

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2027)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	3
1.	Inleiding	3
2.	Pakket Belastingplan 2027	3
3.	Opzet algemeen deel	5
4.	Inkomensbeleid	6
5.	Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2026	6
5.1	Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	6
5.2	Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	8
5.3	Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)	9
5.4	Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	10
5.5	Bevriezen aftoppingsgrens pensioen	16
5.6	Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	16
5.7	Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	18
5.8	Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	24
5.9	Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	26
5.10	Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	28
5.11	Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's en vrachtauto's	33
5.12	Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	34
5.13	Indexering alcoholaccijns	37
5.14	Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	39
5.15	Verhoging belastingvrije kilometervergoeding BES-eilanden	40
5.16	Verlaging benzineaccijns BES eilanden	41
6.	Budgettaire aspecten	41
7.	Grenseffecten	42
8.	EU-aspecten	43
9.	Gegevensbescherming	45
10.	Doenvermogen	45
11.	Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	50

12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen	54
13. Advies en consultatie	55
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	57

CONCEPT AP

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het wetsvoorstel Belastingplan 2027 (BP 2027). Het wetsvoorstel bevat onder andere het inkomensbeleid voor het komende jaar en fiscale maatregelen met (budgettaire) gevolgen die samenhangen met de begroting voor het jaar 2027. Voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel is het wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2027 in werking treden.

2. Pakket Belastingplan 2027

Het pakket Belastingplan 2027 bestaat uit **PM** wetsvoorstellen met daarin een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Naast de maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen, wordt voorgesteld een aantal actuele maatschappelijke opgaven aan te pakken. In de wetsvoorstellen in dit pakket zijn onder andere ambities op het terrein van arbeid en inkomen, aanpak belastingconstructies en klimaat uitgewerkt. De plannen voor die thema's worden hieronder kort toegelicht. Een uitgebreidere toelichting op de afzonderlijke wetsvoorstellen vindt u in de memories van toelichting bij de betreffende wetsvoorstellen.

Samenstelling pakket Belastingplan 2027

Het pakket Belastingplan 2027 bestaat uit de volgende **PM** wetsvoorstellen:

- Wetsvoorstel Belastingplan 2027;
- Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2027;
- **PM**

Het pakket Belastingplan 2027 is zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2027 in werking moeten treden of vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum in het Staatsblad moeten zijn opgenomen. Fiscale maatregelen die met ingang van 1 januari 2028 of later in werking kunnen treden, worden zo veel mogelijk als zelfstandige wetsvoorstellen ingediend of opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2028 dat het komende voorjaar bij de Staten-Generaal wordt ingediend. Hierbij zal het doorgaans niet gaan om fiscale maatregelen met budgettair effect.

Maatregelenpakket energieschok

Naar aanleiding van de situatie in het Midden-Oosten heeft het kabinet een maatregelenpakket aangekondigd (hierna: maatregelenpakket energieschok).¹ In dit maatregelenpakket zijn op drie thema's maatregelen aangekondigd: een versnellingsoffensief om verduurzaming te versterken, de vergroting van de onafhankelijkheid van olie en gas uit het buitenland en het gericht steunen van kwetsbare burgers en bedrijven. Budgettair is voor € 627 miljoen aan uitgavenmaatregelen aangekondigd en voor € 300 miljoen aan lastenmaatregelen.

¹ Kamerstukken II PM brief van 20 april 2026, Acties weerbaarheid energieschok.

Arbeid en inkomen

PM

Vereenvoudiging

PM

Klimaat

PM

Brede welvaart

Jaarlijks bestaat het pakket Belastingplan uit een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Daarbij ligt doorgaans de nadruk op maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen die op 1 januari van het eerstvolgende kalenderjaar ingaan. Van fiscale maatregelen kan ook een financiële prikkel uitgaan die gedrag kan beïnvloeden, bijvoorbeeld door het stimuleren van gewenst gedrag of het ontmoedigen van ongewenst gedrag. Hiermee kan het belastingstelsel gericht bijdragen aan maatschappelijke opgaven, zoals het verduurzamen van de economie door vergroening van belastingtarieven. Recente belastingplanpakketten bevatten bijvoorbeeld voorstellen op het terrein van arbeid en inkomen, vereenvoudiging, klimaat, vermogen, wonen en gezondheid. Daarbij is het een uitdaging om vooruitgang uit te drukken in andere vormen dan economische groei en materiële welvaart. Het kabinet onderschrijft daarom de toegevoegde informatiewaarde van brede welvaart. In het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2023 heeft het kabinet een uitgebreid overzicht van de ontwikkeling van brede welvaart geschetst, op basis van de Monitor Brede Welvaart van het Centraal Bureau voor Statistiek (CBS).²

Spreiding van wetgeving

Het kabinet hecht aan spreiding van fiscale wetgeving. Een ruime, reële voorbereidingstijd voor nieuwe wetgeving en de gelegenheid voor beide Kamers om daar zorgvuldig naar te kijken, komt de kwaliteit ten goede. Kamerleden van beide Kamers³ en diverse adviesorganen vragen hier ook al geruime tijd terecht aandacht voor. Daarom hanteert het kabinet de volgende uitgangspunten voor fiscale wetgeving:

- 1) De beleidsmatig meest ingrijpende en voorzienbare wetsvoorstellen over de kabinetsperiode spreiden en als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject indienen.
- 2) Minder beleidsmatig en meer technische en kleinere fiscale wijzigingen opnemen in een fiscale verzamelwet, die als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject in het voorjaar wordt ingediend.
- 3) Fiscale wetgeving opnemen in een pakket Belastingplan als een van de volgende omstandigheden speelt:
 - Er bestaat een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar;

² Financieel Jaarverslag van het Rijk 2024; Monitor Brede Welvaart & SDG's.

³ Kamerstukken II 2024/25, 36602 nr. 127

- er bestaat voor de reparatie van jurisprudentie noodzaak voor de inwerkingtreding (rekening houdend met implementatietermijnen of overgangsrecht) voor het eerstvolgende kalenderjaar; of
- er bestaat politieke noodzaak of een toezegging voor inwerkingtreding voor het eerstvolgende kalenderjaar.

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

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving⁴ en aanwijzing 6.4⁵ uit de Aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire, thematische en-/ of uitvoeringstechnische samenhang. Zo wordt de opbrengst van bepaalde maatregelen gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat een van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin voornoemde toelichting op de beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2027.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Paragraaf 4 gaat in op het inkomensbeleid. Vanaf paragraaf 5 wordt per maatregel in het BP 2027 een toelichting gegeven. In die paragraaf wordt ook per maatregel ingegaan op de doelmatigheid en de doeltreffendheid.

Doeltreffendheid is de mate waarin de beleidsmaatregel er naar verwachting in zal slagen om het gestelde beleidsdoel te bereiken. Uiteengezet wordt *hoe* en *in welke mate* de in te zetten instrumenten naar verwachting bijdragen aan het realiseren van het doel. De doelmatigheid is de mate waarin dat tegen zo laag mogelijke kosten gebeurt en hoe dat in verhouding staat tot de gestelde doelen. Het kan gaan om budgettaire gevolgen, maar ook om maatschappelijke gevolgen

⁴ Kamerstukken I 2010/11, 32500 VI, M.

⁵ Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl).

of uitvoeringskosten. Daarnaast wordt per maatregel in het algemeen deel van deze memorie informatie over een al dan niet beoogde evaluatie of monitoring van de op voorhand ingeschatte doelmatigheid en doeltreffendheid gegeven. Daarbij komt ook de benodigde beleidsinformatie aan bod. Het is belangrijk om voorafgaand aan de implementatie van nieuw beleid te bepalen hoe die informatie wordt vergaard en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid. De Strategische Evaluatie Agenda (SEA) die wordt meegestuurd met de begroting Financiën en Nationale Schuld bevat een meerjarig overzicht van alle beleidsevaluaties op het terrein van belastingen en toeslagen. Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting. Het slot van het algemeen deel van deze memorie gaat in een aantal paragrafen achtereenvolgens in op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gegevensbescherming, de grenseffecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de uitvoeringsgevolgen en het resultaat van advies en consultatie.

4. Inkomensbeleid

PM augustusbesluitvorming

5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2026

5.1 Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

Een werkgever kan een onbelaste reiskostenvergoeding geven van maximaal € 0,23 per kilometer over de volledige reisafstand die de werknemer voor woon-werkverkeer en overige zakelijke kilometers aflegt. Deze regel is onderdeel van de zogenoemde gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding. Deze gerichte vrijstelling biedt werkgevers de mogelijkheid om maximaal € 0,23 per kilometer onbelast te vergoeden (zonder gebruik te hoeven maken van de vrije ruimte). Het ligt echter aan de afspraken tussen de werkgever en de werknemer of en zo ja in welke mate de reiskosten ook daadwerkelijk worden vergoed. Het maakt voor toepassing van de gericht vrijgestelde kilometervergoeding niet uit hoe de werknemer reist (lopend, fietsend, met ov of met de auto). Als een werknemer met het ov reist, kan een werkgever er ook voor kiezen de (hogere) werkelijke kosten onbelast te vergoeden. De onbelaste reiskostenvergoeding is niet van toepassing op een door de werkgever ter beschikking gesteld vervoermiddel. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de auto van de zaak of de fiets van de zaak.

Uit de laatste evaluatie van de reiskostenvergoeding blijkt dat het merendeel van de werkgevers een vorm van een reiskostenvergoeding aanbiedt.⁶ Slechts 11% van de werkgevers biedt geen enkele vorm van reiskostenvergoeding aan. Een kilometervergoeding voor het gebruik van de privéauto is de meest gebruikelijke vorm van het verstrekken van een reiskostenvergoeding; 55% van de werkgevers biedt deze vorm aan. Ongeveer driekwart van de werknemers in Nederland krijgt een reiskostenvergoeding aangeboden door hun werkgever.

⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36.418, nr. 141, bijlage.

Het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding is voor het laatst per 2024 verhoogd. Er vindt niet automatisch elk jaar een indexatie plaats. Het kabinet neemt maatregelen om de gestegen kosten voor huishoudens en bedrijven op te vangen. Om de koopkracht van mensen te ondersteunen, verhoogt het kabinet daarom structureel de maximaal gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding met terugwerkende kracht per 1 januari 2026 van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer. Omgerekend leidt de hogere reiskostenvergoeding tot een voordeel van circa € 0,30 per liter brandstof.⁷ Voor de ritten die een werknemer moet maken om voor en naar het werk te reizen, kan hiermee door de werkgever een groot deel van de prijsstijging van brandstof belastingvrij worden gecompenseerd. Het kabinet kiest voor een verhoging met terugwerkende kracht om deze (spoed)maatregel voor werkgevers, softwareontwikkelaars en de Belastingdienst zo uitvoerbaar mogelijk te houden. Deze maatregel betreft de codificatie van het goedkeurend beleidsbesluit terzake **PM**. Deze voorgestelde wijziging geeft werkgevers de mogelijkheid om de onbelaste reiskostenvergoeding te verhogen, maar deze wijziging creëert op zichzelf geen verplichting. Het kabinet roept werkgevers op om van deze fiscale faciliteit gebruik te maken, zodat het voordeel ook daadwerkelijk bij de werknemers terechtkomt. Het beleidsbesluit is **PM** gepubliceerd, waardoor werkgevers over de eerste 5 maanden van 2026 een verhoging met terugwerkende kracht konden toepassen. Het kabinet heeft er mede voor gekozen om deze maatregel terugwerkende kracht te geven, omdat het een ingrijpende structuurwijziging zou zijn als binnen een kalenderjaar twee verschillende maximum forfaits gelden. Dat zou niet uitvoerbaar zijn voor de Belastingdienst. Het kan echter voorkomen dat het toepassen van deze verhoging met terugwerkende kracht nauwelijks voordeel oplevert voor de ontvanger, of dat dit de administratieve lasten voor de inhoudingsplichtige onevenredig groot zijn. Denk hierbij aan situaties waarin op declaratiebasis incidenteel een reiskostenvergoeding wordt verstrekt, bijvoorbeeld door het UWV aan uitkeringsgerechtigden.⁸ Het staat werkgevers en werknemers vrij om af te spreken de verhoging alleen voor de toekomst toe te passen of helemaal niet toe te passen.

De verhoging van het maximum van de gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer geldt voor werknemers in de loonheffingen, maar ook voor de hoogte van de aftrekbare reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters.

Ten slotte geldt ook voor de andere in de Wet IB 2001 opgenomen forfaitaire aftrekbedragen voor reiskosten dat structureel en met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 een forfait van € 0,25 geldt in plaats van € 0,23 per kilometer. Het gaat dan om:

- de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten voor reiskosten van ziekenbezoek;
- de aftrek voor weekenduitgaven voor gehandicapten;
- de giftenaftrek voor de situatie waarin een vrijwilliger afziet van een reiskostenvergoeding.

⁷ Bij gemiddeld verbruik van 1 op 15.

⁸ Beleidsregel kostenvergoeding UWV.

Een verhoging van de gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding zorgt vooral voor een aansluiting op de daadwerkelijke reiskosten als een werknemer met een privéauto reist. Er wordt echter voor gekozen om deze verhoging voor alle vervoersmodaliteiten toe te passen. Een generieke stijging naar € 0,25 per kilometer sluit het beste aan bij de huidige uitvoeringsstructuur van de onbelaste reiskostenvergoeding. Een differentiatie zou de gerichte vrijstelling veel complexer maken in de uitvoering.

