Raad van State

No. W06.25.00229/III 's-Gravenhage, 8 september 2025

Bij Kabinetsmissive van 29 augustus 2025, no.2025001830, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2026), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel Belastingplan 2026 maakt onderdeel uit van het pakket Belastingplan 2026. Dit pakket bestaat, naast het genoemde wetsvoorstel, uit de volgende zeven wetsvoorstellen:
- Overige fiscale maatregelen 2026;
- Wet differentiatie vliegbelasting;
- Wet behoud verlaagd btw-tarief op cultuur, media en sport;
- Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024;
- Wet stroomlijning fiscaal inzagerecht;
- Wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens;
- Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling minimumbelasting.

De Afdeling advisering van de Raad van State merkt op dat het pakket Belastingplan 2026 reparatiewetgeving bevat die voortkomt uit aangenomen amendementen op eerdere wetsvoorstellen die deel uitmaakten van een pakket Belastingplan. Juist in een spoedproces als dat van een pakket Belastingplan is het van belang het proces rondom amendementen zorgvuldig vorm te geven. De Afdeling adviseert de regering en de Kamer gezamenlijk te bezien op welke wijze het proces rondom amendementen binnen een spoedtraject als dat van een pakket Belastingplan zo kan worden ingericht, dat de benodigde waarborgen voor kwalitatief toereikende amendementen kunnen worden gerealiseerd.

Verder merkt de Afdeling op dat de toelichting niet steeds de informatie bevat die nodig is voor de verschillende wetgevingsactoren om het wetsvoorstel op doeltreffendheid en doelmatigheid te kunnen beoordelen. Zij adviseert daarom de beschrijvingen in de toelichting hierop nader te bezien en waar nodig aan te passen. Daarnaast adviseert zij bij die maatregelen waarbij meerdere doelstellingen zijn geformuleerd in de toelichting in te gaan op de aanwezigheid van die meerdere doelen, hoe deze zich tot elkaar verhouden en in hoeverre welke gedragseffecten ertoe zullen leiden dat de ene doelstelling beter bereikt kan worden dan de andere.

Ook adviseert de Afdeling om bij grotere fiscale (stelsel)wijzigingen en fiscale maatregelen met een duidelijke internationale of EU-component een verkenning van buitenlandse regelgeving onderdeel te maken van het traject van voorgenomen wetgeving.

De Afdeling maakt bij een aantal maatregelen opmerkingen over de daarvoor gegeven motivering en over de daarin gemaakte keuzes. Deze opmerkingen

strekken ten dele ook tot het zo nodig aanpassen van het voorstel. Het gaat om de volgende maatregelen:
- bepaalde aanpassingen box 3 (punt 5);
- de invoering van een pseudo-eindheffing ter normering van het gebruik van zakelijke personenauto's (punt 6);
- de aanpassing van de tarieven eerste en tweede schijf in box 1 (punt 7);
- de beperkte uitstelverlening na de verlenging van de aangiftetermijn erfbelasting (punt 8);
- de aanpassingen in de autobelastingen (punt 10);
- de verduidelijking fietsregeling (punt 11);
- de aanpassing zuiveluitzondering (punt 12).

De Afdeling adviseert de volgende maatregelen te heroverwegen:
- aanpassing van de verhoging van de vermindering energiebelasting (punt 4);
- de aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap in de erf- en schenkbelasting (punt 9).

1. Reparatiewetgeving als gevolg van amendementen

Er worden aanpassingen in de box 3-vrijstelling voor groene beleggingen voorgesteld als gevolg van het amendement Van Eijk/Vermeer[1] waarvan gebleken is dat deze voor de Belastingdienst niet uitvoerbaar zijn per 1 januari 2027. Voorgesteld wordt dat de vrijstelling en de heffingskorting voor groene beleggingen niet vervallen per 1 januari 2027 zoals het amendement regelt, maar per 1 januari 2028. Om recht te doen aan doel en strekking van het amendement wordt per 1 januari 2027 een laag bedrag[2] voor de vrijstelling voor groene beleggingen voorgesteld, zodat de facto de vrijstelling en de heffingskorting,[3] per 2027 zijn afgeschaft.

Ook het wetsvoorstel Wet stroomlijning fiscaal inzagerecht[4] vloeit voort uit een amendement dat voor zowel de Douane als de Belastingdienst per beoogde datum van invoering niet uitvoerbaar bleek. Het amendement Omzigt c.s.[5] stelt een fiscaal inzagerecht voor per uiterlijk 31 december 2025, maar uit de uitvoeringsanalyses van de Belastingdienst en de Douane die niet eerder konden

---

[1] Dit amendement is bij de behandeling van het Belastingplan 2025 aangenomen, Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 93.
[2] Van € 200 en € 400 bij partners.
[3] Van 0,1% van € 200 of € 400.
[4] Het op 25 augustus 2025 bij de Afdeling aanhangig gemaakte voorstel van wet tot Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enkele andere wetten in verband met het stroomlijnen van het fiscale inzagerecht (Wet stroomlijning fiscaal inzagerecht), W06.25.00224/III. Dit voorstel maakt onderdeel uit van het pakket Belastingplan 2026.
[5] Dit amendement is bij de behandeling van het Belastingplan 2025 aangenomen, Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 110.

plaatsvinden dan nadat het wetsvoorstel was aangenomen, volgt dat uitvoering van het amendement per die datum niet mogelijk is.[6]

De Afdeling heeft er in een briefadvies onder meer op gewezen dat als de concrete gevolgen van een amendement niet goed kunnen worden ingeschat, er spanning ontstaat tussen tijd en (wetgevings)kwaliteit.[7] Deze spanning is met de genoemde maatregelen ook zichtbaar in het pakket Belastingplan 2026.

Aanbevolen wordt amendementen bij een pakket Belastingplan zo vroeg mogelijk te toetsen op constitutionaliteit, verenigbaarheid met ander hoger recht, uitvoerbaarheid, financiële consequenties en gevolgen voor samenleving en burgers.[8] Het is aan regering en parlement tezamen om te bezien hoe ook in een spoedproces met een strak tijdschema als dat van een pakket Belastingplan, in aanvulling op de bestaande inspanningen,[9] kan worden gekomen tot het waarborgen van de kwaliteit en zorgvuldigheid van amendementen. Dit om reparatiewetgeving zoals in het voorliggende pakket Belastingplan aan de orde is te voorkomen.

De Afdeling adviseert de regering en de Kamer daarom gezamenlijk te bezien op welke wijze het proces rondom amendementen ook binnen een spoedtraject zo kan worden ingericht dat de benodigde waarborgen voor kwalitatief toereikende amendementen kunnen worden gerealiseerd.

2. Doelmatigheid en doeltreffendheid fiscale regelingen

a. *Toelichtingen op doeltreffendheid, doelmatigheid, en evaluatie*

De Comptabiliteitswet schrijft voor dat voorstellen onder meer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid. [10] De toelichting geeft definities van doeltreffendheid[11] en

---

[6] Voor de Belastingdienst omdat de informatiehuishouding nog niet op orde is, het nog handmatig werk is om de dossiers te verzamelen en het amendement geen begrenzing kent in het aantal aanvragers (particulieren en ondernemers die in potentie inzageverzoeken doen), Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 151, blg-1179620. Voor de Douane omdat zij hiervoor niet voldoende personeel kan werven, Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 151, blg-1179621.

[7] Briefadvies van 24 april 2025 over amendementen en wetgeving, Advies aan Tweede en Eerste Kamer: Neem tijd voor zorgvuldige amendering.

[8] Daarbij is van belang te onderkennen dat een aanpassing mogelijk weinig ingrijpend kan lijken, maar bijvoorbeeld grote uitvoeringsgevolgen kan hebben, zoals het geval is bij het amendement over de groene beleggingen.

[9] Zoals de amendementenservice die vanuit het ministerie van Financiën aan Kamerleden wordt geboden.

[10] Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016.

[11] "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."

doelmatigheid[12] en benadrukt het belang van evaluatie of monitoring van de op voorhand ingeschatte doelmatigheid en doeltreffendheid.[13]

In de toelichting worden doeltreffendheid en doelmatigheid bij elke maatregel benoemd. In de meeste gevallen wordt echter feitelijk alleen de doeltreffendheid (wordt het doel behaald), maar niet de doelmatigheid (wordt het doel behaald tegen de laagste kosten) van de maatregel beschreven,[14] of wordt waar het behalen van budgettaire opbrengst als (een van de) doelstelling(en) wordt gegeven, zonder onderbouwing geconcludeerd dat de maatregel doelmatig is.[15]

Verder wordt bij sommige maatregelen geen informatie gegeven over een evaluatie[16] of wordt alleen aangegeven dat er niet in een evaluatie wordt voorzien, zoals bijvoorbeeld bij de maatregel ongelijke breukdelen,[17] maar wordt de reden hiervoor niet toegelicht.

De Afdeling adviseert de paragrafen over de doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie nader te bezien en waar nodig aan te passen.

b. *Meerdere, soms tegenstrijdige doelen*

De door de Comptabiliteitswet voorgeschreven toelichting op nagestreefde doelstellingen is van belang om de verwachte en – bij evaluatie de gebleken – doeltreffendheid en doelmatigheid van een maatregel te kunnen beoordelen.
Uit de toelichting komt naar voren dat diverse maatregelen meerdere doelen dienen. Vaak is dat enerzijds een budgettair doel en anderzijds een instrumenteel, gedragsbeïnvloedingsdoel. Het hanteren van meerdere doelen kan het volledig bereiken van de doelen bemoeilijken, omdat doelen onderling tegenstrijdig kunnen zijn of in bepaalde mate op gespannen voet met elkaar kunnen staan. Als het doel van een maatregel enerzijds is om budgettaire opbrengsten te behalen en anderzijds om bepaald gedrag te ontmoedigen, kan de maatregel niet voor beide doelen volledig doeltreffend zijn. Als mensen het gedrag wijzigen als gevolg van de hogere heffing, leidt dat tot een lagere budgettaire opbrengst. Vice versa kan een

---

[12] "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."

[13] Memorie van toelichting, paragraaf 3.

[14] Bijvoorbeeld memorie van toelichting, paragrafen 5.1 verduidelijking fietsregeling, 5.2 maatregelen lucratiefbelangregeling, 5.4 leegwaarderatio (hierin wordt de term 'doelmatig' gebruikt, waar 'doeltreffend' bedoeld lijkt te zijn), 5.5 reparatie box 3, 5.9, pseudo-eindheffing ter beschikking gestelde personenvoertuigen, 5.10 ongelijke breukdelen (hier wordt onder verwijzing naar doelmatigheid niet beschreven of het doel tegen de laagste kosten wordt bereikt, maar of er neveneffecten zijn en mogelijkheden om toepassing van de maatregel te voorkomen) en 5.18 leidingwater.

[15] Dat een maatregel een budgettair doel heeft, betekent niet automatisch dat de opbrengst tegen zo laag mogelijke kosten wordt bereikt en dus niet automatisch dat deze doelmatig is.

[16] Memorie van toelichting, paragrafen 5.9, pseudo-eindheffing ter beschikking gestelde personenvoertuigen en 5.21, verhoging belastingvermindering energiebelasting.

