Centraal Planbureau

Gedragseffecten belastingmaatregelen

Deze publicatie geeft een overzicht en verantwoording van gedragseffecten die door het CPB en het ministerie van Financiën zijn toegepast bij het ramen van standaard belastingmaatregelen.

Het behelst de belastingmaatregelen die door het CPB zijn behandeld en met het ministerie van Financiën zijn afgestemd in certificeringsrondes, eerdere doorrekeningen of Keuzes in Kaart.

CPB - september 2026

Thijs Busschots, Romain Rey
In samenwerking met de directie Algemene Fiscale Politiek van het ministerie van Financiën

Samenvatting

Deze publicatie geeft een overzicht en verantwoording van gedragseffecten die door het CPB en het ministerie van Financiën zijn toegepast bij het ramen van standaard belastingmaatregelen, zoals een tariefwijziging. Dit memo behelst de belastingmaatregelen die door het CPB zijn behandeld en met het ministerie van Financiën zijn afgestemd in certificeringsrondes, eerdere doorrekeningen of Keuzes in Kaart (KiK). Bij het opstellen van deze publicatie is ervoor gekozen om de maatregelen die een beperkte budgettaire omvang hebben en/of verwaarloosbare gedragseffecten teweegbrengen, buiten beschouwing te laten. Onderstaande tabel geeft een overzicht op hoofdlijnen. Daarna volgt een uitgebreidere toelichting per maatregel.

Tabel 0 Overzicht gedragseffecten

	Ex-antegedragseffect	
	Type	Beschrijving
Inkomstenbelasting		
Tarief box 1	Vuistregel	50%
Tariefstructuur box 2	Afwijkend	Substitutie-effect
Tarief box 2	Afwijkend	Anticipatie-effect
Tarief box 3 bij heffing op basis van werkelijk rendement	Vuistregel	20%/50%
Overgang box 3 naar vermogensaanwasbelasting	Vuistregel	20%
Afschaffing renteaftrek in box 3	Vuistregel	50%
Vermogensbelasting	Vuistregel	20%/50%/80%
Bedrag zelfstandigenaftrek	Vuistregel	0%
Aftrek pensioenpremies	Afwijkend	Afhankelijk van de maatregel
Expatregeling	Vuistregel	50%
Hypotheekrenteaftrek	Afwijkend	Wordt bepaald in modelsimulaties
Box 2: aanpassing lenen van eigen BV	Niet standaard	Afhankelijk van de maatregel
Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA)	Vuistregel	0%
Landbouwvrijstelling	Afwijkend	20%/100%
Werkkostenregeling	Standaard	55-67%
Winstbelasting		
Vpb-grondslag	Niet standaard	Afhankelijk van de maatregel
Vpb-tarieven	Vuistregel	20%/50%
Effectief tarief innovatiebox	Vuistregel met staffel	20%/50%/80%
Bankenbelasting	Vuistregel	0%
Dividendbelasting	Vuistregel	20%/80%
Bijzondere regeling zeescheepvaart	Vuistregel	100%

Verbruiksbelastingen		
Btw-tarief	Afwijkend	Afhankelijk van de maatregel
Alcoholaccijnzen	Vuistregel	20%
Dieselaccijns	Vuistregel	20%
Benzineaccijns	Vuistregel	20%
Tabaksaccijns	Vuistregel	80%/100%; 20% bij e-sigaretten
Verbruiksbelasting op non-alcoholische dranken	Vuistregel	20%
Energiebelasting	Vaste elasticiteit	-0,2
Kolenbelasting	Vuistregel	20%
Assurantiebelasting	Vuistregel	0%/80%
Vliegbelasting	Niet standaard	Wordt bepaald in modelsimulaties
Overige belastingen		
CO_2-heffing en minimumprijs industrie	Niet standaard	Afhankelijk van vormgeving
CO_2-heffing afvalverwerkende instellingen	Vaste elasticiteit	-0,4
CO2-heffing glastuinbouw	Niet standaard	Conform energiebelasting
Erf- en schenkbelasting tarieven	Vuistregel	0%
Erf- en schenkbelasting vrijstellingen	Vuistregel	Structureel 0%; 20% bij omvangrijke verhogingen
BOR	Vuistregel met staffel	0%/10%/20%
Kansspelbelasting	Vuistregel	20%
Overdrachtsbelasting	Vaste semi-elasticiteit	Eigenaar-bewoners en investeerders 6,5% Niet-woningen 7%
Tarief afvalstoffenbelasting	Vaste elasticiteit	Huishoudens -0,2 Bedrijven -0,4
Belasting op leidingwater	Vaste elasticiteit	Huishoudens -0,075 Bedrijven -0,15
Motorrijtuigenbelasting	Vuistregel	20%
Bpm	Vuistregel	20%
NO_x emissie belastingen voor de industrie	Niet standaard	

1 Algemene toelichting

Sinds het Belastingplan 2017 worden gedragseffecten meegenomen bij de raming van budgettaire effecten van belastingmaatregelen. Dit is in lijn met de aanbevelingen van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 over de budgettaire omgang met gedragseffecten[1]. De gedragseffecten ontstaan doordat huishoudens en bedrijven hun gedrag aanpassen in reactie op een belastingmaatregel. Zo heeft een verhoging van de brandstofaccijns als gevolg dat er in Nederland minder benzine wordt getankt, waardoor de opbrengst lager is dan bij een simpele rekensom zonder gedragseffecten.

Het gaat hierbij om zogeheten eerste-ordegedragseffecten. Dat wil zeggen dat in beginsel alleen de directe effecten van de maatregel op de grondslag van de betreffende belasting zelf meegenomen worden. Bij een aanpassing van de brandstofaccijns gaat het dus over de verandering van de hoeveelheid verkochte benzine als gevolg van de maatregel. Effecten op de grondslag van andere belastingen, zoals op de reisaftrek OV bij de inkomstenbelasting, worden niet meegenomen. Hierop zijn enkele uitzonderingen, die verderop worden toegelicht. Bij een verhoging van de brandstofaccijns omvat het standaard gedragseffect bijvoorbeeld ook het directe grondslageffect op de btw die over de accijns wordt geheven.

Gedragseffecten kunnen soms voorafgaand aan invoering van een maatregel optreden. Dit wordt het anticipatie-effect van de maatregel genoemd. Waar relevant wordt dit meegenomen in de ramingen. Bij enkele belastingmaatregelen maakt een anticipatie-effect deel uit van het standaard gedragseffect. Bij een tariefverhoging in box 2 wordt bijvoorbeeld verondersteld dat een deel van de dividenduitkeringen die anders zouden plaatsvinden in de jaren na invoering naar voren wordt gehaald. Hierdoor wordt de grondslag in het jaar voor invoering (jaar t-1) verhoogd.

Na invoering van een maatregel kan het voorkomen dat het gedragseffect een bepaalde periode nodig heeft om volledig tot uiting te komen. Dit wordt het ingroeipad van het gedragseffect genoemd. Bij aanpassingen in box 3 wordt voor het gedragseffect bijvoorbeeld een ingroeipad toegepast in lijn met de gemiddelde bezitsduur. De grondslag verandert namelijk doordat de maatregel een effect heeft op investeringen, zoals het wel of niet isoleren van woningen, die gespreid over een lange periode plaatsvinden. Hetzelfde geldt voor bijvoorbeeld voor aanpassingen in de energiebelasting. Afhankelijk van context en beschikbare informatie kan gekozen worden of en hoe ingroeipaden vormgegeven kunnen worden bij het ontwerp van specifieke maatregelen.

Voor de meeste belastingmaatregelen wordt het structurele budgettaire effect bepaald op basis van de situatie waarin de maatregel volledig is ingevoerd en het gedragseffect volledig is ingegroeid. Hierop geldt een uitzondering voor belastinginstrumenten met afnemende grondslag. Van dit soort maatregelen worden de budgettaire effecten in principe geraamd tot en met vijf jaar na volledige invoering en wordt het laatste jaar van deze periode als structureel beschouwd. Als het gedragseffect dan nog niet volledig is ingegroeid en in latere jaren verdere grondslagerosie optreedt als gevolg van de maatregel, blijft dat buiten de raming. Een voorwaarde daarbij is dat de budgettaire problematiek als gevolg van grondslagerosie op lange termijn duidelijk wordt gesignaleerd in begrotingsadviezen. In deze publicatie wordt steeds de volledige ingroeitermijn van gedragseffecten vermeld, ongeacht of de hierboven beschreven uitzondering van toepassing is.

[1] Studiegroep Begrotingsruimte, 2016, Van saldosturing naar stabilisatie, Rapport van de 15e Studiegroep Begrotingsruimte, 1 juli. (link)

Kruiselasticiteiten – gevolgen van een belastingmaatregel voor de opbrengst van andere belastingen – zijn geen standaard gedragseffecten. Een voorbeeld van een maatregel waarbij dit speelt, is een wijziging in de bijtelling voor elektrische auto's. Dit heeft gevolgen voor de samenstelling van het wagenpark en daarmee ook voor de opbrengst van andere autogerelateerde belastingen.[2] In de Begrotingsregels is op basis van de 17e Studiegroep Begrotingsruimte[3] afgesproken om bij elektrische voertuigen-ingroei binnen het autodomein de kruiselasticiteiten mee te nemen. Voor het doorrekenen van kruiselasticiteiten in het personenautodomein kan het Strategisch Personenauto Rekenkader (SPARK) van Planbureau voor de Leefomgeving en Rijkswaterstaat gebruikt worden voor een integrale doorrekening. Dergelijke kruiseffecten kunnen zich bij allerlei maatregelen voordoen, zijn vaak moeilijk in te schatten en afhankelijk van veel verschillende factoren. Kruiselasticiteiten worden daarom alleen meegenomen wanneer hierdoor ondoelmatige keuzes of onbedoelde uitkomsten worden voorkomen. Dit moet altijd per geval worden beoordeeld. Kruiselasticiteiten zijn daarom niet opgenomen in dit overzicht van standaard gedragseffecten.

Bij enkele belastingmaatregelen worden directe grondslageffecten op de btw wel standaard meegenomen. Hiermee wordt het advies van de 17e Studiegroep Begrotingsruimte gevolgd.[4] Dit geldt alleen voor het directe effect van bepaalde indirecte belastingen, zoals de energiebelasting, accijns en frisdrankbelasting, op de btw over die belasting. Dit komt voort uit de veronderstelling dat een belasting die wordt geheven naar volume volledig wordt doorberekend aan de klant of afnemer, waardoor een wijziging in die belasting direct doorwerkt in de btw-grondslag.

Hoe worden standaard gedragseffecten bepaald?

De omvang van het gedragseffect is vaak lastig precies te bepalen. Waar mogelijk wordt een gedragseffect gebaseerd op empirisch bewijs of modelsimulaties. Als er voldoende empirische onderbouwing is, kan het gedragseffect vrij nauwkeurig ingeschat worden. In veel gevallen is dat echter niet mogelijk, omdat betrouwbare studies over de omvang van gedragsreacties ontbreken. Dit geldt bijvoorbeeld voor de meeste fossiele energiesubsidies, hiervoor wordt geen standaard gedragseffect gehanteerd. Alleen bij de aanpassing in de tarieven van de energiebelasting en kolenbelasting zijn gedragseffecten opgenomen in deze notitie. Het komt ook regelmatig voor dat beschikbare studies betrekking hebben op andere landen of op anders vormgegeven maatregelen, waardoor de resultaten van die studies niet zonder meer kunnen worden toegepast. In dergelijke gevallen wordt een berekening gemaakt die zo goed mogelijk empirisch onderbouwd is. Waar nodig wordt daarbij gebruikgemaakt van aannames of inzichten van experts. Om schijnprecisie te vermijden wordt vervolgens aangesloten bij de best passende vuistregel uit onderstaande lijst.

Vuistregels voor berekening van het gedragseffect:

- 0% bij verwaarloosbaar gedragseffect;
- 20% bij klein gedragseffect;
- 50% voor groot gedragseffect;
- 80% voor zeer groot gedragseffect;
- 100% als opbrengst niet verandert doordat effect op grondslag omgekeerd proportioneel is aan aanpassing tarief of omdat grondslag vrijwel volledig verdwijnt bij invoering van een belasting (dit laatste geldt bijvoorbeeld voor de conditionele bronbelasting op rente en royalty's);

[2] In het verleden werd vaak het voorbeeld gebruikt van wijzigingen in de bieraccijns, die via verschuivingen in consumptie effect kunnen hebben op de grondslag van de wijnaccijns, en andersom. Dit is echter geen standaard gedragseffect, eventuele kruiselasticiteiten moeten per geval worden bepaald. Dit kan relevant zijn als de aanpassing van accijnstarieven sterk verschilt tussen categorieën van alcoholhoudende producten.
[3] Studiegroep Begrotingsruimte, 2023, Bijsturen met het oog op de toekomst, Rapport van de 17e Studiegroep Begrotingsruimte (link)
[4] Studiegroep Begrotingsruimte, 2023, Bijsturen met het oog op de toekomst, Rapport van de 17e Studiegroep Begrotingsruimte (link)

- >100% als de opbrengst daalt door een verhoging van het tarief, of daalt door een verlaging (in de praktijk zijn er op dit moment geen maatregelen waar dit standaard wordt toegepast).

Casus brandstofaccijnzen

In theorie zou het effect op de vraag naar brandstof met een vaste prijselasticiteit redelijk nauwkeurig geschat kunnen worden. Met deze methode kan dezelfde accijnsaanpassing echter tot verschillende budgettaire effecten leiden, afhankelijk van de benzineprijs op het (enigszins toevallige) moment van ramen. Bij een hoge benzineprijs is het effect op de belastinggrondslag kleiner, omdat dezelfde accijnsaanpassing relatief gezien tot een kleinere prijsverandering leidt. Daar komt bij dat grenseffecten een rol spelen. Mensen in de grensregio kunnen vaak zonder al te veel moeite gaan tanken in het buitenland. Hoe vaak zij dit zullen doen, wordt beïnvloed door de omvang van de accijnsaanpassing en door de prijsverschillen (inclusief accijns) met Duitsland en België. De veronderstelling van een vaste prijselasticiteit sluit hier niet goed op aan.

Vanwege deze complexiteit wordt toch de vuistregel toegepast, met in dit geval een percentage van 20%. Door gebruik te maken van de vuistregel krijgen we ramingen die consistent zijn over de tijd en niet te veel afhankelijk zijn van de situatie op het moment dat de raming gemaakt wordt. Uiteraard kan er wel afgeweken worden naar een groter of kleiner gedragseffect als de situatie structureel verandert. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als er in de EU afspraken worden gemaakt over een uniform accijnstarief of als Nederland de accijnzen extreem zou verhogen of verlagen.

De gedragseffecten gebaseerd op de vuistregel zijn in beginsel lineair en de omvang wordt uitgedrukt als een percentage van het ex-ante budgettair bedrag zonder gedragseffect. Het ex-ante begrip, conform 15e Studiegroep Begrotingsruimte, omvat de statische budgettaire effecten van een beleidsaanpassing zonder rekening te houden met de macro-economische doorwerking. Bij een tariefverhoging betekent een gedragseffect van 20% bijvoorbeeld dat de opbrengst van de maatregel 20% kleiner wordt. Bij een tariefverlaging betekent het dat de derving 20% kleiner wordt, met andere woorden, dat de opbrengt 20% minder daalt. In deze budgettaire gedragseffecten is impliciet een effect op de grondslag meegenomen. De gedragseffecten worden echter uitgedrukt als vast percentage van het ex-ante budgettair bedrag zonder gedragseffect. Hiervoor is gekozen omdat dit bij vrijwel elk type maatregel kan worden toegepast, eenvoudiger is voor de ramingen, steeds tot dezelfde uitkomsten leidt en daardoor beter te gebruiken is bij de beleidsvoorbereiding.

Bij zeer grote (tarief)wijzigingen en complexe maatregelen kunnen gedragseffecten afwijken van de vuistregel. Dit is van toepassing op alle typen maatregelen die in deze publicatie worden genoemd, ook als er een vaste vuistregel wordt gepresenteerd. Bij enkele maatregelen wordt in het standaard gedragseffect al onderscheid gemaakt tussen tariefwijzigingen van verschillende omvang. Bijvoorbeeld bij het effectieve tarief voor de innovatiebox wordt een staffel met vuistregelpercentages gehanteerd. Door het toepassen van zo'n staffel kan het totale gedragseffect van de maatregel uitkomen op een percentage dat afwijkt van de percentages in het lijstje met vuistregels. Gedragseffecten worden in beginsel symmetrisch toegepast bij tariefverhoging en -verlaging. In uitzonderlijke gevallen kan hiervan worden afgeweken. Daarnaast wordt voor sommige belastingen een vaste grondslagelasticiteit of semi-elasticiteit toegepast in plaats van een vast percentage, in dat geval is het effect niet lineair (zie tekstkader op volgende pagina).

Het ministerie van Financiën en het CPB maken bij elke belastingmaatregel een eigen afweging over de toepassing van het standaard gedragseffect. In de ramingen bij wetsvoorstellen bepaalt Financiën de omvang van het gedragseffect. Het CPB certificeert de ramingen en beoordeelt daarbij per maatregel of set van

Rekenvoorbeeld gedragseffect op basis van vaste elasticiteit

Onderstaande tabel laat het effect zien van een belastingverhoging bij een vaste elasticiteit van -0,5. In het voorbeeld gaat het om een belasting op de verkoopprijs, zoals de btw of de energiebelasting. De tabel laat zien hoe de opbrengst van de maatregel wijzigt als de omvang van de tariefwijziging verandert. Bij een tariefverhoging van 0% naar 10% bedraagt de opbrengst zonder gedragseffecten 20 mln euro (grondslag x tariefverhoging). Door de belastingverhoging daalt de grondslag echter van 200 mln euro naar 190 mln euro. Hierdoor daalt de opbrengst van de maatregel naar 18 mln euro. Het gedragseffect komt er dan op neer dat de opbrengst 5% lager wordt. Als de belasting wordt verhoogd van 0% naar 30%, daalt de grondslag naar 170 mln euro en leidt het gedragseffect tot een 30% lagere opbrengst. Dit laat zien dat bij een vaste prijselasticiteit de omvang van het gedragseffect afhangt van de omvang van de maatregel. Het voorbeeld laat zien dat het belangrijk is om zoveel mogelijk op basis van empirische gegevens (zoals een elasticiteit) de omvang van het gedragseffect te schatten. Zeker bij forse tariefaanpassingen kan het gedragseffect afwijken van een vuistregel die bij beperkte wijzigingen een goede inschatting geeft.