Het kabinet spant zich, conform de aangenomen motie van de leden Bikker en Dijk⁹, in samenwerking met de Stichting van de Arbeid, in om zoveel mogelijk werknemers te bereiken met deze maatregel.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het kabinet wil ervoor zorgen dat huishoudens en bedrijven niet direct in de problemen komen door de gestegen brandstofprijzen. Met het verhogen van de gerichte vrijstelling voor reiskosten biedt het kabinet werkgevers de mogelijkheid de prijsstijgingen voor hun werknemers te compenseren door een hogere kilometervergoeding te geven voor zakelijke reizen, waaronder woon-werkverkeer. De maatregel is daarmee doeltreffend. De maatregel biedt alleen compensatie voor hogere kosten aan werknemers van werkgevers die bereid zijn een (hogere) reiskostenvergoeding te verstrekken. Het is niet verplicht voor werkgevers om een dergelijke vergoeding te geven, dan wel te verhogen. De maatregel is doelmatig, omdat de kosten van de maatregel bijna volledig terecht komen bij werknemers die daadwerkelijk hogere reiskosten hebben.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De Belastingdienst heeft beoordeeld dat de voorgestelde maatregel uitvoerbaar is, maar geeft aan dat de forfaitaire bedragen in de Wet IB 2001 pas bij de definitieve aangifte inkomstenbelasting over 2026 kan worden toegepast. Het is niet meer mogelijk om deze verhoging door te voeren in het aangifteprogramma waarmee een verzoek voor een voorlopige aanslag over 2026 kan worden ingediend. Daarnaast kan de verhoging ook niet meer worden verwerkt in alle papieren aangifte inkomstenbelastingbiljetten over het jaar 2026. In het papieren biljet dat gebruikt wordt om aangifte te doen voor het belastingjaar 2026 zal voor actuele cijfers verwezen worden naar de website van de Belastingdienst maar voor het F-biljet (overlijden) kan de verhoging niet meer worden aangepast omdat deze formulieren al verstuurd worden aan de nabestaanden.

5.2 Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

De energie-investeringsaftrek (EIA) is een regeling die tot doel heeft om investeringen in aangewezen energiebesparende bedrijfsmiddelen te stimuleren. De EIA heeft het karakter van een eenmalige aanvullende aftrekpost op de winst van thans 40% van het investeringsbedrag. In het maatregelenpakket Acties Weerbaarheid Energieschok is aangekondigd dat bedrijven extra ondersteund zullen worden bij het nemen van verduurzamingsmaatregelen door het aftrekpercentage van de EIA per 1 januari 2027 te verhogen naar 45,5%. Hiermee wordt het nog

⁹ Kamerstukken II 2025/26, 36.933, nr. 18.

aantrekkelijker voor bedrijven om investeringen te doen in energiebesparende maatregelen of duurzame energie.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel is onderdeel van een maatregelenpakket dat burgers en bedrijven een steun in de rug geeft, de weerbaarheid op lange termijn vergroot en de afhankelijkheid van energie uit het buitenland vermindert. Door het aftrekpercentage van de EIA te verhogen wordt het aantrekkelijker voor bedrijven om investeringen te doen in energiebesparende maatregelen of duurzame energie. Hiermee wordt beoogd bedrijven extra te ondersteunen bij het nemen van verduurzamingsmaatregelen.

De volgende evaluatie van de EIA is beoogd in 2027 en ziet op de periode 2022-2026. De doeltreffendheid en doelmatigheid van de regeling zal daar conform de regeling Periodiek Evaluatieonderzoek worden gezien, de hoogte van het aftrekpercentage maakt daar onderdeel van uit. Data over de verhoging per 2027 is dan nog niet beschikbaar.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde wijziging van de EIA met betrekking tot het verhogen van het aftrekpercentage is een parameterwijziging in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). Deze wijziging heeft beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst.

5.3 Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)

Zoals aangekondigd in het maatregelenpakket acties Weerbaarheid Energieschok wordt de startersaftrek afgeschaft. De startersaftrek is een verhoging van de zelfstandigenaftrek, die belastingplichtigen maximaal drie keer kunnen krijgen in de eerste vijf jaar dat ze ondernemer zijn in de inkomstenbelasting.

Omdat afschaffing per 1 januari 2027 niet uitvoerbaar is, vindt eerst per 1 januari 2027 een verlaging plaats van de startersaftrek van € 2.123 naar € 10. Vervolgens wordt de startersaftrek per 1 januari 2028 afgeschaft.

Er is geen overgangsrecht. De maatregel geldt dus zowel voor nieuwe startende ondernemers als voor belastingplichtigen die bijvoorbeeld in 2025 een onderneming zijn gestart en verwachtten nog enkele jaren belastingvoordeel te kunnen krijgen. Zij kunnen in 2026 uiteraard nog wel gebruik maken van de startersaftrek.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de startersaftrek was het stimuleren van ondernemerschap in de inkomstenbelasting. De onderbouwing hiervoor is dat ondernemerschap positieve externe effecten kan hebben voor de maatschappij als geheel. Dat kan bijvoorbeeld door meer innovatie, meer werkgelegenheid en meer investeringen.

Uit de evaluatie blijkt dat de startersaftrek waarschijnlijk zeer beperkt doeltreffend is. De startersaftrek leidt niet tot veel meer ondernemerschap. De omvang is te klein voor een

substantieel effect. Bovendien draagt het extra ondernemerschap beperkt bij aan het algemene maatschappelijke doel van de positieve externe effecten. Dit heeft ook deels te maken met de toegenomen groep IB-ondernemers die alleen eigen arbeid aanbieden. Zij zijn minder vaak geneigd om te investeren in werkgelegenheid, kapitaal of innovatie.

Tegenover de beperkte maatschappelijke baten staan maatschappelijke kosten. De startersaftrek kent relatief hoge uitvoeringslasten vanwege het urencriterium. Ook is sprake van een groot budgettair beslag. Andere maatschappelijke kosten zijn de negatieve neveneffecten zoals een verstoring van arbeidsmarktkeuzes en hoge inkomensrisico's, mede doordat veel IB-ondernemers niet goed verzekerd zijn tegen ziekte, arbeidsongeschiktheid en ouderdom.

Door het afschaffen van de startersaftrek komt een ondoelmatige en ondoeltreffende maatregel te vervallen. Dit maakt het belastingstelsel eenvoudiger. De opbrengst van het afschaffen van de startersaftrek is onderdeel van de dekking van de maatregelen in het kader van de Acties Weerbaarheid Energieschok. Er vindt geen evaluatie van deze maatregel plaats, omdat de startersaftrek met ingang van 1 januari 2028 vervalt.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De startersaftrek kan per 1 januari 2028 volledig worden afgeschaft, voor het jaar 2027 betreft dit een parameteraanpassing.

5.4 Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

Via de aangifte inkomstenbelasting kunnen belastingplichtigen gebruik maken van de aftrekpost 'uitgaven voor specifieke zorgkosten'. Onder deze aftrekpost kunnen bepaalde uitgaven als gevolg van ziekte of een beperking onder voorwaarden worden afgetrokken. De huidige regeling kent een brede gebruikersgroep. In 2024 maakten circa 900.000 huishoudens gebruik van de aftrek, met een gemiddelde compensatie van € 400. Zo'n 245.000 belastingplichtigen maakten in 2024 ook gebruik van de regeling tegemoetkoming specifieke zorgkosten (TSZ-regeling), voor een gemiddeld bedrag van € 340.

Deze fiscale regeling is in 2022 negatief geëvalueerd¹⁰ en dient daarom volgens de begrotingsregels te worden afgeschaft, aangepast of te worden omgezet in een subsidie¹¹. De onderzoekers concluderen dat het doel en de doelgroep onvoldoende duidelijk zijn en er daardoor niet goed vastgesteld kan worden of de regeling doelmatig is. Ook bestaan er zorgen over het gebruiksgemak voor de aanvragers en de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst. De beschikbare middelen worden onvoldoende gericht en effectief ingezet om mensen met een chronische ziekte en/of beperking financieel te ondersteunen. In reactie op de evaluatie hebben de ministeries van Financiën, Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Volksgezondheid, Welzijn en Sport in afstemming met het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties een ambtelijke verkenning

¹⁰ Dialogic en Significant Public (2022), Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten

¹¹ [Kamerstukken II 2021-22, nr. 1](#), Bijlage 1: Begrotingsregels 2022-2025 (1.2.2. beheersing fiscale regelingen).

uitgevoerd naar aanpassing van of alternatieven voor de fiscale regeling. Uit dit rapport kwam geen ideaal alternatief naar voren en elke optie kende eigen voor- en nadelen. De varianten in de fiscaliteit bleken in participatiesessies te knellen op het punt van voorfinanciering, onzekerheid over teruggave en aansluiting op het doenvermogen, waardoor de regeling juist niet terecht komt waar de nood het hoogste is.

In dit wetsvoorstel wordt daarom voorgesteld de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten met ingang van 1 januari 2028 af te schaffen. In het vervolg van deze memorie van toelichting wordt nader ingegaan op de motivering van deze afschaffing en de gevolgen daarvan. Ook wordt in onderdeel 4 ingegaan op de enveloppe "tegemoetkoming zorgkosten chronisch zieken" van €350 miljoen euro die door het kabinet is gereserveerd in het Coalitieakkoord.

Aanleiding voor afschaffing van de regeling

Geen eenduidige afbakening (doelgroep) en beperkte aansluiting op meerkosten van mensen met een chronische ziekte of beperking

Bij de vormgeving van de regeling is in het verleden beoogd om met name belastingplichtigen met structureel hogere en niet vergoede zorgkosten, zoals chronisch zieken en mensen met een beperking, te ondersteunen. In de praktijk is deze doelgroepafbakening echter niet scherp te maken, omdat er veel mensen zijn met een chronische ziekte of beperking en er grote heterogeniteit bestaat in de hoogte van meerkosten. Deze heterogeniteit hangt af van individuele factoren als het type chronische ziekte of beperking, de ernst, het stadium en de verschijningsvorm, de sociale context en gezondheidsvaardigheden. In plaats daarvan knoopt de regeling aan bij het type kosten dat wordt gemaakt en niet bij kenmerken van de persoon. Er zijn echter geen kostenposten te definiëren die uitsluitend voorkomen bij mensen met een chronische ziekte of beperking. De mate waarin mensen met een chronisch ziekte of beperking met meerkosten in de zorg gebruikmaken van de regeling blijkt volgens de evaluatie beperkt (ca. 16%). Zelfs binnen de onzekerheid van de doelgroepdefinitie is dit percentage erg laag.

Door het ontbreken van mogelijkheden om een doelgroep af te bakenen is de regeling gebaseerd op het type kosten dat wordt gemaakt. Hierdoor kunnen ook belastingplichtigen zonder chronische ziekte of beperking gebruikmaken van de aftrek als zij worden geconfronteerd met deze kosten. Dat is bijvoorbeeld het geval bij de kostenposten mondzorg en gehoorapparaten. Een groot deel van de middelen wordt besteed aan deze kostenposten, terwijl deze ook terechtkomen bij mensen zonder chronische ziekte of beperking. Tegelijkertijd komen bepaalde meerkosten van personen met een ziekte of beperking niet in aanmerking voor aftrek. Bijvoorbeeld is uit het Nivelerapport 'Meerkosten van het leven met een beperking'¹² gebleken dat energiekosten een grote meerkostenpost zijn voor mensen met een chronische ziekte of beperking. Ook deze kosten doen zich voor bij mensen buiten deze groep, waardoor deze kostensoort niet onderscheidend kan zijn.

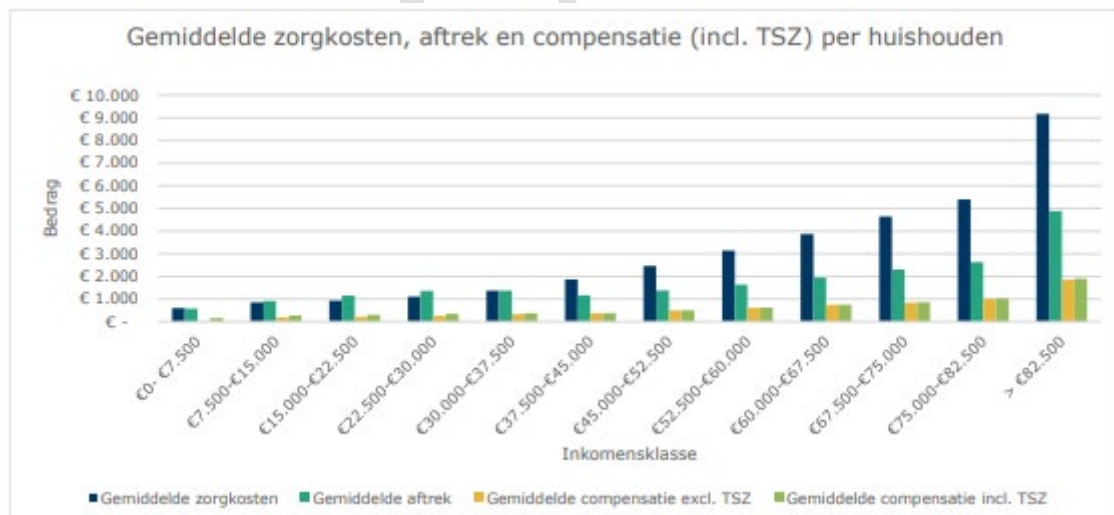
Beperkte doeltreffendheid en doelmatigheid

¹² Nibud, Meerkosten van het leven met een beperking, 2024.