[17] Memorie van toelichting, paragraaf 5.10.

hogere budgettaire opbrengst erop wijzen dat de beoogde gedragseffecten niet of onvoldoende plaatsvinden.[18]

De toelichting geeft niet steeds voldoende inzicht in wat de doelen van een maatregel zijn, hoe verwacht wordt dat deze worden bereikt en in hoeverre gedragseffecten als gevolg van de maatregel hierop van invloed zijn.[19] Vaak wordt de suggestie gewekt dat de maatregel voor beide doelen doeltreffend zal zijn of wordt in de algemene toelichting op de maatregel het gedragsdoel benadrukt, maar bij de toetsing van doelmatigheid slechts het budgettaire doel benoemd.

De Afdeling adviseert bij de maatregelen met meerdere doelstellingen in de toelichting in te gaan op die meerdere doelen, hoe deze zich tot elkaar verhouden en in hoeverre welke gedragseffecten ertoe zullen leiden dat de ene doelstelling beter bereikt kan worden dan de andere.

3. In kaart brengen van overeenkomstige buitenlandse regelingen

De toelichting wijst op de motie Vlottes[20] waarbij de regering is verzocht om bij aanpassingen van het belastingstelsel rechtsvergelijkend onderzoek te doen per maatregel en de Kamer hierover te informeren, omdat het volgens de indiener voor fiscale regelingen van belang is te weten hoe die zich verhouden in internationaal en Europees verband.[21] Volgens de toelichting acht de regering het doen van rechtsvergelijkend onderzoek voor veel maatregelen niet nodig en wijst op het beroep op de wetgevingscapaciteit.

De Afdeling merkt op dat het voor sommige fiscale regelingen van belang kan zijn te weten hoe deze zich verhouden tot daarmee vergelijkbare buitenlandse regelingen. Hoewel een omvangrijk rechtsvergelijkend onderzoek niet altijd opportuun is, wijst de Afdeling op de nuttige effecten die het enkel in kaart brengen van met de voorgenomen maatregel vergelijkbare buitenlandse regelingen kan hebben.[22]

---

[18] Eerder maakte de Raad van State ook al opmerkingen over het in de toelichting onvoldoende onderkennen van de spanning tussen een conflicterend budgettair doel en gedragsdoel. In het Advies van 2 september 1992, nr. W06.92.0232, punt 3, merkte de Raad bijvoorbeeld op dat het verkrijgen van een noemenswaardig bedrag aan algemene middelen vereist dat de belastingen slechts een geringe positieve invloed zullen hebben op het gedrag, maar dat de belasting daarmee geen belangrijke gunstige invloed op het milieu heeft en dat omgekeerd als de belasting een groot effect heeft op het gedrag, de beoogde algemene middelen sterk terugvallen.

[19] Memorie van toelichting, paragrafen 5.18 leidingwater, 5.19 afvalstoffenbelasting en 5.20 CO_2-heffing.

[20] Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 100.

[21] Memorie van toelichting, paragraaf 8.

[22] Hierbij kan al beschikbare informatie op openbare websites, zoals van de OESO, de Europese Commissie en het International Bureau of Fiscal Documentation, behulpzaam zijn.

Bij bepaalde onderwerpen zoals het nieuwe box 3-stelsel of de differentiatie van de vliegbelasting[23] kan het behulpzaam zijn om de keuzes van andere landen mee te nemen.[24] Het bezien van voorgestelde maatregelen in hun internationale context kan voor het parlement behulpzaam zijn bij de afwegingen die het moet maken bij voorgenomen wetgeving. Het in de toelichting genoemde alternatief om dit alleen achteraf bij evaluaties mee te nemen komt voor dat doel te laat.[25]

De Afdeling adviseert in ieder geval bij de voorbereiding van grotere fiscale (stelsel)wijzigingen en bij fiscale maatregelen met een duidelijke internationale of EU-component mee te wegen hoe bijvoorbeeld omringende landen omgaan met deze vormen van heffing.

4. Verhoging belastingvermindering energiebelasting

In de energiebelasting geldt een belastingvermindering op elektriciteitsaansluitingen van onroerende zaken met een verblijfsfunctie die geschikt zijn voor langdurig verblijf. Dit zijn bijvoorbeeld woningen, maar ook bepaalde bedrijven en instellingen. De belastingvermindering 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).

Voorgesteld wordt de belastingvermindering per 2026 te verhogen met een totale budgettaire omvang van € 100 miljoen. Dit bedrag wordt verdeeld over de circa 9 miljoen aansluitingen, waarvan 91% bestaat uit particulieren en 9% uit bedrijven. Volgens de toelichting leidt dit in 2026 tot een verhoging van de belastingvermindering van € 9,30 per aansluiting.[26] Dit is een bedrag van € 0,78 per maand per huishouden.

De toelichting vermeldt dat vanwege verlagingen van de belastingvermindering in 2026 die voortvloeien uit eerdere wetgeving, per saldo een verlaging van de

---

[23] Zie het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 8 september 2025 over het wetsvoorstel Wet differentiatie vliegbelasting(W06.25.00226/III).

[24] De Afdeling heeft er ook in eerdere adviezen op gewezen dat het bij bepaalde voorstellen belangrijk is rekening te houden met wat in andere landen gebruikelijk is. Zie bijvoorbeeld het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 17 augustus 2022 over het wetsvoorstel Wet implementatie Richtlijn betalingsdienstaanbieders, (W06.22.0108/III), Kamerstukken II 2022/23, 36231, nr. 4, het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 27 november 2024 over het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 (W06.24.00138/III), Kamerstukken II 2024/25, 36748, nr. 4, en het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 16 april 2025 over het wetsvoorstel Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling cryptoactiva (DAC 8), (W06.25.00022/III), Kamerstukken II 2024/25, 36782, nr. 4.

[25] Memorie van toelichting, paragraaf 8. Dat neemt overigens niet weg dat het goed is bij evaluaties van fiscale regelingen opnieuw te bezien in hoeverre de regelingen naar de stand van dat moment internationaal in de pas lopen.

[26] Memorie van toelichting, paragraaf 5.21.

belastingvermindering resteert ten opzichte van 2025 van € 5,15 op jaarbasis in plaats van € 14,45. Dit is circa € 0,43 per maand in plaats van € 1,20.

Uit de toelichting blijkt niet welk probleem de verhoging van de belastingvermindering beoogt op te lossen. Ook wordt de doelstelling van de maatregel niet toegelicht. Wel vermeldt de toelichting dat de verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting een doeltreffende manier is om de energierekening van alle huishoudens te verlagen, omdat het voordeel bij alle huishoudens terechtkomt onafhankelijk van het verbruik.[27] Verder is in de Voorjaarsnota 2025[28] opgemerkt dat met de maatregel wordt tegemoetgekomen aan zorgen over de energiekosten voor burgers.

De Afdeling maakt hieruit op dat het doel van de maatregel kennelijk is de energierekening van huishoudens te verlagen en het wegnemen van zorgen daarover. Gezien het zeer geringe bedrag van de belastingvermindering per huishouden is de vraag hoe doeltreffend de voorgenomen maatregel is in het wegnemen van zorgen. Verder is de vraag of de maatregel doelmatig kan zijn, nu er structureel een bedrag van € 100 miljoen moet worden ingezet om een minimale verlaging van de energierekening per huishouden te bereiken.

Als het doel inderdaad is het verlagen van de energierekening van huishoudens en het wegnemen van zorgen daarover, is de vraag waarom alle huishoudens – dus ongeacht de hoogte van het inkomen en of men problemen of zorgen ondervindt bij het voldoen van de energierekening – tegemoet worden gekomen. Als alleen beoogd zou zijn de doelgroep die problemen ondervindt met de hoogte van de energierekening tegemoet te komen, is sprake van een zeer ongerichte maatregel.

Het is de vraag of het bedrag van € 100 miljoen dan niet gerichter en doelmatiger kan worden ingezet via regelingen zoals het tot en met 2025 bestaande tijdelijke noodfonds energie dat beoogt huishoudens te helpen waarvan de energielasten een onevenredig groot deel van het inkomen beslaan. Ook voor komende jaren wordt ingezet op dergelijke regelingen.[29] Uit de toelichting blijkt niet of een dergelijke inzet is overwogen en waarom niet voor een dergelijke inzet is gekozen. Zonder nadere toelichting lijkt de voorgestelde maatregel niet doeltreffend en niet doelmatig te zijn en ligt een meer gerichte inzet van middelen voor de hand.[30]

---

[27] Memorie van toelichting, paragraaf 5.21, onder 'Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie'.
[28] Kamerstukken II 2024/25, 36725, nr. 1, p. 9.
[29] Kamerstukken II 2024/25, 24515, nr. 813.
[30] Bij de in het voorstel opgenomen maatregel verlaging brandstofaccijns is overigens eveneens sprake van een dergelijke ongerichte maatregel. Uit de toelichting blijkt dat de accijnsverlaging, voor zover pomphouders deze doorgeven aan hun klanten, vooral ten gunste komt van veelrijders. Ook blijkt dat het een tamelijk ongerichte maatregel is die niet primair ten goede komt aan mensen met een laag inkomen of wonend in een gebied met weinig alternatieven voor de auto, wat met een meer gerichte, niet-fiscale, maatregel mogelijk beter zou worden bereikt.

De Afdeling adviseert de voorgenomen verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting te heroverwegen.

5. Aanpassingen box 3

a. *Inhoud maatregelen*

Beoogd is per 2028 een nieuw box 3-stelsel in te voeren op basis van werkelijk rendement.[31] In de periode tot 2028 geldt het huidige forfaitaire box 3-stelsel, waarbij een tegenbewijsregeling is opgenomen op basis waarvan in plaats van het forfaitaire rendement, het werkelijke rendement in aanmerking wordt genomen als dat lager is. Vanwege uitstel van de invoering van het nieuwe box 3-stelsel tot 1 januari 2028, is het huidige box 3-stelsel met tegenbewijsregeling langer van toepassing. Ter dekking van de budgettaire derving hiervan, worden twee maatregelen voorgesteld.[32]

De eerste maatregel is het per 1 januari 2026 verlagen van het heffingvrij vermogen van € 57.684 tot € 51.396.[33]

De tweede maatregel is een verhoging van het forfait voor overige bezittingen van 6% naar 7,78%.[34] Dit forfait wordt berekend op basis van het op een bepaalde wijze gewogen langjarig gemiddelde rendement op onroerende zaken, aandelen en obligaties. De verhoging vloeit voort uit een voorgestelde aanpassing van de berekeningswijze van het langjarig gemiddelde rendement op onroerende zaken, door naast de langjarige huizenprijsontwikkeling ook rekening te houden met de huuropbrengsten van onroerende zaken en de voordelen uit eigen gebruik daarvan. Hiertoe wordt voorgesteld een (forfaitaire) opslag van 3,35% op te nemen in de formule voor de berekeningswijze.[35]

b. *Ontbreken forfaitaire kostenaftrek*

Bij de invoering van de berekeningswijze per 2016 is voor het langjarig gemiddelde rendement op onroerende zaken ervoor gekozen het rendement te benaderen aan de hand van alleen de ontwikkeling van huizenprijzen.[36] Volgens de toelichting werd daarmee destijds impliciet aangenomen dat de huizenprijsontwikkeling

---

[31] Het bij koninklijke boodschap van 16 mei 2025 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 om werkelijke inkomsten uit bezittingen en schulden in box 3 te belasten (Wet werkelijk rendement box 3) (Kamerstukken 36748).

