uiteindelijk uit het wetsvoorstel gehaald door het aannemen van een amendement van het toenmalige lid Omtzigt<sup>35</sup>. 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.<sup>36</sup> 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 huwelijksvermogensrecht niet onbedoeld wordt gebruikt om erf- of schenkbelasting te ontwijken, terwijl burgers de mogelijkheid houden om privévermogen buiten de huwelijksgoederengemeenschap te houden. De privévermogens van beide echtgenoten blijven buiten de voorgestelde maatregel, in tegenstelling tot de maatregel in OFM 2018. Alleen het vermogen van de huwelijksgoederengemeenschap en de op grond van een verrekenbeding te verrekenen vermogens vallen onder de voorgestelde maatregel. Ook wordt in de voorgestelde maatregel aangesloten bij het tijdstip van de daadwerkelijke vermogensverschuiving, namelijk die op het tijdstip van de ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap of de verrekening. Dit past ook beter in de systematiek van de SW 1956, waarbij het aangaan van een huwelijk met 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.

---

<sup>35</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 18.

<sup>36</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 18.

#### **Voorbeeld 4 - 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 5 - finaal verrekenbeding met ongelijke breukdelen**

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

#### *Overgangsrecht en inwerkingtreding*

Een huwelijksgoederengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelen is een ongebruikelijke figuur. Met de voorgestelde maatregel worden toekomstige huwelijksgoederengemeenschappen of verrekenbedingen met een ongelijk aandeel of ongelijke verrekening in de heffing betrokken. Het kabinet acht het echter onwenselijk dat echtgenoten die eerder om niet-fiscale redenen een dergelijke vormgeving zijn overeengekomen, onder de voorgestelde maatregel vallen.<sup>37</sup> Om heffing in de toekomst te voorkomen zouden deze echtgenoten van de voorgestelde maatregel op de hoogte moeten komen en zullen ze na een beoordeling van hun situatie actie moeten ondernemen. Het kabinet acht dit mede gelet op het doenvermogen van burgers ongewenst. Daarom wordt overgangsrecht voorgesteld dat inhoudt dat de maatregel niet van toepassing is in geval van huwelijkse voorwaarden waarin reeds een ongelijke breukdelengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelen is overeengekomen voor 18 april 2025, 00:00 uur. Dit overgangsrecht is ruim opgezet, omdat een keuze voor meer specifieke voorwaarden, bijvoorbeeld de voorwaarde dat aannemelijk wordt gemaakt dat een breukdeel anders dan in twee gelijke delen niet is ingegeven vanuit fiscale beweegredenen, de uitvoerbaarheid van de voorgestelde maatregel niet ten goede komt. Als na dit

<sup>37</sup> 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).

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 (met een paar uur naar boven afgeronde) tijdstip van bekendmaking van deze maatregel in de Voorjaarsnota en beoogt aankondigingseffecten ten aanzien van het overgangsrecht te beperken.<sup>38</sup>

Als de betreffende echtgenoten na 18 april 2025, 00:00, uur hun huwelijkse voorwaarden wijzigen, verliezen zij hun aanspraak op het overgangsrecht en gaat met ingang van 1 januari 2026 de nieuwe regelgeving gelden. Dit geldt ook als de echtgenoten de huwelijkse voorwaarden wijzigen, maar niet de ongelijke breukdelengemeenschap of het verrekenbeding met ongelijke breukdelen aanpassen. 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.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de voorgestelde maatregel in werking treedt op 1 januari 2026. Dit betekent dat er erf- of schenkbelasting geheven kan worden als vanaf 1 januari 2026 een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen ontbonden wordt of er verrekend wordt op grond van een verrekenbeding met ongelijke breukdelen en deze gevallen niet onder het overgangsrecht vallen. Inwerkingtreding van deze maatregel met terugwerkende kracht, bijvoorbeeld tot bekendmaking van de Voorjaarsnota, acht het kabinet in dit geval niet opportuun. Aankondigingseffecten zijn niet waarschijnlijk vanwege het al geldende ruime overgangsrecht.

#### *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*

De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2026. De maatregel vergroot de handhaafbaarheid voor de Belastingdienst. De maatregel geeft verduidelijking in geval van aanpassingen van de verdeling in de huwelijksgoederengemeenschap of het te verrekenen vermogen bij het einde van het huwelijk. De maatregel beperkt ook de ruimte om door middel van aanpassingen van de 'gelijke breukdelen', schenk- of erfbelasting te ontgaan.

---

<sup>38</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36725, nr. 1.

De voorgestelde maatregel vermindert ook de complexiteit. Op dit moment kunnen constructies met ongelijke breukdelen alleen bestreden worden met *fraus legis*. Deze open norm hoeft met de voorgestelde maatregel niet meer te worden toegepast om erf- of schenkbelasting te heffen in het geval van 'ongelijke breukdelen'. Ook is er een verwachte afname van het aantal belastingplichtigen die 'ongelijke breukdelen' toepassen. Ten slotte wordt er een afname van interactie met burgers voorzien.

Tijdens de voorbereiding en uitwerking van deze maatregel is nauw contact geweest met de Belastingdienst over zowel de vormgeving als de uitvoeringsaspecten om eventuele uitvoeringslasten te beperken en de handhaafbaarheid te vergroten.

## 5.7 Schenkingen binnen 180 dagen voor overlijden

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

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

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De gevolgen van de voorgestelde maatregel zijn naar verwachting positief voor de burger en voor de Belastingdienst. Er lijkt mede gelet op de te verwachten verwaarloosbare budgettaire derving geen reden voor een evaluatie van deze maatregel op de doeltreffendheid en doelmatigheid.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane*

Schenkingen 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).<sup>39</sup> Dit betekent in de praktijk dat de Belastingdienst moet uitleggen aan de burger dat er eerst een uitnodiging volgt voor het doen van 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 voor zover mogelijk wordt verrekend met de erfbelasting. Ook deze verrekening vergt veel extra toelichting aan de burger.

Deze maatregel is op verzoek van de Belastingdienst verder uitgewerkt en in nauwe samenwerking van de Belastingdienst verder uitgewerkt.

Tijdens de voorbereiding en uitwerking van deze maatregel is nauw contact geweest met de Belastingdienst over zowel de vormgeving als de uitvoeringsaspecten om eventuele uitvoeringslasten te beperken, de handhaafbaarheid te vergroten en de eenvoud te bevorderen. De voorgestelde aanpassing van de fictiebepaling in de SW 1956 leidt tot een besparing van de uitvoeringslasten van de Belastingdienst van structureel € 2 miljoen. De structurele werklasterbesparing wordt ingeschat op circa 19.600 uur, zijnde 2 uur behandeltijd per aangifte

---

<sup>39</sup> Het totaal aan *aanslagen* erfbelasting waarbij in 2021 sprake was van een schenking binnen 180 dagen voor het overlijden bedroeg circa 18.700. Vaak wordt er voor meerdere erfgenamen binnen dezelfde nalatenschap een *aangifte* erfbelasting gedaan (door een executeur bijvoorbeeld). Het contact van de Belastingdienst vindt plaats met de belastingplichtige die aangifte doet, niet met alle belastingplichtigen aan wie een aanslag erfbelasting is opgelegd.



erfbelasting waarin een schenking voorkomt (9.800 stuks). De besparing ontstaat door de onderstaande punten:

- Er hoeven minder aangiften schenkbelasting te worden verwerkt. Naar verwachting leidt de aanpassing tot jaarlijks circa 2.500 minder aangiften schenkbelasting..<sup>40</sup>
- 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.

Minder benodigde communicatie met de burger als gevolg van deze aspecten.

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.