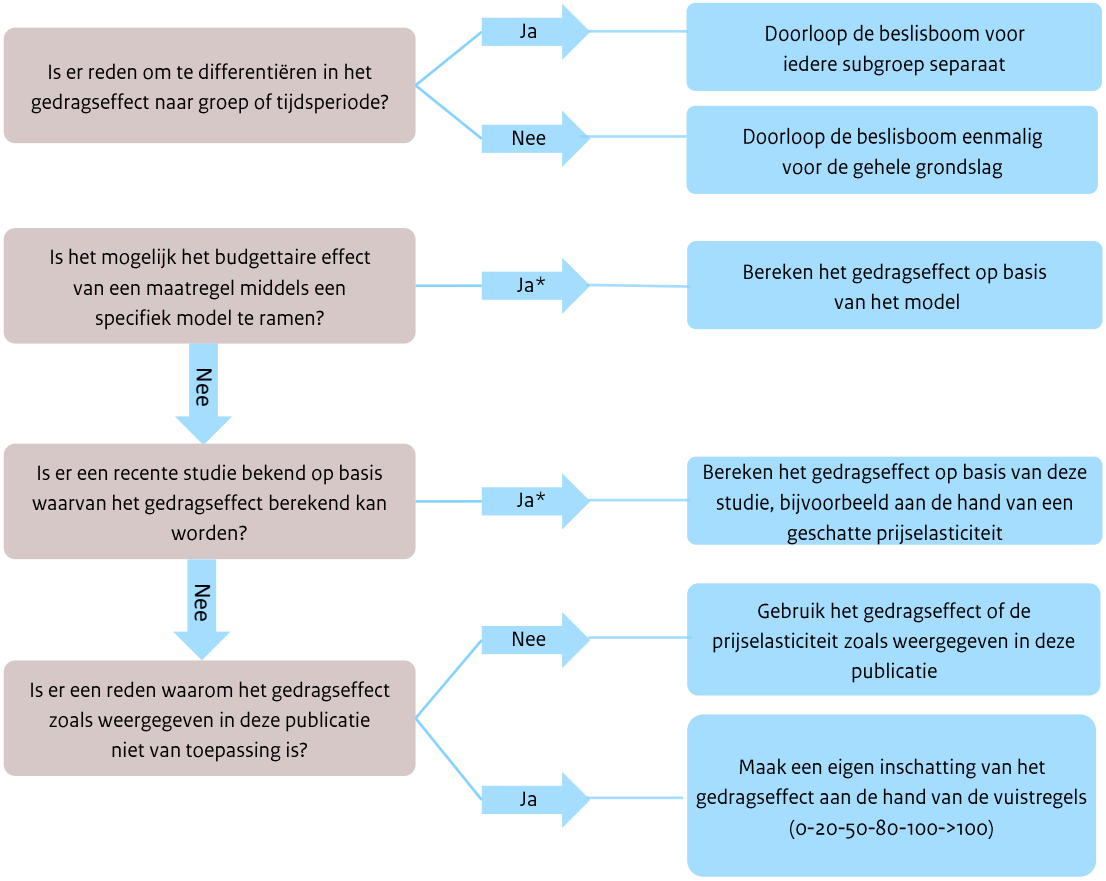
Tabel 2 Voorbeeldberekening gedragseffect en uitdrukken in procenten van het statische ex-ante effect

		Variant 1	Variant 2
Uitgangssituatie	Grondslag (omzet van product)	200 mln euro	200 mln euro
	Productprijs exclusief belasting	10 euro	10 euro
	Belasting	0%	0%
	Productprijs inclusief belasting	10 euro	10 euro
Maatregel	Nieuwe belasting	10%	30%
	Nieuwe productprijs inclusief belasting	11 euro	13 euro
Zonder gedragseffect	Opbrengst maatregel (grondslag x belasting)	20 mln euro	60 mln euro
Met gedragseffect	Relatieve verandering grondslag (relatieve prijsverandering x elasticiteit)	-5%	-15%
	Nieuwe grondslag	190 mln euro	170 mln euro
	Opbrengst maatregel (grondslag x belasting)	19 mln euro	51 mln eu10
	Ex-ante budgettair gedragseffect	-1 mln euro	-9 mln euro
	Gedragseffect als % van opbrengst maatregel zonder gedragseffect	-5%	-15%

maatregelen of het gedragseffect op een redelijke manier is bepaald. Ook bij de uitwerking van fiscale beleidsopties, bijvoorbeeld in fiches of de ombuigingslijst, maakt Financiën inschattingen van de budgettaire gedragseffecten. Deze worden niet gecertificeerd. Bij Keuzes in Kaart en andere doorrekeningen voor politieke partijen maakt het CPB zelf ramingen van budgettaire effecten van belastingmaatregelen, inclusief gedragseffecten. Soms worden deze bedragen overgenomen van bestaande fiches of aangeleverd door Financiën. Het ministerie van Financiën en het CPB hebben daarom samen dit overzicht van gedragseffecten opgesteld voor belastingmaatregelen die regelmatig aan de orde zijn geweest in doorrekeningen, beleidsopties of wetsvoorstellen. Wel moet nog steeds per geval worden beoordeeld of het standaard gedragseffect inderdaad van toepassing is. Redenen om af te wijken van een standaard gedragseffect zijn bijvoorbeeld een zeer grote omvang of afwijkende vormgeving van de maatregel, samenloop met andere maatregelen of voortschrijdend inzicht.

Een en ander kan in onderstaande beslisboom worden samengevat. In eerste instantie moet worden afgewogen of het passend is om voor de gehele grondslag en de gehele periode eenzelfde gedragseffect te hanteren. Vervolgens kan de beslisboom een of meerdere malen doorlopen worden. Hierbij is de eerste vraag of het mogelijk is de gedragseffecten op een modelmatige manier te berekenen. Een voorbeeld hierbij is het Aeolus-model van de vliegbelasting. Wanneer dit niet mogelijk is, wordt gekeken of er een recente studie of elasticiteit is die passend is voor de maatregel. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er een impactstudie is gedaan naar de maatregel waaruit de gedragseffecten direct volgen. Zowel bij gebruik van modellen als van studies geldt dat deze van voldoende kwaliteit, onafhankelijk, representatief en transparant moeten zijn. Zowel Financiën als het CPB maken een beoordeling van geschiktheid. Is dit niet het geval dan is het uitgangpunt dat de gedragseffecten uit dit memo leidend zijn. Is het gedragseffect onvoldoende passend bij de maatregel, dan kan worden teruggegrepen op de vuistregels.

Figuur 1 Beslisboom gedragseffect



* Zowel voor specifieke modellen als studies geldt dat deze van voldoende kwaliteit moeten zijn.

2 Inkomsten- en vermogensbelasting

2.1 Tarief box 1

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 50% met een empirische onderbouwing. Het gedragseffect houdt in dat de opbrengsten of kosten van een tariefwijziging 50% kleiner worden. Het gedragseffect wordt alleen gehanteerd voor personen met een eigen inkomen van minimaal 126 dzd euro (vóór aftrekposten) voor wie het marginale tarief verandert. Deze grens is in 2021 op 100 dzd euro gesteld en wordt jaarlijks geïndexeerd met de ontwikkeling van de bbp-prijs. Voor het gedragseffect wordt gekeken naar het totale marginale tarief, inclusief de mkb-winstvrijstelling. Het gedragseffect wordt alleen toegepast voor zover het totale marginale tarief minimaal 40% bedraagt. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

De empirische onderbouwing van het gedragseffect bestaat uit een studie naar gevolgen van de belastinghervorming van 2001. Bij die hervorming werd het hoogste tarief van de inkomstenbelasting verlaagd (Jacobs et al., 2013; Jongen & Stoel, 2019). Het tarief kan de grondslag op verschillende manieren beïnvloeden. Een tariefdaling kan bijvoorbeeld leiden tot meer overwerk, meer loonstijging/carrière/bonussen door een grotere inspanning en investeringen in menselijk kapitaal (op middellange termijn), meer bijverdiensten naast een baan, minder gebruik van arbeidsgerelateerde aftrekposten en minder belastingplanning door werkgevers (zoals onbelaste vergoedingen). In de betreffende studie is niet onderzocht waar de stijging van arbeidsinkomsten uit bestond, dit is ook niet precies te achterhalen. Een wijziging van het marginale tarief heeft daarnaast ook invloed op de gemiddelde contracturen, dat effect is echter gering en valt buiten de definitie van het ex-ante budgettair effect.

Mogelijk zijn gedragseffecten voor werknemers in de huidige situatie kleiner dan rond 2001. Als het toptarief verder daalt, is de extra stijging van arbeidsinkomsten waarschijnlijk kleiner, bijvoorbeeld vanwege een bovengrens aan inspanning. Bovendien lijken mogelijkheden voor werknemers om arbeidsgerelateerde aftrekposten te verminderen bij een verlaging van het toptarief nu beperkt. Dit geldt ook voor mogelijkheden om hogere aftrekposten op te voeren bij een verhoging van het marginale toptarief.

Daarom wordt het gedragseffect sinds Belastingplan 2021 alleen toegepast op inkomens vanaf 100 dzd euro (in constante prijzen van 2021). Dit aangrijpingspunt is in lijn met bovengenoemde empirische analyse, daaruit bleek een aanzienlijk groter gedragseffect voor inkomens boven 100 dzd euro.

Referenties

Jacobs, B., Jongen, E.L.W., & Zoutman, F. (2013). *Meer over de top*. CPB Achtergronddocument behorend bij CPB Policy Brief 2013/04 'Over de top'.

Jongen, E.L.W., & Stoel, M., 2019, The Elasticity of Taxable Labour Income in the Netherlands. *De Economist*, *167*(4), 359-386. https://doi.org/10.1007/s10645-019-09349-7

2.2 Tariefstructuur box 2

Standaard gedragseffect

Er worden twee typen gedragseffecten toegepast, een substitutie-effect en een anticipatie-effect. Het substitutie-effect betreft de spreiding van dividenduitkeringen over meer jaren en tussen fiscale partners. Dit is alleen van toepassing bij een beleidsmatige verandering van de schijfgrens of van het aantal schijven in box 2. Door spreiding worden uitkeringen gemiddeld tegen een lager tarief belast, wat gevolgen heeft voor de structurele opbrengst. Het anticipatie-effect betreft het naar voren halen of uitstellen van dividenduitkeringen over de invoeringsdatum van de maatregel heen, zodat tijdelijk een groter deel van de uitkeringen tegen een lager tarief wordt belast. Dit leidt tot grote kasschuiven en een tijdelijk lagere opbrengst over de jaren voor en na invoering samen, maar heeft geen structureel effect op het EMU-saldo. Het standaard gedragseffect betreft de manier waarop het substitutie-effect en het anticipatie-effect wordt berekend. Er is geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Het substitutie-effect is afhankelijk van de schijfgrenzen en is niet lineair. De omvang moet per beleidsvariant door Financiën worden bepaald op basis van microdata. Daarbij wordt ervan uitgegaan dat aanmerkelijkbelanghouders gemiddeld eens in de vijf jaar dividend uitkeren. Dividenduitkeringen die zijn waargenomen voor de invoering van een progressieve tariefstructuur in 2024, worden daarom gespreid over vijf jaar.

De omvang van het anticipatie-effect wordt bepaald per tariefschijf en bedraagt 76% van de grondslag per %-punt tariefverandering. Bij een tariefverhoging bedraagt het totale anticipatie-effect maximaal 330% van de grondslag in het jaar van invoering. Het jaar voor invoering neemt de grondslag toe met dit bedrag. Daar staat tegenover dat de grondslag afneemt met 30% van dit bedrag in het jaar van invoering en vervolgens in de vier jaren daarna met 25%, 20%, 15% en 10%. Een deel van de uitkeringen in de komende vijf jaren wordt dus naar voren gehaald. Het effect is niet symmetrisch. Bij een tariefverlaging bedraagt het anticipatie-effect maximaal 100% van de grondslag in het jaar voor invoering. Tegenover de afname van de grondslag in het jaar voor invoering staat eenmalig een even grote toename in het jaar van invoering. Een deel van de uitkeringen wordt dus met een jaar uitgesteld.

Bij een beleidsmatige verandering van de schijfgrens wordt eerst het substitutie-effect toegepast en vervolgens, per tariefschijf afzonderlijk, het anticipatie-effect. Hetzelfde geldt voor een wijziging van het aantal schijven in box 2. Bij een tariefaanpassing zonder wijziging van de schijfgrens (dus zonder substitutie-effect) kan het anticipatie-effect worden berekend aan de hand van een raming van de opbrengsten per schijf. Het anticipatie-effect is schaalbaar, maar kent een maximum.

Onderbouwing

De standaard gedragseffecten zijn gebaseerd op empirische studies en analyse van aangiftedata. Empirische studies laten zien dat directeuren-grootaandeelhouders in box 2 van de inkomstenbelasting sterk reageren op fiscale prikkels en anticiperen op (tijdelijke) wijzigingen in het box 2-tarief (Rijksoverheid, 2023, p59-60; CPB, 2020, p90-91; Rijksoverheid, 2020; Bettendorf et al., 2017). Daarbij wordt verondersteld dat op de lange termijn de totale winstuitkering niet wordt beïnvloed door wijzigingen in de box 2-heffing. Door invoering van de conserverende aanslag bij emigratie is geen structurele ontwijking meer mogelijk voor de box 2-claim. De omvang van de standaard gedragseffecten is gebaseerd op analyse van aangiftedata. De spreiding over vijf jaar voor het substitutie-effect komt ruwweg overeen met de verhouding tussen het totaal aantal aanmerkelijkbelanghouders (circa 400 dzd) en het aantal dat in een jaar dividend uitkeerde voorafgaand aan de invoering van een gedifferentieerd box 2-tarief (circa 80 dzd). Het anticipatie-effect van

76% per %-punt tariefsverandering is gebaseerd op het anticipatie-effect in 2019 bij de verhoging van het uniforme tarief in 2020, namelijk 13,6 mld euro (120% van 11,2 mld euro). Het maximale anticipatie-effect is gebaseerd op 2023. De resultaten over 2023 kunnen voorlopig alleen gebruikt worden voor het aangeven van een bovengrens, aangezien hier ook de invoering van Wet excessief lenen per 2023 meespeelt.

Referenties

Bettendorf, L., Lejour, A. & van 't Riet, M. (2017). Tax Bunching by Owners of Small Corporations. *De Economist, 165*, 411–438. https://doi.org/10.1007/s10645-017-9303-x.

Centraal Planbureau (2020). *Kansrijk Belastingbeleid*.

Rijksoverheid (2020). *Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, bijlage 5: Belastingen van (inkomen uit) aanmerkelijk belang*, p17.

Rijksoverheid (2023). *Licht uit, spot aan: de vermogensverdeling*. IBO vermogensverdeling.

2.3 Tarief box 3 bij heffing op basis van werkelijk rendement

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage met een empirische onderbouwing, en de grootte van het gedragseffect is afhankelijk van het type en de grootte van het vermogen. Voor spaargeld en beleggingen samen wordt een gedragseffect toegepast bij personen die minimaal 100 dzd euro van dit type vermogen hebben. Voor de box 3-heffing over spaargeld, effecten en overige bezittingen (excl. vastgoed) tot 1 mln euro bedraagt het gedragseffect 20% en daarboven 50%. Deze effecten worden volledig toegepast in het jaar van invoering. Voor vastgoed in box 3 wordt een gedragseffect toegepast bij personen die minimaal 1 mln euro van dit type vermogen hebben. Het gedragseffect bedraagt 20% en heeft een lineair ingroeipad dat gelijk is aan de gemiddelde bezitsduur vanaf het jaar van invoering.

De totale omvang van het gedragseffect wordt bepaald door bovenstaande regels per persoon toe te passen in modelsimulaties gebaseerd op een steekproef met 100 dzd huishoudens. De hierboven genoemde vermogensgrenzen zijn gebaseerd op de bedragen 100 dzd en 1 mln euro in 2021 en worden periodiek herijkt op basis van inflatie en beleidsontwikkelingen. Bij dit standaard gedragseffect horen geen anticipatie-effect en geen directe grondslageffecten op andere belastingen.

Onderbouwing

Er zijn verschillende soorten reacties mogelijk op wijzigingen van het box 3-tarief. Mensen kunnen andere keuzes gaan maken over hun uitgaven en meer in het algemeen over hoe zij hun leven leiden. Denk bijvoorbeeld aan een verschuiving van besparingen naar huidige consumptie of meer schenkingen aan familieleden. Het is ook mogelijk dat mensen besluiten om te emigreren, dit speelt met name voor gepensioneerden van wie de oudedagsvoorziening grotendeels bestaat uit spaargeld of beleggingen in plaats van vrijgestelde pensioenbesparingen.

Mensen kunnen hun vermogen ook op een andere manier gaan aanhouden of de samenstelling van hun vermogen veranderen in reactie op een tariefwijziging. Mensen met een eigen woning kunnen bijvoorbeeld spaargeld of beleggingen gebruiken voor extra aflossingen op hun hypotheek. Verder kunnen mensen beleggingen verplaatsen naar een beleggings-bv, zodat het werkelijke rendement op de beleggingen wordt belast met vpb en eventuele winstuitkeringen in box 2. Dit zal met name aantrekkelijk zijn voor beleggingen met een laag verwacht rendement die voor lange termijn worden aangehouden. Andere ontwijkingsmogelijkheden die in het verleden veel gebruikt werden, zoals een Open Fonds voor Gemene Rekening (OFGR), zijn door recente wetswijzigingen niet meer mogelijk of niet meer aantrekkelijk.

Voor vastgoed zullen de gedragsreacties beperkter zijn. Vastgoed is meer illiquide dan spaargeld en beleggingen. Bovendien is het onaantrekkelijk om vastgoed over te hevelen van box 3 naar een eigen vastgoed-bv omdat dan overdrachtsbelasting is verschuldigd. Op termijn kan wel een verschuiving optreden doordat bij natuurlijke verkoopmomenten particuliere kopers vaker gebruikmaken van een vastgoed-bv. Daarom wordt voor vastgoed ook een ingroeitermijn gehanteerd voor het gedragseffect die gelijk is aan de gemiddelde bezitsduur.