[32] De totale budgettaire derving van € 2,55 miljard wordt gedekt over een periode van twee jaar, 2026 en 2027.

[33] Voor partners wordt het heffingvrij vermogen verlaagd van € 115.368 tot € 102.792.

[34] Dit betreft het percentage voor het jaar 2026. De jaarlijkse toepassing van de formule kan tot een jaarlijks wisselende uitkomst leiden.

[35] Deze opslag vindt plaats door het toevoegen van de brutohuurwaarde aan de formule voor de berekening van het langjarig gemiddelde rendement op onroerende zaken. Het voorgestelde percentage van 3,35% vloeit voort uit onderzoek van Stichting Economisch Onderzoek (SEO) waaruit volgt dat bij dit percentage 90% van de woningen een hogere huurwaarde heeft.

[36] Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, bijlage A, p. 7.

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.[37]

In de toelichting bij de maatregel uit 2016 is de aanname gehanteerd dat voor de netto-inkomsten uit onroerende zaken voorzichtigheidshalve werd aangenomen dat eventuele huuropbrengsten en kosten van het bezit per saldo tegen elkaar wegvallen.[38] Met de voorgestelde aanpassing van de berekeningswijze – waarin wel de component huuropbrengsten als ook het voordeel uit eigen gebruik, maar niet de component aftrek van kosten wordt meegenomen – lijkt deze aanname te worden verlaten. Er wordt echter niet toegelicht waarom nog slechts één van de destijds in aanmerking genomen componenten relevant zou zijn. Bij het in aanmerking nemen van de brutohuurwaarde ligt het voor de hand om daarop, al dan niet forfaitair, de kosten in mindering te brengen om per saldo het nettorendement te belasten.[39]

De Afdeling adviseert in de toelichting te motiveren waarom geen (forfaitaire) aftrek van kosten in de formule voor de berekening van het langjarig gemiddelde rendement is opgenomen en indien daarin niet kan worden voorzien, deze aftrek alsnog daarin op te nemen.

c. *Aanzuigende werking box 2*

De Afdeling begrijpt de noodzaak tot dekking van de budgettaire derving als gevolg van het langer behouden van het bestaande box 3-systeem met tegenbewijsregeling. Het is aannemelijk dat door de voorgestelde verhoging van het forfait voor overige bezittingen vermogenden op zoek gaan naar alternatieven voor de forfaitaire belastingheffing in box 3. Een mogelijkheid is gebruikmaken van de tegenbewijsregeling, een andere mogelijkheid is om het vermogen van box 3 naar box 2 over te brengen. Hoewel er oprichtings- en onderhoudskosten zijn bij een bv, vallen deze kosten bij een groter vermogen weg tegen de voordelen van heffing in box 2 ten opzichte van die in box 3. Hierdoor kan een verhoging van het forfait voor overige bezittingen leiden tot een verdere vlucht naar box 2, waardoor steeds meer vermogen uit box 3 verdwijnt.[40] Het is in dit verband tekenend dat volgens het IBO vermogensverdeling momenteel bijna al het box 2-vermogen in handen is van de 10% meest vermogende belastingplichtigen.[41]

---

[37] Memorie van toelichting, paragraaf 5.3, onder 'Aanpassing forfait voor overige bezittingen'.

[38] Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, bijlage A, p. 7.

[39] Zie voor kritiek op de berekening van de brutohuurwaarde door SEOJ.H.M. Nieuwenhuizen en J.A. van der Jagt, Fundamentele gebreken in de nieuwe box-3 wetgeving, Weekblad fiscaal recht 13 augustus 2025, WFR 2025/202, paragraaf 8.7.

[40] Zie punt 6 van het advies van de Afdeling advisering van 27 november 2024 over het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3, (W06.24.00138/III), Kamerstukken II 2024/25, 36748, nr. 4.

[41] IBO Vermogensverdeling, Licht uit, spot aan: de vermogensverdeling, p. 28. 96% van het aanmerkelijk belang zit bij de rijkste 10%, Kamerstukken II 2021/22, 35925-IX, nr. 38, blg-1040609.

De Afdeling adviseert om in de toelichting nader in te gaan op deze aanzuigende werking van box 2 en zo nodig het voorstel aan te passen.

6. Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer

a. *Inhoud en achtergrond maatregel*

Loonbelasting is bedoeld als voorheffing op de door een werknemer verschuldigde inkomstenbelasting. De inhoudingsplichtige draagt zorg voor het inhouden en afdragen van de loonbelasting. Bij eindheffing wordt enkel loonbelasting geheven van de inhoudingsplichtige, zonder dat dit neerslaat bij de werknemer. Wanneer een eindheffing geheven wordt als aanvullende heffing – dus naast de door de inhoudingsplichtige geheven loonbelasting bij de werknemer – wordt dit een pseudo-eindheffing genoemd. Een dergelijke heffing kan door de inhoudingsplichtige niet verhaald worden op de werknemer. Pseudo-eindheffingen worden doorgaans ingezet om bepaald gedrag fiscaal te ontmoedigen.

Het kabinet heeft in de Kamerbrief over het pakket voor groene groei op 25 april 2025 aangekondigd te kiezen voor een normering in de zakelijke leasemarkt. Als gevolg daarvan wordt het volgens deze brief voor werkgevers aantrekkelijker te kiezen voor een elektrische auto in plaats van het fossiele alternatief.[42] In de bijlage bij deze brief is aangegeven dat de normering zou worden vormgegeven via een pseudo-eindheffing in de loonbelasting, met een belastingtarief van 52% over de grondslag voor de bijtelling privégebruik van de auto.[43]

Voorgesteld wordt dat de inhoudingsplichtige een tarief van 12% over de cataloguswaarde[44] van de ter beschikking gestelde niet-emissievrije[45] personenauto's[46] verschuldigd is. In de toelichting wordt opgemerkt dat de keuze voor een normering via een pseudo-eindheffing betekent dat de heffing niet gaat gelden voor IB-ondernemers die een fossiele auto aan zichzelf ter beschikking stellen.[47]

Toegelicht wordt dat de pseudo-eindheffing een normerende werking beoogt te hebben, waardoor voor een tariefhoogte is gekozen die – zo is de inschatting – ertoe leidt dat verreweg het grootste deel van de inhoudingsplichtigen in lijn handelt met de gezette norm en enkel nog een emissievrij voertuig ter beschikking stelt. Wel behoudt de inhoudingsplichtige de keuzevrijheid om een fossiel voertuig

---

[42] Kamerstukken II 2024/25, 33043, nr. 114.
[43] Kamerstukken II 2024/25, 33043, nr. 114, blg-1194382. Dit zou op basis van een bijtelling van 22% van de catalogusprijs neerkomen op 11,44% van de catalogusprijs.
[44] Bij personenauto's ouder dan 25 jaar wordt uitgegaan van de waarde in het economische verkeer.
[45] Personenauto's met een uitstoot hoger dan 0 gram CO_2/kilometer.
[46] Onder personenauto's worden voertuigen conform voertuigclassificatie M1 van het civiele kentekenregister verstaan. Voor personenauto's die gebruikt worden om rijles te geven wordt een uitzondering gemaakt.
[47] Memorie van toelichting, paragraaf 5.9, onder 'Afbakening en overwogen alternatieven'.

ter beschikking te stellen.[48] Met deze maatregel wordt beoogd een bijdrage te leveren aan het behalen van de klimaatdoelen, specifiek een reductie van de broeikasgasemissies in de mobiliteitssector.[49]

De maatregel zal per 1 januari 2027 in werking treden. Daarbij wordt een overgangstermijn voorgesteld tot 1 juli 2030 voor fossiele personenauto's die vóór 1 januari 2027 ter beschikking zijn gesteld. Na afloop van de overgangstermijn geldt dat ter zake van alle ter beschikking gestelde fossiele personenauto's een pseudo-eindheffing wordt geheven.[50] Volgens de toelichting biedt de inwerkingtreding per 1 januari 2027 voldoende ruimte aan inhoudingsplichtigen om hun autobeleid aan te passen.[51]

b. *Keuze pseudo-eindheffing als sturingsinstrument*

De Afdeling begrijpt de wens om tot een reductie van broeikasgasemissies in de mobiliteitssector te komen. Er zijn echter meerdere beleidsinstrumenten die de overheid kan inzetten om dit doel te bereiken, zoals normeren, beprijzen en subsidiëren. Daarnaast kunnen faciliteren en compenseren mogelijke aanvullende beleidsopties zijn.[52] In de Fiscale strategische agenda 2024-2028 staat dat in de afgelopen decennia de fiscaliteit steeds meer als beleidsinstrument is ingezet om maatschappelijke doelen te bereiken, zonder eerst te bepalen of een fiscale regeling wel het meest geschikte instrument is.[53]

Gelet op het doel dat de zakelijke leasemarkt per 2030 grotendeels uit elektrische personenauto's bestaat, is de vraag waarom voor normering via de pseudo-eindheffing is gekozen en niet voor een niet-fiscaal alternatief, zoals bijvoorbeeld een verbod op nieuwe fossiele zakenauto's, zoals voorgesteld in het IBO-rapport aanvullend normerend en beprijzend nationaal klimaatbeleid voor 2030 en 2050.[54]

---

[48] Memorie van toelichting, paragraaf 5.9, onder 'Inwerkingtreding en overgangstermijn'.
[49] Memorie van toelichting, paragraaf 5.9.
[50] Dit betekent dat voor een fossiele personenauto die vóór 1 januari 2027 ter beschikking is gesteld en waarbij het leasecontract doorloopt tot na 1 juli 2030, vanaf 1 juli 2030 de pseudo-eindheffing wordt toegepast.
[51] Memorie van toelichting, paragraaf 5.9, onder 'Inwerkingtreding en overgangstermijn'.
[52] Beschouwing van de Afdeling advisering van de Raad van State van 3 maart 2025 over het Ontwerp-Klimaatplan 2025-2035, punt 9. Beleidsinstrumentarium en begroting, ii. Samenstelling van de beleidsmix; uitgangspunten en factoren, (W19.24.00360/IV). Bij faciliteren gaat het om het voorzien in de noodzakelijke transitievoorwaarden, zoals het voeren van regie, het zorgen voor toereikende infrastructuur, het bieden van ondersteuning met kennis en het ontzorgen van burgers en bedrijven. Het treffen van compensatiemaatregelen kan bijdragen aan het bevorderen van klimaatrechtvaardigheid, het voeren van een (samenhangend) inkomensbeleid en het bevorderen van draagvlak.
[53] Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 207, p. 6.
[54] Scherpe doelen, scherpe keuzes, IBO aanvullend normerend en beprijzend nationaal klimaatbeleid voor 2030 en 2050, p. 74, Kamerstukken II, 2022/23, 32813, nr. 1177, blg-1080961.