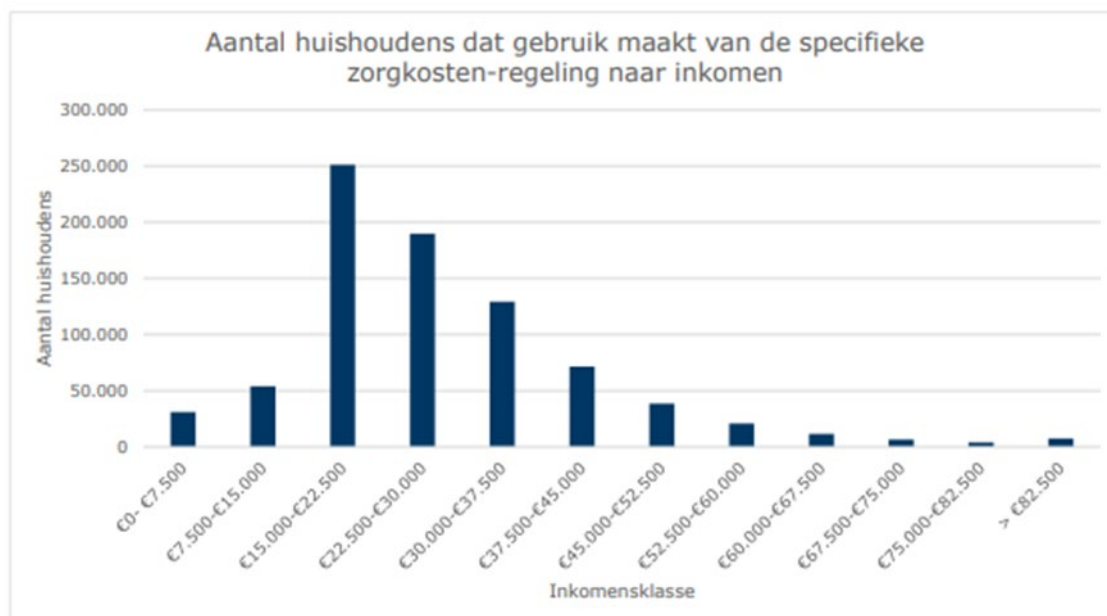
Met behulp van de evaluatie is geconcludeerd dat de aftrek beperkt doelmatig en doeltreffend is. Wanneer wordt gekeken naar het bredere doel van de regeling (het bieden van een compensatie voor meerkosten), blijkt de regeling beperkt doeltreffend. Dit komt onder andere doordat bepaalde zorgkosten zijn uitgezonderd en er sprake is van een drempel. Hierdoor valt een deel van de mensen met een chronische ziekte of beperking die meerkosten in de zorg hebben buiten de boot. De regeling is daarnaast beperkt doelmatig. Zo blijkt uit informatie van de Belastingdienst dat er sprake is van substantieel onjuist gebruik van de regeling (naar schatting 39% van het bedrag aan opgegeven zorgkosten). Uit de enquête, die in het kader van de evaluatie is uitgevoerd, blijkt dat bij meer dan een kwart van de gebruikers de opgevoerde uitgaven niet voortvloeien uit een chronische ziekte of beperking en bij een kwart slechts gedeeltelijk. Dit wordt niet aangemerkt als onjuist gebruik, maar laat wel zien dat de regeling onvoldoende gericht is op de beoogde doelgroep, waarbij niet kan worden uitgesloten dat binnen deze groep ook sprake is van onjuist gebruik. Kostenposten zijn niet aftrekbaar wanneer er sprake is van voorliggende vergoeding. Dit leidt ertoe dat juist kostenposten waarvoor een bewuste keuze is gemaakt om deze niet te vergoeden onder de zorg- en ondersteuningswetten via de fiscaliteit toch gedeeltelijk collectief worden bekostigd. Dit geldt bijvoorbeeld voor uitgaven aan homeopathie en zorg in het buitenland. Dit effect neemt toe wanneer meer zorgkosten niet meer via de voorliggende voorzieningen of (basis)verzekering worden vergoed. Daarnaast draagt de systematiek via de fiscaliteit eraan bij dat hogere inkomens meer ruimte hebben om zorgkosten in aftrek te brengen omdat er nu eenmaal meer ruimte voor aftrek is bij een hoger inkomen.

In onderstaande grafieken wordt het gebruik van de regeling in 2019 geïllustreerd (**wordt nog geactualiseerd**):

Figuur PM



Figuur PM



Complexiteit en doenvermogen

De regeling kent een complexe systematiek met verschillende categorieën aftrekbare kosten, inkomensafhankelijke drempels en specifieke voorwaarden. Het is voor gebruikers onduidelijk welke kosten aftrekbaar zijn en deze sluiten niet altijd aan op de meerkosten van mensen met een chronische ziekte of beperking. Daarnaast bestaat samenloop met andere regelingen, waardoor het voor belastingplichtigen niet altijd duidelijk is welke kosten voor aftrek in aanmerking komen en welke juist uitgesloten zijn (bijvoorbeeld eigen bijdragen). De aanvraag van de tegemoetkoming via de belastingaangifte is complex en kost gebruikers veel tijd. Sommige gebruikers hebben zelfs een belastingconsulent nodig om de aangifte te kunnen invullen. De gevraagde last om te onderbouwen is hoog. Het toepassen van de regeling vraagt van belastingplichtigen dat zij gemaakte kosten verzamelen, beoordelen en administreren, en deze op de juiste wijze verwerken in de aangifte inkomstenbelasting. Hierdoor zijn de aanvraaglasten hoog in verhouding tot het uitgekeerde bedrag. De benodigde voorfinanciering van meerkosten is niet voor iedereen haalbaar en het vaststellen van de definitieve aanslag en daarmee de teruggave duurt relatief lang. Ook na deze periode blijft angst voor terugbetalingen bestaan. Hiermee doet het gebruik van de regeling een aanzienlijk beroep op het doenvermogen van gebruikers. Er is ook sprake van niet-gebruik. De complexiteit van de regeling vergroot het risico op fouten en leidt tot onbedoeld en onjuist gebruik. Uit informatie van de Belastingdienst blijkt dat er in 2018 bij 28% van de gebruikers van de aftrekpost (in de belastingaangifte) sprake is van een correctiepotentieel. Het nalevingstekort bedraagt 39% van de totale opgegeven kosten. Hiermee wordt bedoeld op foutief ingevulde aangiften waarbij correctie mogelijk is. Deze correctie werkt door in het verzamelinkomen en kan daarmee ook nog effect hebben op inkomensafhankelijke voorzieningen zoals ontvangen toeslagen, die de burger dan ook moet terugbetalen.

Uitvoerings- en handhavingsproblemen

De regeling is niet alleen complex voor belastingplichtigen, maar ook moeilijk uitvoerbaar en handhaafbaar voor de Belastingdienst. Het heffen van belastingen vindt grotendeels geautomatiseerd plaats, maar de controle over meerkosten dient handmatig plaats te vinden. Deze beoordeling van de aftrekpost vereist in veel gevallen een inhoudelijke beoordeling van zorgkosten, terwijl de Belastingdienst geen informatie heeft over gemaakte kosten en daarnaast niet beschikt over medische expertise. Daarnaast is er sprake van ongemak bij zowel de Belastingdienst als de burger bij het vragen naar en delen van medische gegevens. De beoordeling of kosten aftrekbaar zijn, is in sommige gevallen zeer casuïstisch. Kosten moeten bijvoorbeeld noodzakelijk zijn wegens ziekte of invaliditeit en mogen soms alleen hoofdzakelijk voorkomen bij mensen met een chronische ziekte en/of beperking (dit geldt bij hulpmiddelen). Dit zijn lastig af te bakenen begrippen die in de praktijk een groot grijs gebied toelaten. Dit grijze gebied raakt ook aan de mogelijkheden die de Algemene Verordening Gegevensbescherming biedt voor het verwerken van bijzondere persoonsgegevens. Daarnaast is sprake van een relatief hoog nalevingstekort. Onjuist gebruik van de regeling is moeilijk te controleren en te corrigeren door de ontbrekende informatiepositie, mede vanwege de aard en diversiteit van de opgevoerde kosten. De uitvoering en handhaving van de aftrekpost kost de Belastingdienst veel tijd en correcties uit het verleden bieden geen verbetering in nieuwe aangiften.

Gelet op het voorgaande wordt geconcludeerd dat de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten onvoldoende gericht, te complex en moeilijk uitvoerbaar is voor zowel gebruikers als de Belastingdienst. De regeling blijkt daarmee niet geschikt om mensen met meerkosten vanwege chronische ziekte of beperking op een effectieve en doelmatige wijze te ondersteunen. Om deze redenen wordt voorgesteld de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten af te schaffen. Zie ook paragraaf 4 Verhouding tot toekomstige ondersteuning.

Vormgeving en reikwijdte van het wetsvoorstel

Dit wetsvoorstel strekt tot het afschaffen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten in de Wet inkomstenbelasting 2001. Daartoe wordt afdeling 6.5 van die wet, waarin de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten is geregeld, met ingang van 1 januari 2028 geschrapt. Tevens worden de daarmee samenhangende bepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 aangepast of geschrapt.

Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten vervalt ook de daaraan gekoppelde TSZ-regeling. Op grond van deze regeling kan recht bestaan op een tegemoetkoming, indien (een gedeelte van) het recht op heffingskortingen niet kan worden verzilverd als gevolg van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten zullen ook de bepalingen in lagere regelgeving die betrekking hebben op deze aftrek dienovereenkomstig worden aangepast.

Verhouding tot toekomstige ondersteuning

Het kabinet heeft middelen vrijgemaakt, via de enveloppe zorgkosten chronisch zieken van € 350 miljoen (coalitieakkoord).¹³ De middelen uit deze enveloppe zijn vanaf 2027 beschikbaar. Voor het zomerreces zullen de inhoudelijke resultaten volgend uit een analyse van de effecten van samenlopende maatregelen aan het parlement worden aangeboden¹⁴. Deze analyse geeft inzicht in de effecten van de afzonderlijke maatregelen en de mate waarin effecten van maatregelen uit het regeerakkoord cumuleren bij verschillende groepen en wat de gevolgen zijn voor het besteedbare inkomen.

Vervolgens zal het kabinet een integrale weging maken hoe de middelen uit de enveloppe tegemoetkoming zorgkosten chronisch zieken (CA 33) het beste kunnen worden ingezet. Hierbij wordt ook bezien hoe de inzet van deze middelen zich verhoudt tot maatregelen die aangrijpen op de zorgkosten van mensen. Deze weging vindt uiterlijk in augustus 2026 plaats, waarna het kabinet het parlement hierover zal informeren.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen, Douane en overige uitvoeringsinstanties

De afschaffing van de aftrek specifieke zorgkosten (inclusief de tegemoetkoming) is een significante vereenvoudiging voor de Belastingdienst en een vereenvoudiging van het inkomstenbelastingproces om tot een berekening van het verzamelinkomen te komen. In relatie tot deze maatregel vinden er dan geen aanpassingen van het verzamelinkomen meer plaats doordat de aftrekbare specifieke zorgkosten op een later moment worden gecorrigeerd. Dat zorgt ook voor minder correcties van inkomensondersteunende regelingen en inkomensafhankelijke eigen bijdragen.

De combinatie van het medische (niet-fiscale) karakter en de vormgeving vanwege de massaliteit van het fiscale proces passen niet bij elkaar. Hierdoor is het moeilijk rekening te houden met de situatie van de burger. Deze inbreuk op de uitvoerings- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst en deze niet-fiscale taak wordt door de afschaffing weggenomen. De Belastingdienst is niet in staat medische gegevens te beoordelen. Vanwege de aard van het fiscale proces kan de Belastingdienst de knelpunten voor de burger niet wegnemen. De regeling is voor zowel burgers als de Belastingdienst complex. Het is voor de burger lastig te overzien (na alle voorgaande beoordelingen bij andere instanties met andere voorwaarden) welke kosten voor de fiscale regeling in aanmerking komen en welke onderbouwing daarvoor aanwezig moet zijn. Het hoge nalevingstekort van 28% (2018) is daarvan een duidelijk signaal.¹⁵

Er zullen incidentele inspanningen nodig zijn om de afschaffing te realiseren en communicatie en dienstverlening in te zetten. Dit vervangt echter de structurele inspanningen die thans gedaan

¹³ Aan de slag – bouwen aan een beter Nederland, Coalitieakkoord 2026-2023, p. 54 en budgettaire tabel (CA 33).

¹⁴ Kamerstukken II 2025/26, 36848 nr. 79.

¹⁵ Dialogic en Significant Public (2022), Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten, p. 8.

worden om burgers en medewerkers te informeren over het (juist) toepassen van de aftrek specifieke zorgkosten, naast een vereenvoudiging en verbetering van het uitvoeringsproces.

Naast uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst, kan de afschaffing van de aftrek incidenteel leiden tot indirecte effecten bij andere uitvoeringsorganisaties. Door de wijziging van het verzamelinkomen kunnen burgers te maken krijgen met veranderingen in inkomensafhankelijke regelingen, zoals toeslagen en eigen bijdragen. Dit kan leiden tot een incidentele toename van vragen, verzoeken om informatie en bezwaren bij onder meer het CAK en andere betrokken uitvoeringsorganisaties. Deze effecten zijn naar verwachting tijdelijk en vooral rond de invoering van de maatregel.

5.5 Bevrozen aftoppingsgrens pensioen

Met ingang van het 1 januari 2015 is het inkomen waarover een pensioen (tweede pijler) kan worden opgebouwd (pensioengevend loon) of waarover een lijfrente (derde pijler) kan worden opgebouwd gemaximeerd.¹⁶ Per 2015 bedroeg deze zogenoemde aftoppingsgrens € 100.000.¹⁷ Op grond van de wet¹⁸ wordt de aftoppingsgrens aan het begin van het kalenderjaar geïndexeerd. Vanwege deze indexatie bedraagt de aftoppingsgrens momenteel € 137.800 (bedrag 2026). Bij het begin van de kalenderjaren 2025 en 2026 is de aftoppingsgrens niet geïndexeerd vanwege het amendement Grinwis c.s. ter dekking van het in stand houden van de giftenaftrek in de winstbelasting en het verruimen van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting.¹⁹ Voorgesteld wordt om ook bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032 geen indexatie toe te passen met betrekking tot de aftoppingsgrens van het pensioengevend loon en van het inkomen voor de opbouw van lijfrenten. Hiermee wordt de indexatie van de aftoppingsgrens ook voor de komende zes jaar gepauzeerd. Deze maatregel betreft een algemene dekkingsmaatregel opgenomen in het coalitieakkoord 2026-2030 'Aan de slag'.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel voor pensioenen en lijfrenten leidt ertoe dat de aftoppingsgrens niet wordt verhoogd, met een budgettair oogmerk. De maatregel is daartoe doeltreffend en doelmatig. Er is niet voorzien in evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

5.6 Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

¹⁶ Artikel 18ga, eerste lid, Wet LB 1964 en artikel 3.127, derde lid, Wet IB 2001.