De omvang van de gedragseffecten is in lijn met een recente empirische analyse (Busschots, 2024). Daarin werden de reacties onderzocht op veranderingen in de effectieve marginale box 3-tarieven vanaf 2017. Die veranderingen waren het gevolg van de overgang van een uniform forfaitair rendement naar een veronderstelde vermogensmix met verschillende forfaitaire rendementen voor spaargeld en overig vermogen. Voor vermogens tot 100 dzd euro daalde het effectieve marginale box 3-tarief van 1,2% vóór 2017 naar 0,8% in 2017 en ongeveer 0,6% in de jaren daarna. Dit leidde nauwelijks tot een extra toename van box 3-vermogens. De schattingen wijzen op een gedragseffect van minder dan 10%. Voor vermogens groter dan 1 mln. euro steeg het effectieve marginale tarief van 1,2% naar ongeveer 1,6% door dezelfde wetswijziging. Dit leidde wel tot een substantiële extra afname van box 3-vermogens.

De verschillende vermogenscategorieën zijn ook afzonderlijk geanalyseerd. Voor spaargeld werd het gedragseffect in box 3 geschat op ongeveer 75% op de middellange termijn. Hierin is nog geen rekening gehouden met de bijbehorende toename in vpb en box 2-heffing voor eventuele verplaatsing van spaargeld naar bv's. Per saldo komt het totale budgettaire gedragseffect daardoor lager uit. Voor beleggingen kon de omvang van het gedragseffect niet nauwkeurig worden geschat, omdat de waardeontwikkeling van de beleggingen van deze groep mensen daarvoor te volatiel is. Voor vastgoed was het effect beperkt binnen de geanalyseerde periode tot en met 2020.

Verder bevestigt de empirische analyse verschillende soorten gedragsreacties. Schenkingen nemen toe bij een stijging van het effectieve box 3-tarief en af bij een daling van het tarief. Ook blijkt dat huishoudens met een aanmerkelijk belang in een bv sterker reageren op een verandering in het box 3-tarief. De vermogenswaarde van het aanmerkelijk belang lijkt extra toe te nemen voor huishoudens die te maken hebben met een stijging van het marginale box 3-tarief. Dit bevestigt de wisselwerking tussen box 2 en box 3. Uit de analyse blijkt echter niet dat er extra aflossingen plaatsvinden op hypotheekschulden.

Referenties

Busschots, T. (2024). *Behavioural responses to wealth taxes: Evidence from the Netherlands*. http://hdl.handle.net/2105/71163

2.4 Overgang box 3 naar vermogensaanwasbelasting

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 20% met een empirische onderbouwing. Dit gedragseffect is van toepassing op vermogensbestanddelen in box 3 waarvoor de systematiek wordt gewijzigd in een vermogensaanwasbelasting. Het gedragseffect houdt in dat de opbrengsten van de maatregel 20% kleiner worden voor personen die minimaal 100 dzd euro vermogen hebben voor wie de vermogensaanwasbelasting wordt ingevoerd en voor wie het effectieve tarief toeneemt. Voor personen met minder dan 100 dzd euro vermogen voor wie de vermogensaanwasbelasting gaat gelden of voor wie het effectieve tarief daalt als gevolg van de maatregel, wordt geen gedragseffect toegepast (0%).

De totale omvang van het gedragseffect wordt bepaald door bovenstaande regels per persoon toe te passen in modelsimulaties gebaseerd op een steekproef met 100 dzd huishoudens. De hierboven genoemde vermogensgrenzen zijn gebaseerd op de bedragen 100 dzd en 1 mln euro in 2021 en worden periodiek herijkt op basis van inflatie en beleidsontwikkelingen. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Bij dit gedragseffect speelt de samenstelling van het box 3-vermogen een belangrijke rol.

- Voor beleggingen met een hoog verwacht rendement zal het effectieve tarief naar verwachting stijgen. Dit kan leiden tot een verschuiving van beleggingen met een hoog verwacht rendement naar beleggingen met een lager verwacht rendement of spaargeld. Verder zijn dezelfde soorten gedragsreacties te verwachten als bij een verhoging van het box 3-tarief, in lijn met recente empirische analyse (Busschots, 2024).
- Voor beleggingen met een laag verwacht rendement zal het effectieve tarief naar verwachting dalen. Personen met financiële vermogens voor wie het effectieve tarief in box 3 daalt, hadden dus blijkbaar een sterke voorkeur voor beleggingen met een laag verwacht rendement, ondanks een relatief ongunstige fiscale behandeling in box 3. Daarom is te verwachten dat deze personen nauwelijks gevoelig zijn voor het effectieve tarief en de gedragsreacties van deze groep verwaarloosbaar zijn.
- Voor spaargeld is het verschil tussen het effectieve tarief op basis van een forfaitair of een werkelijk rendement naar verwachting kleiner. Spaargeld wordt meegenomen omdat bij grote spaartegoeden toch gedragsreacties kunnen voorkomen en omdat veel box 3-vermogens bestaan uit een combinatie van spaargeld en beleggingen.

Referenties

Busschots, T. (2024). *Behavioural responses to wealth taxes: Evidence from the Netherlands*. http://hdl.handle.net/2105/71163

2.5 Afschaffing renteaftrek in box 3

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 50% op basis van beredeneerde aannames. Het gedragseffect wordt als volgt meegenomen bij de berekening van het budgettaire effect. Voor zover een huishouden schulden heeft in box 3 waarvan de rente niet meer aftrekbaar is, wordt aangenomen dat het huishouden 50% van zijn bruto financiële bezittingen (exclusief vastgoed) gebruikt om deze schulden af te lossen. De totale omvang van het gedragseffect wordt bepaald door bovenstaande regels per huishouden toe te passen in modelsimulaties gebaseerd op een steekproef met 100 dzd huishoudens.

Onderbouwing

Voor huishoudens met brutobezittingen boven het heffingsvrij vermogen in box 3 kan het voordeliger worden om schulden af te lossen met spaargeld of beleggingen. Doordat de rente op schulden niet meer aftrekbaar is, wordt het aanhouden van deze schuld aan de marge minder aantrekkelijk. Dit gedragseffect is bepaald op basis van beredeneerde aannames, een empirische onderbouwing is niet beschikbaar.

2.6 Vermogensbelasting

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage met een empirische onderbouwing, en de grootte van het gedragseffect is afhankelijk van de grondslag en het tarief. Voor een vermogensbelasting met een brede grondslag (minimaal het vermogen in box 3 en box 2) bedraagt het gedragseffect 20% bij een tarief van maximaal 2% en 50% bij een tarief van meer dan 2%. Voor een vermogensbelasting met een smalle grondslag (alleen het vermogen in box 3) bedraagt het gedragseffect 50% bij een tarief van maximaal 2% en 80% bij een tarief van meer dan 2%.

De totale omvang van het gedragseffect wordt bepaald door bovenstaande regels per persoon toe te passen. Bij een vermogensbelasting met een progressief tarief wordt het gedragseffect afzonderlijk berekend voor het deel van de grondslag dat met maximaal 2% wordt belast en het deel dat met meer dan 2% wordt belast. Hetzelfde geldt voor een vermogensbelasting met verschillende tarieven voor afzonderlijke vermogenscomponenten. Er wordt niet met anticipatie-effecten, direct grondslageffect op andere belastingen of een geleidelijk ingroeipad gerekend. Er treedt structureel (op langere termijn) verdere uitholling van de grondslag op bij invoering van een vermogensbelasting met een relatief hoog tarief. Dit wordt echter niet meegenomen in het standaard gedragseffect hierboven.

Onderbouwing

De empirische onderbouwing van de omvang van het gedragseffect is gebaseerd op een studie naar wijzigingen in de vermogensbelasting in Denemarken. De studie van Jakobsen et al. (2020) analyseert de effecten van verlagingen in 1989 tot aan de afschaffing van de vermogensbelasting in 1997. De verlaging van het effectieve tarief van de vermogensbelasting bedroeg 1,84%-punt voor vermogenden (98^{e}-99^{e} percentiel) en 1,56% voor zeer vermogenden (100^{e} percentiel). Daarnaast werd het heffingsvrij vermogen verhoogd voor paren maar niet voor alleenstaanden. Gebruik makend van de verschillen tussen huishoudens is het effect van de heffing op de vermogensgrondslag empirisch bepaald. De vuistregelpercentages van 20% en 50% liggen het dichtst in de buurt van de effecten die in de studie werden gevonden. Daarbij is te verwachten dat gedragsreacties sterker zijn naarmate het tarief hoger is.

Er zijn verschillende soorten reacties mogelijk, net als bij wijzigingen van het box 3-tarief. Mensen kunnen andere keuzes gaan maken over hun uitgaven en meer in het algemeen over hoe zij hun leven leiden. Denk bijvoorbeeld aan een verschuiving van besparingen naar huidige consumptie of meer schenkingen aan familieleden. Het is ook mogelijk dat mensen besluiten om te emigreren. Emigratie is overigens niet meegenomen in de analyse van Jakobsen et al. (2020). In reactie op een tariefwijziging kunnen mensen hun vermogen ook op een andere manier gaan aanhouden of de samenstelling van hun vermogen veranderen.

Specifiek voor grote box 2-vermogens (rechtstreeks gehouden aanmerkelijk belang) kunnen er mogelijkheden zijn voor ontwijking door aanpassing van bedrijfsstructuren, afhankelijk van de vormgeving van de maatregel. Als de heffing plaatsvindt over de fiscale boekwaarde van het aanmerkelijk belang, kan worden geprobeerd de boekwaarde te beperken door een nieuwe houdstermaatschappij boven een onderneming te plaatsen (buiten een eventuele fiscale eenheid van de onderneming). Als de onderneming tegen historische kostprijs wordt gewaardeerd op de balans van de nieuwe houdstermaatschappij, neemt de boekwaarde van het direct gehouden aanmerkelijk belang (de houdstermaatschappij) niet toe als het eigen vermogen van de onderneming groeit. Daarnaast kan een directeur-grootaandeelhouder (dga) proberen belasting op vermogen in box 2 en/of box 3 te ontwijken door een transactie waarbij een vordering op de eigen bv ontstaat. Een dergelijke vordering valt in box 1.

De verdere grondslaguitholling op langere termijn is een mechanisch effect. Dit houdt in dat bestaande vermogens geleidelijk afnemen als gevolg van de jaarlijkse belasting. Daarbij gaat het eigenlijk niet om een gedragsreactie, maar voor de raming van structurele ex-ante budgettaire effecten kan dit op dezelfde manier worden meegenomen als een gedragseffect.

Voor de doorrekening van concrete voorstellen moet goed worden bekeken of het standaard gedragseffect aannemelijk is, rekening houdend met mogelijkheden voor ontwijking die al dan niet worden geadresseerd in het voorstel. Verder kan cumulatie van belastingen aanleiding zijn om grotere gedragseffecten te veronderstellen, bijvoorbeeld bij hoge tarieven op box 3-inkomen in combinatie met invoering van een vermogensbelasting op box 3-vermogen.

Referenties

Jakobsen, K., Kleven, H., & Zucman, G. (2020). Wealth Taxation and Wealth Accumulation: Theory and Evidence From Denmark. *The Quarterly Journal of Economics, 135*(1), 329–388.

2.7 Bedrag zelfstandigenaftrek

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 0% met empirische onderbouwing. Het standaard gedragseffect impliceert dat aanpassingen in het bedrag van de zelfstandigenaftrek per saldo niet leiden tot veranderingen in het gebruik ervan. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Als de zelfstandigenaftrek geheel zou worden afgeschaft, zou een klein deel van de ondernemers voor de inkomstenbelasting stoppen met hun bedrijf. Dat blijkt uit een recente evaluatie van de fiscale ondernemerschapsregelingen (Schwartz et al., 2024). Uit een vragenlijst afgenomen onder bijna duizend ondernemers voor de inkomstenbelasting is op te maken dat 2% tot 8% in dat geval wil stoppen, de meeste daarvan zouden dan overstappen naar een baan in loondienst. Verlaging van de zelfstandigenaftrek vermindert namelijk de aantrekkelijkheid om als zelfstandige te werken in vergelijking met loondienst. Daarnaast geeft 4% tot 8% aan hun bedrijf dan om te zetten naar een bv. Dergelijke gedragsreacties verminderen het aantal gebruikers van de zelfstandigenaftrek als die wordt verlaagd of afgeschaft.

Daar staat tegenover een aanzienlijk deel van de ondernemers hun tarieven zou verhogen, waardoor een de verzilvering van kortingen in de inkomstenbelasting zou toenemen. In dezelfde vragenlijst geeft van de ondernemers die hun bedrijf zouden voortzetten ongeveer de helft aan dat ze bij afschaffing van de zelfstandigenaftrek hun tarieven zouden verhogen. Een tariefverhoging verkleint de verzilveringsproblematiek van zowel de zelfstandigenaftrek zelf (als de aftrek wordt verlaagd maar niet afgeschaft) als van andere kortingen in de inkomstenbelasting. Hoewel dit niet is gekwantificeerd, wordt voor het standaard gedragseffect aangenomen dat dit de afname van de grondslag ongeveer compenseert.

Voor een verhoging van de zelfstandigenaftrek geldt het omgekeerde. Het gebruik van de zelfstandigenaftrek neemt dan enigszins toe omdat meer mensen ondernemer voor de inkomstenbelasting worden, maar daar staat tegenover dat ook de verzilveringsproblematiek toeneemt omdat een deel van de ondernemers hun tarieven zal verlagen.

Referenties

Schwartz, T., Van Vuuren, D., Brennenraedts, R., Knol, J. Van der Geest, J., De Jong, G., & Van der Lugt, B. (2024). *Evaluatie fiscale ondernemerschapsregelingen*. SEO economisch onderzoek en Dialogic.

2.8 Aftrek pensioenpremies

Geen standaard gedragseffect

Op dit moment worden geen vaste gedragseffecten gehanteerd voor ramingen in het nieuwe pensioenstelsel. Per situatie wordt gekeken welk gedragseffect passend is. De reden hiervoor is dat er nog geen doorrekeningen zijn geweest van maatregelen voor aanpassingen binnen het nieuwe pensioenstelsel. Bij Keuzes in Kaart 2022-2025 en 2025-2028 gingen de doorgerekende maatregelen uit van het oude pensioenstelsel, waarin de opbouw van de pensioenuitkering was gekoppeld aan het loon. Daarbij werden standaard gedragseffecten gehanteerd voor maatregelen die de verplichte pensioenopbouw beperkten, afhankelijk van de standaardoptie voor het onverplichte deel van de opbouw. Voor deze maatregelen werd verondersteld dat ze bij overgang naar het nieuwe stelsel zouden worden vervangen door een vergelijkbare beperking van de premie-inleg. Aanpassingen die uitgaan van het nieuwe stelsel kunnen echter op een andere manier worden vormgegeven. Daarom kunnen voor nieuwe maatregelen nog geen standaard gedragseffecten worden aangegeven.

2.9 Expatregeling

Standaard gedragseffect

Voor afschaffen of wijzigen van de duur van zowel de expatregeling als de vergoeding van extraterritoriale kosten (ETK) op basis van werkelijke kosten geldt een elasticiteit van -0,4. Hieruit volgt een gedragseffect van 50% bij aanpassingen in de expatregeling zonder aanpassingen in de ETK en 30% wanneer beide worden afgeschaft. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

De gedragseffecten worden gebaseerd op de evaluatie van de regeling en zijn onzeker. Het gaat om effecten op de beloningen van expats, wijziging in instroom van nieuwe expats en voortijdig vertrek van expats. Het gedragseffect is gebaseerd op de evaluatie van de expatregeling die een elasticiteit schat van -0,4 (Bijlsma et al., 2024). Dit wordt verder onderbouwd door een studie van Timm et al. (2022) die laten zien dat de inkomensgrens in de expatregeling leidde tot twee keer zo veel toestroom van expats in de inkomensgroep net boven de inkomensgrens. Tegelijk blijkt uit een andere studie dat versoberingen van de expatregeling naar verwachting vooral bij expats met hogere inkomens (top 5%) zullen leiden tot verminderde bereidheid in Nederland te blijven (Giarola et al., 2023).

Referenties

Bijlsma M., Stäbler, D., Verheuvel, N., Konijn, S., Lensink, A., Rutten, A., Ourak, W., & Kuczynski, A. (2024). *Kunde, kosten en keuzes; Evaluatie 30%-regeling, extraterritoriale kostenregeling & partiele buitenlandse belastingplicht 2016-2022*. SEO Economisch Onderzoek.

Giarola, J. V. C., Marie, O., Cörvers, F., & Schmeets, H. (2023). Tax-Induced Emigration: Who Flees High Taxes? Evidence from the Netherlands. *Tinbergen Institute Discussion Papers, No. 23-053/V.*

Timm, L., Giuliodori, M., & Muller, P. (2022). Tax incentives for high skilled migrants: evidence from a preferential tax scheme in the Netherlands. *Tinbergen Institute Discussion Papers, No. 22-068/V.*

2.10 Hypotheekrenteaftrek

Standaard gedragseffect

De totale omvang van het gedragseffect wordt bepaald door onderstaande regels per persoon toe te passen in modelsimulaties, gebaseerd op een steekproef met 100 dzd huishoudens. Bij een volledige afschaffing van de hypotheekrenteaftrek (hra) in box 1, of bij het aftoppen van de aftrek tot een maximale hypotheekschuld, wordt aangenomen dat een huishouden de eigenwoningschuld verplaatst naar box 3 als dat fiscaal voordeel oplevert. Het gedragseffect is niet van toepassing wanneer de maatregel wordt gecombineerd met aanvullend beleid met betrekking tot de eigenwoningschuld, waardoor deze niet kan worden opgevoerd in box 3, of wanneer het maximale aftrektarief voor de hypotheekrenteaftrek wordt gewijzigd. Er is geen ingroeipad bij dit standaard gedragseffect maar het treedt op wanneer de maatregel zelf is ingegroeid. Bij voorstellen voor afschaffing van de hypotheekrenteaftrek gaat het meestal over geleidelijke afschaffing over een lange periode, het gedragseffect wordt in dat geval alleen meegenomen in het structurele budgettaire effect. Bij dit standaard gedragseffect hoort ook geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

In de huidige situatie is het doorgaans voordeliger om een schuld op te voeren in box 1 dan in box 3. Daarom zijn er criteria verbonden aan het begrip eigenwoningschuld, waaronder de vereiste dat de schuld moet zijn gebruikt voor de eigen woning en de aflossingseis. Het omgekeerde, om een eigenwoningschuld buiten box 3 te houden, is lastiger. Het is mogelijk in de huidige situatie om een hypotheek te splitsen in meerdere leningdelen, waarbij het ene deel wel kwalificeert als eigenwoningschuld en kan worden opgevoerd in box 1, en het andere deel niet kwalificeert als eigenwoningschuld (bijvoorbeeld omdat dit niet minimaal annuïtair wordt afgelost) en kan worden opgevoerd in box 3. Hoewel het voor de hand ligt om de aflossingseis te laten vervallen, blijft het lastig om het oormerk van de schuld vast te stellen. Bij afschaffing van de hypotheekrenteaftrek hebben huishoudens een prikkel om hun eigen vermogen toe te wijzen aan hun woning en hun schuld aan overige bezittingen.