De toelichting maakt niet duidelijk of niet-fiscale alternatieven zijn overwogen en hoe geschikt deze zouden kunnen zijn om het doel van de maatregel te bereiken.[55] Uit de toelichting blijkt evenmin of andere fiscale alternatieven overwogen zijn. De toelichting vermeldt dat de voorgestelde maatregel de keuze van de werkgever richting een klimaatvriendelijker alternatief moet sturen bij het aanbieden van een auto aan de werknemer als onderdeel van de arbeidsvoorwaarden. Gelet op de omstandigheid dat sprake is van een arbeidsvoorwaarde, komt de vraag op of het alternatief van het verhogen van het bijtellingspercentage is overwogen.

Verder blijkt uit de toelichting dat de Europese Commissie naar verwachting eind 2025 of begin 2026 met een voorstel komt om het zakelijke wagenpark te verduurzamen. De toelichting vermeldt dat op dat moment zal worden bekeken wat dit betekent voor de pseudo-eindheffing in haar voorgestelde vorm. Dit voorstel kan volgens de toelichting echter niet worden afgewacht vanwege de noodzaak om te komen tot een omvangrijke reductie van broeikasgasemissies in 2030.[56] De Afdeling wijst er overigens in dit kader op dat de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel om de brandstofaccijnzen in 2026 te verlagen niet zal bijdragen aan het terugdringen van de CO_2-uitstoot van de sector mobiliteit.

De Afdeling adviseert in de toelichting nader te motiveren of en waarom de pseudo-eindheffing in de loonbelasting de voorkeur heeft boven andere niet-fiscale of fiscale alternatieven. De Afdeling adviseert om toe te lichten waarom de pseudo-eindheffing het meest geschikte instrument is om het beoogde doel te bereiken en waarom het commissievoorstel niet afgewacht kan worden.

c. *Geen sturing keuze van IB-ondernemers: verhouding tot gelijke behandeling*

De reden voor het niet toepassen van de maatregel op IB-ondernemers is volgens de toelichting dat door de aard en schaal van hun bedrijfsvoering zij doorgaans minder mogelijkheden hebben om een substantiële bijdrage te leveren aan het terugdringen van fossiel autogebruik. Dit argument overtuigt niet. Een inhoudingsplichtige met slechts één werknemer[57] heeft evenmin deze mogelijkheid, maar valt toch onder de voorgestelde pseudo-eindheffing als hij die werknemer een fossiele auto ter beschikking stelt. Evenmin overtuigend is het argument dat er een fundamenteel onderscheid is tussen IB-ondernemers en inhoudingsplichtigen, omdat IB-ondernemers opereren in een andere rechtsvorm en daarom een andere positie hebben dan inhoudingsplichtigen.[58] Een inhoudingsplichtige kan ook een IB-ondernemer zijn.

---

[55] Memorie van toelichting, paragraaf 5.9, onder 'Afbakening en overwogen alternatieven'; deze paragraaf gaat echter niet in op de overwogen alternatieven.

[56] Memorie van toelichting, paragraaf 8, onder 'Fiscale normering markt voor voertuigen gericht op personenvervoer'.

[57] Dit kan een IB-ondernemer of een vennootschap zijn.

[58] Memorie van toelichting, paragraaf 5.9, onder 'Afbakening en overwogen alternatieven'.

Met de keuze voor een pseudo-eindheffing ontstaat, in afwijking van de rest van de lease-autoregeling die voor werknemers en IB-ondernemers gelijk is,[59] een verschil tussen IB-ondernemers die voor zichzelf of die voor hun werknemer een auto leasen, zonder dat hier een overtuigende argumentatie voor wordt gegeven. De toelichting maakt niet duidelijk waarom deze gevallen niet gelijk behandeld zouden moeten worden.[60]

De Afdeling adviseert deze mogelijke ongelijke behandeling toereikend te motiveren en het voorstel op dit punt zo nodig aan te passen.

d. *Uitvoeringsgevolgen*

Volgens de toelichting blijkt uit de uitvoeringstoets van de Belastingdienst dat er belangrijke uitvoeringsbezwaren aan het voorstel kleven.[61] De Afdeling heeft deze uitvoeringstoets overigens niet ontvangen.[62] Zij wijst erop dat het ook in een spoedproces van belang is dat de Afdeling over alle relevante stukken kan beschikken.

Volgens de toelichting acht de Belastingdienst de maatregel in de uitvoeringstoets niet fraudebestendig. De Belastingdienst heeft volgens de toelichting via de gegevens die via de aangifte loonheffingen binnenkomen geen directe informatie over het aantal fossiele voertuigen dat een werkgever ter beschikking stelt. Ook de waarde in het economische verkeer kan niet worden gecontroleerd binnen het massale proces loonheffingen. De maatregel lijkt daarmee moeilijk handhaafbaar, wat een negatieve uitwerking zal hebben op de doeltreffendheid van de maatregel. De toelichting gaat hier niet op in.

Volgens de toelichting heeft de regering ervoor gekozen om deze maatregel voorrang te geven ten opzichte van de modernisering van de systemen (Cool:Gen) van de Belastingdienst. Dit leidt daarom tot een vertraging van de modernisering. Bij een eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel merkt de regering echter op dat het van groot belang is dat de migratie Cool:Gen geen vertraging oploopt.[63] Het is de vraag hoe dit zich tot elkaar verhoudt en waarom de vertraging en daaruit voortvloeiende gevolgen in dit geval wel worden geaccepteerd.

---

[59] De bijtellingsregeling in de inkomstenbelasting voor ondernemers is gelijk aan die voor werknemers in de loonbelasting.

[60] De keuze voor vormgeving via het instrument van een pseudo-eindheffing maakt dat de maatregel alleen kan worden toegepast in de loonbelasting en niet op IB-ondernemers in de inkomstenbelasting van toepassing kan zijn.

[61] Memorie van toelichting, paragraaf 5.9, onder 'Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane'.

[62] Dit geldt eveneens voor de uitvoeringstoets bij de aanpassingen van de regeling voor extraterritoriale kosten (ETK) en de koopkrachtmaatregelen BES-eilanden. De Afdeling baseert zich voor de uitvoeringsgevolgen daarom op wat hierover in de toelichting is opgenomen.

[63] Memorie van toelichting, paragraaf 5.5, onder 'Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane'. Dit betreft de maatregel reparatie box 3-tegenbewijsregeling.

Er heeft geen internetconsultatie van de voorgestelde maatregel plaatsgevonden. Evenmin beschikt de Afdeling over een advies van de Raad voor de rechtspraak over deze specifieke maatregel, terwijl de door de Belastingdienst verwachte toename van beroepen ook de rechtspraak zal raken.[64]

De Afdeling adviseert in de toelichting op deze punten in te gaan.

e. *Overgangsrecht*

Voor fossiele personenauto's die vóór 1 januari 2027 ter beschikking zijn gesteld, wordt een overgangstermijn voorgesteld tot 1 juli 2030.[65] Volgens de toelichting worden zakelijke leasecontracten vaak voor een periode van 4 of 5 jaar afgesloten, waarbij echter ook een voorbeeld wordt gegeven van een contract dat 8 jaar loopt. Daarom vindt de regering een overgangstermijn van ruim 5 jaar gepast. De regering lijkt hierbij als startmoment voor de vijfjaarstermijn van het overgangsrecht voornoemde Kamerbrief van 25 april 2025 te hanteren. Zowel de vormgeving van de maatregel als de overgangstermijn blijken echter niet duidelijk uit die brief.[66] Het lijkt passender om voor het startmoment uit te gaan van de datum waarop het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer wordt aangeboden, in dit geval Prinsjesdag 2025. In dat wetsvoorstel zijn immers de definitief door de regering beoogde teksten opgenomen, zodat hier rekening mee gehouden kan worden bij het afsluiten van leasecontracten.

Daarnaast is het de vraag of het niet passender is om alle voor Prinsjesdag 2025 afgesloten contracten te eerbiedigen, ongeacht hun looptijd. Dit komt beter tegemoet aan de gerechtvaardigde verwachtingen van inhoudingsplichtigen, terwijl het negatieve effect op de klimaatdoelstellingen van een dergelijke ruimere overgangstermijn gering zal zijn uitgaande van de in de toelichting gehanteerde aanname dat de meeste zakelijke leasecontracten vaak voor een periode van 4 of 5 jaar worden afgesloten. Werkgevers kunnen leasecontracten waarschijnlijk niet kosteloos opzeggen. Het is de vraag of het redelijk is om werkgevers met een leasecontract met een langere looptijd dan de gehanteerde gemiddelde vijfjaarstermijn na afloop van die termijn per 1 juli 2030 in de heffing te betrekken. Mocht het vanwege de uitvoerbaarheid niet mogelijk zijn alle looptijden volledig te

---

[64] Volgens de toelichting is over het volledige pakket Belastingplan 2026 advies gevraagd aan de Raad voor de rechtspraak, memorie van toelichting, paragraaf 13. Uit het advies van de Raad voor de rechtspraak blijkt echter dat de Raad heeft geadviseerd op het pakket zoals dat op 9 juli 2025 in concept was opgesteld. In dat concept was deze maatregel nog niet opgenomen.

[65] Dit betekent dat voor een fossiele personenauto die vóór 1 januari 2027 ter beschikking is gesteld en waarbij het leasecontract doorloopt tot na 1 juli 2030, vanaf 1 juli 2030 de pseudo-eindheffing wordt toegepast.

[66] Zie ook A.L. Mertens, 52% pseudo-eindheffing op 'fossiele' auto's: waar kan ik mij afmelden?, NTFR 2025/1152 die schreef: "Deze datum leidt tot veel speculaties op het wereldwijde web. Niet de minsten van de fiscale dienstverleners beweren dat het (alleen) zou gaan over auto's waarvan de datum eerste toelating 1 januari 2027 of later is."

eerbiedigen, zou voor het bepalen van een vaste einddatum gekozen kunnen worden voor een ruimer aanknopingspunt dan de gemiddelde looptijd.

De Afdeling adviseert Prinsjesdag 2025 te hanteren als startmoment voor het bepalen van de vervaldatum van het overgangsrecht. Daarnaast adviseert zij voor het bepalen van die vervaldatum een langere termijn te hanteren – rekening houdend met gerechtvaardigde verwachtingen van inhoudingsplichtigen – en daarmee de vervaldatum van het overgangsrecht te verschuiven naar een later moment.

f. *Conclusie*

De Afdeling adviseert in de toelichting nader te motiveren of en waarom de pseudo-eindheffing in de loonbelasting de voorkeur heeft boven andere niet-fiscale of fiscale alternatieven. De Afdeling adviseert om toe te lichten waarom de pseudo-eindheffing het meest geschikte instrument is om het beoogde doel te bereiken, ook in het licht van de mogelijke handhavings- en uitvoeringsproblemen, en mogelijke ongelijke behandeling van gelijke gevallen en zo nodig het voorstel aan te passen. Tevens adviseert de Afdeling de werking van het overgangsrecht uit te breiden.