¹⁷ Over het inkomen boven de aftoppingsgrens kan wel een nettopensioen of een nettolijfrente worden opgebouwd. Dit betekent dat vanuit het netto-inkomen kan worden gespaard waarbij voor de betreffende aanspraken uitsluitend een vrijstelling geldt in box 3.

¹⁸ Artikel 18ga, tweede lid, Wet LB 1964 en artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001.

¹⁹ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 90.

In het debat over de maatregelen van het kabinet inzake de hoge energie-en brandstofprijzen op 22 april 2026 is een motie²⁰ ingediend voor het aanpassen van de dekking van de voorgestelde maatregelen, waarbij verzocht wordt deze dekking te zoeken bij een ondoelmatige regeling binnen de werkkostenregeling, zoals de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten. Deze motie is aangenomen. Het kabinet geeft gehoor aan deze motie en stelt voor deze gerichte vrijstelling af te schaffen.

Met ingang van 1 januari 2015 is een gerichte vrijstelling opgenomen voor branche-eigen producten van het bedrijf van de inhoudingsplichtige of van het bedrijf van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap, tot een bedrag van ten hoogste 20% van de waarde in het economische verkeer van deze producten, maar niet meer dan € 500 per werknemer per kalenderjaar. Denk hierbij aan personeelskorting op boodschappen, kleding, elektronica, gezinsabonnementen, vliegtickets, hypotheekadvies of verzekeringspremies.

Het kabinet is zich bewust van het feit dat het afschaffen van deze gerichte vrijstelling financieel nadelig is voor specifieke sectoren die gebruik maken van deze gerichte vrijstelling, zoals de detailhandel en industriële/productiegerichte sectoren. De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten wordt gebruikt door deze werkgevers met vaak relatief veel deeltijders met relatief lage lonen. Deze gerichte vrijstelling voorkomt op dit moment dat de relatief kleine vrije ruimte bij deze werkgevers gebruikt moet worden voor kortingsregelingen op producten uit het eigen bedrijf. Andere overwegingen, zoals mede volgen uit de evaluatie van de werkkostenregeling, wegen echter zwaarder voor dit kabinet.

SEO Economisch Onderzoek (SEO) heeft de werkkostenregeling onlangs geëvalueerd.²¹ Eén van de aanbevelingen van SEO is: 'Schaf de vrijstelling voor korting op branche-eigen producten af.' SEO geeft aan dat deze geen maatschappelijk doel meer dient, dat de branche-eigen producten geen zakelijke kosten zijn en niet bijdragen aan de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Verder geeft SEO aan dat de korting op branche-eigen producten doelmatiger kan worden vormgegeven door de vrije ruimte te gebruiken. SEO oordeelt dat deze gerichte vrijstelling deels doeltreffend en niet doelmatig is. Het kabinet neemt met dit voorstel de aanbeveling over om de gerichte vrijstelling af te schaffen, zoals ook is verzocht in de eerdergenoemde motie van onder meer het lid Flach.

Het voorstel betekent dat werkgevers die werknemers korting geven op eigen producten, deze onder kunnen brengen in de zogenaamde vrije ruimte van de werkkostenregeling.²² Met dit voorstel wordt aangesloten bij het streven naar een vereenvoudiging van de werkkostenregeling, waarbij specifieke niet-zakelijke uitzonderingen worden teruggedrongen. In de communicatie richting het bedrijfsleven wordt extra aandacht besteed aan de overgang van deze gerichte vrijstelling naar het reguliere systeem van de vrije ruimte binnen de werkkostenregeling.

²⁰ Kamerstukken II 2025/26, 36.933, nr. 30.

²¹ Kamerstukken II 2024/25, 36.602, nr. 163, bijlage.

²² Voor zover aan het gebruikelijkheidscriterium wordt voldaan. Werkgevers kunnen de korting ook als belast loon in aanmerking nemen bij werknemers. Deze mogelijkheid ligt echter minder voor de hand.

Een tweetal bepalingen die zien op branche-eigen producten blijven in stand, omdat deze ook relevant zijn als de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten niet meer bestaat. Ten eerste regelt artikel 13, tweede lid, Wet LB 1964 dat het voordeel van het verstrekken van een branche-eigen product wordt bepaald aan de hand van de waarde in het economische verkeer leidend. Ten tweede kwalificeert artikel 31, eerste lid, onderdeel q, Wet LB 1964 korting op branche-eigen producten voor oud-werknemers als eindheffingsloon. Deze bepaling is destijds geïntroduceerd om te borgen dat het verstrekken van personeelskorting aan oud-werknemers geen fiscale gevolgen met zich meebrengt voor de oud-werknemer.²³ Daarom wordt voorgesteld deze bepaling niet aan te passen, zodat bij oud-werknemers dit loonvoordeel verplicht eindheffingsloon blijft voor de werkkostenregeling.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten is als deels doeltreffend en niet doelmatig geëvalueerd. Het afschaffen van deze maatregel is daarom doeltreffend en doelmatig.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

Het vervallen van de vrijstelling voor branche-eigen producten raakt de systemen en processen bij de Belastingdienst niet. Met het vervallen van een gerichte vrijstelling wordt de werkkostenregeling minder complex. Wel verwacht de Belastingdienst dat met het vervallen van deze gerichte vrijstelling vaker afstemming plaatsvindt over de waardering van werknemersvoordelen, bijvoorbeeld bij het overnemen van kleding na 6 maanden, producten die over datum zijn et cetera. De Belastingdienst verwacht dit binnen de bestaande capaciteit op te kunnen lossen.

5.7 Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat

Het kabinet stelt voor om de regeling inzake het afdekken van valutarisico's die worden gelopen met een deelneming aan te passen. Het voordeel dat wordt behaald met een afdekkingsinstrument in verband met een valutarisico dat met een deelneming in een vreemde valuta wordt gelopen, kan op verzoek tot de voordelen uit hoofde van de deelneming worden gerekend. In dat geval zijn deze voordelen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting. Het kabinet heeft met de voorgestelde wijziging tot doel om een onevenwichtigheid in de fiscale behandeling van valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten weg te nemen tussen de fiscale behandeling van een hogere rente en het daarmee samenhangende valutaresultaat. De budgettaire opbrengst van deze aanpassing dient ter dekking van de structurele derving als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2025 over de toepassing van de liquidatieverliesregeling.²⁴

Het kabinet maakt daarnaast van de gelegenheid gebruik om voor te stellen om een aantal in de uitvoeringspraktijk gesignaleerde knelpunten op het gebied van de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van afdekkingsinstrumenten van meer formele aard weg te nemen. Allereerst wordt

²³ Kamerstukken II 2009/10, 32.130, nr. 3.

²⁴ HR 21 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:417.

voorgesteld dat belastingplichtigen de mogelijkheid krijgen om te verzoeken dat een bepaald afdekkingsinstrument niet langer onder de deelnemingsvrijstelling valt. Daarnaast wordt in de wet verankerd dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is vanaf het moment dat de rechtshandeling is aangegaan, of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen. Ook wordt voorgesteld te verduidelijken dat het voordeel dat wordt behaald door het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen louter op verzoek van een belastingplichtige onder de deelnemingsvrijstelling wordt gebracht. Voorts wordt verduidelijkt dat rechtsmiddelen uitsluitend betrekking kunnen hebben op het vereiste dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen.

Het kabinet stelt voor om de hiervoor genoemde wijzigingen voor het eerst toepassing te laten vinden met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027. Het kabinet stelt daarbij voor om te regelen dat voordelen die toerekenbaar zijn aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 op basis van de huidige regeling te blijven behandelen (compartimentering). Daarnaast wordt uitgestelde werking tot en met 31 december 2027 voorgesteld voor rechtshandelingen die vóór 15 september 2026 (Prinsjesdag 2026) zijn aangegaan en ofwel vóór die datum onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling vallen ofwel voor die datum een volledig verzoek daartoe door de inspecteur is ontvangen.

Aanpassing fiscale behandeling van het valutaresultaat op een afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling

Het kabinet stelt zoals gezegd voor om de regeling inzake het afdekken van valutarisico's die worden gelopen met een deelneming aan te passen. Onder de deelnemingsvrijstelling zijn voordelen uit hoofde van een deelneming onder voorwaarden vrijgesteld. De winsten zijn niet belast, terwijl de verliezen niet aftrekbaar zijn.²⁵ Op deze wijze wordt economisch dubbele belastingheffing voorkomen. Een voordeel dat voortkomt uit het valutarisico dat de belastingplichtige met een deelneming in vreemde valuta loopt, is ook vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling.²⁶ Dat valutarisico kan worden afgedekt. In de praktijk zijn daarvoor verschillende afdekkingsinstrumenten beschikbaar. Gedacht kan worden aan een geldlening of een valutatermijncontract. Anders dan valutaresultaten die worden behaald op een deelneming, vallen valutaresultaten die worden behaald met een afdekkingsinstrument in beginsel niet onder de deelnemingsvrijstelling.²⁷ De valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten zijn in dat geval belast. De valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten kunnen echter op verzoek van de belastingplichtige onder voorwaarden onder het regime van de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Als de inspecteur heeft vastgesteld dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen, wordt onder de huidige wettelijke regeling bij het vaststellen van de belastbare winst het voordeel (positief of negatief) uit de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen onder de deelnemingsvrijstelling gebracht. Een valutawinst op het afdekkingsinstrument is in dat geval niet belast en een valutaverlies op het afdekkingsinstrument is niet aftrekbaar.

²⁵ Dit met uitzondering van zogenoemde liquidatieverliezen waarop de liquidatieverliesregeling van toepassing is.

²⁶ HR 9 juni 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9415.

²⁷ HR 17 november 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8760.

Ten aanzien van het valutaresultaat op een afdekkingsinstrument kunnen een niet-ingeprijsd valutaresultaat en een ingeprijsd valutaresultaat worden onderscheiden. Het ingeprijsde valutaresultaat laat zich reeds bij het aangaan van de rechtshandeling bepalen en houdt verband met de relatieve zwakte of sterkte van de betreffende valuta in vergelijking met de euro dan wel de functionele valuta van de belastingplichtige. Een 'zwakke' valuta is in deze context een valuta waarvan de markt verwacht dat de koers ten opzichte van de euro (of de functionele valuta van de belastingplichtige) gaat dalen. Een 'sterke' valuta is in deze context een valuta waarvan de markt verwacht dat de koers ten opzichte van de euro (of de functionele valuta van de belastingplichtige) gaat stijgen. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat betreft het verschil tussen de ingeprijsde (verwachte) koersontwikkeling ten tijde van het aangaan van het afdekkingsinstrument en de daadwerkelijke koersontwikkeling bij afwikkeling van het afdekkingsinstrument. Deze daadwerkelijke koersontwikkeling kan door bijvoorbeeld politieke beslissingen en economische ontwikkelingen anders zijn dan vooraf is ingeprijsd. Het verschil tussen verwachting en werkelijkheid kan niet worden ingeprijsd en wordt ook wel als het eigenlijke of 'echte' valutaresultaat gezien.

In de praktijk kan een belastingplichtige een vreemde valuta als functionele valuta hanteren. Voor wat betreft de systematiek van het berekenen van het ingeprijsde en niet-ingeprijsde voordeel maakt het geen verschil of de belastingplichtige als functionele valuta de euro of een vreemde valuta hanteert. Stel dat een belastingplichtige de Amerikaanse dollar als functionele valuta hanteert, dan wordt de relatieve zwakte of sterkte van een andere valuta – bijvoorbeeld wanneer als afdekkingsinstrument een geldlening in Britse ponden wordt afgesloten – beoordeeld ten opzichte van de Amerikaanse dollar. De relatieve zwakte of sterkte ten opzichte van de euro is in dit geval niet relevant. De relatieve zwakte of sterkte ten opzichte van de euro is bij een vreemde valuta als functionele valuta alleen relevant als de belastingplichtige het valutarisico op de euro afdekt. Het kabinet gaat er in deze toelichting op het wetsvoorstel vanuit dat een belastingplichtige de euro als functionele valuta hanteert.

Er zijn verschillende instrumenten om het valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen af te dekken. Ingeval het afdekkingsinstrument leidt tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom, zoals bij een geldlening, is rente verschuldigd over de ter beschikking gestelde hoofdsom. Op een geldlening in een zwakke vreemde valuta zal een hogere rente verschuldigd zijn dan op een daarmee vergelijkbare eurolening. Bij een zwakke vreemde valuta staat tegenover een hogere rentelast ten opzichte van een eurolening een ingeprijsde (verwachte) valutawinst op de hoofdsom van de geldlening. Naar verwachting zijn aan het einde van de looptijd van de lening voor de terugbetaling van de hoofdsom in de vreemde valuta minder euro's nodig. Bedrijfseconomisch vallen deze componenten tegen elkaar weg: tegenover de hogere rentelast staat een even grote ingeprijsde (verwachte) valutawinst. Fiscaal wordt de hoge(re) rentelast in aftrek gebracht, terwijl de hier tegenoverstaande ingeprijsde valutawinst onder de deelnemingsvrijstelling wordt gebracht en wordt vrijgesteld. Deze onevenwichtigheid wenst het kabinet weg te nemen.

Om de hiervoor geschetste onevenwichtige behandeling van valutaresultaten weg te nemen, stelt het kabinet voor om de fiscale behandeling van het valutaresultaat op afdekkingsinstrumenten onder de deelnemingsvrijstelling aan te passen. Het kabinet stelt voor dat voor boekjaren die

aanvangen op of na 1 januari 2027 enkel het niet-ingeprijsde valutaresultaat van een rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, behoort tot de voordelen uit hoofde van de deelneming. Het ingeprijsde valutaresultaat kan ingevolge de door het kabinet voorgestelde maatregel niet langer onder het regime van de deelnemingsvrijstelling worden gebracht en valt dan in de belaste sfeer.