#### 5.8 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 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

<sup>40</sup> 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.

voor de partner en (klein)kinderen.<sup>41</sup> 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 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.<sup>42</sup> 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)<sup>43</sup> 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.<sup>44</sup> Volgens de HR ligt het vooralsnog op de weg van de wetgever om in dit rechtstekort te voorzien, omdat dit de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaat.<sup>45</sup>

Doordat de fiscale wet voor het begrip 'kind' aansluit bij het civiele recht, kan deze strijdigheid met het EVRM worden weggenomen via het civiele recht of door aanpassing van de SW 1956. Aanpassing van het civiele recht raakt – zoals ook in het arrest wordt benoemd – echter aan diverse ontwikkelingen op familierechtelijk vlak waarin zorgvuldige rechtspolitieke keuzes noodzakelijk zijn. Op 10 maart 2025 heeft de Staatssecretaris Rechtsbescherming in dat kader een brief met onderzoeksresultaten in het kader van meerouderschap naar de Tweede Kamer gestuurd en daarin aangegeven dat er nu geen regeling hiervoor wordt voorbereid.<sup>46</sup> 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.<sup>47</sup> – met die biologische ouder. In de praktijk zal de invulling van family life

<sup>41</sup> 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).

<sup>42</sup> HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130.

<sup>43</sup> Artikel 8 EVRM.

<sup>44</sup> Artikel 14 EVRM.

<sup>45</sup> HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130, r.o. 4.7.2, 4.8 en 4.10.2.

<sup>46</sup> Kamerstukken II 2024/25, 33836, nr. 104.

<sup>47</sup> Artikel 8 EVRM.

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 met een genetische test doen blijken. Het zou namelijk onwenselijk zijn als de Belastingdienst op basis van feiten en omstandigheden zou moeten beoordelen of het aannemelijk is dat het om een biologisch kind gaat. Dit past ook niet binnen de taken en expertise van de Belastingdienst en zou tot discussies kunnen leiden. Deze kinderen moeten daarom een DNA-test overleggen waaruit het biologische ouderschap volgt.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Het doel van de voorgestelde maatregel is om het door de HR gesignaleerde verboden onderscheid weg te nemen. Dit doel wordt met de voorgestelde aanpassingen behaald, waarmee de maatregel doeltreffend is.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane*

Tijdens de voorbereiding en uitwerking van deze maatregel is nauw contact geweest met de Belastingdienst over zowel de vormgeving als de uitvoeringsaspecten om eventuele uitvoeringslasten te beperken en de handhaafbaarheid te vergroten. **PM**

### 5.9 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.*<sup>48</sup>

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.

Zoals hierna wordt toegelicht, blijkt het in een groot deel van de gevallen niet mogelijk om tijdig – binnen acht maanden na het overlijden – aangifte erfbelasting te doen of te verzoeken om het opleggen van een voorlopige aanslag met als gevolg dat belastingrente moet worden betaald.

In de brief van 11 december 2024 over de strategie en prioriteiten van de Belastingdienst voor de komende jaren<sup>49</sup> 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

<sup>48</sup> *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.)*

<sup>49</sup> *Kamerstukken II 2024/25, 31066, nr. 1446.*

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.<sup>50</sup>

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.<sup>51</sup> 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.

Er zijn verschillende opties gezien 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.<sup>52</sup> 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

<sup>50</sup> Kamerstukken II 2024/25, 31066, nr. 1446, bijlage 3, Stand van de uitvoering p. 8 en 9.

<sup>51</sup> 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.

<sup>52</sup> 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).

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.<sup>53</sup>

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 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.

---

<sup>53</sup> 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.

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*

Het doel van de voorgestelde maatregel is het verminderen van een aantal knelpunten bij de aangifte erfbelasting. Het is voor burgers in bepaalde gevallen niet mogelijk om binnen acht maanden een (voorlopige) aangifte erfbelasting te doen. Dit leidt tot het doen van uitstelverzoeken en belastingrente. Met de voorgestelde maatregel wordt de aangiftetermijn en moment van de aanvang van de belastingrente verlengd tot twintig maanden na overlijden, waardoor het voor burgers mogelijk wordt om tijdig een juiste en volledige aangifte erfbelasting te doen. Hierdoor is in veel minder gevallen belastingrente verschuldigd. Met de voorgestelde maatregel worden deze knelpunten weggenomen, waardoor deze maatregel doeltreffend is. De voorgestelde maatregel vermindert het beroep op het doenvermogen van burgers en vermindert de uitvoeringslasten bij de Belastingdienst. In hoeverre deze voordelen opwegen tegen de kosten van deze maatregel (€ 15 miljoen) is lastig in te schatten. Deze maatregel is daarom naar verwachting doelmatig. Er wordt geen evaluatie voorzien.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane*

De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2026. Het voorstel is een vereenvoudiging voor de burger en de uitvoering door de Belastingdienst. De voorgestelde maatregel leidt tot een besparing van de uitvoeringslasten van de Belastingdienst. Er zullen geen uitstelverzoeken meer gedaan worden, er is sprake van kwalitatief betere aangiften en er zal een vermindering zijn van bezwaren tegen de belastingrente. De incidentele handavingsbesparing bedraagt € 210.000. De incidentele automatiseringskosten bedragen € 310.000. De structurele handavingsbesparing bedraagt € 540.000. Daarnaast bespaart de voorgestelde maatregel incidenteel 1,5 fte en structureel 4 fte aan werklast.

Deze maatregel is op verzoek van de Belastingdienst verder uitgewerkt en in nauwe samenwerking van de Belastingdienst verder uitgewerkt. Tijdens de voorbereiding en uitwerking van deze maatregel is nauw contact geweest met de Belastingdienst over zowel de vormgeving als de uitvoeringsaspecten om eventuele uitvoeringslasten te beperken en de handhaafbaarheid te vergroten.

### **5.10 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.<sup>54</sup>

Voordat het besluit tot het voeren van goedkeurend beleid is genomen is vastgesteld of dit besluit verenigbaar was met het kader voor beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving op de terreinen van Belastingen, Toeslagen en Douane zoals dat op 12 december 2024 is vastgesteld.<sup>55</sup>

Geconcludeerd is dat dit het geval was. Hierbij is in het bijzonder stilgestaan bij de vraag of de onderbouwing om het goedkeurend besluit te treffen in verhouding staat tot het belang dat ermee is gediend. In dit kader is vastgesteld dat de bpm tot 1 januari 2025 voor emissievrije bijzondere motorrijtuigen en emissievrije motorrijwielen nihil was. Vanaf januari 2025 kon de bpm echter oplopen tot meer dan € 25.000. Dit zorgt in 2025 voor een groot verschil in belastingdruk, zeker als het voorstel wordt aangenomen om de bpm voor deze voertuigen vanaf 1 januari 2026 gelijk te stellen aan die van emissievrije personenauto's (667 euro). Dit verschil is moeilijk te rechtvaardigen. Het wachten op wetgeving zou bovendien ook problemen opleveren voor partijen die de bijzondere personenauto's al hadden besteld en in gebruik willen nemen. Ten einde zo transparant mogelijk te zijn is de publicatie van het beleidsbesluit op 23 juni 2025 expliciet onder de aandacht gebracht.<sup>56</sup>

Om de belastingdruk voor emissievrije bijzondere personenauto's 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 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.

<sup>54</sup> Stcrt. 2025, 21007.

<sup>55</sup> Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. AM.

<sup>56</sup> Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 260 -260

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

#### 5.11 Autonome vergroening

Vanwege de jaarlijkse afname van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van nieuwe conventionele personenauto's (autonome vergroening) worden in de bpm ten behoeve van een stabiele opbrengst jaarlijks de CO<sub>2</sub>-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.

Er is voor gekozen om de autonome vergroening voor drie jaar vast te leggen om de sector zo veel mogelijk duidelijkheid en voorspelbaarheid te bieden over de ontwikkeling van de bpm. Dit draagt bij aan stabiliteit in de autobelastingen en voorkomt jaarlijkse herziening.

*Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De maatregel is doeltreffend doordat zij de verwachte daling in CO<sub>2</sub>-uitstoot van conventionele personen- en bestelauto's vertaalt in een evenredige aanscherping van de bpm-tarieven. Hierdoor blijft de gemiddelde belastingdruk per motorrijtuig behouden, wat past binnen het uitgangspunt van een stabiele en houdbare heffing op personenauto's. Tevens blijft de prikkel in stand om te kiezen voor voertuigen met een lagere CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-uitstoot van nieuwe motorrijtuigen.

*Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en douane*

PM

## 5.12 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, mede vanwege het belang om de klimaatdoelstellingen te behalen, en indachtig de aangenomen Eerste Kamermotie Holterhues c.s.<sup>57</sup> voorziet het Belastingplan 2025 in een tariefkorting van 25% voor emissievrije personenauto's in de periode 2026 – 2029. De maatregel geldt ook voor emissievrije kampeerauto's.

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.<sup>58</sup> 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. Er is gekozen voor de periode 2026–2028 om in die jaren te kunnen bezien of een structurele regeling mogelijk is voor het omgaan met het verschil in feitelijke belastingdruk tussen elektrische en conventionele personenauto's. Tegelijkertijd wordt de budgettaire derving op korte termijn hiermee beperkt.

De budgettaire derving die het gevolg is van deze maatregel wordt gedekt uit het klimaatfonds. De verhoging van de tariefkorting voor emissievrije personenauto's in de jaren 2026 - 2028 zal ook gaan gelden voor de provinciale opcenten. Daarmee is de samenhang tussen het rijksdeel en de provinciale heffing in de motorrijtuigenbelasting gewaarborgd. Van belang is tevens dat de provinciale opcenten worden geheven als een percentage over het rijksdeel van de

<sup>57</sup> Kamerstukken I, 2024/25, 36410 XII, G. De motie Holterhues c.s. verzoekt de regering om in 2024 te onderzoeken of er een oplossing gevonden kan worden dat eigenaren van elektrische auto's maximaal hetzelfde betalen in de motorrijtuigenbelasting als eigenaren van benzineauto's.

<sup>58</sup> Kamerstukken II, 2024/25, 32140, nr. 251.

motorrijtuigenbelasting. In de systemen van de Belastingdienst werkt een wijziging in het rijksdeel daardoor automatisch door in de opcenten. De systemen staan het niet toe om het opcentendeel afzonderlijk te behandelen. De derving die hiervan het resultaat is voor de provincies zal, net zoals de derving die het resultaat was van de tariefkorting zoals die was opgenomen in het Belastingplan 2025, volledig worden gecompenseerd. Dit gebeurt omdat provincies geen invloed hebben op de rijksmaatregel en, bij ongewijzigd provinciaal beleid, financieel nadeel zouden ondervinden van een besluit dat buiten hun beleidsruimte ligt

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

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

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.

### 5.13 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.<sup>59</sup> Voor vrachtauto's van minder dan 12 ton zal het tarief bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing nihil zijn. Bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing is hierdoor een additionele tariefkorting voor vrachtauto's van meer dan 12 ton onmogelijk en voor vrachtauto's van minder dan 12 ton overbodig. De kwarttarieven voor mobiele werkplaatsen alsmede kermis- en circusexploitanten zijn na de geplande inwerkingtreding van de Vrachtwagenheffing vanaf 1 juli 2026 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. In onderstaande overzicht is het gebruik van de kwarttarieven weergegeven op 5 juni 2025. Het overzicht laat zien dat vooral voor vrachtauto's gebruik wordt gemaakt van het verlaagde tarief.

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

#### *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

<sup>59</sup> Artikel 6 van Richtlijn 1999/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van weginfrastructuur aan voertuigen (PbEG 1999, L 187).

belastingtarief wordt toegepast op motorrijtuigen waarvan het gebruik niet aantoonbaar beperkt is.<sup>60</sup> 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

#### 5.14 Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater

##### *Inleiding*

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 watersverspilling tegen te gaan. Dat levert naar verwachting een hoeveelheid waterbesparing op van 0 tot 25 miljoen kubieke meter water per jaar.<sup>61</sup> Verder draagt het beprijzen van enkel hoogwaardig gezuiverd water, hier gericht op water van drinkwaterkwaliteit, bij aan de inzet voor het kabinetsuitgangspunt 'het juiste water voor het juiste gebruik'. Tot slot leidt de afschaffing van het heffingsplafond in combinatie met het versmallen van de grondslag tot een vereenvoudiging van de belasting op leidingwater. Momenteel bestaat er een teruggaafregeling voor verbruikers van leidingwater die leidingwater geleverd hebben gekregen van verschillende leveranciers en die daarbij, als gevolg van het heffingsplafond, meer belasting op leidingwater in rekening gebracht hebben gekregen dan wanneer zij van één leverancier geleverd hadden gekregen. Deze teruggaafregeling wordt met de voorgestelde wetswijzigingen overbodig, en wordt als onderdeel van het wetsvoorstel afgeschaft. Daarnaast treedt er vereenvoudiging op als gevolg

<sup>60</sup> Zie ook SEO Economisch Onderzoek, *Evaluatie Bijzondere regelingen MRB en BPM*, 2022. Kamerstukken II 2021/22, 32 800, nr. 76, blz. 31–33.

<sup>61</sup> 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.

van het overbodig worden van maatregelen op het gebied van het heffingsplafond rondom clustering<sup>62</sup>. De heffing wordt door afschaffing van het plafond een vlakke heffing met één tarief wat de eenvoud sterk ten goede komt.

Tegengaan van verspilling van zoetwater is de goedkoopste en duurzaamste manier om bij te dragen aan de beschikbaarheid hiervan, ook in de toekomst. Schoon drinkwater (van hoogwaardige zuivering) is van levensbelang voor mensen, dus dan moet het ook beschikbaar en betaalbaar blijven. Het kabinet heeft als uitgangspunt: "het juiste water voor het juiste gebruik"<sup>63</sup>. Dit betekent dat het doel bepaalt welk water gebruikt wordt. Drinkwater, met de hoogste kwaliteit, wordt dan gebruikt om te drinken. Een bedrijf koelen doe je met oppervlaktewater. Op dit moment is de prijs van water zeer laag en in sommige gevallen zelfs nihil. Dat zorgt voor weinig bewustzijn hoe met water wordt omgegaan, en het geeft geen prikkel om verspilling van schaars water te voorkomen. Beprijzen kan dienen als instrument om waterbewustzijn te vergroten, waarmee indirect ook verspilling wordt tegengegaan. Om het juiste water voor het juiste gebruik te stimuleren, is het wenselijk dat water met een hogere kwaliteit ook een hogere prijs heeft. Voor 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

<sup>62</sup> 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.

<sup>63</sup> Kamerstukken II, 2023-2024, 27625 nr. 671

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. Eventuele verplaatsing van bedrijven, die tevens grootverbruiker zijn van water, naar het buitenland kan leiden tot een budgettaire derving. 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. Het risico op mogelijke verplaatsing van bedrijven, die tevens grootverbruiker zijn van water naar het buitenland wordt hiermee beperkt. Naar verwachting zal het afschaffen van de 1.000 klantenregeling in combinatie met het versmallen van de belastinggrondslag geen budgettaire effecten hebben.

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

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De voorgestelde maatregel heeft primair een budgettair doel. De maatregel is daarvoor doeltreffend en doelmatig. In 2031 wordt de belasting op leidingwater geëvalueerd. Hierin zal ook de doelmatigheid en doeltreffendheid van het afschaffen van het heffingsplafond worden geëvalueerd.