Indien dat voordelig is, zullen hypotheken waarschijnlijk worden aangepast. Als hypotheekrente niet aftrekbaar is in box 1 en hypotheekschuld de grondslag vermindert in box 3, weegt het voordeel hiervan al snel op tegen administratieve lasten van een eventuele aanpassing van de hypotheek. Indien aanpassing nodig is, zullen hypotheekverstrekkers dit mogelijk actief aanbieden, omdat lagere nettohypotheeklasten ook in hun belang zijn.

2.11 Box 2: aanpassing lenen van eigen bv

Geen standaard gedragseffect

Er zijn geen standaard gedragseffecten voor deze maatregel.

Onderbouwing

Het gedragseffect moet per geval worden geschat, omdat dit afhankelijk is van de verdeling van bestaande leningen. Het effect van aanpassing van de leengrens is daarom niet lineair en hangt bovendien af van de voorgeschiedenis van het beleid. Het gedragseffect wordt daarom per geval geschat door Financiën op basis van microdata. Verruiming of verdere inperking van lenen van de eigen BV leidt vooral tot grote verschuivingen in het moment van belastingheffing. Een verdere inperking, door bestaande en nieuwe

leningen te belasten met het box 2-tarief, haalt toekomstige belastingontvangsten naar voren. Op korte termijn zijn er eenmalige forse kaseffecten omdat er enige tijd zit tussen aankondiging en ingang van de maatregel. De houders van een aanmerkelijk belang hebben daarmee tijd om hun schuld aan de eigen bv omlaag te brengen. Omgekeerd leidt een verruiming tot een verschuiving van belastinginkomsten naar de toekomst, omdat op korte termijn meer kan worden geleend van de eigen bv als vervanging van winstuitkering.

2.12 Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA)

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 0% met empirische onderbouwing. Het standaard gedragseffect impliceert dat wijzigingen in het aftrekpercentage of in de aftrekschrijven niet leiden tot verandering in de grondslag. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Het gedragseffect voor de investeringsregeling zou voornamelijk gedreven moeten worden door een investeringsreactie. Een verlaging zou bijvoorbeeld kunnen leiden tot minder investeringen of andere aanwending van het investeringsbedrag om gebruik te maken van andere fiscale (investerings)regelingen.

De empirische onderbouwing van het gedragseffect is gebaseerd op drie onderzoeken. Bij de meest recente evaluatie van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek kan het effect van de regeling op investeringen niet kwantitatief worden vastgesteld door gebrek aan microdata over bedrijfsinvesteringen (Ter Weel et al., 2017). Bij een eerdere evaluatie werd een enquête onder gebruikers gehouden waaruit bleek dat het effect op investeringen beperkt was (Vroonhof et al., 2005). Ongeveer een derde van de respondenten gaf aan dat ze de regeling niet hebben meegenomen in hun investeringsbeslissing. Van de gebruikers die de regeling wel in hun overwegingen hadden meegenomen, gaf ruim de helft aan dat ze ook zonder de regeling de investering zouden hebben gedaan, 40% gaf aan dat de investering deels zou hebben plaatsgevonden, en een enkeling had de investering niet gedaan. Uit een ander onderzoek blijkt dat de elasticiteit van ondernemingswinsten ten aanzien van de vpb, rond de schijfgrens van 200 dzd euro, beperkt is (Massenz, 2023). Ondernemingen hebben een prikkel om grote investeringen over meerdere jaren te spreiden om maximaal gebruik te maken van de KIA, maar dit leidt slechts beperkt tot een piek in de verdeling van winsten net onder de 200 dzd euro.

Referenties

Massenz, G. (2023). *On the behavioral effects of tax policy*.

Ter Weel, B., Vriend, S., Smits, T., Witteman, J., & Rosenboom, N. (2017). *Evaluatie fiscale ondernemersregelingen*.

Vroonhof, P., Verhoeven, W., & Folkeringa, M. (2005). *Ondernemen makkelijker én leuker? Evaluatie zelfstandigenaftrek en enkele andere fiscale instrumenten gericht op ondernemerschap. Evaluatie 2005-2006*. SEO.

2.13 Landbouwvrijstelling

Standaard gedragseffect

Het gehanteerde gedragseffect is een combinatie tussen een vast vuistregelpercentage van 20% met theoretische onderbouwing en een vast vuistregelpercentage van 100% met empirische onderbouwing. Bij de aanpassing of afschaffing van de landbouwvrijstelling hoort geen ingroeipad of direct grondslageffect op andere belastingen. Wel wordt uitgegaan van een (zeer) sterk anticipatie-effect van 90% net voor

afschaffing zonder neutraal overgangsrecht. Dit houdt in dat bij invoering 90% van de bestaande historische grondslag en bijbehorende opbrengst van de maatregel verdwijnt. Bij afschaffing met neutraal overgangsrecht is het anticipatie-effect 0%.

Onderbouwing

Voor ondernemingen waarbij het mogelijk is om gebruik te maken na afschaffing van de doorschuifregeling (DSR) wordt een gedragseffect van 100% voorzien op het moment van overdracht, met uitstel naar een toekomstige periode. Op basis van het verhandelde areaal en de partijen die het areaal verhandelen in 2009-2011 is de inschatting gemaakt op basis van gegevens van het Landbouw Economisch Instituut (LEI) dat bij 65% van de overdrachten geen familie-eigendom betreft. Voor de 35% waarbij dit wel het geval is, wordt ervan uitgegaan dat gebruikgemaakt wordt van geruisloos doorschuiven binnen familieverband. Deze overdrachten waren vrijgesteld en daarop wordt nadien heffing uitgesteld.

Voor ondernemingen die niet direct kunnen uitstellen middels de DSR zijn er mogelijk andere routes om belastinguitstel te kunnen verkrijgen waarvoor een gedragseffect van 20% wordt voorzien. Het is namelijk denkbaar dat bij de (gedeeltelijke) verkoop eveneens een herinvesteringsreserve wordt gevormd wanneer het voornemen bestaat om de boekwinst opnieuw te investeren in bedrijfsmiddelen. Daarnaast kan eveneens een vennootschap onder firma (vof) of commanditaire vennootschap (cv) worden aangegaan waarbij grond wordt ingebracht. Na verloop van tijd kan dan eveneens geruisloos doorgeschoven worden naar de kopende partij. Tot slot kan beperkt uitstel verkregen worden door simpelweg langer door te gaan met een landbouwbedrijf (Van der Veen et al., 2015). Omdat de herinvesteringsreserve het verzwarende criterium heeft dat er een voornemen moet bestaan om te herinvesteren en omdat overdracht via een vof of cv de verkopende partijen aan elkaar verbonden worden (wat de koop vertraagt), wordt uitgegaan van een bescheiden gedragseffect van 20% bij deze groep.

Het anticipatie-effect is gebaseerd op het feit dat structuurwijzigingen in de onderneming ook kunnen leiden tot verzilvering van de vrijstelling (Witteman et al., 2024). Deze tussentijdse verzilvering is relatief eenvoudig te bewerkstelligen, waardoor de meeste ondernemers de reeds bestaande vermogenswinst zullen kunnen verzilveren wanneer er tijd zit tussen de aankondiging van eventuele afschaffing of versobering en de inwerkingtreding daarvan. Slechts in incidentele gevallen waarbij fiscaal advies te laat of niet wordt ingewonnen zal verzilvering niet plaatsvinden. Dit wordt verondersteld een zeer bescheiden populatie van ondernemingen te zijn en speelt niet bij grotere ondernemingen die meer dan 30 hectaren landbouwgrond gebruiken.[5]

Ingroei van de raming zelf is niet gerelateerd aan het gedragseffect maar aan de vermogensopbouw in grond die cumuleert. Bij budgettaire reeksen kan ingroei zichtbaar zijn, maar dit ontstaat op een natuurlijke manier omdat geheven wordt over de cumulatieve boekwinst op landbouwgrond over tijd. Deze vermogensaanwas wordt belast bij afschaffing of versobering van de vrijstelling en dit zorgt voor een langzame ingroei van het budgettaire effect.

Referenties

Van der Veen, H.B., Silvis, H.J., Van der Meulen, H.A.B., & Voskuilen, M.J. (2015). *Visies uit de agrarische praktijk op de landbouwvrijstelling* (LEI 2015-019). LEI Wageningen UR.

Witteman, J., Lensink, A., Beernink, D., Content, J., Verheuvel, N., & Ourak, W. (2024). *Evaluatie landbouwvrijstelling* (SEO 2024-13). SEO Economische Onderzoek.

[5] Volgens het CBS is in 2020 ongeveer 18% van de landbouwgrond in bezit van ondernemingen met minder dan 30 ha. Bij de ondernemingen met tussen de 10 en 30 hectaren zal slechts een gedeelte tot de groep behoren die fiscaal minder bijgestaan is. Dit leidt tot een inschatting dat dit mogelijk bij 10% van de ondernemingen speelt.

2.14 Werkkostenregeling

Standaard gedragseffect

Als standaard gedragseffect bij verruimingen van de percentages van de vrije ruimte wordt verondersteld dat, afhankelijk van de omvang van de werkgever, 55-67% van de werkgevers de extra vrijgekomen vrije ruimte zal benutten door regulier loon om te zetten naar onbelaste vergoedingen of verstrekkingen binnen de vrije ruimte. Bij tijdelijke verruimingen van de vrije ruimte wordt een afslag van 50% genomen op dit effect, omdat de verschuiving van loon naar vrije ruimte in mindere mate plaatsvindt.

Onderbouwing

Bij een verruiming van de vrije ruimte van de werkkostenregeling zal een deel van de werkgevers de extra vrijgekomen vrije ruimte gaan benutten door meer onbelaste vergoedingen of verstrekkingen te bieden aan werknemers. Er zijn bij een verruiming van de vrije ruimte drie effecten te onderscheiden. Werkgevers die ook zonder de verruiming al eindheffing betalen, hoeven minder eindheffing af te dragen. Voor zover de verruiming van de vrije ruimte groter is dan de grondslag waarover deze werkgevers eindheffing zouden afdragen, ontstaat extra vrije ruimte die potentieel benut kan worden. En voor werkgevers die zonder de verruiming geen eindheffing betalen, leidt de verruiming in zijn geheel tot extra vrije ruimte die potentieel benut kan worden. In situatie 2 en 3 zal bij een deel van de werkgevers een verschuiving in de arbeidsvoorwaarden plaatsvinden waarbij regulier loon wordt omgezet naar onbelaste vergoedingen of verstrekkingen om gebruik te maken van deze extra vrije ruimte.

De omvang van dit gedragseffect is gebaseerd op een enquête onder werkgevers die gehouden is in het kader van de evaluatie van de Werkkostenregeling (Verheuvel et al., 2025). Afhankelijk van omvang van de werkgever geeft tussen de 55% en 67% van de werkgevers aan te proberen om de vrije ruimte zo volledig mogelijk te benutten of de vergoedingen en verstrekkingen voor werknemers zoveel mogelijk te optimaliseren. Van de extra vrijgekomen vrij ruimte zal dus 55% tot 67% worden opgevuld door belast loon om te zetten naar onbelaste vergoedingen en verstrekkingen. Hierbij wordt gedifferentieerd naar omvang van de werkgever.

Bij een tijdelijke verruiming vindt de verschuiving van belast loon naar onbelaste vergoedingen en verstrekkingen in mindere mate plaats. Er is minder gelegenheid om de arbeidsvoorwaarden aan te passen en op termijn wordt de vrije ruimte weer kleiner, waardoor alsnog (deels) eindheffing verschuldigd is over de voorheen onbelaste vergoeding en verstrekkingen. Dit maakt het omzetten van belast loon minder aantrekkelijk. Als vuistregel wordt daarom een afslag van 50% op het gedragseffect voor het extra benutten van de vrije ruimte toegepast. Hierdoor valt de derving van een tijdelijke verruiming lager uit dan bij een permanente verruiming.

Referenties

Verheuvel, N., Ourak, W., Belt, T., Bijlsma, M., Van der Vos, J. (2025). *Loont de werkkostenregeling? Evaluatie werkkostenregeling 2019-2024* (SEO 2025-63). SEO Economische Onderzoek.

3 Winstbelasting

3.1 Vpb-grondslag

Geen standaard gedragseffect

Voor wijzigingen in de vpb-grondslag worden geen standaard gedragseffecten gehanteerd. In plaats daarvan wordt voor elke maatregel individueel beoordeeld of er gedragseffecten te voorzien zijn, en wat de aard en omvang ervan zijn. Daarnaast zijn ingroeipad, anticipatie-effect en direct grondslageffect op andere belastingen ook per maatregel bepaald.

Onderbouwing

Het microsimulatiemodel waarmee het ministerie van Financiën wijzigingen in de vpb analyseert, bevat geen gedragsvergelijkingen. Eventuele gedragseffecten worden buiten het model om bepaald. Bij de raming voor beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling is bijvoorbeeld rekening gehouden met een anticipatie-effect door uit te gaan van geleidelijke ingroei van het budgettaire effect tot 2027 (per 2021). Er is geen gedragseffect toegepast bij onder meer de beperking afschrijving gebouwen (per 2019), aanpassing verliesverrekening (per 2021), invoering minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars in de vpb (per 2020) en aanscherping van de minimumkapitaalregel (per 2021). Voor de minimumkapitaalregel is de onderbouwing dat banken en verzekeraars hierdoor een prikkel hebben om relatief minder vreemd vermogen aan te trekken. Dit zou echter, via een vermindering van renteaftrek, tot dezelfde vpb-opbrengst leiden als de minimumkapitaalregel zelf. Bovendien wordt de omvang CET1 (aandelenkapitaal) en AT1 (voorwaardelijk converteerbare obligaties, ook wel coco's genoemd) in de totale financieringsmix van banken voornamelijk bepaald door andere overwegingen, zoals prudentiële regelgeving en rendementsverwachting van beleggers. De aanscherping van de minimumkapitaalregel (waarbij AT1 niet meer meetelt als kapitaal) leidt naar verwachting niet tot verschuivingen van AT1 naar CET1 vanwege het relatief grote verschil in kapitaalkosten.

3.2 Vpb-tarieven

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect voor het algemene vpb-tarief bestaat uit vaste vuistregelpercentages van 20% en 50%, afhankelijk van de tariefwijziging. De opbrengsten of kosten van een tariefverandering worden 20% kleiner voor zover het oude en nieuwe tarief maximaal 40% bedraagt, en 50% kleiner voor een tariefverandering waarbij het oude of het nieuwe tarief 40% of hoger is. Dit effect wordt toegepast bij ondernemingen met belastbare winst vanaf 500 dzd euro. Dit is de eerste stap van het standaard gedragseffect voor vpb-tariefwijzigingen.

Daarbovenop wordt een standaard gedragseffect toegepast voor tariefarbitrage. Deze tweede stap reflecteert spreiding van activiteiten over meerdere bv's die geen fiscale eenheid vormen en werkt als volgt. Op het budgettair effect dat volgt uit de eerste stap wordt voor het algemene vpb-tarief een afslag van 10% gehanteerd en voor het lage tarief een opslag van 20%. Het budgettaire effect van een wijziging van het lage tarief wordt met dit gedragseffect dus groter dan zonder gedragseffect. Dat komt doordat splitsing van activiteiten niet afhangt van het absolute niveau van het lage tarief, maar van het verschil met het algemene tarief. Het gedragseffect voor tariefarbitrage wordt gehanteerd voor zover het totale voordeel van splitsing van activiteiten (schijflengte x tariefverschil) minimaal 10 dzd euro bedraagt. In 2024 is dat het geval, want het

verplaatsen van winst belast tegen het algemene vpb-tarief naar een aparte bv die volledig gebruikmaakt van de lage vpb-schijf geeft een splitsingsvoordeel van 200 dzd euro x (25,8% - 19,0%) = 13,6 dzd euro.

Het standaard gedragseffect bestaat dus uit twee onderdelen. De hierboven genoemde drempels voor beide onderdelen zijn gebaseerd op de bedragen 500 dzd en 10 dzd euro in 2021 en worden periodiek herijkt op basis van inflatie en beleidsontwikkelingen. Bij het standaard gedragseffect voor vpb-tarieven hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Het gedragseffect voor het algemene tarief is gebaseerd op een combinatie van empirische literatuur en beredeneerde aannames. Grote bedrijven met een belastbare grondslag van meer dan 500 dzd euro hebben doorgaans planningsmogelijkheden om hun activiteiten en winsten anders te verdelen tussen landen. Het betreft een combinatie van verplaatsing van reële activiteiten en van internationale winstverschuiving. Ook na de nationale maatregelen tegen internationale belastingontwijking van de afgelopen jaren zijn er nog mogelijkheden om winsten te verschuiven naar vestigingen met wezenlijke activiteiten in andere landen waar een lager vpb-tarief geldt (boven het minimum van 9%). Dat kan bijvoorbeeld via aanpassingen in de financieringsstructuur. De internationale minimumbelastingregels voor grote multinationals (OESO Pillar Two/GloBE) laten dit ook toe, omdat een deel van de winst van vestigingen met reële bedrijfsactiviteiten is vrijgesteld van bijheffing. Bij grotere tariefverschillen met andere landen zijn sterkere gedragsreacties te verwachten. De grens hiervoor is niet precies te bepalen, daarom is gekozen voor een rond percentage als tariefgrens. In empirische studies zijn semi-elasticiteiten geschat voor het effect van veranderingen in het vpb-tarief op de grondslag (Adviescommissie Belastingheffing voor multinationals, 2020). Bij grote tariefwijzigingen zijn dergelijke semi-elasticiteiten echter niet goed bruikbaar om het gedragseffect op te baseren. Om die reden wordt gebruikgemaakt van vuistregelpercentages.

Het gedragseffect voor tariefarbitrage wordt ondersteund door inzichten uit de praktijk en analyses van aangiftedata. Het gaat daarbij om het voordeel dat kan worden behaald met bedrijfssplitsingen of het verdelen van nieuwe activiteiten over meerdere bv's die geen fiscale eenheid vormen. Dit is een ander type gedragseffect dan internationale verplaatsing van reële bedrijfsactiviteiten of internationale winstverschuiving. Het gedragseffect voor tariefarbitrage speelt dus ook voor bedrijven met een belastbare winst van minder dan 500 dzd euro. Zowel vanuit aangiftedata als vanuit de praktijk, waar splitsingen sinds eind 2020 actief zijn gepromoot door belastingadviseurs, zijn er aanwijzingen dat het gedragseffect substantieel is. De grenswaarde van 10 dzd euro is gebaseerd op het maximale splitsingsvoordeel in de periode 2012-2018 (5% tariefverschil x 200 dzd euro schijflengte). We veronderstellen dat het voordeel in die periode te klein was voor bedrijfssplitsingen. Hoewel er in deze jaren sprake was van *bunching* van bedrijfswinsten rond 200 dzd euro, betrof het een relatief beperkt aantal bedrijven die daarbij hun winsten bijstuurden door gebruik van aftrekposten (Bosch & Lafont, 2018).