Het kabinet merkt daarnaast ter volledigheid op dat er afdekkingsinstrumenten zijn waarbij geen hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals bij non-deliverable valutatermijncontacten. Er is bij een dergelijk instrument geen sprake van een hoofdsom en daarmee niet van rente. Om die reden kan er bij een dergelijk instrument ook geen sprake zijn van een (spiegelbeeldig) ingeprijsd valutaresultaat. Bij dergelijke instrumenten wordt aan de hand van de actuele koers (spotkoers) en de termijenkoers (forwardkoers) in wezen een prijsafsprake gemaakt inzake het (al dan niet fictief) ontvangen of leveren van een bepaalde hoeveelheid vreemde valuta op een overeengekomen toekomstig tijdstip. Als de werkelijke koers afwijkt van de overeengekomen termijenkoers zal op een dergelijk afdekkingsinstrument sprake zijn van een niet-ingeprijsd voordeel dat onder de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht, mits aan de daartoe gestelde voorwaarden wordt voldaan.²⁸

Overige aanpassingen

Voorts maakt het kabinet van de gelegenheid gebruik om voor te stellen om een aantal in de uitvoeringspraktijk gesignaleerde knelpunten van formele aard weg te nemen. Deze wijzigingen worden hierna op hoofdlijnen toegelicht.

Zoals hiervoor is opgemerkt, kan een valutaresultaat dat wordt behaald met een afdekkingsinstrument onder voorwaarden onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Ten eerste wordt voorgesteld te verduidelijken dat de mogelijkheid om dat valutaresultaat onder de deelnemingsvrijstelling te brengen louter op verzoek van belastingplichtige wordt toegepast. Vervolgens wordt in de wet verankerd dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is vanaf het moment dat de rechtshandeling is aangegaan, of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek door de inspecteur is ontvangen. Daarnaast geldt dat in de huidige wettelijke regeling voor belastingplichtigen de mogelijkheid ontbreekt om de deelnemingsvrijstelling vanaf enig moment niet langer toe te passen op het afdekkingsinstrument. In de praktijk blijkt er soms behoefte de resultaten voor de toekomst niet langer onder de deelnemingsvrijstelling te brengen. Het kabinet komt tegemoet aan die behoefte. Het kabinet stelt om die reden voor dat belastingplichtigen kunnen verzoeken om de deelnemingsvrijstelling niet langer toe te passen op een afdekkingsinstrument dat strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen. Het kabinet merkt daarbij volledigheidshalve op dat de inspecteur niet bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist op een dergelijk verzoek van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige daarom verzoekt, is de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing op de resultaten die worden behaald met het afdekkingsinstrument voor zover die opkomen nadat het volledige verzoek door de inspecteur is ontvangen.

²⁸ Zie ook het standpunt van de KG Deelnemingsvrijstelling van de Belastingdienst inzake een non-deliverable (KG:023:2024:6).

De derde voorgestelde overige aanpassing ziet op de voor bezwaar vatbare beschikking waarmee de inspecteur beslist of het valutarisultaat op een afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling valt. Ter verduidelijking van de huidige wettekst stelt het kabinet voor om expliciet vast te leggen dat de rechtsmiddelen bezwaar en beroep, tegen de beschikking waarin door de inspecteur wordt vastgesteld dat een rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen, uitsluitend betrekking kunnen hebben op het vereiste dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat ingeval een belastingplichtige wil opkomen tegen (de hoogte van) het bedrag dat onder de deelnemingsvrijstelling valt, dat mogelijk is door de rechtsmiddelen te benutten die mogelijk zijn tegen de aanslag vennootschapsbelasting waarin het betreffende bedrag is opgenomen.

Tot slot wordt voorgesteld dat het afdekkingsinstrument wordt gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer bij een overgang van de belaste naar de onbelaste sfeer en vice versa. Als gevolg daarvan wordt een voordeel (winst of verlies) tot de belastbare winst gerekend als de deelnemingsvrijstelling nog niet van toepassing is of een niet-ingeprijsd voordeel onder de deelnemingsvrijstelling vrijgesteld als die wel van toepassing is.

Inwerkingtreding en overgangsrecht

Het kabinet stelt voor om de genoemde wijzigingen voor het eerst toepassing te laten vinden met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027. Het kabinet stelt daarbij voor om te regelen dat voordelen die toerekenbaar zijn aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 op basis van de huidige regeling te blijven behandelen (compartimentering). Daarvoor gelden twee voorwaarden. De eerste voorwaarde is dat de rechtshandeling is aangegaan voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027. De tweede voorwaarde is dat voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 ofwel de deelnemingsvrijstelling reeds op die rechtshandeling van toepassing is ofwel reeds een volledig verzoek voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling is ontvangen. In de artikelsgewijze toelichting is beschreven hoe kan worden bepaald aan welke periode de voordelen uit het afdekkingsinstrument toerekenbaar zijn. Met andere woorden, als aan de voorwaarden is voldaan, geldt dat een eventueel ingeprijsd voordeel dat toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 vrijgesteld blijft onder de deelnemingsvrijstelling, ook als dat voordeel pas na die periode (bijvoorbeeld bij latere afwikkeling van het afdekkingsinstrument) wordt genoten.

Het kabinet stelt daarnaast uitgestelde werking voor tot en met 31 december 2027 voor rechtshandelingen die vóór 15 september 2026 (Prinsjesdag 2026) zijn aangegaan en ofwel vóór die datum onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling vallen ofwel voor die datum een volledig verzoek daartoe is ontvangen. Door de voorgestelde uitgestelde werking worden bestaande afdekkingsinstrumenten als zij een langere looptijd hebben dan 1 januari 2027 (of het latere moment waarop de wijzigingen voor het eerst toepassing vinden), maar niet langer dan ultimo 2027 volledig onder het huidige recht afgewikkeld. In dat geval hoeven voordelen niet op basis van de hiervoor uiteengezette compartimenteringsregeling te worden toegerekend aan de

periode voorafgaand aan en na het van toepassing worden van de voorgestelde wijzigingen. Heeft een reeds vóór Prinsjesdag 2026 bestaand afdekkingsinstrument een looptijd die eindigt na 31 december 2027, dan wordt gecompartmenteerd. Op voordelen die toerekenbaar zijn aan de periode tot en met 31 december 2027 blijft de huidige regeling van toepassing, ook als dat voordeel pas daarna wordt genoten. Op voordelen die toerekenbaar zijn aan de periode vanaf 1 januari 2028 is de voorgestelde regeling van toepassing. Dat betekent dat bij voordelen toerekenbaar aan die periode alleen het niet-ingeprijste voordeel onder de deelnemingsvrijstelling valt. Een eventueel²⁹ ingeprijst voordeel ten aanzien van die instrumenten dat toerekenbaar is aan de periode na 31 december 2027 valt in de belaste sfeer.

De voorgestelde uitgestelde werking tot en met 31 december 2027 is beperkt tot afdekkingsinstrumenten die al op Prinsjesdag 2026 onder de deelnemingsvrijstelling vielen. Hiermee wordt voorkomen dat belastingplichtigen op de voorgestelde wetswijziging kunnen anticiperen door na publicatie van het wetsvoorstel maar vóór de inwerkingtreding nieuwe afdekkingsinstrumenten (eventueel met een langere termijn) nog onder de huidige regeling te brengen. Met het oog op het wegnemen van de geconstateerde evenwichtigheid acht het kabinet dergelijk anticipatiegedrag onwenselijk. Ook is de voorgestelde uitgestelde werking beperkt tot een periode van ten hoogste één jaar. In de praktijk hebben afdekkingsinstrumenten veelal een korte looptijd. Voor de meeste bestaande afdekkingsinstrumenten is naar de verwachting van het kabinet uitgestelde werking van één jaar daarom voldoende om (volledig) onder de huidige regeling te worden afgewikkeld. Tegelijkertijd wordt met de uitgestelde werking van ten hoogste één jaar voorkomen dat een geconstateerde onevenwichtigheid in de regeling onnodig lang blijft bestaan. Het kabinet stelt het overgangsrecht met het oog op de reacties op de internetconsultatie en de uitvoering van de voorgestelde wijziging door de Belastingdienst [PM paragraaf 7 en 8].

Het voorgestelde overgangsrecht vervalt met ingang van 1 januari 2037. De achtergrond daarvan is dat afdekkingsinstrumenten veelal kortlopend zijn, bijvoorbeeld drie of zes maanden of een jaar.. Het belang van het overgangsrecht komt daarmee op termijn voor de meeste, zo niet alle, afdekkingsinstrumenten te vervallen. Daarnaast acht het kabinet het met het oog op de praktische uitvoerbaarheid van de regeling niet wenselijk dat voor een naar verwachting beperkt aantal langer lopende afdekkingsinstrumenten blijvend (deels) de huidige regeling moet worden toegepast. Het vervallen van het overgangsrecht met ingang van 1 januari 2037 betekent dat de belastingplichtige ten hoogste 10 jaar de tijd heeft om het ingeprijste voordeel dat toerekenbaar is aan de periode voordat de voorgestelde wijziging voor het eerst toepassing vindt, te realiseren met toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Met ingang van 1 januari 2037 vervalt het voorgestelde overgangsrecht en is een ingeprijst valutaresultaat op het afdekkingsinstrument op grond van de voorgestelde wijziging in het geheel niet meer vrijgesteld, ongeacht aan welke periode dit ingeprijste valutaresultaat toerekenbaar is.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

²⁹ Daarbij geldt wel de voorvraag of daadwerkelijk sprake is van een ingeprijst valutaresultaat, zie het standpunt van de KG Deelnemingsvrijstelling van de Belastingdienst inzake een non-deliverable (KG:023:2024:6).

5.8 Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

Met de voorgestelde maatregel wordt het zogeheten algemene woningtarief in de overdrachtsbelasting verlaagd van 8% naar 7%. Dit tarief geldt op de verkrijging van woningen in de gevallen waarin de verkrijger de woning niet zelf (anders dan tijdelijk) als hoofdverblijf gaat gebruiken (hierna: niet-hoofdverblijfwoningen). Het doel van de verlaging is het investeringsklimaat op de huurmarkt te verbeteren en het aanbod van huurwoningen, waaronder nieuwbouw te stimuleren. De startersvrijstelling en de overige bestaande tarieven, zoals het verlaagde tarief van 2% voor woningen die wel door de verkrijger zelf als hoofdverblijf worden gebruikt (hierna: hoofdverblijfwoningen), blijven ongewijzigd.

De overdrachtsbelasting kent sinds 2021 een gedifferentieerd tariefstelsel voor verkrijgingen van onroerende zaken en het gebruik daarvan. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen hoofdverblijfwoningen en overige onroerende zaken, bijvoorbeeld bedrijfspanden en niet-hoofdverblijfwoningen. Met deze differentiatie is destijds beoogd de positie van eigenaren-bewoners, en met name starters te verbeteren ten opzichte van beleggers c.q. investeerders.³⁰ Sindsdien geldt voor hoofdverblijfwoningen een lager tarief van 2% dan wel een startersvrijstelling. Voor niet-hoofdverblijfwoningen, bijvoorbeeld woningen die worden verkregen door investeerders voor verhuur, en andere onroerende zaken, bijvoorbeeld bedrijfspanden verkregen door ondernemers, was van 1 januari 2021 tot 1 januari 2023 het algemeen tarief van 8% van toepassing.

In de daaropvolgende jaren is het tarief voor niet-hoofdverblijfwoningen, alsmede voor andere onroerende zaken, verder aangepast. Zo is met ingang van 1 januari 2023 het algemeen tarief van 8% verhoogd naar 10,4% wegens budgettaire redenen en met het oogmerk de relatieve positie van de starters en doorstromers ten opzichte van investeerders te versterken.³¹ Vervolgens is met ingang van 1 januari 2026 een afzonderlijk tarief van 8% ingevoerd voor niet-hoofdverblijfwoningen (het zogeheten algemeen woningtarief), zoals huurwoningen verworven door investeerders. Voor andere onroerende zaken zoals bedrijfspanden bleef het tarief van 10,4% in stand. Met deze laatste aanpassing is beoogd om een beter evenwicht te realiseren tussen het ondersteunen van eigenaren-bewoners en het bevorderen van investeringen in huurwoningen, met als doel het aanbod van huurwoningen te vergroten.³²

Het onderhavige voorstel bouwt hierop voort. In het coalitieakkoord is afgesproken om het investeringsklimaat voor verhuurders te verbeteren, onder meer door het fiscale klimaat op de huurmarkt zodanig vorm te geven dat het aanbod van huurwoningen niet verder afneemt en kan

³⁰ Kamerstukken II 2020/21, 35 576, nr. 3.

³¹ Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 3.

³² Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 41.

toenemen.³³ Tegen deze achtergrond wordt voorgesteld het algemeen woningtarief te verlagen van 8% naar 7%. Deze maatregel maakt daarbij onderdeel uit van een breder pakket aan maatregelen dat is gericht op het verbeteren van het investeringsklimaat voor verhuurders, met als doel bij te dragen aan het bevorderen van het aanbod van huurwoningen, waaronder nieuwbouw.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde verlaging van het algemeen woningtarief in de overdrachtsbelasting is onderdeel van een breder pakket aan maatregelen dat is gericht op het verbeteren van het investeringsklimaat voor verhuurders en het vergroten van het aanbod van huurwoningen, zoals volgt uit het coalitieakkoord.³⁴ Dit pakket omvat onder andere het optimaliseren van de Wet betaalbare huur, het opnemen van een faciliteit voor woningbouwcorporaties in de vennootschapsbelasting, het schrappen van bezwaarprocedures, het introduceren van een vereenvoudigingswet en het invoeren van een ministeriële taskforce 'Versnelling Woningbouw' gericht op de realisatie van 100.000 woningen per jaar.³⁵ Het onderhavige voorstel dient in dit bredere perspectief te worden gezien.