#### *Uitvoeringsgevolgen voor Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane*

PM

### 5.15 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 weglekeffecten is gebleken dat de budgettaire doelstelling niet kan worden gerealiseerd en er een beperkte impuls aan de circulaire economie wordt gegeven. Het kabinet heeft besloten om 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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-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
<b>Ruwe bodemas uit verbranding</b>	1895	1899	1678
<b>Waarvan ferro afscheiding</b>	130	119	113
<b>Waarvan non-ferro afscheiding (incl. RVS)</b>	47	37	46
<b>Sproeidroogzout</b>	56	60	61
<b>Filterkoek</b>	13	11	14
<b>Slib</b>	18	15	22
<b>Gips</b>	22	10	13
<b>Vliegas (droge stof)</b>	104	103	101
<b>Totaal</b>	<b>2108</b>	<b>2098</b>	<b>1889</b>



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'.<sup>64</sup> 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%. 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 CO<sub>2</sub> 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

<sup>64</sup> Kamerstukken I 2024-2025, 30872, nr. K

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 CO<sub>2</sub>, die vrijkomt bij de verbranding en wordt afgevangen ook, niet in mindering mag worden gebracht. De uitzondering wordt zo ook van toepassing op CO<sub>2</sub> die de inrichting verlaat via afvanginstallaties (ter opslag of nuttige toepassing elders). CO<sub>2</sub> 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 CO<sub>2</sub>-reducerende effect van CCS en CCU acht het kabinet de CO<sub>2</sub>-heffing industrie en CO<sub>2</sub>-heffing glastuinbouw gerichtere instrumenten om deze technieken te stimuleren. In dit belastingplanpakket wordt tevens de CO<sub>2</sub>-heffing voor AVI's aangescherpt waardoor de netto prikkel om CO<sub>2</sub> 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 afvalstoffenbelasting<sup>65</sup> is gesuggereerd dat partijen in de afvalketen oneigenlijk gebruik zouden kunnen maken van de regels om afval, waarvoor een stortverbod geldt, via een ontheffing toch te laten storten. Dit kan zich voordoen wanneer storten goedkoper is dan verbranden. Dat zal richting 2030 met grote waarschijnlijkheid het geval zijn: de CO<sub>2</sub>-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 intensificeert en het onnodig storten van brandbaar afval wordt voorkomen.

---

<sup>65</sup> Ecorys, *Evaluatie afvalstoffenbelasting*, 2024.

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.

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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-heffing industrie op te hogen naar PM. Zie paragraaf 5.14 voor de verhoging van het tarief van de CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub> 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 afvalstoffenbelasting<sup>66</sup> 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

<sup>66</sup> Kamerstukken II 2024-2025, 36418, nr. AV

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.<sup>67</sup>

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 CO<sub>2</sub> 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 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.

### 5.16 Aanpassingen CO<sub>2</sub>-heffing industrie

Nationaal beleid is onmisbaar voor het behalen van de nationale klimaatdoelen. De CO<sub>2</sub>-heffing industrie stimuleert bedrijven te verduurzamen, neemt onzekerheid over CO<sub>2</sub>-kosten weg en beperkt de vrijblijvendheid door niets doen en vertraging onaantrekkelijker te maken. Het vastleggen van een langjarig pad van de nationale CO<sub>2</sub>-prijs biedt investeringszekerheid voor

<sup>67</sup> Kamerstukken II, 2024-2025, 30872, nr. 306

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. 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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-heffing industrie maakt het duurder om CO<sub>2</sub> 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 CO<sub>2</sub>-heffing industrie wordt rekening gehouden met de concurrentiepositie van bedrijven, door een deel van de CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-heffing als niet tijdig wordt verduurzaamd en de afgesproken CO<sub>2</sub>-reductie niet wordt gehaald. Hiervoor is het wel van belang dat industriële bedrijven voldoende handelingsperspectief hebben. Zonder handelingsperspectief leidt de nationale CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-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.<sup>68</sup> 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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-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 het CCS-potentieel heeft een hoger tarief nodig, omdat de CCS-prikkel wordt gedempt door biogene CO<sub>2</sub>-emissies in de rookgassen. Met het basispad 2030-tarief van 152 euro per ton CO<sub>2</sub> 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.
<i>Industrie, mkb en circulaire economie</i>								
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 <sub>2</sub> -heffing AVI's naar Klimaatfonds			51	99			
	Kadercorrectie - afschaffen budgettaire terugsluis CO <sub>2</sub> -heffing AVI's naar Klimaatfonds	0	0	40	59	216	276	275
	Generieke tariefsverhoging afvalstoffenbelasting in combinatie met aanscherping CO <sub>2</sub> -heffing voor AVI's (technische invulling) of alternatief voorstel Plactictafel, mits binnen randvoorwaarden	0	0	33	96	139	166	167

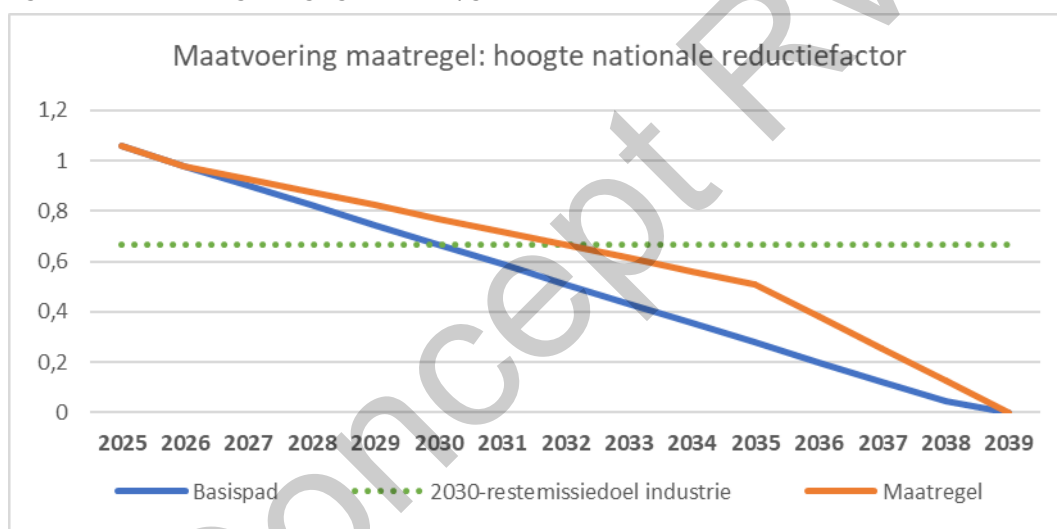
Het kabinet stelt de volgende maatregelen voor:

- 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

<sup>68</sup> Kamerstukken II 2024-2025, 33043, nr. 114, en Kamerstukken II 2024-2025, 32140, nr. 251

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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>. 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 CO<sub>2</sub>-heffing hoeven te betalen als ze minder CO<sub>2</sub>-efficiënt produceren dan de Europese benchmarks. De benchmarks worden gebaseerd op de 10% meest CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-heffing industrie wordt voortgezet tot 2035, zodat er in 2035 en de daaropvolgende jaren een tarief geldt van € 216 per ton CO<sub>2</sub> (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 CO<sub>2</sub>-reductie te realiseren. Tegelijkertijd is de emissiereductieopgave niet vrijblijvend. Het kabinet scherpt daarom de borging vanaf 2030 aan, door het tarief van de CO<sub>2</sub>-heffing te verhogen. Uit de meest recente tariefstudie van PBL (2024) blijkt namelijk dat het huidig 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 CO<sub>2</sub>-heffing industrie

<b>Tabel 1 – tarieven CO<sub>2</sub>-heffing industrie (excl. afvalverbrandingsinstallaties) in euro/ton CO<sub>2</sub> en prijspeil 2025</b>											
	<b>2025</b>	<b>2026</b>	<b>2027</b>	<b>2028</b>	<b>2029</b>	<b>2030</b>	<b>2031</b>	<b>2032</b>	<b>2033</b>	<b>2034</b>	<b>2035+</b>
<b>Basispad</b>	87,9	100,7	113,6	126,4	139,3	152,1	152,1	152,1	152,1	152,1	152,1
<b>Nieuw generiek tariefpad*</b>	87,9	100,7	113,6	126,4	139,3	152,1	164,9	177,8	190,6	203,5	216,3
<b>Nieuw tarief AVIs*</b>	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 CO<sub>2</sub>-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
<b>Ondersteuning van directe verduurzaming industrie.</b>  <b>NB. Het aandeel industrie is een inschatting.</b>			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.
<b>Maximale ondersteuning van directe</b>				Deze cijfers betreffen het

<b>verduurzaming via de SDE++ openstellingsrondes van 2025 en 2026. PM. evt apart presenteren</b>				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.
<b>Ondersteuning van CCS- en waterstofrandvoorwaarden</b>				
<b>Totaal</b>				
<b>Type lasten</b>	<b>Cumulatieve inkomsten Staat, sinds 2019</b>	<b>Begrote inkomsten ondersteuning tot en met 2029</b>		<b>Toelichting en kanttekeningen</b>
<b>Energiebelasting</b>				
<b>CO2-heffing industrie</b>				
<b>ETS1</b>				
<b>ETS2</b>				
<b>Totaal</b>				

\* 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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-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 CO<sub>2</sub>-heffing industrie vollooproisico's van nieuwe infrastructuur, bijvoorbeeld bij Aramis. Dit beperkt maatschappelijke verduurzamingskosten.