7. Tarieven eerste en tweede schijf box 1

Voorgesteld wordt artikel 2.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) per 2026 zodanig te wijzigen dat het tarief van de eerste schijf per 1 januari 2026 ten opzichte van het tarief voor 2025 wordt verlaagd met 0,12%-punt. Voor het voorgestelde tarief van de tweede schijf geldt ten opzichte van het tarief voor 2025 een verhoging met 0,08%-punt.[67]

De toelichting vermeldt dat als onderdeel van het koopkrachtpakket wordt voorgesteld het tarief van de eerste schijf te verhogen met 0,05%-punt. Daarnaast vermeldt de toelichting een verhoging van de tarieven in de eerste en tweede schijf met 0,05%-punt ter dekking van de compensatie zorgpremies.[68] In de artikelsgewijze toelichting staat dat de gecombineerde tariefswijzigingen voor de eerste en tweede schijf volgen uit de verschillende tariefswijzigingen die zijn opgenomen in het Belastingplan 2024, het Belastingplan 2025 en de koopkrachtbesluitvorming voor het jaar 2026.[69]

Deze toelichting roept de vraag op hoe de stapeling van wijzigingen er uiteindelijk toe leidt dat het tarief in de eerste schijf wordt verlaagd met 0,12%-punt en het tarief in de tweede schijf wordt verhoogd met 0,08%-punt. De Afdeling adviseert dit in de toelichting cijfermatig inzichtelijk te maken.

---

[67] Het voorgestelde artikel I, onderdeel A.

[68] Memorie van toelichting, paragraaf 6, onder 'Inkomensbeleid' en 'Verhogen tarief 1e en 2e schijf in de IB (compensatie zorgpremies)'.

[69] Artikelsgewijze toelichting bij onder meer het voorgestelde artikel I, onderdeel A (artikel 2.10 Wet IB 2001).

8. Beperkte uitstelverlening na verlenging aangiftetermijn erfbelasting

Voorgesteld wordt de aangiftetermijn voor de erfbelasting te verlengen van acht maanden naar twintig maanden na overlijden en ook voor het startmoment voor het berekenen van belastingrente aan te sluiten bij die verlengde termijn. De Afdeling merkt op dat met deze maatregel wordt tegemoetgekomen aan de bezwaren uit de praktijk.

Uit de toelichting volgt dat gelet op deze verlenging de Belastingdienst voornemens is nog slechts eenmaal op verzoek vier maanden uitstel te verlenen.[70] De reden hiervoor is dat bij een standaard wettelijke aangiftetermijn van twintig maanden na overlijden en een eenmalig uitstel van vier maanden, de Belastingdienst volgens de toelichting nog kan voldoen aan de aanslagtermijn voor de erfbelasting van drie jaar na overlijden en de navorderingstermijn van vijf jaar[71] na overlijden. Volgens de toelichting zou dat moeilijker worden bij een langere aangiftetermijn en een langer uitstel. Deze motivering overtuigt voor wat betreft het verlenen van uitstel niet. Zowel de aanslagtermijn als de navorderingstermijn worden verlengd met het verleende uitstel.[72] Het verlenen van langer uitstel bemoeilijkt daarmee het halen van de termijnen niet.

De toelichting merkt ook op dat als het niet lukt om de termijn van twintig plus vier maanden voor het doen van aangifte te halen, bijvoorbeeld vanwege de complexiteit van de nalatenschap,[73] de belastingplichtige een zo goed mogelijke schatting kan doen in zijn aangifte en bij eventuele afwijkingen later in bezwaar kan gaan tegen de (voorlopige) aanslag. Om die reden zou volgens de toelichting vanuit het oogpunt van de belastingplichtige langer uitstel voor het indienen van de aangifte niet noodzakelijk zijn. De vraag is hoe een dergelijke schatting zich verhoudt tot de wettelijke verplichting om een aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te doen.[74]

De Afdeling adviseert in de toelichting op het voorgaande in te gaan en te bezien of dit kan leiden tot aanpassing van het voorgenomen uitstelbeleid.

9. Voorstel aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap in de erf- en schenkbelasting

a. *Inhoud maatregel*

Voorgesteld wordt bij ontbinding van een huwelijk met een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen – dat wil zeggen een andere verdeling dan 50-50 – het deel dat aan een echtgenoot meer toekomt dan

---

[70] Memorie van toelichting, paragraaf 5.13.
[71] Of twaalf jaar als een bestanddeel in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, artikel 16, derde en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).
[72] Artikel 66 van de Successiewet 1956 in combinatie met artikel 11, derde lid, AWR voor aanslagen en artikel 16, derde en vierde lid, AWR voor navorderingsaanslagen.
[73] Zoals wanneer de bedrijfsopvolgingsregeling speelt en bij verschillende verkrijgers.
[74] Artikel 8, eerste lid, AWR.

de helft te belasten met erf- of schenkbelasting. Ditzelfde wordt voorgesteld bij een finaal of periodiek verrekenbeding waarbij vermogen of inkomen wordt verrekend op grond van een ongelijke gerechtigdheid tot dat vermogen of inkomen.[75] De maatregel is van toepassing in alle gevallen van ontbinding van een huwelijk waarin sprake is van ongelijke breukdelen. Daarbij is het niet relevant of de ongelijke breukdelen om fiscale of andere redenen zijn overeengekomen en of het een constructie betreft.[76] Er is niet voorzien in een tegenbewijsregeling.

In 2017 is een soortgelijke, maar anders vormgegeven, maatregel voorgesteld die bij amendement uit het toen voorliggende wetsvoorstel is gehaald.[77] In dat amendement is de regering onder meer verzocht te bezien of de maatregel op rechtvaardigere wijze kon worden vormgegeven door wel het misbruik aan te pakken, maar niet goedwillende burgers te raken. In de toelichting van het nu voorliggende wetsvoorstel is opgemerkt dat de regering van oordeel is dat met de nu voorgestelde maatregel gehoor gegeven wordt aan dit verzoek.[78]

De maatregel is op 17 april 2025 aangekondigd in de Voorjaarsnota 2025.[79] Er wordt overgangsrecht voorgesteld voor huwelijkse voorwaarden waarin vóór 18 april 2025, 00:00 uur, een ongelijke breukdelengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelen is overeengekomen. Als de huwelijkse voorwaarden daarna zijn of worden gewijzigd, vervalt de aanspraak op het overgangsrecht. Dit geldt voor elke wijziging van de huwelijkse voorwaarden, ook bij andere wijzigingen dan die van de breukdelen.[80]

b. *Onduidelijke doelstelling*

Het doel van de maatregel lijkt te zijn om fiscale constructies te bestrijden,[81] maar de doelstelling van de maatregel is volgens de toelichting niet tot constructiebestrijding beperkt. Het is volgens de toelichting een principiële keuze om te heffen bij de ontbinding van een ongelijke breukdelengemeenschap en een verrekenbeding met ongelijke breukdelen.[82] De maatregel heeft daarmee volgens de toelichting als doel het heffen van erf- of schenkbelasting bij de ontbinding van

---

[75] In bepaalde situaties vallen ook ongehuwde partners onder de maatregel. Het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, van de Successiewet 1956.

[76] Memorie van toelichting, paragraaf 5.10, onder 'Voorstel ongelijke breukdelengemeenschap en finaal of periodiek verrekenbeding met ongelijke breukdelen'.

[77] Dit betrof het amendement Omtzigt bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018, Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 18.

[78] Memorie van toelichting, paragraaf 5.10.

[79] Kamerstukken II 2024/25, 36725, nr. 1. Het document is op 17 april op rijksoverheid.nl geplaatst.

[80] Memorie van toelichting, paragraaf 5.10, onder 'Overgangsrecht en inwerkingtreding'.

[81] Besparing van erf- en schenkbelasting door ongelijke breukdelen overeen te komen is volgens de toelichting zeer lastig met fraus legis te bestrijden als gevolg van het arrest HR 16 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:239.

[82] Memorie van toelichting, paragraaf 13, onder 'Voorstel aanpak ongelijke breukdelen bij een huwelijksgoederengemeenschap in de erf- en schenkbelasting' onderdeel 'Reikwijdte en Proportionaliteit'.

een huwelijksgoederengemeenschap met ongelijke breukdelen of de verrekening van een beding met ongelijke breukdelen.[83]

De Afdeling merkt op dat het heffen van belasting op zichzelf geen doel is, maar alleen een middel om een doel te bereiken, zoals het bijeenbrengen van overheidsbudget, herverdeling, of het bewerkstelligen van gedragsverandering (instrumentele doelen).[84] Uit de toelichting zou kunnen worden afgeleid dat het werkelijke doel is het voorkomen van onbelaste vermogensoverdracht tussen echtgenoten door ongelijke breukdelen, maar het is de vraag of de voorgestelde maatregel proportioneel is om dat doel te bereiken.

Het is niet duidelijk welk doel met de maatregel wordt nagestreefd. Als het doel niet duidelijk is, kan ook niet worden vastgesteld of de maatregel doeltreffend en doelmatig is.[85] Ook kan de maatregel dan niet worden geëvalueerd.[86] Dit is wel nodig gelet op hetgeen hierna wordt opgemerkt over de nadelige gevolgen van de voorgestelde maatregel.

De Afdeling adviseert in de toelichting te verduidelijken wat de doelstelling van de maatregel is en de doelmatigheid en doeltreffendheid van de maatregel aan de hand van die doelstelling te beschrijven.

c. *Omvang probleem*

De toelichting vermeldt dat de Belastingdienst heeft gesignaleerd dat vermogenden in toenemende mate erf- en schenkbelasting trachten te besparen door ongelijke breukdelen overeen te komen, maar onderbouwt dit toenemende gebruik niet met empirische gegevens. Ook bij de eerdergenoemde maatregel uit 2017 werd zonder empirische onderbouwing in de toelichting op eenzelfde signalering door de Belastingdienst gewezen.[87] In antwoord op vragen hierover is geantwoord dat het aantal gevallen (nog) niet erg groot was, maar de individuele belangen doorgaans wel.[88]

Dit roept de vraag op wat de kwantitatieve en financiële omvang van het gesignaleerde probleem is, zeker nu alle gevallen zonder tegenbewijsmogelijkheid

---

[83] Memorie van toelichting, paragraaf 5.10, onder 'Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie'.

[84] Bij instrumentele doelen moet ook worden toegelicht waarom de gedragsverandering gewenst is. Dus als het ongewenst wordt gevonden dat ongelijke breukdelen worden overeengekomen, moet worden benoemd waarom dit ongewenst is.

[85] In de in de toelichting opgenomen tekst op dit punt wordt overigens onder verwijzing naar doelmatigheid niet beschreven of het doel tegen de laagste kosten wordt bereikt, maar of er neveneffecten zijn en mogelijkheden om toepassing van de maatregel te voorkomen. Zie ook punt 2, voetnoot 16, van dit advies.

[86] Het voorstel voorziet overigens niet in een evaluatie van de maatregel, maar in punt 2a van dit advies wordt aangegeven dat het wel voor de hand ligt een maatregel als die van de breukdelen te evalueren.

[87] Kamerstukken II 34786, nr. 3, p. 13.