Uit de evaluatie van eerdere wijzigingen in de overdrachtsbelasting volgt dat de tariefdifferentiatie doeltreffend is in het verbeteren van de concurrentiepositie van starters en doorstromers ten opzichte van investeerders.³⁶ Zo hebben de eerdere tariefsverhogingen voor niet-hoofdverblijfwoningen geleid tot een afname van aankopen binnen deze groep en tot een verbetering van de positie van eigenaren-bewoners. Het investeringsklimaat voor (midden)huurwoningen is echter de afgelopen jaren ook verslechterd, als gevolg van een combinatie van fiscale maatregelen, strengere regelgeving en ongunstige macro-economische ontwikkelingen, hetgeen heeft geleid tot een toename van de verkoop van (midden)huurwoningen door investeerders.

De belastingdruk is hierbij medebepalend voor het te behalen rendement en dus voor de bereidheid van verhuurders om in de huurwoningmarkt te (blijven) investeren. Indien het verwachte rendement lager is dan het vereiste rendement, dan bestaat het risico dat investeringen in nieuwbouw huurwoningen uitblijven en huurwoningen uitgepand worden, met een daling van het aanbod aan huurwoningen tot gevolg. De tariefsverlaging van het algemeen woningtarief beoogt daarom de belastingdruk voor investeerders in huurwoningen te verlagen om de haalbaarheid van dergelijke investeringen te verbeteren.

Wat betreft de doelmatigheid geldt dat de tariefsverlaging naar verwachting op zichzelf een positief, maar beperkt effect heeft. Dit beperkte effect wordt mede veroorzaakt omdat het investeringsklimaat voor huurwoningen onder druk staat door een samenloop van factoren op fiscaal terrein, op het gebied van regelgeving en door macro-economische omstandigheden. De tariefsverlaging vormt daarom een onderdeel van een breder pakket aan maatregelen dat is gericht

³³ [Aan de slag - Coalitieakkoord 2026-2030 | Kabinetsformatie.](#)

³⁴ [Aan de slag - Coalitieakkoord 2026-2030 | Kabinetsformatie.](#)

³⁵ Brief van Minister van Volkshuisvesting en Ruimtelijke Ordening, Eerste resultaten Taskforce Versnelling Woningbouw, 20 april 2026, 2026Z08348.

³⁶ SEO Economisch Onderzoek, Kopen zonder heffen, SEO-Rapport 2024-109; *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 27.

op het verbeteren van het investeringsklimaat voor huurwoningen en een beter functionerende huurmarkt. Daarbij wordt onder meer ingezet op aanpassing van het fiscale beleid en relevante niet-fiscale wet- en regelgeving, waaronder de verdere optimalisatie van de Wet betaalbare huur.³⁷ De voorgestelde maatregel is relatief eenvoudig uitvoerbaar, gezien de aansluiting bij de bestaande systematiek van tariefdifferentiatie in de overdrachtsbelasting. Wel dient te worden opgemerkt dat de verlaging niet alleen geldt voor verkrijgingen van woningen die zijn bestemd voor verhuur, maar ook voor andere verkrijgingen van woningen, zoals tweede woningen of vakantiehuisen. Dit beperkt de doelmatigheid van de maatregel in enige mate. Daar staat tegenover dat, in vergelijking met alternatieve fiscale instrumenten, deze maatregel relatief gericht is ten aanzien van woningtransacties.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

PM

5.9 Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

In de overdrachtsbelasting is geregeld onder welke voorwaarden een vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing is bij een taakoverdracht tussen twee algemeen nut beogende instellingen (ANBI). Woningcorporaties kunnen een ANBI zijn, als zij aan de voorwaarden voldoen. Van een taakoverdracht is sprake als er een taak in de sfeer van het algemeen nut of in het kader van de verenigingsactiviteiten wordt overgedragen.

Uit onderzoek door SEO naar vier vrijstellingen in de overdrachtsbelasting die verband houden met de woningmarkt is gebleken dat het begrip "taak" in het kader van de vrijstelling bij taakoverdracht tussen onder meer algemeen nut beogende instellingen niet meer goed aansluit bij de maatschappelijke taken van woningcorporaties in de volkshuisvesting. Dat houdt in dat overdrachten die wel bijdragen aan de maatschappelijke taken van woningcorporaties in sommige gevallen niet onder de vrijstelling vallen, en andersom. Om te kunnen spreken van een taakoverdracht dient een taak of een zelfstandig onderdeel daarvan bijvoorbeeld naar geografie of doelgroep, te worden overgedragen. Dit moet bekeken worden vanuit het oogpunt van de overdrager en niet vanuit het oogpunt van de verkrijger. Deze vrijstelling heeft een aantal voorwaarden die het voor woningcorporaties complex, en soms onmogelijk maken, om huurwoningen aan elkaar over te dragen met gebruik van deze vrijstelling van overdrachtsbelasting, waardoor het algemene woningtarief van 8% (per 2027 7%) bij deze overdrachten van toepassing is.³⁸ Zo geldt de vrijstelling alleen als sprake is van de overdracht van een taak en niet bij de overdracht van losse onroerende zaken. In het tweeminutendebat 'Staat van de Volkshuisvesting' op 25 juni 2025 hebben de leden Grinwis (CU) en De Hoop (GroenLinks-PvdA)³⁹ een motie ingediend waarin het kabinet wordt opgeroepen om af te zien van overdrachtsbelasting bij een taakoverdracht tussen woningcorporaties.

³⁷ SEO Economisch Onderzoek, *Investeringsklimaat Middenhuur*, SEO-rapport 2025-150.

³⁸ Kamerstukken II, 2024/25, 36 602, nr 153.

³⁹ Kamerstukken II, 2025/26, 32 847, nr. 1380 (ter vervanging van de eerdere motie gedrukt onder nr. 1356).

Om de woningopgave uit de Nationale Prestatieafspraken te realiseren wordt ingezet op het vergroten van onderlinge solidariteit tussen woningcorporaties.⁴⁰ Een belangrijke oplossing is het onderling overnemen van vastgoed tussen woningcorporaties wanneer de ene corporatie de benodigde investeringen niet kan dragen en een kapitaalkrachtigere corporatie wel. Het kabinet begrijpt deze behoefte. Om hierin te voorzien wordt voorgesteld in de overdrachtsbelasting een nieuwe vrijstelling op te nemen gericht op overdrachten van woningen tussen woningcorporaties onderling. Het gaat daarbij alleen om woningen die woningcorporaties nodig hebben om diensten van algemeen economisch belang (hierna: DAEB) te verrichten. Andere onroerende zaken, bijvoorbeeld woningen die geen rol hebben bij de DAEB of bedrijfsonroerendgoed, vallen niet onder deze nieuwe vrijstelling. Met de invoering van de nieuwe vrijstelling wordt tegelijkertijd voorgesteld de huidige vrijstelling die door ANBI's, waaronder woningcorporaties, wordt gebruikt bij een taakoverdracht terug te brengen naar de vormgeving van voor 2021. Bij de juridische fusie of taakoverdracht tussen ANBI's is één van de voorwaarden dat commerciële factoren geen rol mogen spelen.⁴¹ In de praktijk bleek dat met name deze eis belemmerend werkte voor het toepassen van de vrijstelling bij corporaties.⁴² Hierop is de vrijstelling per 2021 in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (UBBR) verruimd in die zin dat tevens aan de voorwaarde dat commerciële factoren geen rol mogen spelen is voldaan, als een koopsom tegen marktwaarde of hoger wordt bedongen, mits deze koopsom van overheidswege is voorgeschreven.⁴³ Het kabinet stelt voor deze bepaling te laten vervallen in het UBBR. Na invoering van de nieuwe vrijstelling voor woningcorporaties is deze verruiming immers niet langer noodzakelijk. Op deze manier wordt de vrijstelling teruggebracht naar de vormgeving van voor 2021. Hierdoor kunnen ANBI's, waaronder ook woningcorporaties, bij een taakoverdracht nog steeds gebruik maken van deze vrijstelling, maar alleen in situaties dat een eventuele koopsom niet hoger is dan de boekwaarde van de overgedragen activa. De facto betekent dit dat het niet meer mogelijk is om gebruik te maken van de vrijstelling voor niet-DAEB vastgoed als onderdeel van een taakoverdracht tegen een koopsom. **Deze maatregel zal meelopen in het Eindejaarsbesluit 2026.** Met deze wijziging wordt bovendien voorkomen dat woningcorporaties in voorkomende gevallen een beroep op twee vrijstellingen kunnen doen: enerzijds de voorgestelde vrijstelling voor woningcorporaties en anderzijds de vrijstelling voor taakoverdracht tussen ANBI's als omschreven in artikel 5d UBBR. Hiermee worden uitvoeringslasten voor de Belastingdienst voorkomen doordat er niet onnodig twee vrijstellingen in de wet naast elkaar bestaan.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De beoogde maatregel heeft tot doel dat woningcorporaties niet belemmerd worden in hun onderlinge solidariteit om hun maatschappelijk taken in de volkshuisvesting te kunnen verrichten. Als woningcorporaties die geen gebruik kunnen maken van de bestaande vrijstelling voor

⁴⁰ Kamerstukken II, 2024/25, 29 453, nr. 574.

⁴¹ Art. 5d, lid 1 onderdeel b UBBR.

⁴² Kamerstukken II, 2020/21, 35 572, nr. 75

⁴³ Besluit van 7 juli 2021 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer in verband met verkrijgingen in het kader van een taakoverdracht en de woningwaarderingsgrens voor toepassing van de startersvrijstelling, Staatsblad 2021, 357.

verkrijgingen bij taakoverdracht, gebruik maken van deze vrijstelling om onderlinge solidariteit toe te kunnen passen is de maatregel doeltreffend. In een evaluatie is niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

5.10 Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Voor sierteeltproducten geldt het verlaagde btw-tarief van 9%. Het kabinet stelt in het coalitieakkoord *Aan de slag* voor om met ingang van 1 januari 2028 het verlaagde btw-tarief van 9% voor sierteeltproducten af te schaffen. In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld het verlaagde btw-tarief voor sierteeltproducten af te schaffen met ingang van 1 januari 2028. Door het afschaffen van het verlaagde btw-tarief voor deze producten wordt het algemeen tarief (21%) van toepassing. Het verlaagde btw-tarief wordt daarmee niet langer toegepast voor bijvoorbeeld de levering van snijbloemen, kamerplanten en balkonplanten, perkplanten, bloembollen, bloemboeketten, graszoden, vaste planten en boomkwekerijproducten, zoals kerstbomen. Het laten vervallen van het verlaagde btw-tarief leidt tot een budgettaire opbrengst, draagt bij aan een doelmatiger en eenvoudiger belastingstelsel en maakt de belastingheffing consistent. De voorgestelde wijziging is een beweging naar een meer uniform btw-tarief, dat de doelmatigheid van de btw als belastingmiddel ten goede komt. Een vereenvoudigd stelsel waarin de hoofdregel (algemeen btw-tarief van 21%) vaker van toepassing is, zorgt bovendien voor een meer consistentere belastingheffing op verschillende goederen en diensten.

Evaluatie verlaagde btw-tarieven (2023)

Het verlaagde btw-tarief is ingevoerd bij de introductie van het nieuwe btw-stelsel in 1969. Het oorspronkelijke doel van het verlaagde btw-tarief was het verlichten van de belastingdruk voor minder draagkrachtigen door eerste levensbehoeften betaalbaar te houden. In de loop der tijd is het aantal productgroepen waarop het verlaagde btw-tarief van toepassing is uitgebreid en zijn de doelstellingen verbreed. Zo geldt specifiek voor het verlaagde btw-tarief op sierteelt dat deze destijds in 1975 op verzoek van de Tweede Kamer per amendement is ingevoerd.⁴⁴ Door deze uitbreidingen zijn de budgettaire kosten van het verlaagde btw-tarief toegenomen. De verlaagde btw-tarieven zijn in 2023 geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid door Dialogic en Significant Public.⁴⁵ Daarbij is ook het verlaagde btw-tarief op sierteelt onderzocht.

Uit de evaluatie volgt dat het verlaagde btw-tarief in zekere mate kan bijdragen aan de beleidsdoelen die ermee worden nagestreefd, namelijk het betaalbaarder maken van bloemen en planten voor lagere inkomens en het stimuleren van werkgelegenheid en omzet in de tuinbouwsector. In die zin is het verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten doeltreffend. Tegelijkertijd concluderen de onderzoekers dat het verlaagde btw-tarief in algemene zin geen doelmatig instrument is om deze doelen te bereiken.

⁴⁴ Kamerstukken II 1974/1975, 13 110, nr. 31.

⁴⁵ Kamerstukken II 2022/2023, 32 140, nr. 151.

Het fiscale voordeel komt niet specifiek terecht bij lagere inkomensgroepen. Het bestedingsaandeel aan sierteeltproducten is per inkomensgroep vergelijkbaar, waardoor hogere inkomens in absolute zin (in euro's) meer profiteren van het verlaagde btw-tarief dan lagere inkomens. Daarmee is het instrument onvoldoende gericht.

Voor het stimuleren van werkgelegenheid is het verlaagde btw-tarief ook ondoelmatig. Voor elke voltijdsbaan die gecreëerd wordt door het verlaagde tarief bedragen de kosten volgens de onderzoekers € 70.000 tot € 100.000. Daarmee liggen de kosten voor het creëren van een baan in veel gevallen hoger dan het inkomen dat aan deze baan gekoppeld is, wat maakt dat het verlaagde btw-tarief voor sierteelt als ondoelmatig wordt beoordeeld.