Referenties

Adviescommissie Belastingheffing van multinationals (2020). *Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting*.
Bosch, N., & Lafont, F. (2018). *Ondernemers passen winstinkomen aan rondom grens vennootschapsbelasting*. ESB

3.3 Effectief tarief innovatiebox

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect bestaat uit vaste vuistregelpercentages en is gebaseerd op een combinatie van empirische literatuur, analyses van aangiftedata en inzichten uit de praktijk. Het gedragseffect houdt

in dat de opbrengsten of kosten 20% kleiner worden bij een tariefwijziging waarbij het oude en nieuwe effectieve tarief (voor bedrijfswinsten boven de vpb-schrijfgrens) maximaal 10% bedraagt. Bij verhogingen van het effectieve tarief boven de 10% worden de opbrengsten voor ieder procentpunt daarboven 50% kleiner en bij verdere verhoging boven de 15% worden de opbrengsten voor ieder procentpunt daar weer boven 80% kleiner. Voor het gedragseffect wordt een lineaire ingroei van vier jaar toegepast. Bij geleidelijke afschaffing of aanpassing van de tarieven over een langere periode wordt het gedragseffect, op basis van de volledig ingevoerde maatregel, direct toegepast vanaf het jaar van invoering. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

De innovatiebox is een instrument om innovatie te bevorderen en het vestigingsklimaat te verbeteren. Landen concurreren met elkaar om de vestiging van speur- en ontwikkelingsactiviteiten (s&o). Een multinationale onderneming zal bij het starten van innovatie kijken waar dit fiscaal gunstig is. Hierbij komen echter vaak ook nog andere activiteiten naar Nederland, die tegen het normale tarief belast worden.

In het verleden kon een gunstig belastingregime aanleiding geven tot verplaatsing van bestaande patenten en bijbehorende inkomsten. Empirisch onderzoek laat zien dat een 1%-punt lager vpb-tarief het aantal patenten met 3,5% kan doen toenemen in dat land (Karkinsky & Riedel, 2012). Ander onderzoek laat zien dat bedrijven die dochter zijn van een multinational met historisch bewijs van intellectueel eigendom, na introductie van een patentbox 8,5% winstgevender worden vergeleken met hun counterparts zonder intellectueel eigendom (Koethenbuerger et al., 2018). Dit laat zien dat ook bij een gegeven locatie van patenten de grondslag van inkomsten uit die patenten afhankelijk is van het effectieve tarief. Beide onderzoeken gebruiken wel data van voor de invoering van de zogenoemde *modified nexus-approach*, die in 2015 in OESO/G20-verband werd overeengekomen. In de onderzochte periode waren er geen specifieke beperkingen voor fiscale voordelen bij verplaatsing van bestaande patenten.

Met de *modified nexus approach* kan dat niet meer, wel kunnen bedrijven s&o-activiteiten zelf verplaatsen. Een klein deel van de bedrijven is verantwoordelijk voor een groot deel van het budgettair beslag van de innovatiebox. De verwachting is dat als de innovatiebox afgeschaft zou worden, sommige van deze s&o-activiteiten naar andere landen met een innovatiebox of laag algemeen vpb-tarief verplaatst kunnen worden, waarbij ze mogelijk ook nog aanverwante activiteiten die deze multinationals hierbij in Nederland hadden daar uitvoeren. Het is niet realistisch om te veronderstellen dat multinationals innovatieve activiteiten die ook in een ander land gevestigd kunnen worden, in Nederland zouden laten als het effectief tarief op winsten uit deze activiteiten naar 25% zou gaan. Ook nieuwe innovatieve activiteiten zullen dan eerder in een ander land plaatsvinden.

De mate van verplaatsing van s&o-activiteiten is afhankelijk van internationale tariefverschillen. De effectieve tarieven van de innovatieboxen in landen als Ierland, Luxemburg en België liggen rond de 5%, die van grotere Europese landen rond de 10% of meer. De inschatting is dat een stijging van het effectieve tarief tot maximaal 10% relatief weinig effect teweegbrengt, omdat er in andere landen met een innovatiebox weinig voordeel te behalen is. Bovendien zal dan in veel gevallen bijheffing plaatsvinden onder internationale minimumbelastingregels (zogeheten Pillar Two/GloBE). Boven de 10% zal er een sterker gedragseffect zijn omdat het dan fiscaal gunstig kan zijn om de s&o-activiteiten over te brengen of te starten in een ander land met een laag tarief. Vanaf 15% zal een steeds groter deel worden verplaatst, dan kan het ook lonen om s&o-activiteiten die wel onder de Nederlandse innovatiebox vallen maar niet onder een buitenlandse te verplaatsen naar een land met een laag algemeen vpb-tarief. Bovendien zullen s&o-activiteiten dan steeds vaker in een ander land gestart worden of wellicht verplaatst worden. Een extra stijging zorgt dus mogelijk voor allocatie van de S&O-activiteiten, en het daaruit voortkomende intellectueel eigendom, waardoor vanaf een effectief

tarief van 15% een kleine extra stijging van het tarief voor een groot gedragseffect kan zorgen. Maar belangrijker nog is dat innovatie dan veel minder in Nederland zal plaatsvinden of gestart zal worden. Dat maakt een gedragseffect van 80% aannemelijk. Ook met dit gedragseffect neemt de **totale** belastingopbrengst nog wel toe bij een stijging van het effectieve tarief voor de innovatiebox vanaf 15%, maar de verwachte meeropbrengst wordt dan relatief klein.

Het gedragseffect groeit geleidelijk in omdat gebruik van de innovatiebox is gekoppeld aan s&o-investeringen uit het verleden. Kwalificerende immateriële activa moeten door de onderneming zelf in Nederland zijn ontwikkeld (zie ook de nexus-breuk). Het ontwikkelen van immateriële activa vergt tijd (in de literatuur wordt uitgegaan van gemiddeld twee jaar) en bij het verplaatsen van een immaterieel activum dient de belastingclaim op eventuele waardevermeerderingen te worden voldaan (het betreft de waarde van de toekomstige cash-flow). We nemen daarbij aan de nagenoeg volledige verplaatsing dan binnen vier jaar plaatsvindt (twee maal het gemiddelde). Blijkens de recente evaluatie van de innovatiebox zullen zeer weinig ondernemingen hun immaterieel activum gaan verplaatsen (Bijlsma et al., 2023). In plaats daarvan zullen nieuwe s&o-activiteiten worden verplaatst naar een andere jurisdictie, waarop het gedragseffect ziet.

Bedrijven anticiperen op een aangekondigde afschaffing of verdere aanpassing. De lineaire ingroei van het totale gedragseffect in vier jaar is dus onafhankelijk van het ingroeipad van de maatregel zelf.

Referenties

Bijlsma, M., Brouwer, E., De Jong, G., Busschots, T., Den Hertog, P., Bongers, F., Smeitink, A., & Massop, M. (2023). *Evaluatie van de Innovatiebox 2010-2019* (SEO 2023-125). SEO Economisch Onderzoek.

Karkinsky, T., & Riedel, N. (2012). Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms. *Journal of international Economics*, *88*(1), 176-185.

Koethenbuerger, M., Liberini, F., & Stimmelmayr, M. (2018). Is it just luring reported profit? The case of European patent boxes. *CESifo Working Paper, No. 706*.

3.4 Bankenbelasting

Standaard gedragseffect

Het standaardgedragseffect bij de bankenbelasting is 0%. Dit gedragseffect is van toepassing bij aanpassingen van de tarieven van de bankenbelasting, bij afschaffing van de bankenbelasting en bij taakstellende verhogingen van de bankenbelasting. De veronderstelling is dat de bankenbelasting wordt doorberekend in de rentetarieven op bankleningen. Deze doorwerking behoort niet tot het ex- ante budgettaire effect, maar wordt wel meegenomen in ex-postdoorrekeningen van het CPB. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Het gedragseffect is gebaseerd op een literatuurstudie en beredeneerde aannames. De bankenbelasting beïnvloedt de kosten van het aantrekken van nieuwe financiering voor het verstrekken van nieuwe leningen aan de marge, wat doorberekend wordt in de rentetarieven. Dit blijkt uit een literatuurstudie bij de evaluatie van de bankenbelasting door het ministerie van Financiën (Kamerstuk II, 32545, nr. 151, 2021). Daardoor heeft het tarief van de bankenbelasting geen ex-ante effect op de bijbehorende grondslag, maar alleen een ex-postdoorwerking op de economie als geheel. De enige manier voor banken om de bankenbelasting te ontwijken, is door het hoofdkantoor uit Nederland te verplaatsen. Omdat de bankenbelasting wordt geheven over een zeer klein aantal grote banken, kan in de raming geen rekening worden gehouden met eventuele

verplaatsing van een hoofdkantoor als gevolg van een verhoging. Bij zeer forse verhogingen zou dit heroverwogen kunnen worden.

Referenties

Kamerstuk II, 32545, nr. 151 (2021, 17 november) Geraadpleegd 9 augustus 2024, van https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-1005075.pdf

3.5 Dividendbelasting

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage en de grootte van het gedragseffect is afhankelijk van het type van de maatregel. Bij verlaging is het tarief 20% en bij verhoging is het 80%. Bij de gedragseffecten hoort geen ingroeipad, geen anticipatie-effecten en geen directe grondslageffecten.

Onderbouwing

Het gedragseffect van 20% houdt rekening met grondslagontwikkeling. Met andere woorden, met de verplaatsing van de fiscale vestigingsplaats van moederbedrijven van beursgenoteerde ondernemingen.

Het gedragseffect van 80% is eigenlijk geen gedragseffect, maar volgt uit juridische beperkingen. Omdat Nederland in de meeste bilaterale belastingverdragen heeft afgesproken dat het bronland maximaal 15% belasting mag heffen over portfoliodividenden, kan een hoger tarief in de meeste gevallen niet worden toegepast. Vanwege antimisbruikbepalingen in belastingverdragen is het doorgaans niet mogelijk om dividendbelasting hoger dan 15% te ontwijken bij dividenduitkeringen aan aandeelhouders in niet-verdragslanden.

3.6 Bijzondere regeling zeescheepvaart

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 100% op basis van beredeneerde aannames. Dit gedragseffect is van toepassing bij afschaffing van de afdrachtvermindering. Bij afschaffing van de tonnageregeling vervalt bovendien een deel van de reguliere vpb-opbrengst. Hiervoor wordt een aanvullend gedragseffect van 25% verondersteld. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Het standaard gedragseffect bij afschaffing volgt uit het feit dat de mogelijkheden tot verplaatsing aanzienlijk zijn. De regeling is in opdracht van het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat door Deloitte geëvalueerd (Viool & Grift, 2021). Uit gesprekken met sectorpartijen blijkt dat de regelingen een belangrijke rol spelen in de keuze voor een vestigingsland. Het gedragseffect van het wegvallen van de vpb-opbrengst volgt uit empirische analyse van aangiftedata zoals beschikbaar bij Financiën.

Referenties

Viool, V., & Grift, E. J. (2021). *Evaluatie van de fiscale maatregelen in het Nederlandse zeescheepvaartbeleid in de periode 2014 tot en met 2019.*

4 Verbruiksbelastingen

4.1 Btw

Standaard gedragseffect

Bij aanpassing van btw-tarieven wordt geen standaard gedragseffect meegenomen. In plaats daarvan wordt voor elke maatregel individueel beoordeeld of er gedragseffecten te voorzien zijn, en wat de aard en omvang ervan zijn. Daarnaast zijn ingroeipad, anticipatie-effect en direct grondslageffect op andere belastingen ook per maatregel bepaald.

Onderbouwing

In geval van aanpassing van de btw-tarieven ligt een eerste-ordegedragsreactie niet voor de hand. Huishoudens hebben geen of weinig mogelijkheid om de tariefwijziging te ontwijken. Wel zal de tariefwijziging via een effect op de prijzen de totale btw-grondslag beïnvloeden. Dit effect maakt geen deel uit van de ex-antedefinitie, maar wordt wel meegenomen in ex-postdoorrekeningen van het CPB. Zie voor de doorwerking in prijzen bijvoorbeeld Mellens en Dijkstra (2013) en voor de macro-economische doorwerking Verstegen et al. (2023)

Referenties

Mellens, M., & Dijkstra, J. (2013). *CPB Achtergronddocument Schatting effect btw-verhoging op inflatie.*

Verstegen, L., Bettendorf, L., Boeters, S. & Kranendonk, H. (2023). *Macro-economische en budgettaire effecten van beleidsvarianten met Saffier 3.*

4.2 Alcoholaccijnzen

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 20% voor alle alcoholaccijnzen. Daarbij gaat het om de bieraccijns, de wijnaccijns inclusief mousserende wijnen, de accijns op tussenproducten zoals port, en de accijns op overige alcoholhoudende producten zoals gedestilleerd en mixdranken. Het gedragseffect houdt in dat de opbrengsten of kosten van een tariefwijziging 20% kleiner worden. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad en geen anticipatie-effect. **Het gedragseffect kent** een direct grondslageffect op de btw die wordt geheven op de alcoholaccijnzen.

Onderbouwing

Beschikbare empirische studies geven aanleiding voor het hanteren van een vast vuistregelpercentage. Hoewel in verschillende studies prijselasticiteiten worden geschat, zijn er drie redenen waarom deze elasticiteiten niet rechtstreeks kunnen worden toegepast. Ten eerste worden wetenschappelijke studies die grote elasticiteiten vinden sneller gepubliceerd, zodat elasticiteiten worden overschat (Nelson, 2013). Ten tweede kunnen elasticiteiten sterk verschillen tussen landen en tussen productcategorieën (Bittschi et al., 2019). Daardoor zijn de resultaten van internationale analyses niet goed toepasbaar voor Nederland. Ten derde kennen empirische schattingen voor Nederland aanzienlijke onzekerheidsmarges (Loretz & Zwirn, 2015). Het RIVM gaat in een rapport uit van een prijselasticiteit van ongeveer -0,5 voor alle alcoholische dranken, maar beschouwt dit dan ook als een ruwe benadering (De Wit et al., 2016).

Er is onvoldoende empirische onderbouwing om voor het gedragseffect onderscheid te maken tussen productcategorieën. Als alle accijnstarieven relatief evenveel worden aangepast, is er een verschil in de invloed daarvan op de consumentenprijs. Het aandeel van accijns in de totale consumentenprijs verschilt namelijk per productcategorie. Voor bier en wijn is dit aandeel beperkt, in 2024 is de accijns ongeveer 40 cent per liter bier en 1 euro per liter wijn, afhankelijk van het alcoholpercentage. Voor sterke drank is het aandeel groter, voor een liter gedestilleerd met alcoholpercentage van 40% is de accijns ruim 7 euro. Er zijn echter geen actuele, nauwkeurige schattingen beschikbaar van gedragseffecten per productcategorie. Daarom wordt één vast vuistregelpercentage gehanteerd.

Een econometrische studie van Nederlandse accijnswijzigingen tot 2013 vindt gedragseffecten van 0% tot 100%. Loretz en Zwirn (2015) analyseren het effect van tariefveranderingen over de periode 1994-2013. Zij constateren dat de tijdelijk hogere accijns op overige alcoholhoudende producten in 2003-2005 niet gepaard ging met een stijging van de opbrengst, dit suggereert een gedragseffect van 100%. De onderzoekers schatten het ex-ante budgettair gedragseffect voor wijn en gedestilleerd op circa 40%, met een ruime onzekerheidsmarge, en voor bier op circa 20%, met een kleinere onzekerheidsmarge. Hoewel deze studie is gefinancierd door een brancheorganisatie, is de wetenschappelijke kwaliteit ervan goed genoeg om te veronderstellen dat de resultaten betrouwbaar zijn.

Uit nieuwe data blijkt dat het gedragseffect tegenwoordig kleiner is dan terugkijkende analyses suggereren. Er is geen econometrische studie beschikbaar van de accijnsverhogingen in 2013, 2014 en 2024. CBS-statistieken en aangiftedata laten zien dat de opbrengst van accijns op overige alcoholhoudende producten niet steeg in 2013 en 2014 ten opzichte van eerdere jaren, in lijn met Loretz en Zwim (2015), maar dat na de verhoging in 2024 wel een stijging optreedt. Dit duidt erop dat het gedragseffect voor deze productgroep onzeker is en in de huidige context waarschijnlijk kleiner. Daarbij speelt mee dat het effect van grensaankopen is veranderd. In 2013-2014 was de alcoholaccijns in België namelijk lager dan in Nederland, terwijl dat sinds eind 2015 andersom is. In Duitsland is de alcoholaccijns wel nog steeds lager, maar er zijn ook andere redenen waarom Nederlanders meer drank gaan kopen in Duitsland, zoals verkoop in supermarkten in combinatie met lagere prijzen voor andere producten. Een eventuele toename van grensaankopen kan daarom niet zonder meer worden toegeschreven aan Nederlandse accijnsverhogingen.

Bij de accijnsverhoging in 2024 is geen duidelijk anticipatie-effect waarneembaar. Voor gedestilleerd is een anticipatie-effect denkbaar, omdat een verwachte substantiële prijsverhoging aanleiding kan zijn voor consumenten of verkopers om net daarvoor extra drank in te slaan. Historische data wijzen ook in die richting. Er waren namelijk pieken in de accijnsopbrengst in december voorafgaand aan de accijnsverhogingen van 2013 en 2014, gevolgd door een tijdelijk lagere opbrengst in januari en februari. Bij de verhoging in 2024 was dat echter niet het geval. Daarom maakt anticipatie geen onderdeel uit van het standaard gedragseffect.

De directe grondslageffecten worden ondersteund door diverse empirische studies. Deze laten zien dat een accijnsverandering volledig doorwerkt in de consumentenprijs (Bittschi et al., 2019). Dit verschilt nauwelijks tussen EU-landen. Een gedetailleerde analyse voor België laat zien dat prijsaanpassingen soms zelfs groter zijn dan de verandering in belastingen (Hindriks & Serse, 2019), afhankelijk van de lokale concurrentie.