De CO<sub>2</sub>-heffing industrie wordt momenteel geëvalueerd. De uitkomsten daarvan komen beschikbaar in het najaar van 2025.

*Uitvoerbaarheid NEA*

PM

#### 5.17 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 terechtkomt 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
<b>Basispad</b>	524,95	510,50	510,28	510,85	516,34	521,17
<b>Na verhoging uit Belastingplan 2026</b>	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.

### 5.18 Aanpassing zuiveldefinitie

Nederland kent sinds 1993 een verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Voorafgaand aan deze verbruiksbelasting gold op alcoholvrije dranken een accijns.<sup>69</sup> Van oudsher zijn deze belastingen niet van toepassing op melk en karnemelk omdat dit geen zogenoemde "gezoete en aromatische" dranken zijn.<sup>70</sup> 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".<sup>71</sup> De uitzondering van laatstgenoemde producten is geregeld via de

<sup>69</sup> 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.

<sup>70</sup> 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.

<sup>71</sup> Zie *Kamerstukken II 1989/90*, 21368, nr. 6, p. 17.

zogenoemde zuiveluitzondering in de wet.<sup>72</sup> 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 en eiwitgehalte van de alcoholvrije drank.<sup>73</sup> Door het lage percentage melkvet dat in de wettelijke definitie is opgenomen, namelijk minimaal 0,02% melkvet, is de uitzondering in de praktijk ook van toepassing op alcoholvrije dranken waaraan een minimale hoeveelheid melkvet is toegevoegd. Dit is te zien in de supermarkten, waar de laatste jaren steeds meer vruchten- en groentesappen en frisdranken worden aangeboden met een vleugje zuivel. Deze dranken hebben echter geenszins "in overwegende mate het karakter van een zuivelproduct".<sup>74</sup> De vormgeving van de huidige zuiveluitzondering laat hiermee ruimte voor de omzeiling van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Daarnaast vallen ook zuiveldranken met toegevoegde ingrediënten, zoals suiker, onder de huidige zuiveluitzondering. Dit betreft bijvoorbeeld chocolade- en frambozenmelk. Ook over dit soort alcoholvrije dranken is op dit moment dus geen verbruiksbelasting verschuldigd. Dit vindt het kabinet niet opportuun. Het kabinet stelt 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 wenselijk dat alcoholvrije dranken met een vleugje zuivel onder de zuiveluitzondering vallen en zo zijn uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Dergelijke dranken worden op deze manier fiscaal bevoordeeld boven vergelijkbare dranken die geen vleugje zuivel bevatten, wat oneerlijke concurrentie oplevert. Daarbij past het consumeren van dit soort dranken niet bij een gezond voedingspersoon, waardoor er ook vanuit gezondheidsperspectief geen reden is voor een fiscaal voordeel voor deze dranken.<sup>75</sup> Om de omzeilingsmogelijkheid via het toevoegen van een vleugje zuivel te dichten, stelt het kabinet voor om de vormgeving van de zuiveluitzondering aan te passen. Het kabinet stelt voor alleen nog zuiveldranken van de verbruiksbelasting uit te zonderen die niet gezoet en aromatisch zijn en waaraan geen geur- of smaakstoffen zijn toegevoegd. Dit betreft in ieder geval magere, halfvolle en volle melk (hierna melk) en karnemelk. Hiermee sluit het kabinet aan bij de Richtlijnen goede voeding van de Gezondheidsraad. In deze richtlijnen wordt onder zuivel verstaan melk, yoghurt en kaas. Ten aanzien van deze producten adviseert de Gezondheidsraad enkele porties per dag te nemen (zie verder de paragraaf Magere, halfvolle en volle melk en karnemelk).

<sup>72</sup> Zie artikel 9, derde lid, WVAD.

<sup>73</sup> 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% 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.

<sup>74</sup> Zie *Kamerstukken II 1989/90*, 21368, nr. 6, p. 17.

<sup>75</sup> Gezondheidsraad (2015), Richtlijnen goede voeding 2015 (4 november 2015).

De voorgestelde aanpassing betekent dat een aantal zuiveldranken dat nu is uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, na de wetswijziging wel met verbruiksbelasting wordt belast. Het gaat daarbij te allen tijde om zuiveldranken met toevoegingen, zoals zoetstoffen of suikers.

Voor sojadranken geldt dat deze van oudsher van de verbruiksbelasting zijn uitgezonderd. Deze dranken worden gezien als meest volwaardig alternatief voor zuiveldranken voor mensen die geen zuivel kunnen of willen drinken. Dit uitgangspunt steunt het kabinet nog steeds. Wel geldt dat het kabinet niet langer alle sojadranken wil uitzonderen, ongeacht bijvoorbeeld het suiker- of verzadigd vetgehalte. Tegelijkertijd met de voorgestelde aanpassing van de zuiveluitzondering herdefinieert het kabinet dan ook de uitzonderingsgrond voor sojadranken. Met de voorgestelde wijziging sluiten de voedingswaarden van de uitgezonderde sojadranken zo dicht mogelijk aan bij de voedingswaarden van de uitgezonderde zuiveldranken. Dit betekent dat sojadranken met een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten van de verbruiksbelasting blijven uitgezonderd. Vanaf het moment dat een sojadrank een suikergehalte van meer dan 5 gewichtspercenten bevat of een verzadigd vetgehalte van meer dan 1,1 gewichtspercenten, of allebei, is over deze drank verbruiksbelasting verschuldigd.

De voorgestelde wijziging betekent dat het tarief van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, zijnde € 26,13 per hectoliter (tarief sinds 1 januari 2024), van toepassing wordt op alcoholvrije dranken die ingevolge de voorgestelde aanpassingen niet langer van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken zijn uitgezonderd.<sup>76</sup>

#### Beleidsdoelen van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken: budgettair en gezondheid

Uit de parlementaire geschiedenis van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken blijkt dat het budgettaire aspect van deze belasting altijd leidend is geweest<sup>77</sup>, maar dat gezondheidseffecten niettemin van invloed waren op de inrichting van de belasting. Zo stelde het kabinet in 1981: “een accijns op melk en leidingwater [...], lijkt ons om verschillende redenen niet aanvaardbaar. Daarbij speelt ook de overweging dat die producten eerste levensbehoeften zijn een rol”.<sup>78</sup> 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.<sup>79</sup> 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”.<sup>80</sup> Naast deze gezondheidsoverwegingen geldt dat de in 2022 aangekondigde verhoging ook een budgettair doel had, namelijk het realiseren van een extra budgettaire opbrengst van € 300 mln.<sup>81</sup>

<sup>76</sup> Artikel 10, eerste lid, **WVAD**.

<sup>77</sup> *Kamerstukken II* 1992/93, 22843, nr. 5.

<sup>78</sup> *Kamerstukken II* 1981/82, 17187, nr. 9.

<sup>79</sup> *Kamerstukken II* 2022/23, 36202, nr. 3, p. 4.

<sup>80</sup> *Kamerstukken II* 2022/23, 36202, nr. 3, p. 60.

<sup>81</sup> *Kamerstukken II* 2022/23, 36202, nr. 3, p. 60.