Verder is niet evident dat de werkgelegenheid of omzet in deze sector zodanig achter blijft dat overheidsingrijpen in de vorm van een fiscaal voordeel noodzakelijk is. Ook is niet duidelijk waarom deze doelen specifiek voor deze sector moeten worden nagestreefd. De bijlage bij het ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen wijst bovendien op mogelijke negatieve externe effecten die samenhangen met de sector, zoals het gebruik van chemische gewasbeschermingsmiddelen en kunstmest, waterverbruik, (vliegtuig)transport en energiegebruik.⁴⁶ Ook sluit deze voorgestelde maatregel aan bij de aanbevelingen uit het recente IBO arbeidsmigratie, waarbij voorgesteld wordt een bewustere keuze te maken voor de ondersteuning van sectoren.⁴⁷ Door deze ondersteuning af te schaffen ontstaat er een indirect effect op de sectorale vraag naar arbeidsmigratie. In dat onderzoek wordt het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op sierteelt als een mogelijke maatregel genoemd omdat dit een arbeidsmigratie-intensieve sector betreft.

Impact van de maatregel

Door de voorgestelde maatregel neemt de btw op binnenlandse levering van sierteeltproducten toe van 9% naar 21%. Deze belastingverhoging kan vervolgens worden doorberekend in de consumentenprijzen. De mate van afwenteling is niet met zekerheid vast te stellen, maar naar verwachting wordt de btw-verhoging volledig doorberekend. In dat geval bedraagt de prijsstijging voor consumenten ongeveer 11%⁴⁸. Ter illustratie, voor een bosje bloemen dat nu € 15 kost betalen consumenten na de btw-verhoging € 16,65. Uit onderzoek van Wageningen University & Research (WUR)⁴⁹, uitgevoerd in 2023 in opdracht van de Vereniging van Bloemenveilingen in Nederland, blijkt wat de mogelijke economische gevolgen zijn van een verhoging van het btw-tarief op sierteeltproducten. Wanneer in Nederland het btw-tarief wordt verhoogd, neemt naar verwachting van de WUR de consumentenvraag naar sierteeltproducten af met circa € 390 miljoen (-12,5%). De omzet van de groothandel daalt met ongeveer € 200 miljoen (-1,6%) en de productie met circa € 80 miljoen (-1,2%). Naar verwachting gaan in dit scenario circa 2.440 voltijdsbanen verloren in de Nederlandse sierteelketen (-3,7%), waarvan 1.710 in de detailhandel (-12,5%), 440 in de primaire sector en ongeveer 290 in de groothandel. Hierbij is rekening gehouden met dat een deel van de afzet van de sierteeltsector gericht is op de zakelijke markt (15% van de totale afzet voor snijbloemen en potplanten en 30% voor boomkwekerij en

⁴⁶ Kamerstukken II 2022/2023, 32 140, nr. 167.

⁴⁷ Kamerstukken II 2024/2025, 29 861, nr. 164

⁴⁸ Berekend als (121-109)/109

⁴⁹ Van Galen, M.A., G. Jukema, G.M. Splinter, 2023. Doorrekening effecten van btw-verhoging op sierteeltproducten in Nederland en EU; Update situatie 2023. Wageningen, Wageningen Economic Research, Rapport 2023-120

bloembollen). Voor zakelijke afnemers leidt de btw-verhoging tot meer btw op hun inkoopkosten, deze hogere kosten kunnen zij weer verrekenen met de af te dragen btw. De btw-verhoging leidt daarom per saldo niet tot een hogere btw-last en heeft dus geen invloed op de vraag vanuit zakelijke afnemers. De impact op de totale productie van sierteeltproducten is beperkt vergeleken van de impact op de detailhandel. Dit komt omdat circa 80%-85% van de sierteeltsector gericht is op export. Bij export is in Nederland geen btw verschuldigd en wordt het btw-nultarief toegepast. Dit is in lijn met de BTW-richtlijn 2006.⁵⁰ De afnemer is hierover dan in zijn lidstaat btw verschuldigd tegen het aldaar geldende btw-tarief. Veranderingen in de Nederlandse consumentenprijs hebben daardoor slechts beperkt effect op de totale vraag naar in Nederland geproduceerde sierteeltproducten.

De resultaten uit het onderzoek van WUR zijn sterk afhankelijk van de aannames over vraagelasticiteiten, dat wil zeggen hoe sterk consumenten reageren op prijsveranderingen. De WUR baseert hun elasticiteiten op uitkomsten uit een enquête die is uitgevoerd in 2021. Deze bedragen -1,6 voor snijbloemen, -1,3 voor kamer- en tuinplanten en -1,5 voor bloembollen. Daarbij hoort de kanttekening dat bij enquêtes respondenten hun reactie op prijsstijgingen vaak overschatten, zoals ook opgemerkt in de impactanalyse van de btw-verhoging op logies.⁵¹ In een beleidsevaluatie uit 2007 van het verlaagde btw-tarief op sierteelt is empirisch gekeken naar prijselasticiteiten. Daaruit volgde elasticiteiten van -1,13 voor kamerplanten en bloemen en -1,5 voor tuinproducten. Uitgaande van deze elasticiteiten zouden de effecten op omzet en werkgelegenheid lager uit vallen. Ter illustratie: bij een prijsstijging van 10% en een elasticiteit van -1,6 bedraagt de vraagafname 16%, bij een elasticiteit van -1,13 is de vraagafname 11,3%. De WUR heeft ook gekeken naar een scenario waarin andere landen Nederland zullen volgen in de afschaffing van het verlaagde btw-tarief. Indien EU-lidstaten eveneens tot een tariefsverhoging overgaan, zullen de economische gevolgen voor de Nederlandse sierteeltsector naar verwachting groter zijn dan in het hierboven geschetste scenario. Het is niet bekend in hoeverre andere lidstaten hun btw-tarief aanpassen als gevolg van een btw-verhoging op sierteeltproducten in Nederland. Op dit moment hanteren twaalf EU-landen (en het Verenigd Koninkrijk) reeds het algemene btw-tarief voor sierteeltproducten (zie tabel hieronder).

Tabel PM: Btw-tarieven op sierteeltproducten in de EU en het Verenigd Koninkrijk

Land	Tarief sierteelt in %
België	6
Bulgarije	20
Cyprus	19
Denemarken	25
Duitsland	7
Estland	24
Finland	25,5
Frankrijk	10
Griekenland	13
Hongarije	27

⁵⁰ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

⁵¹ Kamerstukken II, 2024/2025, 32140, nr. 264

Ierland	23
Italië	10
Kroatië	5 voor bollen en boomkwekerij 25 voor snijbloemen en (sier)blad
Letland	21
Litouwen	21
Luxemburg	8
Malta	18
Nederland	9
Oostenrijk	13
Polen	8
Portugal	6 voor bollen en boomkwekerij 23 voor snijbloemen en (sier)blad
Roemenië	9 voor bollen en boomkwekerij 19 voor snijbloemen en (sier)blad
Slovenië	9,5
Slowakije	23
Spanje	10
Tsjechië	15
Verenigd Koninkrijk	20
Zweden	25

In Spanje is in 2012 het btw-tarief voor sierteeltproducten verhoogd van 8% naar 21%. Tussen 2012 en 2014 is de omzet van bloemisten met ruim 25% afgenomen. Hierbij hoort de kanttekening dat ook voor deze btw-verhoging de vraag naar bloemen en planten al sterk afnam door de economische en financiële crisis, maar het is aannemelijk dat de vraaguitval door de btw-verhoging is versterkt. In 2015 is deze maatregel teruggedraaid en momenteel geldt een verlaagd tarief van 10%.

In 2025 zijn de eerste resultaten gepubliceerd van de doorlichting van overheidsbeleid op de arbeidsvraag, uitgevoerd door de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.⁵² In het rapport Werkgelegenheidseffecten van overheidsbeleid wordt naar verschillende subsidies en fiscale regelingen gekeken, waaronder het verlaagde btw-tarief op sierteelt. Hoewel de schattingen voor specifieke maatregelen onzeker zijn, viel op dat het effect op de sectorspecifieke arbeidsvraag relatief sterk was voor het verlaagde btw-tarief op sierteelt. Dit hangt samen met een hoge prijsgevoeligheid van de vraag (prijselasticiteit) van de productgroep, omdat sierteelt een relatief luxeproduct is. Vanuit macro-economisch perspectief en de huidige krapte op de arbeidsmarkt kan het wenselijk zijn om als overheid de vraag naar arbeid minder te stimuleren. In het bijzonder leidt deze maatregel mogelijk tot (iets) minder arbeidsmigratie, aangezien de productie van sierteelt afneemt en er relatief veel arbeidsmigranten werkzaam zijn in deze sector.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten beoogt de belastingopbrengsten

⁵² Kamerstukken II, 2025/2026, 29 544, nr. 1307

te verhogen en te zorgen voor een eenvoudigere en consistentere belastingheffing. De maatregel leidt naar verwachting tot een budgettaire opbrengst van € 332 miljoen en is daarmee doeltreffend. De maatregel zorgt ook voor een eenvoudiger belastingstelsel omdat een ondoelmatige fiscale regeling wordt afgeschaft en de hoofdregel binnen de btw (toepassing algemeen tarief van 21%) vaker – op meer producten – wordt toegepast. Ook voor bloemisten is er een (beperkte) vereenvoudiging omdat zij niet langer onderscheid hoeven te maken tussen producten in het lage en algemene btw-tarief, zoals bij de levering van zogenoemde samengestelde prestaties waarbij zowel het verlaagde als algemene tarief van toepassing is (zie ook uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst).

De maatregel is doelmatig omdat de belastingopbrengsten worden verhoogd en tegelijkertijd een ondoelmatige fiscale regeling wordt afgeschaft. De maatregel heeft verder zowel positieve als negatieve neveneffecten. Positieve neveneffecten zijn verminderd gebruik van chemische gewasbeschermingsmiddelen en kunstmest, waterverbruik, (vliegtuig)transport en energiegebruik voor verwarming van de kassen. Daar tegenover staan mogelijke negatieve effecten van minder bloemen en planten (groen) in de omgeving. Zo verwijst de WUR in hun doorrekening naar de positieve effecten van bloemen en planten op gezondheid gerelateerde en sociale aspecten en van bomen en struiken op klimaatadaptatie. Daarbij geldt dat het stimuleren van gezondheid en vergroening van stedelijk gebied en de publieke ruimte niet is voorbehouden aan het hanteren van een verlaagd btw-tarief. Het bieden van een generieke btw-verlaging is een weinig doelmatig of doeltreffende maatregel om specifiek vergroening te stimuleren. Voor de vergroening van de publieke ruimte geldt bijvoorbeeld dat gemeenten en provincies btw-uitgaven voor openbaar groen via het btw-compensatiefonds kunnen compenseren, waardoor het hanteren van het algemene btw-tarief voor deze overheden niet leidt tot additionele btw-lasten.

Gezien de verwachte impact van de maatregel wordt vanaf 2028 gemonitord wat de effecten zijn van de btw-verhoging. In 2028 worden de verlaagde btw-tarieven opnieuw geëvalueerd. Deze maatregel kan hierin meelopen. In die evaluatie zullen de eerste effecten op prijzen en vraag zichtbaar zijn, maar dit moment komt waarschijnlijk te vroeg om de effecten volledig in beeld te krijgen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een Uitvoeringstoets. De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2028. Voor een nadere beschrijving van de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets. Tot en met 2020 had de Belastingdienst een convenant afgesloten met de bloemistenbranche over samengestelde producten (bijvoorbeeld een bloem/plant met vaas/ondergrond/lint). Per 2021 is dit convenant geëindigd, wat kan leiden tot complexiteit bij het vaststellen van de juiste tarieven (voor een vaas en lint geldt bijvoorbeeld het algemene btw-tarief). Door de voorgestelde maatregel zijn discussies met de Belastingdienst over de vraag of een product onder het verlaagde btw-tarief valt niet meer nodig, met name over samengestelde prestaties (zoals bloemstukjes in een pot) omdat het gehele product tegen het algemene tarief wordt belast.

5.11 Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's en vrachtauto's

Er wordt een tijdelijke verlaging voorgesteld van de motorrijtuigenbelasting (**mr**) voor twee categorieën motorrijtuigen die in belangrijke mate worden gebruikt in de bedrijfsuitoefening. Het betreft ten eerste een tijdelijke halvering van het tarief van de mr voor bestelauto's van ondernemers. Ten tweede wordt het tarief van de mr voor vrachtauto's tijdelijk op nihil gesteld.

De aanleiding voor de maatregelen is de uitzonderlijke stijging van de brandstofprijzen als gevolg van de recente oorlog in het Midden-Oosten en de daarmee samenhangende verstoringen van de energiemarkten. De blokkade van de Straat van Hormuz en schade aan energie-infrastructuur hebben geleid tot beperkingen in de aanvoer van olie en olieproducten. Dit heeft zich vertaald in sterk gestegen brandstofprijzen. Ondernemers en vervoerders die voor hun bedrijfsvoering afhankelijk zijn van bestelauto's of vrachtauto's worden daardoor direct geraakt in hun kostenstructuur. Met deze tijdelijke maatregelen beoogt het kabinet een gerichte lastenverlichting te bieden aan groepen belastingplichtigen die in hun bedrijfsvoering relatief sterk worden geraakt door de gestegen brandstofprijzen.

De voorgestelde maatregelen gelden voor de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. Omdat het Belastingplan 2027 pas met ingang van 1 januari 2027 in werking treedt, is vooruitlopend op deze wetgeving bij beleidsbesluit goedgekeurd dat de verlaagde tarieven al vanaf 1 juli 2026 worden toegepast. Met dit wetsvoorstel wordt die goedkeuring alsnog voorzien van een wettelijke grondslag. Daarom wordt voorgesteld dat de artikelen waarin de tariefverlagingen zijn opgenomen terugwerken tot en met 1 juli 2026.

Het gaat om een tijdelijke tegemoetkoming in de vaste lasten van het voertuiggebruik. De maatregelen zijn uitdrukkelijk niet bedoeld als structurele verlaging van de mr. Met ingang van 1 januari 2027 herleeft het reguliere wettelijke stelsel.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregelen zijn gericht op groepen belastingplichtigen die naar hun aard in sterke mate worden geraakt door de gestegen brandstofprijzen. Voor bestelauto's van ondernemers en voor vrachtauto's geldt dat deze motorrijtuigen in overwegende mate zakelijk worden gebruikt en een belangrijke rol vervullen in de bedrijfsvoering, de logistiek en de bevoorrading. Een tijdelijke verlaging van de mr is in dat licht een doeltreffend instrument om juist deze groepen op korte termijn een gerichte tegemoetkoming te bieden in de vaste lasten die samenhangen met het voertuiggebruik. Daarmee sluit de maatregel aan bij het doel om ondernemers en vervoerders die relatief sterk afhankelijk zijn van wegvervoer tijdelijk te ondersteunen.