[88] Kamerstukken II 34786, nr. 6, p. 27.

onder de regeling vallen. Hierbij is tevens de vraag of de gesignaleerde constructies zich in dezelfde mate voordoen bij de schenkbelasting als bij de erfbelasting.

De Afdeling adviseert in de toelichting zowel kwantitatief, financieel als uitgesplitst naar schenk- en erfbelasting het toenemende gebruik van constructies inzichtelijk te maken.

d. *Inbreuk op huwelijksvermogensrecht*

De Afdeling merkt op dat de fiscale maatregel inbreuk maakt op de ruimte die het huwelijksvermogensrecht aan echtgenoten laat om hun onderlinge vermogenspositie te regelen. In de toelichting wordt geconstateerd dat een huwelijksgoederengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelen een ongebruikelijke figuur is en dat het afgezien van fiscale redenen vaak niet voor de hand ligt om ongelijke breukdelen overeen te komen.[89] De toelichting geeft hiervoor evenwel geen onderbouwing. Uit verschillende reacties op de internetconsultatie van deze maatregel, waaronder die van notarissen en adviseurs werkzaam op het terrein van huwelijksvermogensrecht, komt bovendien het beeld naar voren dat er verschillende legitieme redenen zijn voor het overeenkomen van ongelijke breukdelen.[90]

De Afdeling adviseert in de toelichting toereikend te motiveren waarom de toepassing van ongelijke breukdelen in het civiele recht ongebruikelijk is en daarbij de reacties op de internetconsultatie te betrekken.

e. *Eigendomsrecht*

Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EP EVRM) bevat het recht op ongestoord genot van het eigendom van burgers. Belastingheffing is een inmenging in dit ongestoorde genot. De wetgever heeft een ruime beoordelingsvrijheid bij de totstandkoming van wetgeving, maar moet voor een inmenging wel een voldoende objectieve en redelijke rechtvaardiging hebben.

De toelichting gaat niet in op de mogelijke inbreuk op het eigendomsrecht, de noodzakelijke voldoende en objectieve rechtvaardiging daarvoor en de vraag of sprake is van een individuele en buitensporige last, bijvoorbeeld in gevallen genoemd in reacties op de internetconsultatie waarbij belastingplichtigen door de maatregel schenk- of erfbelasting moeten betalen over vermogen dat al van hen is. Uit de toelichting is niet duidelijk of minder vergaande alternatieven zijn afgewogen, zoals een beperking tot die gevallen waarin aannemelijk is of wordt geacht dat de ongelijke breukdelen zijn overeengekomen met het oog op het beperken van de heffing van schenk- en erfbelasting.

---

[89] Memorie van toelichting, paragraaf 5.10, onder 'Overgangsrecht en inwerkingtreding' en 'Voorstel ongelijke breukdelengemeenschap en finaal of periodiek verrekenbeding met ongelijke breukdelen'.

[90] Overheid.nl | Consultatie Aanpak constructie ongelijke breukdelengemeenschap.

De Afdeling adviseert in het licht van het bovenstaande en de vereisten van artikel 1 EP EVRM de toelichting aan te vullen en de maatregel en de gemaakte keuzes nader te motiveren.

f. *Overgangsrecht*

Het voorgestelde overgangsrecht is van toepassing als de ongelijke breukdelen vóór 18 april 2025, 00:00 uur overeen zijn gekomen. Bij het na dit moment wijzigen van de huwelijkse voorwaarden, vervalt de aanspraak op het overgangsrecht, ook als de wijziging niet ziet op het wijzigen van de breukdelen.

i. *Peildatum overgangsrecht*

Op 17 april 2025 is de maatregel op hoofdlijnen aangekondigd in de Voorjaarsnota 2025.[91] Dit betreft een korte vermelding van de beoogde maatregel, opname daarvan in het pakket Belastingplan 2026 en het plaatsvinden van internetconsultatie. Over overgangsrecht en de reikwijdte daarvan is niets vermeld.

De internetconsultatie (23 april tot en met 14 mei 2025), merkt over het overgangsrecht op dat bestaande gevallen tot de datum van bekendmaking van de maatregel (18 april 2025) in principe worden gerespecteerd.[92] In de toelichting op de geconsulteerde maatregel,[93] is de aanname opgenomen dat de notaris echtgenoten met een ongelijke breukdelengemeenschap of een verrekenbeding met ongelijke breukdelen zal hebben gewezen op de fiscale gevolgen van de voorgestelde maatregelen en het overgangsrecht.

Notarissen en belanghebbenden hebben echter niet eerder dan op 23 april 2025 inhoudelijk kennis kunnen nemen van de voorgenomen maatregel en bijbehorend overgangsrecht. Nog los van de vraag of van notarissen verwacht kan worden dat zij een voorjaarsnota direct na publicatie tot in detail lezen, konden notarissen in de periode tussen publicatie op 17 april 2025 en start van de internetconsultatie op 23 april 2025 dus nog niet wijzen op het voorgenomen overgangsrecht. Bovendien waren er vanaf 23 april 2025 slechts in een internetconsultatie voorgelegde conceptteksten beschikbaar, die als gevolg van de consultatie nog zouden kunnen wijzigen.

De Afdeling merkt op dat het van groot belang is dat deze maatregel in internetconsultatie is gebracht. Het is echter de vraag of het redelijk is van notarissen en andere adviseurs te verwachten dat zij hun cliënten op basis van conceptteksten in een internetconsultatie wijzen op mogelijke fiscale gevolgen. De toelichting gaat niet in op de verhouding van deze in de toelichting opgenomen aanname tot de juridische zorgplicht van notarissen en mogelijke tuchtrechtelijke gevolgen. Deze laatste kunnen zich immers ook voordoen als wel wordt

---

[91] Kamerstukken II 2024/25, 36725, nr. 1. Het document is op 17 april op rijksoverheid.nl geplaatst.

[92] Overheid.nl | Consultatie Aanpak constructie ongelijke breukdelengemeenschap.

[93] Overheid.nl | Consultatie Aanpak constructie ongelijke breukdelengemeenschap.

geadviseerd op basis van een consultatieversie, maar de wettekst daar vervolgens van afwijkt. Het is dus de vraag of de notaris door de verwachtingen van de wetgever niet in een moeizame tuchtrechtelijke positie terechtkomt.

De toelichting vermeldt dat de voorgestelde datum van 18 april 2025, 00:00 uur, beoogt aankondigingseffecten te beperken, maar vermeldt ook dat de verwachte aankondigingseffecten beperkt zullen zijn vanwege het voorgestelde ruime overgangsrecht. Niet alleen de aankondiging van de maatregel zelf, maar ook het overgangsrecht en de reikwijdte daarvan hebben grote relevantie voor civielrechtelijke wijzigingen. Het lijkt daarom, ook vanwege de beperkte aankondigingseffecten en de mogelijk grote tuchtrechtelijke effecten in individuele gevallen, passender om voor de peildatum voor het overgangsrecht uit te gaan van de datum van aanbieding van het voorstel aan de Tweede Kamer (Prinsjesdag 2025). In dat wetsvoorstel zijn immers de definitief door de regering beoogde teksten opgenomen.[94]

De Afdeling adviseert de toelichting aan te vullen en de peildatum voor het overgangsrecht in het wetsvoorstel te wijzigen in 16 september 2025.

ii. *Reikwijdte overgangsrecht*

Het overgangsrecht vervalt bij elke wijziging van de huwelijkse voorwaarden na de peildatum van 18 april 2025. Volgens de toelichting is bij een wijziging altijd een notaris betrokken die echtgenoten wijst op de gevolgen daarvan, onder andere met betrekking tot het (vervallen van het) overgangsrecht.[95]

Doordat het overgangsrecht bij elke wijziging van de huwelijkse voorwaarden na de peildatum vervalt, kunnen partners geen, mogelijk civielrechtelijk gewenste, wijzigingen aanbrengen zonder het overgangsrecht te verliezen. De toelichting gaat er niet op in of het redelijk is van partners te vergen dat zij de ongelijke breukdelen, die mogelijk om niet-fiscale redenen zijn overeengekomen, wijzigen om een andere aanpassing in de huwelijkse voorwaarden te kunnen bewerkstelligen.

Bovendien is het de vraag of notarissen in de (verre) toekomst in alle gevallen, dus ook bij kleine wijzigingen die losstaan van de ongelijke breukdelen, aan de werking van het overgangsrecht zullen denken. De ervaring bij de verplichting voor algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) om de statutaire liquidatiebepaling te wijzigen als er na 2012 sprake was van een statutenwijziging,[96] leert dat dit niet

---

[94] Aankondigingseffecten van het verschuiven van de peildatum van het overgangsrecht naar Prinsjesdag lijken zich niet voor te kunnen doen, omdat die latere datum niet eerder dan op Prinsjesdag bekend wordt.

[95] Memorie van toelichting, paragraaf 5.10, onder 'Overgangsrecht en inwerkingtreding'.

[96] Bij de inwerkingtreding van de liquidatiebepalingsvoorwaarde per 1 januari 2012 is goedgekeurd dat ANBI's waarbij deze voorwaarde nog niet in de statuten was opgenomen, dit pas hoefden op te nemen bij de eerstvolgende statutenwijziging.

vanzelfsprekend is.[97] Bij dergelijke langlopende fiscale eisen wordt veel van notarissen gevraagd, zeker als zij ook bij wijzigingen die geheel losstaan van de ongelijke breukdelen langdurig alert moeten blijven op het fiscale overgangsrecht. Het is de vraag of dat proportioneel is, ook gezien de mogelijke tuchtrechtelijke gevolgen.

De Afdeling adviseert het overgangsrecht niet te laten vervallen bij wijzigingen die losstaan van de ongelijke breukdelen.

g. *Doenvermogen*

Doenvermogen houdt in dat mensen beleid, wet- en regelgeving niet alleen moeten kunnen begrijpen, maar er ook naar moeten kunnen handelen. Doenvermogen is het vermogen om in actie te komen en vol te houden, ook bij tegenslagen. Het draait daarbij om niet-cognitieve vaardigheden zoals motivatie, doorzettingsvermogen en flexibiliteit die onder druk komen te staan bij veel stress zoals door bepaalde levensgebeurtenissen.[98]

Volgens de toelichting is het overgangsrecht mede opgenomen om rekening te houden met het doenvermogen van partners die in het verleden tot ongelijke breukdelen zijn gekomen.[99] Zij hoeven in beginsel geen actie te ondernemen. De toelichting maakt echter niet duidelijk hoe het doenvermogencriterium zich verhoudt tot het bij iedere toekomstige wijziging eraan moeten denken dat dit gevolgen heeft voor de breukdelen.

Volgens de toelichting heeft de maatregel primair betrekking op een vermogende populatie met toegang tot fiscale professionals, waardoor de doenlijkheid geen aandachtspunt is.[100] De Afdeling merkt op dat de beschikbaarheid en betrokkenheid van notarissen en adviseurs niet richtinggevend is voor de impact van een maatregel op het doenvermogen. Het gaat immers om het vermogen om in actie te komen.