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 volgens de Richtlijn goede voeding van de Gezondheidsraad, niet langer fiscaal bevoordelen. De voorgestelde aanpassing levert € 36 mln. structureel op per 1 januari 2027.

#### Magere, halfvolle en volle melk en karnemelk

Uit de genoemde Richtlijnen goede voeding volgt dat melk en karnemelk in een gezond voedingspatroon passen. Deze producten bevatten essentiële voedingsstoffen zoals eiwit, vitamines B2, B12 en calcium. Ook hangt het consumeren van zuivel samen met een lager risico op darmkanker. Op melk en karnemelk die geen gezoete en aromatische dranken zijn en waaraan geen geur- of smaakstoffen zijn toegevoegd, is de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken niet van toepassing omdat deze dranken niet onder de noemer 'limonade' vallen.<sup>82</sup> Deze systematiek blijft ongewijzigd, wat betekent dat deze dranken van de verbruiksbelasting blijven uitgezonderd. Om te voorkomen dat de verbruiksbelasting in de toekomst nog kan worden omzeild door aan dranken een vleugje zuivel toe te voegen, wordt in het voorliggende wetsvoorstel de uitzonderingspositie voor de uit melk of melkproducten bereide drank met een gehalte aan melkvetten van 0,02% of meer geschrapt.<sup>83</sup>

#### Sojadranken en andere plantaardige alternatieven

Zoals genoemd leveren melk en karnemelk goede voedingsstoffen als eiwit, vitamines B2 en B12 en calcium. Hoewel het nog onduidelijk is of plantaardige alternatieven op lange termijn dezelfde gezondheidsvoordelen bieden als zuivel dranken (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 hierin voldoende eiwit zit. Zoals eerder aangegeven zijn sojadranken van oudsher van de verbruiksbelasting uitgezonderd omdat deze worden gezien als meest volwaardig alternatief voor zuivel dranken voor mensen die geen zuivel kunnen of willen drinken.

Voor andere verrijkte zuivelalternatieven, zoals haveremelk en amandelmelk, geldt dat veel van deze dranken een lager eiwitgehalte hebben en daardoor niet gelden als een volwaardig alternatief voor zuivel dranken. Met de voorgestelde wijziging sluiten de voedingswaarden van de uitgezonderde sojadranken zo dicht mogelijk aan bij de voedingswaarden van de uitgezonderde zuivel dranken. Dit betekent dat sojadranken met een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten van de verbruiksbelasting blijven uitgezonderd.

#### Volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik

Het is onwenselijk dat de aanpassing van de vormgeving van de zuivel uitzondering 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

<sup>82</sup> 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.

<sup>83</sup> Zie, voor de volledigheid, artikel 9, derde lid, onderdeel a, WVAD.



langer van de verbruiksbelasting zouden zijn uitgezonderd. Ten aanzien van deze producten ligt het niet in de rede dat ze met verbruiksbelasting worden belast, vanwege hun aard en gebruik. Ten aanzien van een groot deel van de voedingsmiddelen die onder de definitie van volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding of voeding voor medisch gebruik 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 de paragraaf Invulling begrip “kennelijk bestemd om onverwarmd te worden gedronken”). Om te voorkomen dat bepaalde soorten volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik die door hun samenstelling of manier van drinken wél onder de definitie van limonade vallen na de voorgestelde aanpassing van de zuiveluitzondering met verbruiksbelasting worden belast, worden deze categorieën dranken met de voorgestelde wijziging expliciet van de verbruiksbelasting uitgezonderd.

#### 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..<sup>84</sup>

In het huidige taalgebruik wordt onder limonade echter veelal verstaan: “verkoelende drank van water, suiker en vruchtensap” (aldus de Van Dale)<sup>85</sup> of frisdranken. In de praktijk zijn er daarom typen alcoholvrije dranken die niet bekendstaan als limonade, maar ingevolge de wettekst wel zo worden aangeduid. Dit geldt bijvoorbeeld voor plantaardige zuivelvervangers als havermelk en amandelmelk, alcoholvrij bier, spierversterkende poeders en, door de voorgestelde aanpassing van de huidige zuiveluitzondering, straks ook voor bijvoorbeeld chocolade- en frambozenmelk. Met de voorgestelde wijziging blijft de opsomming van alcoholvrije dranken die onder het begrip limonade vallen intact, maar wordt het begrip limonade zelf gewijzigd in het begrip ‘overige alcoholvrije drank’. Het gaat hierbij dus om een verduidelijkende, tekstuele aanpassing zonder inhoudelijke gevolgen.

Voor vruchten- en groentesappen geldt al dat zij in de WVAD niet worden aangemerkt als limonade: zij zijn apart aangeduid als vruchten- en groentesap..<sup>86</sup> Dit blijft onveranderd.

#### Invulling begrip “kennelijk bestemd om onverwarmd te worden gedronken”

---

<sup>84</sup> Artikel 9, eerste lid, WVAD.

<sup>85</sup> <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/limonade>.

<sup>86</sup> Artikel 7, eerste en tweede lid, WVAD.

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

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.<sup>87</sup> 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".<sup>88</sup> 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 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.<sup>89</sup>

<sup>87</sup> Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3 p. 20.

<sup>88</sup> Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3, p. 20.

<sup>89</sup> 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.*

### 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".<sup>90</sup> 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.<sup>91</sup> Rechtbank Noord-Holland oordeelde dat voedingssupplementen gelet op de samenstelling en aard van het product niet kunnen worden gekwalificeerd als een medicinale drank. Het product in kwestie bestond voornamelijk uit water en vruchtensapconcentraten en bevatte geen medicinale bestanddelen. Verder oordeelde de rechtbank dat de enkele stelling dat het product goed is voor het lichaam na fysieke inspanning onvoldoende is om te onderbouwen dat van het product een medicinale werking uitgaat. Dat het product volgens de productinformatie op de verpakking vanwege de hoge voedingswaarde in afgemeten doseringen dient te worden geconsumeerd, maakt evenmin dat sprake is van een medicinale drank.<sup>92</sup>

### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

PM

### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane*

Bedrijven die vruchten- en groentesappen met een vleugje zuivel, frisdranken met een vleugje zuivel, zuiveldranken die zijn gezoet of gearomatiseerd of waaraan smaak- of geurstoffen zijn toegevoegd en sojadranken met een suiker- of verzadigd vetgehalte boven de voorgestelde hoeveelheid produceren en nog niet bekend zijn met de verbruiksbelasting, 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.

De wijziging van het begrip limonade betreft een structuurwijziging met een voorbereidingsperiode van 12 tot 24 maanden nadat het wetsvoorstel door beide Kamers is aangenomen. Deze wijziging is naar verwachting uitvoerbaar voor Douane, onder voorbehoud van een Uitvoeringstoets en zal naar verwachting op zijn vroegst in werking treden op 1 januari 2028.

## **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

<sup>90</sup> Kamerstukken II 1992/93, 22843, nr. 3, p.

<sup>91</sup> Zie ook Rb. Noord-Holland 5 december 2017, nr. AWB-15 \_ 5250; [ECLI:NL:RBNHO:2017:10088](https://ecli.nl/RBNHO:2017:10088).

<sup>92</sup> Zie verder Rb. Noord-Holland 28 januari 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:1599.

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.<sup>93</sup> Het CPB heeft het voorlopige resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit.

Bij het doorlopen van het certificeringsproces zijn enkele ramingen herijkt waardoor er een verschil kan ontstaan tussen het lastenbeeld in de Miljoenennota en het Belastingplan. De budgettaire gevolgen van deze herijking worden integraal meegenomen in de voorjaarsbesluitvorming. In tabel **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 CO<sub>2</sub> 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

<sup>93</sup> Kamerstukken II 2015/16, 34300, nr. 74.

afvalontdoeners betekent in termen van totale kosten voor afvalverwerking in Nederland vis-à-vis het buitenland.