Referenties

Bittschi, B., Fortin, I., Koch, S., & Sellner, R. (2019). Price Elasticities and Implied Tax Revenue for Alcoholic Beverages Evidence from Poland, France and Spain. *WIFO Working Papers, No. 579*.

De Wit, G.A., van Gils, P.F., Over, E.A.B., Suijkerbuijk, A.W.M., Lokkerbol, J., Smit, F., Mosca, I., Spit, W.J., Evers, S.M.A.A., & de Kinderen, R.J.A. (2016). *Social cost-benefit analysis of regulatory policies to reduce alcohol use in The Netherlands*. RIVM Report 2016-0065.

Hindriks, J. & Serse, V. (2019). Heterogeneity in the tax pass-through to spirit retail prices: Evidence from Belgium. *Journal of Public Economics, 176*, pp. 142-160. https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.06.009.
Loretz, S., & Zwirn, G. (2015). *Taxation of alcoholic beverages: Estimation of tax revenue effects in the Netherlands and Europe*. Vienna Institute for Advanced Studies.
Nelson., J.P. (2013). Meta-analysis of alcohol price and income elasticities – with corrections for publication bias. *Health Economics Review, 3,17*.

4.3 Dieselaccijns

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 20% op basis van theoretisch en empirisch onderzoek. Dit gedragseffect houdt in dat de opbrengst of derving van een dieselaccijnswijziging met 20% wordt opgehoogd of verminderd vanwege een verandering in het wagenpark, verandering in rijgedrag en tanken over de grens. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad en geen anticipatie-effect. Het gedragseffect kent een direct grondslageffect op de btw die wordt geheven op de dieselaccijns.

Onderbouwing

Het gedragseffect is gebaseerd op een combinatie van empirische literatuur en beredeneerde aannames. In Kansrijk Mobiliteitsbeleid (Verrips & Hilbers, 2020) is een gedragseffect van 20% toegepast. Dit effect bestond voor grofweg 5%-punt uit aanpassing van het wagenpark, op basis van modelsimulaties met het Landelijk Model Systeem van Rijkswaterstaat en 15%-punt uit minder rijden, zuiniger rijden en grenseffecten.

Grenseffecten maken deel uit van het standaard gedragseffect. Financiën heeft nader onderzoek gedaan naar grenseffecten naar aanleiding van de accijnsverlaging op brandstoffen per 1 april 2022 (Ministerie van Financiën, 2022; 2024). Hieruit blijkt dat er na de accijnsverlaging in Nederland meer extra liters diesel zijn verkocht in de regio's grenzend aan Duitsland, vergeleken met het binnenland. Dit duidt erop dat Nederlanders minder over de grens zijn gaan tanken. De Duitse accijnsverlaging in juni 2022 had een tegenovergesteld effect. Uit de analyses blijkt dat de grenseffecten passen binnen de gehanteerde vuistregel.

Referenties

Geilenkirchen, G.P., Geurs, K.T., van Essen, H.P., Schroten, A., & Boon, B. (2010). *Effecten van prijsbeleid in verkeer en vervoer: kennisoverzicht*, PBL & CE Delft.
Kampman, B.E., & Boon, B.H. (2004) *Duurdere diesel: Een berekening van de effecten van een verhoging van de dieselaccijns met 10ct/l.* CE Delft.
Ministerie van Financiën. (2022). *Effecten van de accijnsverlaging op brandstoffen per 1 april 2022.*
Ministerie van Financiën. (2024). *Tweede vervolgonderzoek van de accijnsverlaging op brandstoffen per 1 april 2022.*
Verrips, A.S. & H.D. Hilbers (2020), *Kansrijk mobiliteitsbeleid 2020*, Centraal Planbureau en Planbureau voor de Leefomgeving.

4.4 Benzineaccijns

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 20% op basis van theoretisch en empirisch onderzoek. Dit gedragseffect houdt in dat de opbrengst of derving van een benzineaccijnswijzing met 20% wordt opgehoogd of verminderd vanwege een aanpassing in het wagenpark, verandering in het

rijgedrag en de mate van tanken over de grens. Het gedragseffect is volledig in het jaar van invoering en heeft geen anticipatie-effect. Het gedragseffect kent een direct grondslageffect op de btw die wordt geheven op de benzineaccijns.

Onderbouwing

Het gedragseffect is gebaseerd op een combinatie van empirische literatuur en beredeneerde aannames. In Kansrijk Mobiliteitsbeleid (Verrips & Hilbers, 2020) is een gedragseffect van 20% toegepast. Dit effect bestaat voor 5%-punt uit aanpassing van het wagenpark, op basis van modelsimulaties met het Landelijk Model Systeem van Rijkswaterstaat en 15%-punt uit minder rijden, zuiniger rijden en over de grens tanken op basis van ruwe schatting/aanvulling tot vuistregel. Daarnaast is de vuistregel gebaseerd op elasticiteiten uit de overzichtsstudie van PBL en CE Delft (Geilenkirchen et al., 2010). Het gedragseffect ontstaat bij deze studie via dezelfde kanalen, namelijk veranderingen in het autobezit, het autogebruik per auto en de brandstofefficiency per autokilometer.

Grenseffecten maken deel uit van het standaard gedragseffect. Financiën heeft nader onderzoek gedaan naar grenseffecten naar aanleiding van de accijnsverlaging op brandstoffen per 1 april 2022 (Ministerie van Financiën, 2022; 2024). Hieruit blijkt dat er na de accijnsverlaging in Nederland meer extra liters benzine zijn verkocht in de regio's grenzend aan Duitsland, vergeleken met het binnenland. Dit duidt erop dat Nederlanders minder over de grens zijn gaan tanken. De Duitse accijnsverlaging in juni 2022 had een tegenovergesteld effect. Uit de analyses blijkt dat de grenseffecten passen binnen de gehanteerde vuistregel.

Referenties

Geilenkirchen, G.P., Geurs, K.T., van Essen, H.P., Schroten, A., & Boon, B. (2010). *Effecten van prijsbeleid in verkeer en vervoer: kennisoverzicht*, PBL & CE Delft.

Ministerie van Financiën. (2022). *Effecten van de accijnsverlaging op brandstoffen per 1 april 2022.*

Ministerie van Financiën. (2024). *Tweede vervolgonderzoek van de accijnsverlaging op brandstoffen per 1 april 2022.*

Verrips, A.S. & H.D. Hilbers (2020), *Kansrijk mobiliteitsbeleid 2020*, Centraal Planbureau en Planbureau voor de Leefomgeving.

4.5 Tabaksaccijns

Standaard gedragseffect

Bij aanpassingen van de accijns op tabak wordt gerekend met een standaard gedragseffect van 80% bij accijns per pakje sigaretten tot €8 en 100% vanaf €8. Dit gedragseffect houdt in dat de opbrengst of derving als gevolg van een wijziging in de tabaksaccijns ten opzichte van de huidige hoogte zeer beperkt is. Bij aanpassingen in alleen rooktabak worden dezelfde gedragseffecten gehanteerd. Bij een invoering van een belasting of accijns op e-sigaretten wordt gerekend met een gedragseffect van 20%. De gedragseffecten zijn volledig in het jaar van invoering[6], hebben een direct grondslageffect op de btw die wordt geheven op de tabaksaccijns en kennen geen aanvullend anticipatie-effect.

[6] Invoeringen van aanpassingen in de tabaksaccijns zijn in de regel per 1 april.

Onderbouwing

Het gedragseffect is gebaseerd op een combinatie van empirische literatuur en beredeneerde aannames. Er zijn veel (internationale) wetenschappelijke studies gedaan naar prijselasticiteiten van tabak. Het Trimbos-instituut (Croes & Willemsen, 2020) en het RIVM (Visscher et al., 2021) concluderen op basis van deze literatuur dat typische elasticiteiten rond de -0,4 liggen. Voor jongeren liggen deze hoger. Het standaard gedragseffect sluit aan op deze literatuur. De keuze voor een percentage in plaats van een elasticiteit bij deze maatregel volgt dezelfde redenering als voor brandstofaccijnzen (zie kader brandstofaccijnzen p.5).

Ook grenseffecten en substitutie naar andere (illegale) rookwaar maken deel uit van het standaard gedragseffect. Prieger en Kulick (2018) onderzoeken welk effect de accijnsverhoging op tabak op de legale verkoop van sigaretten heeft. Het RIVM (Rotteveel et al., 2024 en Rotteveel et al. 2025) en de Douane (2024) vinden substantiële grenseffecten na de accijnsverhogingen in april 2023 en april 2024. De resultaten geven aan dat grenseffecten de afgelopen jaren zijn toegenomen. In 2024 was over 45% van de sigaretten geen Nederlandse accijns betaald. Uit de combinatie van de prijselasticiteit en het percentage niet-Nederlands veraccijnsde sigaretten volgt dat een extra verhoging van de tabaksaccijns naar verwachting geen extra inkomsten oplevert wanneer de accijns boven de €8 per pakje sigaretten uitkomt.

In het gedragseffect is ook het effect van anticipatie meegenomen. Uit de recente verhogingen van de tabaksaccijns blijkt dat in de maand voor verhoging extra verkopen plaatsvinden en in de maanden na de verhogingen veel minder verkopen. Een deel van de verkopen verschuift dus naar het moment waarop het lagere tarief geldt. Budgettair leidt dit tot een lagere opbrengst dan in een situatie zonder anticipatie. Tegelijkertijd staat daar tegenover dat consumenten de aanpassing van hun gedrag (o.a. minder roken en aankopen doen in het buitenland) uitstellen door voor de verhoging extra aankopen te doen, wat na aankondiging van de tariefsaanpassing zorgt voor tijdelijk hogere opbrengsten. Uit de realisatiecijfers van de Douane blijkt dat deze budgettaire effecten bij de verhogingen in 2023 en 2024 elkaar vrijwel zouden opheffen. Daarom worden in de ramingen enkel gedragseffecten meegenomen en geen additionele anticipatie-effecten.

Het gedragseffect bij een eventuele invoering van een belasting of accijns op e-sigaretten is gebaseerd op dezelfde elasticiteiten als die van tabak. Hieruit volgt een gedragseffect van 20% bij tarieven die in lijn liggen met de accijns op tabak. Bij afwijkende vormgeving of significant hogere of lagere belasting of accijns kunnen andere gedragseffecten gehanteerd worden.

Referenties

Croes, E., & Willemsen, M. (2020). *Effecten van accijns en prijs op het gebruik van tabaksproducten*. Trimbos-Instituut, Nationaal Expertisecentrum Tabaksontmoediging.

Douane Nederland. (2024). *Empty Pack Survey meting 2023 Resultaten onderzoek herkomst lege sigarettenverpakkingen*. Douane Landelijk Tactisch Centrum Team Accijns.

Prieger, J.E., & Kulick J. (2018), Cigarette taxes and illicit trade in Europe. *Economic Inquiry*, *56*(3), pp. 1706-1723.

Rotteveel, A., Lambooij, M., & de Wit, A. (2024). *Gedragseffecten van de accijnsverhoging op tabak in 2023. Voorgenomen gedragsverandering versus daadwerkelijke aanpassing van het gedrag*. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu.

Rotteveel, A., Meulman, I., Lambooij, M., & de Wit, A. (2025). *Gedragseffecten van de accijnsverhoging op tabak in 2023. Voorgenomen gedragsverandering versus gedragsverandering*. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu.

Visscher, K., Lambooij, M., Suijkerbuijk, A., van Gils, P., & de Wit, A. (2021). *Prijsgevoeligheid van rokers. Gedragseffecten van accijnsverhoging: stoppen, minderen, goedkoper product roken of kopen over de grens?*. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu.

4.6 Verbruiksbelasting op non-alcoholische dranken

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast percentage van 20% op basis van realisatiecijfers. Dit gedragseffect houdt in dat de opbrengst of derving bij een wijziging in de verbruiksbelasting op non-alcoholische dranken wordt opgehoogd of verminderd met 20% door een verandering in de vraag naar non-alcoholische dranken. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad en geen anticipatie-effect. Het gedragseffect kent een direct grondslageffect op de btw die wordt geheven op de verbruiksbelasting.

Onderbouwing

De onderbouwing voor dit gedragseffect is gebaseerd op realisatiecijfers na de laatste verhoging van de verbruiksbelasting op non-alcoholische dranken. In 2024 is de verbruiksbelasting verhoogd van 8,83 euro per hectoliter naar 26,13 euro per hectoliter. Op basis van de ontwikkeling van de opbrengsten van de verbruiksbelasting tussen 2023 en 2024 is een standaard gedragseffect van 20% aannemelijk voor veranderingen in het tarief van de verbruiksbelasting.

Als de verbruiksbelasting gedifferentieerd wordt naar suikergehalte gaan we uit van een elasticiteit van -1. De empirische onderbouwing van dit gedragseffect bestaat uit een studie van het RIVM (Eykelenboom et al., 2023). In deze studie zijn in opdracht van het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport diverse varianten in de verbruiksbelasting doorgerekend. In deze studie wordt gesteld: *"Schattingen van prijselasticiteiten uit meta-analyses voor alcoholvrije dranken variëren echter sterk, maar liggen over het algemeen tussen de -0,67 en -1,59"* (Eykelenboom et al., 2023). De gemiddelde elasticiteit van -1 is gebaseerd op een rapport van de Wereldbank (2020).

De doorwerking van belastingen op prijzen is van belang voor het budgettaire effect. Belastingen zijn maar een gedeelte van de totale verkoopprijs van suikerhoudende dranken. Daarnaast worden wijzigingen in belastingen niet noodzakelijk volledig doorberekend. Het RIVM gaat uit van een *pass-through* van 82%.

Een belangrijk aandachtspunt is dat producenten kunnen overwegen om de productsamenstelling aan te passen om de belasting te ontwijken. In de RIVM-studie wordt voornamelijk gekeken naar een getrapte belasting, waarbij herformulering een expliciet doel kan zijn van de maatregel. De onderzoekers houden rekening met een effect van herformulering van 10%, oftewel een verlaging van het suikergehalte met 10%. Het effect op herformulering is afhankelijk van de vormgeving van de maatregel en moet per geval beoordeeld worden. Zo is herformulering bijvoorbeeld minder waarschijnlijk bij een generieke verhoging van de verbruiksbelasting, omdat aanpassing van de productsamenstelling dan niet leidt tot een lager tarief.

Referenties

Eykelenboom, M., Oosterhoff, M., Milder, I., Steenbergen, E., & van Giessen, A. (2023). *Impact van een getrapte verbruiksbelasting op de verkoop van suiker via alcoholvrije dranken: mogelijke aanpassingen in de verbruiksbelasting doorgerekend.* Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu.

World Bank. (2020). *Taxes on sugar-sweetened beverages: summary of international evidence and experiences.*

4.7 Energiebelasting

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vaste elasticiteit van -0,2 met een empirische onderbouwing. Het gedragseffect houdt in dat een relatieve verandering van de totale prijs voor gas of elektriciteit in een bepaalde tariefschijf leidt tot een relatieve verandering van de grondslag die 0,2 keer zo groot is. Dit is een exponentieel verband. Bij een tariefverhoging neemt de totale prijs toe en de grondslag af, bij een tariefverlaging neemt de totale prijs af en de grondslag toe. Bij dit gedragseffect hoort een lineair ingroeipad van zes jaar vanaf het jaar van invoering. Het gedragseffect kent geen anticipatie-effect en heeft een direct grondslageffect op de btw die wordt geheven op de energiebelasting.

Onderbouwing

Een prijselasticiteit van -0,2 is symmetrisch gehanteerd voor tariefwijzigingen van de energiebelasting. Een studie van PBL (Daniëls & Koelemeijer, 2016) liet zien dat de prijselasticiteit van gasverbruik door huishoudens -0,2 is. Dit is ook consistent met bruikbare expertschatting, die toegepast is op de Nederlandse situatie en globaal in lijn is met empirische schattingen (Berkhout et al., 2004; Krishnamurthy & Kriström, 2015; Sen & Vollebergh, 2018; Alberini & Filippini, 2018; Zhu et al., 2018). Uit de evaluatie van de energiebelasting (Blom et al., 2021) blijkt overigens dat zonder de energiebelasting het elektriciteitsverbruik omstreeks vijftien procent hoger zou hebben gelegen ten opzichte van de huidige situatie en dat er geen aanleiding is om af te wijken van de algemeen toegepaste elasticiteit van -0,2.

Vanuit economisch oogpunt valt te verwachten dat het gedragseffect symmetrisch is. Dat wil zeggen dat een tariefverlaging tot een toename in het energieverbruik leidt, dus het omgekeerde effect van een tariefverhoging. De EU-richtlijnen voor energie-efficiëntie en ander beleid zijn daarbij onderdeel van het huidige basispad.

Er wordt als hoofdregel rekening gehouden met een geleidelijk ingroeipad van zes jaar. Dit is vooral een pragmatische keuze, waarbij aansluiting wordt gezocht met het aantal jaren waarvoor het grondslageffect meegenomen wordt in de ramingen. Het is voor burgers en bedrijven tot op zekere hoogte mogelijk om hun energieverbruik direct aan te passen in reactie op prijsveranderingen. Op langere termijn zijn er daarnaast mogelijkheden om het energieverbruik te wijzigen via verduurzaming, aanpassing van bedrijfsprocessen, investeringen in alternatieve energiebronnen of technologische innovaties. Dit type beslissingen heeft een lange looptijd. Naarmate de langetermijneffecten een belangrijkere rol spelen, kan gekozen worden voor een ingroeipad van tien jaar De keuze voor tien jaar is gemaakt op basis van expertinschattingen, volgend uit de uitkomsten van eerder genoemde studies.

In ramingen voor het inkomstenkader wordt in lijn met het advies van de studiegroep begrotingsruimte, het grondslageffect t/m t+5 meegenomen.

Referenties

Alberini, A., & Filippini, M. (2018). Transient and persistent energy efficiency in the US residential sector: Evidence from household-level data. *Energy Efficiency*, 11, 589-601.

Berkhout, P. H., Ferrer-i-Carbonell, A., & Muskens, J. C. (2004). The ex post impact of an energy tax on household energy demand. *Energy economics*, *26*(3), 297-317.

Blom, M., Schep, E., Bachaus, A., Vergeer, R., Van Til, H., Akkermans, F., Kreulen, K., & Meurs, E. (2021). *Evaluatie van de energiebelasting. Terugkijken (1996-2019) en vooruitzien(2020-2030)*, CE Delft.

Daniëls , B., & Koelemeijer, R. (2016).*Kostenefficiëntie van beleidsmaatregelen ter vermindering van broeikasgasemissies*.

Krishnamurthy, C. K. B., & Kriström, B. (2015). A cross-country analysis of residential electricity demand in 11 OECD-countries. *Resource and Energy Economics*, *39*, 68-88.