De toelichting lijkt eraan voorbij te gaan dat het wijzigen van huwelijkse voorwaarden ingewikkelde materie betreft, waarvan partners de civiele en fiscale gevolgen niet altijd goed kunnen overzien. Levensgebeurtenissen[101] kunnen een behoorlijke impact op het doenvermogen hebben en ertoe leiden dat er niet aan wordt gedacht om tijdig een adviseur in te schakelen. Een adviseur of notaris kan bovendien de reikwijdte van het overgangsrecht niet goed voor ogen hebben.

---

[97] Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's, Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 77, blg-797800. Bij ruim een derde van de onderzochte organisaties voldeed de liquidatiebepaling in de statuten niet aan de wettelijk bepalingen daaromtrent.

[98] Beleidskompas, verplichte kwaliteitseisen, doenvermogen.

[99] Memorie van toelichting, paragraaf 5.10, onder 'Overgangsrecht en inwerkingtreding'.

[100] Memorie van toelichting, paragraaf 10.

[101] Dit zijn ingrijpende gebeurtenissen zoals een huwelijk, geboorte van een kind, echtscheiding, ziekte, werkloosheid, of overlijden van een dierbare.

Hierbij is ook relevant dat anders dan bij de hiervoor genoemde ANBI-maatregel,[102] de Belastingdienst geen mogelijkheid lijkt te hebben voor het bieden van herstel.[103] Verder kost het inhuren van een notaris of adviseur geld. Door het brede bereik van de maatregel is deze ook van toepassing op minder vermogenden. Er kan dus niet lichtvaardig worden gedacht over het door burgers inschakelen van een professional om fiscale wetgeving doenbaar te maken.[104] Het enkele feit dat een professional zou of had kunnen worden ingeschakeld, is meer in het algemeen geen reden om een maatregel per definitie als doenlijk te bestempelen.

De Afdeling adviseert de doenbaarheid van de maatregel te toetsen zonder de eventuele betrokkenheid van een notaris en (fiscale) adviseur daarbij als doorslaggevend element te hanteren en te toelichting in het licht van het bovenstaande aan te vullen.

h. *Conclusie*

De Afdeling concludeert dat de voorgestelde maatregel een zeer ruime reikwijdte heeft die voorbij gaat aan de vermoedelijk primaire doelstelling om fiscale constructies te bestrijden en belangrijke nadelen kent, terwijl minder vergaande alternatieven denkbaar zijn. Dat het maken van een principiële keuze deze vergaande werking zou rechtvaardigen, vereist een toereikende motivering, temeer omdat ook minder vergaande alternatieven denkbaar zijn. Zij adviseert de maatregel te heroverwegen.

Verder adviseert de Afdeling de peildatum voor het overgangsrecht te verleggen naar 16 september 2025 (Prinsjesdag) en het overgangsrecht niet te laten vervallen als na de peildatum wijzigingen in de huwelijkse voorwaarden worden overeengekomen die niet zien op de ongelijke breukdelen.

10. Aanpassingen in de autobelastingen

In een Kamerbrief van 11 juli 2025 heeft het kabinet aangegeven dat het hervormen van de autobelastingen, bestaande uit de motorrijtuigenbelasting (mrb), de belasting van personenauto's en motoren (bpm), de bijtelling voor privégebruik

---

[102] Zie over de mogelijkheid van herstel bijvoorbeeld de antwoorden op Kamervragen van de Staatssecretaris van Financiën van 16 februari 2012 , Aanhangsel Handelingen II 2011/12, nr. 1550.

[103] Vergelijk de vraag in de doenvermogentoets van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid of kleine fouten direct tot grote gevolgen leiden en of er mogelijkheden zijn voor herstel en wat dit vraagt van het doenvermogen, Doenvermogen: van toets naar tools | Publicatie | WRR.

[104] Naast het feit dat niet iedere burger de financiële armslag hiervoor zal hebben, kan het feit dat een financiële uitgave moet worden gedaan om een maatregel te begrijpen of om actie te kunnen ondernemen op zichzelf al stress opleveren die het doenvermogen nadelig kan beïnvloeden.

van een auto[105] en brandstofaccijnzen, urgent is.[106] De huidige autobelastingen zijn volgens het rapport Naar een nieuw evenwicht in de autobelastingen onvoldoende ingericht om stabiele opbrengsten te genereren in de overgang naar een emissievrij wagenpark.[107] Het kabinet identificeert vier beleidsopgaven[108] die volgens het kabinet een onderlinge wisselwerking kennen en ook kunnen botsen. Het kabinet wijst erop dat de uitvoering van de huidige autobelastingen tot steeds grotere complexiteit en uitvoeringsproblemen voor de Belastingdienst leiden.[109]

In het wetsvoorstel zijn een aantal maatregelen opgenomen in de mrb en bpm. Dit betreft onder meer het invoeren van een vaste voet in de bpm voor emissievrije motoren als emissievrije bijzondere personenauto's, zoals kampeerauto's,[110] het verhogen van de tariefkorting mrb voor emissievrije personenauto's[111] en het afschaffen van de kwarttarieven mrb voor zogeheten bijzondere categorieën voertuigen, zoals kermisvoertuigen of voertuigen ingericht als werktuig of werkplaats.[112]

De Afdeling onderschrijft de stappen die de afgelopen jaren zijn gezet ter vereenvoudiging van de autobelastingen. De Afdeling merkt echter op dat het lijkt alsof deze stappen afzonderlijk worden genomen en in niet in samenhang.[113] Hierdoor lijken onevenwichtigheden in de vormgeving van maatregelen in de autobelastingen te ontstaan, die vervolgens mogelijk weer aanleiding geven tot verdere aanpassing.[114] Ook de in dit wetsvoorstel opgenomen aanpassingen roepen vragen op over de samenhang van de voorgestelde maatregelen en over de consistente toepassing van de gehanteerde uitgangspunten binnen de autobelastingen.

Ter illustratie wijst de Afdeling op de volgende onevenwichtigheden in de voorgestelde aanpassingen. De voorgestelde invoering van een vaste voet voor emissievrije bijzondere personenauto's en emissievrije motoren in de bpm om deze overeenkomstig emissievrije personenauto's te belasten, roepen de vraag op waarom voor de overige fossiele bijzondere personenauto's en motoren niet ook

---

[105] In de loon- en inkomstenbelasting.
[106] De auto rijdt door – contourenbrief hervorming autobelastingen. Kamerstukken II 2024/25, 32800, nr. 89.
[107] Syntheserapport: Naar een nieuw evenwicht in de autobelastingen. Kamerstukken II 2024/25, 32800, nr. 89, blg-1208222.
[108] 1 stabiele overheidsfinanciën 2 behalen klimaatdoelstellingen 3 betaalbare mobiliteit en 4 bereikbaarheid.
[109] De auto rijdt door – contourenbrief hervorming autobelastingen. Kamerstukken II 2024/25, 32800, nr. 89.
[110] Memorie van toelichting, paragraaf 5.14.
[111] Memorie van toelichting, paragraaf 5.16.
[112] Memorie van toelichting, paragraaf 5.17.
[113] In het nader rapport op het Belastingplan 2024 staat dat de regering de regeling voor kampeerauto's en voor voertuigen voor paardenvervoer afzonderlijk heeft gewogen. Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 4.
[114] De afbouw van de kwarttarieven in de mrb voor bijzondere categorieën voertuigen is hiervan een voorbeeld.

een op CO_2-uitstoot gebaseerde grondslag bestaat overeenkomstig fossiele personenauto's. Ook roept de voorgestelde vaste voet de vraag op waarom voor emissievrije bestelauto's een nihiltarief geldt.

Een ander voorbeeld is dat als proportionaliteit ten opzichte van emissievrije personenauto's binnen de bpm de maatstaf is voor het tarief voor motoren, het voor de hand ligt ook te bezien of gelet op deze maatstaf de tarieven voor andere categorieën emissievrije voertuigen, zoals bijzondere personenauto's zoals kampeerauto's, of bestelauto's, passend zijn.

De Afdeling merkt op dat het samenstel van bepalingen in de mrb en bpm tot een significant gunstigere fiscale behandeling van kampeerauto's leidt ten opzichte van andere voertuigen. Het aantal kampeerauto's in Nederland is in de afgelopen tien jaar ongeveer verdubbeld tot meer dan 200.000 kampeerauto's.[115] Het is de vraag wat de rechtvaardiging voor die gunstigere fiscale behandeling is. De bevoordeling doet zich in het bijzonder voor bij emissievrije kampeerauto's. Door de voorgestelde afschaffing van het kwarttarief mrb voor bijzondere categorieën voertuigen, resteren er nog twee uitzonderingen op het reguliere tarief. Dit is het halftarief voor kampeerauto's (ongeacht of deze fossiel of emissievrij zijn) en de tariefkorting van 30% voor emissievrije personenauto's en kampeerauto's. Voor emissievrije kampeerauto's is sprake is van samenloop, waardoor per saldo een tarief van 35% van het tarief voor een personenauto verschuldigd is. In de bpm worden emissievrije kampeerauto's begunstigd door toepassing van de belastingvrije voet voor personenauto's. Het is de vraag wat de rechtvaardiging voor deze begunstiging van kampeerauto's is.

De Afdeling adviseert bij toekomstige vereenvoudigingsstappen zich binnen de huidige systematiek van autobelastingen te richten op het treffen van consistente maatregelen, zolang niet wordt overgegaan tot hervorming van de autobelastingen.

In dat verband adviseert zij de fiscale faciliteiten voor emissievrije kampeerauto's en emissievrije bestelauto's, gelet op de proportionaliteit ten opzichte van emissievrije personenauto's, in de toelichting van een nadere motivering te voorzien en zo nodig het voorstel aan te passen. Ook adviseert zij de fiscale behandeling van kampeerauto's en emissievrije kampeerauto's in de bpm en mrb in samenhang te bezien en kampeerauto's meer in evenwicht met andere voertuigen in de heffing te betrekken, bijvoorbeeld door het halftarief in de mrb af te schaffen.