#### *Aanpassing zuiveldefinitie*

Het aanpassen van de zuiveluitzondering in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken leidt ertoe dat alcoholvrije dranken die ten gevolge van de voorgestelde wijziging niet langer onder de zuiveluitzondering vallen, worden belast met verbruiksbelasting. Het gaat hierbij om alcoholvrije dranken als vruchten- en groentesappen met een vleugje zuivel, frisdrank met een vleugje zuivel, zuiveldranken die zijn gezoet of gearomatiseerd of waaraan smaak- of geurstoffen zijn toegevoegd en sojadranken met een suiker- of verzadigd vetgehalte boven de voorgestelde hoeveelheid. De verbruiksbelasting voor deze dranken gaat € 26,13 per hectoliter bedragen (dus € 0,26 per liter), net als voor de alcoholvrije dranken die op dit moment al onder de verbruiksbelasting vallen. Producenten kunnen ervoor kiezen deze belastingverhoging geheel of gedeeltelijk door te berekenen in de prijs, wat een prijsstijging voor deze dranken kan betekenen. Prijsstijgingen in Nederland kunnen leiden tot prijsverschillen met onze buurlanden. Naar verwachting kent het aanpassen van de zuiveluitzondering geen of slechts in geringe mate grenseffecten aangezien het om een beperkt aantal alcoholvrije dranken gaat dat mogelijk in prijs wordt 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. Het lid Vlottes heeft op 12 november 2024 via een motie de regering verzocht om bij aanpassingen van het belastingstelsel rechtsvergelijkend onderzoek te doen per maatregel en de Kamer hierover te informeren.<sup>94</sup> Daarbij geeft de indiener aan dat het voor fiscale regelingen van belang is te weten hoe die zich verhouden in internationaal en Europees verband. Het doen van een rechtsvergelijkend onderzoek per maatregel acht het (demonstratoire) kabinet voor veel maatregelen niet nodig en doet bovendien een groot beroep op wetgevingscapaciteit. Voor zover er noemenswaardige Europeesrechtelijke of internationale aspecten zijn worden die vanzelfsprekend meegenomen in het wetgevingstraject. Aanvullend daarop kan eventueel alsnog gekozen worden voor een rechtsvergelijkend onderzoek. Voor fiscale regelingen in het bijzonder geldt bovendien dat internationale en Europese aspecten, indien relevant, meegenomen worden bij evaluaties.

#### *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.<sup>95</sup>

<sup>94</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36602 nr. 100.

<sup>95</sup> 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

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

Over het volledige pakket Belastingplan 2026 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven **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,

---

worden belast, met als gevolg dat er feitelijk alsnog geografisch wordt gediscrimineerd. Ook geldt het staatssteunkader, zoals bij alle nationale belastingen.

- 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 gevestigde 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 gevestigde acties talrijk en/of complex zijn, en/of wanneer deze acties samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.

Tabel **PM:** doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Maatregelen lucratiefbelangregeling	<b>Oordeel 3</b>
Aanpassingen box 3	<b>Oordeel 3</b>
Uitsluiten onzakelijk handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaardratio	<b>PM</b>
Verduidelijking fietsregeling loonbelasting	<b>PM</b>
Akkoord 'gezond naar pensioen'	<b>Oordeel 1</b>
Aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap	<b>PM</b>
Schenken binnen 180 dagen voor overlijden van erflater	<b>Oordeel 2</b>
Gelijkstelling voor de schenk- en erfbelasting van biologische kinderen die in familierechtelijke betrekking tot de erflater of schenker staan	<b>Oordeel 3</b>
Verruiming ingangsdatum belastingrente en aangiftetermijn erfbelasting	<b>Oordeel 2</b>

Emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motorrijwielen	<b>Oordeel 1</b>
Autonome vergroening	<b>Oordeel 1</b>
Tariefkorting motorrijtuigenbelasting emissievrije personenauto's	<b>Oordeel 1</b>
Kwarttarieven motorrijtuigenbelasting	<b>Oordeel 1</b>
Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater	<b>Oordeel 1</b>
Hervormingen afvalstoffenbelasting	<b>Oordeel 1</b>
Aanpassingen CO2-heffing industrie	<b>Oordeel 1</b>
Verhoging belastingvermindering energiebelasting 2026, 2027 en 2028	<b>Oordeel 1</b>
Aanpassing zuiveldefinitie	<b>Oordeel 1</b>

#### *Maatregelen lucratiefbelangregeling*

De voorgestelde maatregelen hebben beperkte gevolgen voor het doenvermogen. Het zwaarder belasten van voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang vereist een juiste verwerking door de belastingplichtige in de aangifte inkomstenbelasting. Het gaat hier echter doorgaans om belastingplichtigen die worden bijgestaan door een adviseur. De andere maatregelen zijn meer technisch van aard en hebben geen invloed op het doenvermogen en raken een zeer beperkte doelgroep.

#### *Aanpassingen box 3*

Door de voorgestelde wijziging van de hoogte van het heffingvrije vermogen is een grotere groep burgers belasting verschuldigd over box 3-inkomen. Deze burgers zijn echter nu al aangifteplichtig in verband met de beschikking rendementsgrondslag voor de vermogenstoets voor inkomensafhankelijke regelingen. De beschikking rendementsgrondslag wordt vastgesteld bij een box 3-vermogen van € 37.395 (bedrag 2025) of hoger. De verlaging van het heffingvrije vermogen tot € 51.396 zorgt daarom niet voor aanvullende verplichtingen voor burgers, aangezien de betreffende burgers nu al hun box 3-vermogen moeten opgeven voor het vaststellen van de beschikking rendementsgrondslag. Wel zal de maatregel ertoe leiden dat meer belastingplichtigen onderaan de streep een betaling zullen moeten doen aan de Belastingdienst, wat enig doenvermogen vergt. De verwachting is dat de meeste mensen in deze populatie hiertoe goed in staat zullen zijn.

#### *Uitsluiten onzakelijk handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaardratio*

**PM**

#### *Verduidelijking fietsregeling loonbelasting*

**PM**

#### *Akkoord 'Gezond naar het pensioen'*

Met dit wetsvoorstel wordt voorgesteld dat de bestaande tijdelijk RVU-drempelvrijstelling vanaf 2026 in stand blijft. Naar verwachting is het beroep op het doenvermogen hiervan beperkt. De



bestaande systematiek wordt – behoudens een technische aanpassing in de berekeningssystematiek van de RVU-drempelvrijstelling – ongewijzigd voortgezet. Wel hebben sociale partners zich gecommitteerd in het akkoord 'Gezond naar het pensioen' om de RVU-drempelvrijstelling gericht in te zetten voor werknemers met zwaar werk die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. Dat vraagt in de arbeidsvoorwaardelijke overleggen extra inspanning van sociale partners voor het gericht toepassen van de RVU-drempelvrijstelling.

#### *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 verbetert de begrijpelijkheid van de aangifte en aanslag erfbelasting.

##### *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 met een genetische test doen blijken. Het zou namelijk onwenselijk zijn als de Belastingdienst op basis van feiten en omstandigheden zou moeten beoordelen of het aannemelijk is dat het om een biologisch kind gaat. Dit past ook niet binnen de taken en expertise van de Belastingdienst en zou tot discussies kunnen leiden. Deze kinderen moeten daarom een DNA-test overleggen waaruit het biologische ouderschap volgt. Dit doet wel een beroep op het doenvermogen. Er zal namelijk een DNA-test moeten worden besteld en vervolgens DNA moeten worden afgenomen. Hier kan echter wel van tevoren al op geanticipeerd worden voor het doen van de schenking of bij het opnemen van het biologische kind in het testament van de biologische ouder. Hier kan de notaris ook op wijzen. 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 CO<sub>2</sub>-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 1.250 in totaal – en richt zich op uitzonderingsregelingen die niet langer goed verdedigbaar zijn binnen het stelsel van de motorrijtuigenbelasting. Om houders van bestelauto's die gebruikmaken van het kwarttarief voldoende voorbereidingstijd te bieden, is gekozen voor een overgangstermijn van twee jaar. Hiermee wordt geborgd dat zij tijdig hun bedrijfsvoering kunnen aanpassen of alternatieven kunnen overwegen. De Belastingdienst zal de tariefaanpassing in haar systemen verwerken, waardoor het aangifteproces voor betrokken houders ongewijzigd blijft en de maatregel geen extra administratieve lasten met zich meebrengt.