Sen, S., & Vollebergh, H. (2018). The effectiveness of taxing the carbon content of energy consumption. *Journal of environmental economics and management*, *92*, 74-99.

Zhu, X., Li, L., Zhou, K., Zhang, X., & Yang, S. (2018). A meta-analysis on the price elasticity and income elasticity of residential electricity demand. *Journal of Cleaner Production*, *201*, 169–177.

4.8 Kolenbelasting

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect bij tariefwijzigingen is een vast vuistregelpercentage van 20% op basis van beredeneerde aannames. Het gedragseffect houdt in dat de opbrengsten of kosten van een tariefwijziging 20% kleiner worden. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Er is gekozen voor een klein gedragseffect. De kolenbelasting is een relatief kleine belasting en maakt slechts een deel uit van de kosten van verbruikers van kolen. De kolenbelasting stimuleert het afstappen van kolen naar andere bronnen. Voor de afschaffingen van vrijstellingen in de kolenbelastingen worden gedragseffecten per casus bepaald. De mate waarin gebruikers kunnen overstappen op duurzame bronnen hangt af van de beschikbaarheid van alternatieven, zoals groene waterstof. Het is niet met zekerheid te zeggen hoe deze beschikbaarheid zich ontwikkelt (Hanemaaijer & Kerkhoven, 2023).

Referenties

Hanemaaijer, N., & Kerkhoven, J. (2023). *Impactanalyse belastingmaatregelen basisindustrie*, Kalavasta.

4.9 Assurantiebelasting

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage, maar de grootte van het gedragseffect is afhankelijk van het type maatregel. Bij een verhoging of een verlaging van het tarief in de assurantiebelasting wordt uitgegaan van een standaard gedragseffect van 0%. Bij het schrappen van een vrijstelling van de assurantiebelasting wordt ook gerekend met een standaard gedragseffect van 0%. Een uitzondering is het schrappen van de vrijstelling van de assurantiebelasting op levensverzekeringen. In dat geval wordt gerekend met een gedragseffect van 80% voor collectieve levensverzekeringen, waardoor de opbrengst voor dit deel van de grondslag 80% lager uitvalt. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Het standaard gedragseffect van 0% bij een verhoging of een verlaging van het tarief is gebaseerd op een evaluatie van eerdere verhogingen van de assurantiebelasting. Uit de evaluatie bleek dat verzekeraars de verhoging geheel doorberekenden en klanten hun verzekeringen niet of nauwelijks structureel aanpasten (Brennenraedts et al., 2020).

Een standaard effect van 80% is toegepast op het schrappen van de vrijstelling van assurantiebelasting op levensverzekeringen, omdat de levensverzekering minder aantrekkelijk wordt om voor pensioenopbouw te gebruiken. Dit geldt met name voor collectieve levensverzekeringen. Werkgevers hebben namelijk de mogelijkheid om pensioenregelingen niet door een verzekeraar te laten uitvoeren, maar door een pensioenfonds of een premiepensioeninstelling (PPI). Veel levensverzekeraars bieden ook pensioenopbouw aan via een PPI, dus zij kunnen relatief makkelijk een alternatieve vorm van pensioenopbouw aanbieden

waarop geen assurantiebelasting van toepassing is. Werkgevers hebben vaak overeenkomsten met pensioenuitvoerders met een looptijd van een aantal jaar. Daarom zullen niet alle werkgevers meteen kunnen overstappen. Een aanzienlijk deel van de jaarlijkse pensioenstortingen bij levensverzekeraars bestaat echter uit eenmalige stortingen voor de overdracht van bestaande pensioenopbouw naar een andere uitvoerder. Naar verwachting zullen deze overdrachten naar levensverzekeraars vrijwel meteen stoppen. Daarom wordt het gedragseffect meteen volledig toegepast in het jaar van invoering.

Voor individuele levensverzekeringen ligt dat anders, omdat die voor een groot deel bestaan uit overlijdensrisicoverzekeringen. Deze verzekeringen zijn verplicht voor het aangaan van een hypotheek. Voor woningeigenaren met een hypotheek is het daarom onmogelijk om dit type verzekering op te zeggen of niet meer af te sluiten.

Referenties

Brennenraedts, R., Hanswijk, M., Hermanussen, L., & Veldman, J. (2020). *Evaluatie assurantiebelasting*. Dialogic.

4.10 Vliegbelasting

Geen standaard gedragseffect

Voor het ramen van budgettaire gevolgen van de aanpassingen in de vliegbelasting wordt geen standaard gedragseffect gehanteerd. Doorrekeningen worden gebaseerd op het AEOLUS-model, ontwikkeld door Significance. Dit model is in eigendom van het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat en in beheer bij Rijkswaterstaat. Het model wordt ook gebruikt voor de prognoses van de WLO-scenario's en de KEV van het PBL. Bij dit gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

De elasticiteiten in het model zijn bij het opstellen van de WLO-scenario's in 2015 getoetst. Sindsdien zijn er modelaanpassingen gedaan en is het model geëvalueerd (Hofman, 2023). Technische documentatie is beschikbaar (Significance, 2023).

Referenties

Hofman, F. (2023) *Review Luchtvaartmodel AEOLUS,* Rijkswaterstaat.
Significance. (2023). *AEOLUS Documentatie 2.0 Rapport voor Rijkswaterstaat WVL.*

5 Overige belastingen

5.1 CO2-heffing en minimumprijs industrie

Geen standaard gedragseffect

Voor een CO2-heffing en CO2-minimumprijs wordt geen standaard gedragseffect gehanteerd. Er moet per variant worden bekeken wat de aard en omvang is van de te verwachten gedragseffecten. Wanneer de aanpassing van de CO2- heffingen (hoogte of grondslag) onderdeel is van een breder maatregelenpakket, kunnen ter consistentie ook de doorwerkingen naar andere belastingen met dezelfde grondslag worden meegenomen.

5.2 CO2-heffing AVI's

Voor de CO2-heffing voor afvalverwerkende instellingen (AVI's) geldt dezelfde elasticiteit als voor de afvalstoffenbelasting (-0,4). Net als de afvalstoffenbelasting werkt de CO2-heffing voor AVI's door op de kostprijs van het verbranden van afval.

5.3 CO2-heffing glastuinbouw

Geen standaard gedragseffect

De afgelopen jaren zijn diverse tariefstudies gedaan om het effect van de CO2-heffingshoogte te bepalen. Berenschot en Kalavasta (2024 & 2025) hebben een model ontwikkeld om de effecten van de heffingshoogte gedetailleerd door te rekenen. Dit model dient als basis voor de inschatting van gedragseffecten. Die inschattingen zijn onzeker vanwege de vele aannames in het model. Bij aanzienlijke wijzigingen of gelijktijdige aanpassingen van de verlaagde tarieven glastuinbouw in de energiebelasting worden ook grondslageffecten op de energiebelasting aardgas meegenomen. Het model houdt rekening met ingroeipaden en anticipatie-effecten. Op macroniveau (bijvoorbeeld de totale CO2-uitstoot van de sector) zijn er (relatief beperkte) verschillen tussen de uitkomsten van het model en de ramingen van het PBL. Bij ramingen wordt voor deze verschillen gecorrigeerd, waardoor het model in feite alleen gebruikt wordt voor het berekenen van gedragseffecten, terwijl voor de totale opbrengsten zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de PBL-raming.

Referenties

Berenschot & Kalavasta (2024). *Tariefstudie CO2-heffing glastuinbouw (2024)*. Ministerie van Financiën Kalavasta | Tariefstudie CO2-heffing glastuinbouw (2024)
Berenschot & Kalavasta (2025) *Publieksrapportage: Herijking CO2-heffing glastuinbouw*. Ministerie van Financiën (link)

5.4 Erf- en schenkbelastingtarieven

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 0% op basis van theoretisch en empirisch onderzoek. Op de korte termijn kan sprake zijn van een empirisch onderbouwde anticipatie-effecten. Bij dit gedragseffect hoort geen ingroeipad of direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Een wijziging van de tarieven leidt niet tot een sterkere prikkel om progressiviteit te ontlopen, aangezien uit een empirische studie blijkt dat bij schenkingen vaak al rekening wordt gehouden met de schijfgrenzen (Groot et al., 2019). Wanneer er veel geschonken wordt, is de elasticiteit van schenkingen eveneens kleiner (Sturrock et al., 2022). Hoewel het ontlopen van progressiviteit binnen een periode gelimiteerd is, toont datzelfde onderzoek aan dat er wel, doch beperkt, elasticiteit kan optreden over jaren heen.

Daarom wordt een anticipatie-effect gebaseerd op deze elasticiteiten als logisch verondersteld. Bij een verhoging van de tarieven voor de schenkbelasting wordt een deel van de schenkingen naar voren gehaald. De omvang van de verschuiving hangt af van de tariefverandering en wordt als volgt berekend. Eerst wordt de grondslag voor schenkingen tegen het lage tarief in het jaar van invoering (t) vermenigvuldigd met 2,5% per %-punttariefverandering en de grondslag voor schenkingen tegen het hoge tarief met 1% per %-punttariefverandering. Vervolgens wordt in het jaar van invoering (t) de grondslag voor de schenkbelasting verminderd met 80% van deze bedragen, in het tweede jaar (t+1) met 50% en in het derde jaar (t+2) met 20%. Dit is gebaseerd op een beredeneerde inschatting en de vaste vuistregels. Deze schenkingen verschuiven vervolgens naar het jaar voor invoering (t-1), zodat de grondslag in dat jaar in totaal toeneemt met 150% van deze bedragen. Bij een verlaging van de tarieven voor de schenkbelasting wordt eveneens verondersteld dat er geanticipeerd wordt door het uitstellen van schenkingen. Voor het bepalen van de hoogte van het anticipatie-effect worden dezelfde elasticiteiten verondersteld als bij een tariefverhoging. Het anticipatie-effect kan bij tariefverlagingen beperkt worden, afhankelijk van de periode tussen de aankondiging en de implementatie.

Referenties

Groot, S., Lever, M., & Mõhlmann, J. (2019). *Effect van erfenissen en schenkingen op vermogensongelijkheid en de rol van belastingen*. CPB Notitie.

Sturrock, D., Groot, S., & Mõhlmann, J. (2022). *Wealth, gifts, and estate planning at the end of life.* CPB Discussion Paper.

5.5 Erf- en schenkbelastingvrijstellingen

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage op basis van empirisch onderzoek en een beredeneerde inschatting. Structureel is het gedragseffect 0%. Alleen bij omvangrijke verhogingen van de jaarlijkse schenkingsvrijstellingen wordt een gedragseffect van 20% verondersteld. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Het standaard gedragseffect van 0% heeft te maken met de reeds optimale spreiding en sterke bunching (Groot et al., 2019). Het feit dat er weinig tot geen effect is te verwachten van beperkte wijzigingen in de vrijstelling in de schenk- en erfbelasting, vloeit voort uit het idee dat voor diegene in de nalatenschap faseren (en dus responsief kunnen zijn) al een optimale spreiding over de tijd najagen. Dit zal doorgaans omvangrijkere nalatenschappen betreffen waardoor extra spreiding over het algemeen weinig baat heeft.

Referenties

Groot, S., Lever, M., & Mõhlmann, J. (2019). *Effect van erfenissen en schenkingen op vermogensongelijkheid en de rol van belastingen*. CPB Notitie.

5.6 Bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage op basis van een beredeneerde inschatting. Hierbij is er een ingroeipad van tien jaar voor het gedragseffect gehanteerd. Bij dit gedragseffect hoort geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Voor het gedragseffect wordt uitgegaan van een staffel voor aanpassingen in het vrijstellingspercentage.[7] Het gedragseffect bedraagt 0% bij verlagingen van het vrijstellingspercentage naar een niveau tussen de 100% en 50%. Bij verlagingen naar een niveau tussen de 50% en 25% worden de opbrengsten 10% kleiner, en bij verlagingen naar een niveau tussen de 25% en 0% bedraagt het gedragseffect 20%. Een verlaging van het vrijstellingspercentage binnen de BOR leidt ertoe dat een deel van de grondslag zal wegvallen door emigratie van eigenaren, met name bij zeer hoge vermogens. Indien een verhoging van het vrijstellingspercentage volgt op een eerdere forse verlaging zal een deel van de grondslag terugkeren vanwege immigratie van bedrijfseigenaren, met name bij zeer hoge vermogens. Hierachter zit de logica dat als de prikkel afdoende was om ervoor te zorgen dat men emigreerde, het weghalen ervan weer afdoende is om te immigreren. Met andere woorden, het gedragseffect is symmetrisch en neemt toe naarmate het vrijstellingspercentage al lager ligt, oftewel naarmate de afstand tussen het vrijstellingspercentage en vergelijkbare buitenlandse regelingen groter is.

Het ingroeipad is gerelateerd aan het emigratie-effect. Door de stijging van de belastingdruk voor bedrijfsoverdrachten zal een deel van de grondslag wegvallen door emigratie van eigenaren naar landen met lagere tarieven, met name mensen met een zeer hoog vermogen. Tot en met tien jaar na emigratie wordt een schenking of erfenis door de tienjaarsregeling nog in de Nederlandse heffing getrokken. Hierdoor zal het structurele gedragseffect pas na de periode van tien jaar optreden.

5.7 Kansspelbelasting

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 20% op basis van beredeneerde aannames. Het gedragseffect houdt in dat de opbrengsten of kosten van een tariefwijziging 20% kleiner worden. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

De kansspelbelasting wordt op twee manieren geheven. Voor het overgrote deel van de markt wordt de belasting geheven op het bruto-spelresultaat. Dat is de totale inleg minus de uitgekeerde prijzen. Alleen bij

[7] Per 1-1-2025 bedraagt de vrijstelling *going concern*-waarde 100% tot een bedrag van € 1,5 mln en 75% over het meerdere boven € 1,5 mln.

loterijen wordt er geheven op uitgekeerde prijzen. Hierdoor vormt de kansspelbelasting dus een directe kostenpost op de bruto-omzet van de meeste kansspelaanbieders[8].

Een tariefwijziging beïnvloedt de vraag naar kansspelen. Hogere of lagere kosten voor kansspelaanbieders worden (deels) doorberekend aan de deelnemer door een wijziging in de effectieve prijs (inleg minus gemiddelde uitkering). Een verhoging van de effectieve prijs zorgt ervoor dat de vraag afneemt doordat mensen minder gaan gokken, minder geld inzetten, naar het illegale circuit vertrekken of bij buitenlandse kansspelaanbieders gaan spelen. Een recent onderzoek van de Kansspelautoriteit vindt een prijselasticiteit van -0,55 voor een belangrijk deel van de onlinemarkt (Kansspelautoriteit 2025b). In deze analyse wordt gekeken naar verhogingen van effectieve prijzen die zijn doorgevoerd in de loop van 2024, deels vooruitlopend op de verhoging van de kansspelbelasting per 1 januari 2025. Eerder onderzoek uit 2023 gaf een elasticiteit van -0,73 voor alle kansspelen (Atlas research 2023) en in een ouder onderzoek van The Boston Consulting Group (BCG, 2011) werd geconcludeerd dat typische prijselasticiteiten tussen de -1 en -2 liggen voor verschillende types kansspelen. De lagere vraag wordt meegenomen in het standaard gedragseffect.

Een verandering van het tarief heeft echter ook invloed op het aanbod van kansspelen. Dit heeft te maken met de wettelijke restricties waarmee een deel van de kansspelmarkt te maken heeft, zoals inzetrestricties per inworp en minimale uitkeringspercentages voor spelautomaten. Deze restricties zorgen ervoor dat een deel van de kansspelmarkt hogere kosten als gevolg van een tariefverhoging niet (volledig) kan doorberekenen aan de deelnemer. Dit kan een negatieve impact hebben op de winstgevendheid van deze aanbieders, waardoor het aanbod van kansspelen zal afnemen. Ook dit wordt meegenomen in het standaard gedragseffect.

Er zijn beperkt gegevens beschikbaar over de gevolgen van de tariefverhoging van 1 januari 2025. Maandelijkse opbrengsten voor het eerste half jaar van 2025 kunnen worden vergeleken met die voor het laatste kwartaal van 2024 om een rechtstreekse schatting te maken van het gedragseffect. Hieruit volgt een gedragseffect in de buurt van 20%. Berekening van de Kansspelautoriteit en het ministerie van Financiën geeft een vergelijkbare uitkomst (Kansspelautoriteit 2025a; Kansspelautoriteit en Ministerie van Financiën, 2026). Een vergelijking met eerdere kwartalen van 2024 zou een vertekend beeld geven, omdat op 1 oktober 2024 de Beleidsregel verantwoord spelen 2024 en de Regeling speellimieten bewuster speelgedrag zijn ingevoerd. Deze nieuwe regels verlagen de speellimieten en leiden daarom tot een daling van het bruto-spelresultaat die niet wordt veroorzaakt door aanpassing van de kansspelbelasting. Vanwege de korte vergelijkingsperiode en de beperkte periode sinds de tariefverhoging kan het gedragseffect niet nauwkeuriger worden bepaald dan het gehanteerde vuistregelpercentage.

Referenties

Kansspelautoriteit (2025a). *Effecten op de kansspelmarkt: Verhoging kansspelbelasting*. https://kansspelautoriteit.nl/publish/library/17/effecten_verhoging_kansspelbelasting.pdf

Kansspelautoriteit (2025b). *RTP, inzetten en brutospelresultaat bij online slots: Effecten belastingverhoging en de stortingsgrens*. https://kansspelautoriteit.nl/publish/library/17/technische_bijlage_rtp.pdf

Kansspelautoriteit en Ministerie van Financiën (2026) Monitor effecten verhoging kansspelbelasting. https://open.overheid.nl/details/f4d224ba-3eb2-4bed-a2c9-f42dca4d8689

Atlas research (2023). *Rood-zwart ontward Verkenning van de maatschappelijke kosten en baten van kansspelen. https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/rapporten/2023/09/05/tk-bijlage-rood-zwart-ontward-verkenning-van-de-maatschappelijke-kosten-en-baten-van-kansspelen/tk-bijlage-rood-zwart-ontward-verkenning-van-de-maatschappelijke-kosten-en-baten-van-kansspelen.pdf*

[8] Burgers kunnen ook zelf Kansspelbelasting opgeven bijvoorbeeld wanneer in het buitenland een prijs hebben gewonnen.