---

[115] www.autoweek.nl/autonieuws/artikel/aantal-campers-in-nederland-bereikt-mijlpaal-200-000-op-kenteken/

11. Verduidelijking fietsregeling

a. *Inhoud maatregel*

In de loonbelasting geldt dat als een inhoudingsplichtige een fiets mede voor privédoeleinden aan zijn werknemer ter beschikking stelt,[116] voor het privégebruik van die fiets een bijtelling op het loon van de werknemer in aanmerking moet worden genomen. Deze bijtelling bedraagt 7% van de consumentenadviesprijs van de fiets.[117] Daarbij wordt bij fictie de fiets in ieder geval geacht ook voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld als de fiets ook voor woon-werkverkeer ter beschikking is gesteld. Een soortgelijke regeling geldt in de inkomstenbelasting voor een ondernemer met een ook voor privédoeleinden ter beschikking staande fiets.[118]

Volgens de toelichting[119] leidt voornoemde fictie in de fietsregeling tot onduidelijkheid voor met name deelfietsen[120] die worden gebruikt voor woon-werkverkeer.[121]

Voorgesteld wordt zowel in de loonbelasting als in de inkomstenbelasting voor een terbeschikkinggestelde fiets[122] aanvullend te regelen dat als die fiets incidenteel, niet meer dan bijkomstig,[123] bij het woon-of verblijfadres van de werknemer wordt gestald,[124] een bijtelling van nihil wordt toegepast. De voorgestelde maatregel heeft terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020, het moment van ingaan van de huidige bijtellingsregeling.

b. *Nut en noodzaak voorgestelde aanpassing*

Volgens de toelichting is de verwachting dat de terugwerkende kracht van de voorgestelde maatregel minimale gevolgen heeft, omdat het aantal gevallen waarin over deze jaren een bijtelling is opgegeven beperkt is.[125] In de uitvoeringstoets merkt de Belastingdienst op dat het voor inhoudingsplichtigen lastig te administreren is of een fiets meer dan bijkomstig bij een woon- of verblijfadres wordt gestald en daarmee is dit voor de Belastingdienst lastig te controleren.[126]

---

[116] Dit is aan de orde als de inhoudingsplichtige de kosten van de fiets voor zijn rekening neemt zoals bij aanschaf of leasen.
[117] Artikel 13ter Wet LB 1964.
[118] Artikel 3.20a Wet IB 2001.
[119] Memorie van toelichting, paragraaf 5.1.
[120] Vanwege afbakeningsproblematiek geldt de voorgestelde maatregel niet alleen voor deelfietsen, maar voor alle terbeschikkinggestelde fietsen.
[121] Zoals zogenoemde hub-fietsen (fietsen die bij bijvoorbeeld bij een parkeerplaats of station zijn geplaats om vanaf die locatie naar de plaats van werkzaamheden te fietsen) en OV-fietsen.
[122] Waarbij doorgaans voornoemde fictie van toepassing zal zijn.
[123] Dat houdt in voor niet meer dan 10%.
[124] Van stallen bij het woon- of verblijfadres is sprake als de werknemer de feitelijke beschikkingsmacht over de fiets behoudt.
[125] Memorie van toelichting, paragraaf 5.1, onder 'Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane'.
[126] Uitvoeringstoets Belastingdienst.

Daarmee lijkt de voorgestelde maatregel in de praktijk vooral symbolische waarde te zullen hebben. Uit de toelichting is niet duidelijk of alternatieven zijn overwogen, zoals het mogelijk eenvoudigere alternatief om woon-werkverkeer niet langer als privégebruik aan te merken

Bij de invoering van de fietsregeling vermeldde de toelichting dat met het oog op de eenvoud, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid ervoor is gekozen dat indien de fiets ook voor woon-werkverkeer ter beschikking staat, de fiets in ieder geval wordt geacht ook voor privédoeleinden ter beschikking te staan.[127]

De Afdeling merkt op dat, de voorgestelde aanpassing van de fietsregeling kennelijk wordt getroffen om aan een kleine doelgroep tegemoet te komen, terwijl het de fietsregeling voor de hele doelgroep complexer maakt. De aanpassing lijkt daarmee afbreuk te doen aan het destijds gekozen uitgangspunt om tot een op eenvoud, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid gerichte regeling te komen.

De Afdeling stelt vragen bij nut en noodzaak van de voorgestelde maatregel. De Afdeling adviseert nader te bezien of de voorgestelde maatregel mede in het licht van complexiteitsreductie wel opportuun is en of het als zakelijk bestempelen van woon-verkeer[128] niet tot een eenvoudigere, meer werkbare variant zou kunnen leiden.

12. Aanpassing zuiveluitzondering

a. *Inhoud maatregel*

In de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (WVAD) is een verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken (onder de naam limonade)[129] opgenomen. Deze belasting is niet van toepassing op melk en karnemelk, omdat dit geen zogenoemde gezoete en aromatische dranken zijn.[130] Ook andere uit melk of melkproducten bereide dranken zijn van deze belasting uitgezonderd.[131] en vallen onder de zogenoemde zuiveluitzondering, die is gebaseerd op het melkvet- en eiwitgehalte.[132] Ook sojadranken die wat betreft vet- en eiwitgehalte overeenkomen met melkdranken vallen onder die uitzondering.[133]

---

[127] Kamerstukken II 2019/2019, 35029, nr. 3, p. 4.
[128] Hetgeen de toelichting al mede als zakelijk lijkt aan te merken, zie paragraaf 5.1, onder 'Bijtelling van nihil'.
[129] De term limonade wordt met dit wetsvoorstel gewijzigd in "overige alcoholvrije drank".
[130] Artikel 9, eerste lid, WVAD, verstaat onder limonade: "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".
[131] Omdat zij in overwegende mate het karakter van een zuivelproduct hebben Kamerstukken II 1989/90, 21368, nr. 6, p. 17.
[132] Artikel 9, derde lid, onderdeel a, WVAD.
[133] Artikel 9, derde lid, onderdeel b, WVAD.

Volgens de toelichting is de uitzondering in de praktijk ook van toepassing op dranken die niet als zuivelproduct kwalificeren, maar waaraan wel een minimale hoeveelheid melkvet is toegevoegd, zoals vruchten- en groentesappen en frisdranken met een vleugje zuivel.[134] De regering vindt het niet wenselijk dat dergelijke dranken onder de zuiveluitzondering vallen en hiervoor geen verbruiksbelasting verschuldigd is. Toepassing van de uitzondering in dit soort gevallen leidt er volgens de toelichting bovendien toe dat er fiscale bevoordeling plaatsvindt ten opzichte van dezelfde soort dranken die geen vleugje zuivel bevatten.[135] Daarnaast vallen ook zuiveldranken met toegevoegde ingrediënten, zoals suiker, onder de huidige zuiveluitzondering.[136] Ook dit vindt de regering ongewenst.

Voorgesteld wordt de zuiveluitzondering anders vorm te geven, waarbij de uitzondering voor melk en karnemelk behouden blijft. De uitzondering voor sojadranken geldt alleen nog als de voedingswaarden zo dicht mogelijk aansluiten bij die van melk en karnemelk.[137] Met de voorgestelde aanpassingen vallen sappen en frisdranken met een vleugje zuivel, zuiveldranken die zijn gezoet of gearomatiseerd of waaraan smaak- of geurstoffen zijn toegevoegd en sojadranken boven een bepaald suiker- en/of vetgehalte,[138] binnen de reikwijdte van de verbruiksbelasting.

b. *Fiscale bevoordeling sojadranken*

Het doel van de voorgestelde wijziging van de zuiveldefinitie is volgens de toelichting tweeledig, namelijk het behalen van een budgettaire opbrengst en het aansluiten bij de Richtlijnen goede voeding[139] van de Gezondheidsraad.[140] Uit deze richtlijnen volgt volgens de toelichting dat zuivel, waaronder melk en karnemelk, in een gezond voedingspatroon passen.

Volgens de toelichting is op basis van voornoemde richtlijnen nog onduidelijk of plantaardige alternatieven op lange termijn dezelfde gezondheidsvoordelen bieden als zuiveldranken. Volgens de toelichting is een sojadrank verrijkt met calcium, vitamine B2 en vitamine B12 een van de meest volwaardige vervangers voor zuiveldranken, omdat hierin voldoende eiwit zit en is de uitzondering voor

---

[134] Dit vanwege het in de wettelijke definitie opgenomen lage percentage melkvet van 0,02%mas. Memorie van toelichting, paragraaf 5.22.

[135] Memorie van toelichting, paragraaf 5.22, onder 'Aanpassing vormgeving zuiveluitzondering'.

[136] Zoals bijvoorbeeld chocolademelk of vruchtenmelk.

[137] Ook volledige zuigelingenvoeding, opvolgzuigelingenvoeding en voeding voor medisch gebruik worden uitgezonderd van heffing.

[138] Een suikergehalte van niet meer dan 5,0 gewichtspercenten en een verzadigd vetgehalte van niet meer dan 1,1 gewichtspercenten.

[139] Gezondheidsraad (2015), Richtlijnen goede voeding 2015 (4 november 2015). Zie: Richtlijnen goede voeding 2015 | Advies | Gezondheidsraad

[140] Memorie van toelichting, paragraaf 5.22 onder 'Beleidsdoelen van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken: budgettair en gezondheid'.

sojadrank mede ingegeven doordat bepaalde sojadranken[141] van oudsher van de verbruiksbelasting zijn uitgezonderd.

De Afdeling merkt op dat volgens het Voedingscentrum niet alleen sojadrank een volwaardige vervanger is voor zuiveldranken.[142] Het is onduidelijk waarom andere volwaardige vervangers niet onder de voorgestelde uitzondering vallen. Die duidelijkheid is nodig, omdat de voorgestelde uitzondering kan leiden tot een fiscale bevoordeling van sojadranken ten opzichte van andere volwaardige alternatieven voor zuiveldranken, zoals erwtendrank.

Verder merkt de Afdeling op dat het Voedingscentrum meer criteria lijkt te hanteren dan alleen het vet- en eiwitgehalte.[143] Het is de vraag of het niet meer voor de hand ligt van een neutraal geformuleerde uitzondering op grond van voornoemde objectieve criteria voor gezonde zuivelalternatieven uit te gaan, in plaats van specifiek bepaalde dranken te benoemen en zo beter aan te kunnen sluiten bij de actualiteit.[144]

De Afdeling adviseert in de toelichting de voorgestelde uitzondering voor alleen sojadrank nader te motiveren. Indien hiervoor geen overtuigende motivering te geven is, adviseert zij ook andere volwaardige zuivelalternatieven uit te zonderen. Daarbij adviseert zij te bezien of het mogelijk is de voorgestelde uitzondering voor zuivelalternatieven op basis van objectieve criteria vorm te geven.

---

[141] Die qua vet- en eiwitgehalte overeenkomen met melk.

[142] Het Voedingscentrum dat zich baseert op het advies van de Gezondheidsraad merkt ook erwtendrank aan als volwaardige vervanger. Zie https://www.voedingscentrum.nl/nl/service/vraag-en-antwoord/gezonde-voeding-en-voedingsstoffen/wat-is-een-goed-alternatief-voor-zuivel.aspx

[143] Volgens het Voedingscentrum passen magere en halvolle melk en bepaalde melkproducten in een gezond voedingspatroon en zijn daarom opgenomen in de Schijf van Vijf. https://www.voedingscentrum.nl/encyclopedie/melk-en-melkproducten.aspx. Een alternatief voor zuivel staat in de Schijf van Vijf als het voldoet aan door het Voedingscentrum opgenomen criteria, zoals de hoeveelheden calcium, vitamine B2, B12, suiker, verzadigd vet, zout en eiwit. Zie: Wat is een goed alternatief voor zuivel als melk en yoghurt? | Voedingscentrum.

[144] De Gezondheidsraad werkt aan herziening van de Richtlijnen goede voeding uit 2015 en publiceert eind 2025 het eerste deel van de nieuwe richtlijnen. De toelichting vermeldt dat als de nieuwe richtlijnen tot andere adviezen leiden met betrekking tot zuiveldranken, de vormgeving van de zuiveluitzondering in de WVAD mogelijk wordt heroverwogen. Memorie van toelichting, paragraaf 5.22, voetnoot 145.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

De vice-president van de Raad van State,