#### *Ophoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater*

De levering van hoeveelheden water van drinkwaterkwaliteit die uitkomen boven het huidige heffingsplafond van 300 kubieke meter, geschiedt vooral aan ondernemingen met een waterverbruik boven 300 kubieke meter. Vooral zij zullen dus te maken krijgen met deze

wetswijziging. Het raakt het doenvermogen van deze bedrijven niet: net als nu rekenen hun waterleveranciers de belasting op leidingwater aan hen door via de waterrekening.

#### *Hervormingen afvalstoffenbelasting*

De 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 met een vleugje zuivel, zuivelranken die zijn gezoet of gearomatiseerd of waaraan smaak- of geurstoffen zijn toegevoegd en sojadranken met een suiker- of verzadigd vetgehalte boven de voorgestelde hoeveelheid. De verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken is verschuldigd op het tijdstip van de zogenoemde uitslag van de alcoholvrije drank en moet op aangifte worden voldaan.<sup>96</sup> Voor producenten die gevestigd zijn in Nederland zal het moment van uitslag over het algemeen zijn het moment waarop de alcoholvrije drank de zogenoemde inrichting fysiek verlaat. Voor het produceren van alcoholvrije dranken is een vergunning voor een inrichting nodig. Producenten van vruchten- en groentesappen en frisdranken waaraan een vleugje zuivel is toegevoegd, zullen reeds over deze vergunning beschikken en zijn ook al bekend met het aangifteproces. Zij zullen immers doorgaans ook vruchten- en groentesappen en frisdranken zonder vleugje zuivel produceren en daarover reeds verbruiksbelasting betalen. Alleen producenten van enkel alcoholvrije dranken die niet langer onder de zuiveluitzondering vallen en die nog geen vergunning hebben, zullen een vergunning moeten aanvragen om een inrichting te kunnen voeren en procedures moeten inrichten om aangifte te kunnen doen. De bedrijven die het betreft zijn over het algemeen (grote) ondernemingen waarbij de doenlijkheid minder een zorgpunt is omdat zij gewend zijn met dergelijke processen om te gaan.

Ondernemers die alcoholvrije dranken die niet langer onder de zuiveluitzondering vallen uit een ander land (EU-lidstaat of derdeland) halen en vervolgens in Nederland voorhanden hebben, zullen

---

<sup>96</sup> Artikel 18 WVAD

hiervan aangifte moeten doen. Ondernemers die al alcoholvrije dranken waarover verbruiksbelasting is verschuldigd naar Nederland overbrengen uit andere EU-lidstaten of importeren uit derde landen zijn reeds bekend met het aangifteproces. Alleen ondernemers die uitsluitend alcoholvrije dranken waarop de zuiveluitzondering niet langer van toepassing is naar Nederland overbrengen of importeren, zullen procedures moeten inrichten om aangifte te kunnen doen. Het aantal nieuwe belastingplichtigen onder dergelijke ondernemers wordt beperkt geacht. Ondernemers die het betreft worden hierover door 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

*Maatregelen lucratiefbelangregeling*

PM

*Aanpassingen box 3*

PM

*Uitsluiten onzakelijk handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaardratio*

PM

*Verduidelijking fietsregeling loonbelasting*

PM

*Akkoord 'Gezond naar het pensioen'*

Met dit wetsvoorstel wordt voorgesteld dat de bestaande tijdelijk RVU-drempelvrijstelling vanaf 2026 in stand blijft. Naar verwachting leidt dit niet direct tot een verandering in de administratieve

lastendruk. Wel hebben sociale partners zich gecommitteerd in het akkoord 'Gezond naar het pensioen' om de RVU-drempelvrijstelling gericht in te zetten voor werknemers met zwaar werk die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. In de arbeidsvoorwaardelijke overleggen over de RVU-drempelvrijstelling vraagt dat om een extra inspanning om de inzet van de RVU-drempelvrijstelling gericht te maken met een onderbouwde afbakening van de doelgroep, gericht op belastende functies en werkzaamheden gebaseerd op objectieve criteria.

#### *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 schenkingen 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<sup>97</sup>, 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

<sup>97</sup> Een voorbeeld hiervan is artikel 10 SW 1956.

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 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.<sup>98</sup> 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 schatting<sup>99</sup> gemaakt van de lastenstijging bij afschaffing van het heffingsplafond.<sup>100</sup> Hierbij is gekeken naar de 25<sup>e</sup>, 50<sup>e</sup>, 75<sup>e</sup> en 95<sup>e</sup> percentielen van drinkwaterverbruikers binnen de betreffende sectoren.

**Tabel X:** grootste water verbruikende sectoren

<b>Sector</b>	<b>Lastenstijging 25<sup>e</sup> percentiel drinkwater- verbruikers binnen sector (in euro/jaar)</b>	<b>Lastenstijging 50<sup>e</sup> percentiel drinkwater- verbruikers binnen sector (in euro)</b>	<b>Lastenstijging 75<sup>e</sup> percentiel drinkwater- verbruikers binnen sector (in euro)</b>	<b>Lastenstijging 95<sup>e</sup> percentiel drinkwater- verbruikers binnen sector (in euro)</b>
<b>Gezondheidszorg</b>	2.600	5.000	9.900	39.800
<b>Chemie</b>	3.000	7.200	20.200	96.100
<b>Voedingsmid- delenindustrie</b>	2.500	5.100	14.400	115.500
<b>Farmacie</b>	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 dit zal zo blijven 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, per 2027 als vlakke heffing zonder vrijstellingen, eenvoudiger.

#### *Hervormingen afvalstoffenbelasting*

Voor bijna<sup>101</sup> 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

<sup>98</sup> Het jaarlijks waterverbruik van een gemiddeld huishouden bevond zich in 2021 op 100 kubieke meter per jaar. Bron: CBS, *Watergebruik Thuis (WGT) 2021, 2022*.

<sup>99</sup> 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.

<sup>100</sup> Inclusief grondslagversmalling naar water van drinkwaterkwaliteit.

<sup>101</sup> Alleen voor het in de grondslag brengen van afgevangen gassen geldt dat zij de prikkel verminderen: namelijk uitstoot van broeikasgassen terugbrengen. Voor deze maatregel geldt alleen dat de CO<sub>2</sub>-heffing industrie die prikkel al op effectievere wijze geeft.

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

Voor het bedrijfsleven geldt dat voortaan aangifte dient te worden gedaan van alcoholvrije dranken die niet langer onder de zuiveluitzondering vallen. Bedrijven worden hierover door Douane geïnformeerd. De wijziging van het begrip limonade naar het begrip overige alcoholvrije drank heeft voor burgers geen gevolgen. Voor bedrijven betekent deze wijziging dat zij op hun aangifteformulieren een andere term zien staan.

## **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 voorgenomen 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 10<sup>102</sup>, 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*

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.

#### *Verhoging en afschaffing heffingsplafond belasting op leidingwater*

In het voortraject is gesproken met VEWIN (de brancheorganisatie van waterbedrijven), VNO-NCW en branchevertegenwoordigers om gevolgen voor bedrijven in beeld te krijgen evenals aandachtspunten voor de uitvoerbaarheid. Bij de uitwerking van het wetsvoorstel is met VEWIN gesproken over de uitvoerbaarheid voor de drinkwaterbedrijven van voorgestelde versmalling van de belastinggrondslag. Hieruit kwamen geen nadere aandachtspunten t.a.v. de uitvoerbaarheid naar voren. Wel is het voor de waterbedrijven van belang tijdig kennis te kunnen nemen van (voorgenomen) besluitvorming, om hun administratiesystemen hier tijdig op aan te kunnen passen.

<sup>102</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

## II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Concept RvdR