The Boston Consulting Group, (2011). *Onderzoek Online Markt Kansspelen Eindrapport*. Ministerie van Justitie en Veiligheid. https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-359703.pdf

5.8 Overdrachtsbelasting

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is 6,5% per %-punt voor eigenaar-bewoners en investeerders en 7% per %-punt voor niet-woningen. Dit standaard gedragseffect geldt zowel bij verhogingen als verlagingen van het tarief. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad en geen direct grondslageffect op andere belastingen. Wel wordt rekening gehouden met een anticipatie-effect van 20%.

Onderbouwing

Het gedragseffect is een gemiddelde op basis van verschillende onderzoeken. In een rapport van Brennenraedts et al. (2019), dat zich baseert op een belastingverhoging van beleggers in het Verenigd Koninkrijk, kwam naar voren dat bij een tariefverhoging van de overdrachtsbelasting met 1%-punt de grondslag met 6% verkleint. Deze elasticiteit strookt met de verlaging van 40% van de opbrengst van het hogere tarief voor woningbeleggers bij invoering van differentiatie in de overdrachtsbelasting (vrijstelling voor starters, hoger tarief voor beleggers). Het percentage van 40% heeft betrekking op de opbrengsten. Wanneer dit wordt uitgedrukt als percentage van grondslag, zou dit 30% zijn. Uit onderzoeken in onder andere Duitsland, Frankrijk, Finland en Australië komen verschillende resultaten naar voren over de omvang van de gedragseffecten (Davidoff & Leigh, 2013; Petkova & Weichenrieder, 2017; Buettner, 2017; Frenzel Baudisch & Dresselhaus, 2018; Fritzsche & Vandrei, 2019; Bérard & Trannoy, 2018; Eerola et al., 2018). Om aan de resultaten van alle studies recht te doen, is gekozen om het gemiddelde effect van deze acht studies te nemen. Het gemiddelde effect van deze acht studies kwam uit op een grondslagverschil van 6,5% per 1%-punt tariefwijziging voor woningen gekocht door eigenaar-bewoners en investeerders en 7% per 1%-punt voor niet-woningen. Het betreft hier semi-elasticiteiten, hetgeen inhoudt dat bij elke verhoging van het tarief met 1%-punt voor woningen, de waarde van de grondslag met 6,5% zal dalen. Dit betekent dat het gedragseffect wordt toegepast op de absolute tariefwijziging, niet op een relatieve wijziging in de overdrachtsbelasting of in huizenprijzen.

Het anticipatie-effect betreft een vuistregel op basis van empirische aangiftedata. Er is gekeken naar de verandering in het aantal aangekochte huizen rond de tariefwijzigingen in 2021 en 2023. Dit anticipatie-effect houdt in dat bij tariefwijzigingen 20% van de grondslag verplaatst van het jaar waarin het tarief verandert (t) naar het jaar voorafgaand (t-1) bij een tariefverhoging en 20% van de grondslag verplaatst van t-1 naar t bij een tariefverlaging.

Referenties

Bérard, G., & Trannoy, A. (2018). The impact of the 2014 increase in the real estate transfer taxes on the French housing market. *Economie et Statistique/Economics and Statistics, 500-501-502*, 179-200.

Brennenraedts, R., Driesse, M., Hanswijk, M., Vankan, A., & Veldman, J., (2019). *Verkenning differentiatie overdrachtsbelasting starters en beleggers*. Dialogic.

Buettner, T. (2017). Welfare cost of the real estate transfer tax. *CESifo Working Paper Serie No. 6321* SSRN.

Davidoff, I., & Leigh, A. (2013). How do stamp duties affect the housing market?. *Economic Record, 89*(286), 396-410.

Eerola, E., Harjunen, O., Lyytikäinen, T., & Saarimaa, T. (2018). *Effects of Real Estate Transfer Taxes: Evidence from a Natural Experiment*. Government's analysis, assessment and research activities.

Frenzel Baudisch, C., & Dresselhaus, C. (2018). Impact of the German Real Estate Transfer Tax on the Commercial Real Estate Market. *Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere Nr. 100*.
Fritzsche, C., & Vandrei, L. (2019). The German real estate transfer tax: Evidence for single-family home transactions. *Regional Science and Urban Economics*, 74, 131-143.
Petkova, K., & Weichenrieder, A. J. (2017). Price and quantity effects of the German real estate transfer tax. *CESIFO Working Paper Series No. 6538 SSRN*.

5.9 Afvalstoffenbelasting

Standaard gedragseffect

Bij kleine tariefaanpassingen geldt een vaste elasticiteit van -0,2 voor huishoudens en een vaste elasticiteit van -0,4 voor bedrijven met empirische onderbouwing. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad, geen anticipatie-effect en geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

De vaste elasticiteiten zijn gebaseerd op de evaluatie van de afvalstoffenbelasting (Ecorys, 2024). De elasticiteit voor huishoudens is geschat in Allers en Hoeben (2010) op basis van data in gemeenten waar huishoudens moeten betalen op basis van de hoeveelheid aangeboden restafval (diftar-gemeenten). De prijselasticiteit voor deze gemeenten ligt in de range van -0,11 en -0,32. Het aantal diftar -gemeenten is de afgelopen jaren toegenomen en lag in 2024 op 59%. In gemeenten zonder diftar hebben huishoudens niet direct een prijsprikkel om het aanbod van afval te verminderen, maar deze gemeenten hebben wel een extra prikkel om over te stappen op een diftar systeem of om beter in te zetten op afvalscheiding om zo het aandeel van het afval dat wordt verbrand te verkleinen om kosten te besparen. Dit indirecte effect is niet gekwantificeerd in de evaluatie. In de ramingen wordt daarom het midden van de range van -0,2 als elasticiteit aangenomen voor alle huishoudens. De elasticiteit voor bedrijven is geschat aan de hand van de impact van prijsverandering in de verwerking van afval op het aandeel van het afval dat wordt gerecycled binnen 7 sectoren (Bartelings et al., 2005). Gemiddeld komt de elasticiteit voor deze sectoren uit op -0,4. Dit zou verklaard kunnen worden door rationeler handelen bij bedrijven of meer bewustzijn over de kosten van verwerking van afval.

Referenties

Allers, M.A en C. Hoeben (2010), *Effects of Unit-Based Garbage Pricing: A Differences-in-Differences Approach*, Environmental and Resource Economics, 45(3): 405–428.
Bartelings, H., Beukering, van, P.J.H., Kuik, O.J., Linderhof, V.G.M., Oosterhuis, F.G., Brander, L.M. en Wagtendonk, A.J (2005). *Effectiviness of landfilltaxation*. Amsterdam, Institute for Enviromental Studies (IVM) Free University.
Ecorys (2024). *Evaluatie afvalstoffenbelasting*.

5.10 Belasting op leidingwater

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vaste elasticiteit van -0,15 voor bedrijven en -0,075 voor huishoudens op basis van empirische literatuur. Het gedragseffect houdt in dat een relatieve verandering in de totaalprijs van leidingwater leidt tot een relatieve verandering in de grondslag die 0,15 keer zo groot is voor bedrijven en

0,075 keer zo groot voor huishoudens. Dit gedragseffect wordt toegepast bij zowel aanpassingen in het tarief als een aanpassing of afschaffing van het heffingsplafond . Bij een tariefsverhoging of een verhoging van het plafond neemt de totaalprijs toe en de grondslag af. Bij een verlaging van het tarief of het heffingsplafond neemt de totaalprijs af en de grondslag toe. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen geleidelijk ingroeipad en geen anticipatie-effect. Het gedragseffect kent een direct grondslageffect op de btw die wordt geheven op leidingwater.

Onderbouwing

De empirische onderbouwing van het gedragseffect bestaat uit meerdere studies naar de prijselasticiteit van watergebruik in Nederland en omringende landen. Uit een studie met 28.000 Nederlandse huishoudens kwam naar voren dat de prijselasticiteit van water voor Nederlandse gezinnen rond de -0,07 ligt (Linderhoff, 2001). In een Vlaamse studie uit 2018 kwam een prijselasticiteit van -0,17 naar voren (Maasland et al. 2018). Data van Nederlandse drinkwaterbedrijven tonen geen verband aan tussen de tarieven en het watergebruik. Dit zou een prijselasticiteit van 0 betekenen voor Nederlandse huishoudens. Op basis van deze literatuur wordt in een recent rapport naar de beprijzing van water (Witteveen & Bos, 2024) uitgegaan van een theoretisch bandbreedte van 0 tot -0,15 voor de prijselasticiteit van huishoudens. Rapporten van het Instituut voor Milieuvraagstukken (2011) en Sterk Consulting (2022) geven aan dat de prijselasticiteit bij bedrijven weliswaar groter is dan bij huishoudens maar nog steeds inelastisch is. In het rapport van Witteveen wordt voor de prijselasticiteit van bedrijven daarom uitgegaan van een bandbreedte van 0 tot -0,3. De exacte prijselasticiteit loopt in de literatuur enigszins uiteen, al laten alle rapporten een relatief lage negatieve prijselasticiteit zien. Omdat de literatuur rond de prijselasticiteit enigszins uiteenloopt, is gekozen om het middelpunt van de bandbreedtes van het rapport van Witteveen te nemen. Hiermee komt de prijselasticiteit voor bedrijven uit op -0,15 en voor huishoudens op -0,075.

Voor bedrijven met een verbruik boven heffingsplafond wordt geen gedragseffect verwacht bij een verhoging van het heffingsplafond. Voor bedrijven die na verhoging nog steeds meer m^3 water verbruiken dan het heffingsplafond blijven de marginale kosten gelijk; ze zullen voor iedere m^3 water nog steeds dezelfde kosten betalen. Een verhoging van het heffingsplafond zorgt voor die groep wel voor hogere kosten, maar de prijsprikkel om water te besparen is dezelfde als voor de verhoging van het heffingsplafond (Witteveen & Bos, 2024). De verwachting is dat deze groep bedrijven het waterverbruik niet zal aanpassen wanneer heffingsplafond verhoogd wordt, waardoor een gedragseffect van 0% wordt verondersteld.

Voor huishoudens wordt geen gedragseffect verwacht bij een verhoging van het heffingsplafond. Het huidige heffingsplafond ligt op 300 m^3 water per jaar waardoor over het verbruik boven de 300 m^3 momenteel geen belasting wordt betaald. Een huishouden met vijf personen of meer aan de bovengrens van het waterverbruik verbruikte in 2021 ongeveer 200 m^3 per jaar (Bakker, Van der Mooren & Boonstra, 2022). Hiermee is het verbruik van huishoudens ver onder de grens van 300 m^3. Een verhoging van het heffingsplafond heeft daarvoor geen budgettaire gevolgen voor huishoudens waardoor geen gedragseffect wordt verwacht bij huishoudens na een verhoging van het heffingsplafond.

Referenties

Bakker, J., van der Mooren. F., & Boonstra. H., J. (2022) *Watergebruik thuis (WGT) 2021*, 4. Totaal watergebruik | CBS

Brouwer, R., Oosterhuis, F. H., & Bouma, J. (2011). Economische instrumenten voor de zoetwatervoorziening in Nederland. (IVM report; Nr. R-11/10). Instituut voor Milieuvraagstukken, Vrije Universiteit. Rapport

Linderhof, V. (2001). Household demand for energy, water and the collection of waste: a microeconometric analysis. *Rijksuniversiteit Groningen, proefschrift*. *swp0005.PDF*

Maasland, E., P. de Hek, A. Bhaskarabhatla en A.-J. van der Toorn (2018) .Prijselasticiteit van de vraag naar leidingwater in Vlaanderen. *SEOR, in opdracht van de Vlaamse Milieumaatschappij*.
Sterk Consulting (2022). Rapport Belasting op leidingwater, Verkenning van facts and figures in relatie tot het mogelijk afschaffen van het heffingsplafond. In opdracht van het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat. pdf
Witteveen & Bos, (2024). Verkenning beprijzen watergebruik. In opdracht van het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat. Uitgevoerd door Witteveen+Bos. pdf

5.11 Motorrijtuigenbelasting

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 20% op basis van beredeneerde aannames. Het gedragseffect houdt in dat de opbrengsten of kosten van een tariefwijziging 20% kleiner worden en dat er een lineair ingroeipad van vijf jaar is vanaf het jaar van invoering. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen anticipatie-effect en dit heeft geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

Er is gekozen voor een klein gedragseffect met geleidelijke ingroei. De motorrijtuigenbelasting (mrb) is slechts een onderdeel van de totale kosten van eigenaarschap van een auto, daarom zullen gedragsreacties beperkt zijn. Gedragsaanpassing komt in de eerste plaats neer op de beslissing een andere auto aan te schaffen, de auto te schorsen of helemaal weg te doen. Men kan niet snel reageren door minder te gaan rijden, wat bijvoorbeeld wel kan bij een accijnsverhoging. Door een ingroeipad van vijf jaar te veronderstellen, wordt grofweg aangesloten bij een nieuwe aankoopbeslissing.

5.12 BPM

Standaard gedragseffect

Het standaard gedragseffect is een vast vuistregelpercentage van 20% op basis van beredeneerde aannames. Het gedragseffect houdt in dat de opbrengsten of kosten van een tariefwijziging 20% kleiner worden. Dit gedragseffect is structureel vanaf het tweede jaar na invoering, wegens anticipatie-effecten. Bij dit standaard gedragseffect hoort geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Er wordt als volgt rekening gehouden met anticipatie-effecten: eenmalig lagere opbrengst van 50% in jaar van invoering en 20% in het eerste jaar na invoering. Impliciet wordt dus verondersteld dat een deel van de grondslag verschuift naar t-1. De opbrengst in jaar t-1 wordt als volgt berekend. De opbrengst is omgekeerd evenredig aan de maatvoering vermenigvuldigd met 50% van de opbrengst in jaar t plus 20% van de opbrengst in jaar t+1. Bijvoorbeeld, als de bpm (gemiddeld) wordt verdubbeld, worden de bedragen gedeeld door twee. Op deze manier wordt de impliciet verschoven grondslag gewaardeerd tegen het oude tarief in t-1. De berekening van het anticipatie-effect is niet symmetrisch voor tariefverhogingen en -verlagingen. Bij een verlaging van het tarief wordt verondersteld dat de anticipatie die zich in jaar t-1 voordoet alleen budgettaire gevolgen heeft voor jaar t. De grote van de anticipatie wordt wel symmetrisch geacht. Zodoende wordt er bij een verlaging gerekend met een eenmalige lagere opbrengst in jaar t van 70% en 0% in de jaren erna.

Onderbouwing

Er is gekozen voor een klein gedragseffect. De bpm maakt slechts een deel uit van de totale kosten van eigenaarschap van een auto, daarom zullen gedragsreacties beperkt zijn. Gedragsaanpassing komt in de eerste plaats neer op de beslissing een andere auto aan te schaffen, of van aankoop af te zien. Men kan niet snel reageren door minder te gaan rijden, wat bijvoorbeeld wel kan bij een accijnsverhoging.

Het maakt bij de bpm veel uit wat de maatvoering van een tariefwijziging is. Dit komt doordat de gedragseffecten van 20% op het ex-ante budgettaire effect direct kunnen doorwerken op de onderliggende grondslag. Iedere euro aan algemene tariefwijziging in de vaste voet (die onafhankelijk is van CO2) zou daardoor voor een grondslagdaling van 20% zorgen. Voor een wijziging in de CO2-grenzen en -beprijzing is er een uitwijkmogelijkheid naar duurzamere auto's.

Het anticipatie-effect wordt veroorzaakt doordat mensen hun aankoopbeslissing kunnen verschuiven in de tijd om te profiteren van een tariefwijziging. Bij een tariefverhoging wordt een deel van de aankopen naar voren geschoven, bij een tariefverlaging is dit andersom. De omvang van het anticipatie-effect is bepaald op basis van beredeneerde aannames, een empirische onderbouwing is niet beschikbaar.

5.13 NOx-emissiebelastingen voor de industrie

Standaard gedragseffect

Voor NO_x-emissies wordt een niet-standaard gedragseffect gebruikt op basis van de kostreductiecurves geschat door TNO-studie. Om installaties en dergelijke aan te passen zal een gedragseffect circa zeven jaar nemen om volledig op te treden. Als de invoeringsdatum van de maatregel bekend is, wordt het gedragseffect gecorrigeerd volgens het ingroeipad. Indien anticipatie mogelijk is, zal de duur van het ingroeipad dienovereenkomstig worden verkort. Het gedragseffect kent geen direct grondslageffect op andere belastingen.

Onderbouwing

De omvang in mogelijke kton-NO_x-besparingen per prijs van de besparing wordt gegeven door de studie van TNO met betrekking tot beprijzen en normeren (Kroon & Plomp, 2021) Conform het rapport wordt ook aangenomen dat bedrijven, als de datum tussen aankondiging en ingang verschilt, op de heffing anticiperen en aanpassingen doen gedurende circa zeven jaar. In de studie hanteert TNO een rente van 5% en een economische afschrijvingstermijn van zeven jaar. Op basis hiervan is een emissiedaling van 14.300 ton berekend bij een belastingtarief tussen 30 en 40 euro, ofwel 39% van het totaal. Het is echter belangrijk op te merken dat de berekening gevoelig is voor de precieze inputs en aannames.

In 2019 heeft het CPB-onderzoek gedaan (Mot et al., 2019) naar beprijzing van luchtvervuiling in de industrie, waaronder ook een heffing op NO_x. Hierbij zijn de marginale kosten van reductiemaatregelen vergeleken met de belasting, de financiering en de investeringsbeslissing zijn niet nader onderzocht. Dit onderzoek richt zich met name op drie sub-sectoren: staal, basisplastic (ethyleen) en kunstmest (circa 50% van de uitstoot van de industrie exclusief energiesector). Uit het onderzoek blijkt dat de emissiebelasting een zeer grote daling van de emissies in de Nederlandse industrie teweegbrengt. Daarbij is het belangrijk op te merken dat het steeds kostbaarder wordt om de laatste restjes luchtvervuiling te verminderen, waardoor men er niet van uit kan gaan dat het gedragseffect 100% zal zijn. De maatregel zoals hier opgenomen ziet in tegenstelling tot de titel op de sector industrie en de energiesector. Aangezien het TNO-onderzoek beide sectoren in het gedragseffect betrekt, terwijl het gedragseffect van het CPB-onderzoek uitsluitend op industrie is gericht, wordt in beginsel bij deze maatregel uitgegaan van het door TNO onderbouwde gedragseffect.

Referenties

Kroon, P., & Plomp, A.J. (2021) *Achtergrondnotitie over 4 fiches in het kader van financiële instrumenten voor reductie van NO_x-emissies in de industrie*. TNO.

Mot, E., Hendrich, T., & van der Wal, E. (2019). *Een belasting op luchtvervuiling in de Nederlandse industrie*. CPB.