De maatregelen zijn tevens doelmatig en proportioneel vormgegeven. Zij zijn tijdelijk van aard, gelden voor een duidelijk afgebakende periode en zijn beperkt tot specifieke voertuigcategorieën waarvan het zakelijke gebruik vooropstaat. Daarbij wordt uitsluitend ingegrepen in de mr en wordt geen structurele wijziging van het stelsel voorgesteld. Evenmin wordt gekozen voor een

generieke stimulering van brandstofgebruik. De maatregelen voorzien in een tijdelijke verlichting van vaste lasten, zonder de prikkel tot efficiënt brandstofgebruik weg te nemen. Gelet op de beperkte looptijd en het tijdelijke karakter wordt geen evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en douane

Er zijn geen uitvoeringsgevolgen. Doordat de maatregelen reeds bij beleidsbesluit zijn goedgekeurd en in de uitvoering vanaf 1 juli 2026 zijn toegepast, heeft dit wetsvoorstel in zoverre een codificerend karakter. De wettelijke regeling bevestigt de reeds toegepaste tijdelijke tariefverlagingen.

5.12 Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

De teruggaafregeling voor bio- en hernieuwbare brandstoffen voorziet in een gedeeltelijke teruggaaf van accijns voor motorbrandstoffen die een aandeel duurzaam geproduceerde biobrandstoffen of hernieuwbare brandstoffen bevatten. De teruggaaf wordt verleend aan degene⁵³ die de accijns verschuldigd is bij uitslag tot verbruik en kan worden aangevraagd onder voorwaarden, waaronder dat de brandstof voldoet aan duurzaamheidscriteria en een minimumaandeel duurzame brandstof bevat. Daarbij geldt als ondergrens dat ten minste 10% van de energie-inhoud afkomstig moet zijn van bio- of hernieuwbare brandstoffen (de zogenoemde 10%-eis). Deze ondergrens is destijds vastgesteld in aansluiting op de Europese doelstelling van 10% hernieuwbare energie in vervoer in 2020 (RED I).⁵⁴ De ratio⁵⁵ van de regeling is om het accijnsnadeel te compenseren dat ontstaat doordat bio- en hernieuwbare brandstoffen een lagere energie-inhoud hebben dan fossiele brandstoffen. Hierdoor kan met een liter brandstof minder afstand worden gereden, terwijl wel het reguliere accijnstarief geldt.

Het kabinet stelt voor de regeling te beëindigen, omdat de nadelen in de praktijk zwaarder wegen dan het beoogde doel. De regeling is complex, arbeidsintensief en foutgevoelig, terwijl het fiscale voordeel beperkt is. Daarnaast heeft de regeling een slechts beperkt impact op de totale inzet van bio- of hernieuwbare brandstoffen. Het gebruik van de regeling is gering (circa 16 aanvragen met een totale omvang van circa € 4 miljoen in 2025), wat onderstreept dat slechts een beperkte groep hiervan gebruik maakt. De betekenis van de regeling is in de huidige beleidscontext afgenomen. De inzet van duurzame brandstoffen in vervoer wordt in toenemende mate bepaald door Europese verplichtingen en nationale regelgeving, waaronder de brandstoftransitieverplichting die oploopt tot circa 29% in 2030. Tegen deze achtergrond is een afzonderlijke fiscale compensatie voor het verschil in energie-inhoud minder relevant.

Met de teruggaafregeling is beoogd⁵⁶ het accijnsnadeel van bio- en hernieuwbare brandstoffen ten opzichte van fossiele brandstoffen te compenseren, dat voortvloeit uit het verschil in energie-

⁵³ In de praktijk is dat doorgaans de brandstofleverancier.

⁵⁴ Wet uitwerking Autobrief, kamerstuk 33 007, nr. 3.

⁵⁵ Amendement Omtzigt c.s., 24 november 2009, kamerstuk 32128 nr. 25.

⁵⁶ Amendement Omtzigt c.s., 24 november 2009, kamerstuk 32128 nr. 25.

inhoud. De regeling is echter beperkt doeltreffend, omdat niet is geborgd dat het fiscale voordeel daadwerkelijk terechtkomt bij de eindgebruiker, aangezien deze niet teruggaafgerechtigde is. Daar komt bij dat het gebruik van de regeling beperkt is. In 2025 bedraagt het aantal aanvragen 16, met een totale budgettaire omvang van circa € 4 miljoen. Teruggaafgerechtigden geven aan vaak geen gebruik te maken van de regeling vanwege de complexiteit en de administratieve lasten. De complexiteit van de regeling brengt bovendien financiële en juridische risico's met zich mee. Belastingplichtigen lopen het risico om achteraf te worden geconfronteerd met naheffingen, mede doordat niet met zekerheid kan worden vastgesteld of aan alle voorwaarden is voldaan. Dit wijst op beperkte rechtszekerheid en vergroot de kans op fouten in de toepassing van de regeling. In de praktijk lijkt de regeling met name toegepast te worden op HVO. Ter indicatie: zo bedraagt de teruggaaf bij een levering van 7.000 liter diesel met 30% HVO circa € 70 (ongeveer € 0,01 per liter) en bij een levering van 7.000 liter met 100% HVO circa € 231 (ongeveer € 0,03 per liter). Het fiscale voordeel is daarmee beperkt.

Voor benzine is de praktische relevantie van de regeling voor personenauto's klein. Reguliere benzine (E10) bevat maximaal 10% duurzame componenten en komt daardoor in de praktijk niet in aanmerking voor teruggaaf, omdat niet wordt voldaan aan de eis dat ten minste 10% van de energie-inhoud afkomstig moet zijn van deze componenten. Hogere blends, zoals E85 (met een aandeel ethanol van circa 70% tot 85%), vallen wel binnen het bereik van de regeling, maar zijn slechts geschikt voor een beperkt deel van het wagenpark en beperkt beschikbaar. Hierdoor is het toepassingsbereik van de regeling bij benzine gering.

Ook is de regeling ondoelmatig. Zo kent de regeling uitvoeringsproblemen, die samenhangen met de wijze waarop de wettelijke voorwaarden zijn vormgegeven en de praktijk van ketenleveringen van brandstoffen. De Douane geeft aan dat de regeling complex en arbeidsintensief is in de uitvoering. De beoordeling van teruggaafverzoeken vergt uitgebreide controles achteraf op de samenstelling en energie-inhoud van brandstoffen, alsmede toezicht dat verder reikt dan het moment van uitslag tot verbruik. Dit leidt tot relatief hoge uitvoeringslasten en vergroot het risico op fouten en onterechte teruggaafverzoeken. De kern van de uitvoeringsproblematiek en hoge administratieve lasten is dat de regeling informatie vereist die bij ketenleveringen vaak niet beschikbaar is bij de teruggaafgerechtigde. Degene die de accijns verschuldigd is bij uitslag tot verbruik en daarmee recht heeft op teruggaaf, beschikt in de praktijk niet over alle gegevens die nodig zijn om aan de wettelijke voorwaarden te voldoen.

Dit doet zich in het bijzonder voor bij de eis dat ten minste 10% van de energie-inhoud van de brandstof afkomstig moet zijn van duurzame brandstoffen (de 10%-eis). Om vast te stellen dat aan deze eis wordt voldaan, moet worden voorkomen dat na uitslag tot verbruik opnieuw fossiele brandstof wordt bijgemengd. Dit vereist feitelijk toezicht tot aan het moment van aflevering aan de eindgebruiker, bijvoorbeeld bij het vulpistool van een tankstation. In ketensituaties heeft de teruggaafgerechtigde echter geen feitelijke of juridische zeggenschap over de brandstof in deze fase, waardoor naleving en controle moeilijk vast te stellen zijn.

Een vergelijkbaar probleem doet zich voor bij de duurzaamheidseis. De toetsing van duurzaamheid vindt plaats bij de partij die de brandstof inboekt in het NEa-register⁵⁷, terwijl dit vaak niet dezelfde partij is als degene die de brandstof tot verbruik uitslaat en daarmee recht heeft op teruggaaf. Hierdoor kan de teruggaafgerechtigde niet zelfstandig aantonen dat aan de duurzaamheidseisen is voldaan.

Om de regeling in de praktijk toepasbaar te maken, wordt gewerkt met verklaringen van derden waaruit moet blijken dat aan de voorwaarden is voldaan en dat de biobrandstoffen duurzaam zijn en niet dubbel zijn ingezet via hernieuwbare brandstofeenheden (HBE's, vanaf 2026: ERE's⁵⁸). Deze werkwijze brengt aanzienlijke administratieve lasten met zich mee voor bedrijven en leidt tot een verhoogde toezichtslast voor de Douane, omdat dergelijke verklaringen alleen via derdenonderzoek kunnen worden gecontroleerd. Tegelijkertijd is de juridische robuustheid van deze werkwijze beperkt, wat bijdraagt aan onzekerheid voor betrokken partijen. Daarnaast is de teruggaaf beperkt tot brandstoffen die worden gebruikt voor het aandrijven van motorrijtuigen (de zogenoemde motorrijtuigeneis). Ook voor deze voorwaarde is toezicht nodig na het moment van uitslag tot verbruik, terwijl in ketensituaties vaak niet kan worden vastgesteld waar de brandstof uiteindelijk wordt gebruikt.

Concluderend is de regeling complex, arbeidsintensief en foutgevoelig, terwijl het fiscale voordeel beperkt is. Daarnaast heeft de regeling slechts een beperkt impact op de totale inzet van bio- of hernieuwbare brandstoffen en is de betekenis van de regeling in de huidige beleidscontext afgenomen. De regeling bereikt slechts een beperkte groep tegen relatief hoge administratieve- en uitvoeringslasten. Het kabinet acht het voortzetten van de regeling daarom, mede gelet op de beperkte doeltreffendheid en ondoelmatigheid, niet langer gerechtvaardigd. Het beëindigen van ondoelmatige regelingen past binnen het bredere streven naar fiscale vereenvoudiging en het verminderen van uitvoeringslasten.

Alternatieven

Bij de beoordeling van de teruggaafregeling zijn verschillende beleidsopties in beeld geweest. Zo is bezien of de regeling in aangepaste vorm kan worden voortgezet, bijvoorbeeld door de ondergrens voor het aandeel duurzame brandstof te verhogen. Indien wordt aangesloten bij de huidige brandstoftransitieverplichting voor hernieuwbare brandstoffen in vervoer (circa 29% in 2030) wordt het toepassingsbereik van de regeling beperkt tot situaties waarin het verschil in energie-inhoud relatief groter is. Deze variant neemt echter de kern van de uitvoeringsproblematiek niet weg. Ook bij hogere blends blijft het noodzakelijk om de brandstof door de gehele keten te volgen om vast te stellen dat wordt voldaan aan de voorwaarden, waaronder de eis dat de brandstof wordt gebruikt voor het aandrijven van motorrijtuigen (motorrijtuigeneis). In ketensituaties heeft de teruggaafgerechtigde hier vaak geen zicht op of zeggenschap over. Ook blijft de afhankelijkheid van informatie van derden bestaan.

⁵⁷ Bedrijven met een verplichting maken gebruik van het register van de Nederlandse Emissieautoriteit om te voldoen aan hun verplichting opvoer brandstofleveringen, jaarverplichting en reductieverplichting.

⁵⁸ Met de invoering van de herziene Europese richtlijn hernieuwbare energie (REDIII) stuurt de Nederlandse wet- en regelgeving op gereduceerde ketenemissies en niet meer op geleverde hernieuwbare energie. Hierdoor is de HBE vanaf 2026 aangepast naar een Emissiereductie-eenheid (ERE).

Verder is gezien of de regeling kan worden verbreed naar andere sectoren waarin hernieuwbare brandstoffen worden toegepast, zoals de scheepvaart of de luchtvaart. Voor deze sectoren geldt echter dat brandstoffen veelal reeds zijn vrijgesteld van accijns (zogenoemde bunkervrijstelling voor schepen en luchtvaart). Een uitbreiding van de regeling zou daardoor slechts effect hebben op een beperkt aantal specifieke toepassingen (waaronder pleziervaart). Bovendien blijven de bezwaren ten aanzien van de uitvoerbaarheid en doelmatigheid onverkort van toepassing. Ook in deze sectoren zou de regeling vereisen dat wordt vastgesteld dat aan voorwaarden zoals de minimumaandelen duurzame brandstoffen en het daadwerkelijke gebruik van de brandstof wordt voldaan. Dit vergt toezicht dat verder reikt dan het moment van uitslag tot verbruik en is in ketensituaties moeilijk vast te stellen, omdat de teruggaafgerechtigde niet beschikt over alle relevante informatie. Net als bij wegverkeer zou daardoor afhankelijkheid ontstaan van verklaringen van derden, wat leidt tot beperkte controleerbaarheid, hogere administratieve lasten en juridische onzekerheid. Daarnaast is de doelmatigheid beperkt, omdat de fiscale compensatie gering blijft en ook hier niet gewaarborgd is dat de compensatie bij de eindgebruiker terecht komt.

Deze alternatieven bieden geen afdoende oplossing voor de geconstateerde knelpunten. Het kabinet kiest daarom voor beëindiging van de regeling. De budgettaire opbrengst van deze maatregel wordt, conform de Voorjaarsnota 2026, aangewend voor de introductie van een overdrachtsbelastingvrijstelling voor woningcorporaties.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

Het beëindigen van de regeling leidt tot een vereenvoudiging in de uitvoering voor de Douane, doordat een complexe teruggaafregeling en bijbehorende controleactiviteiten komen te vervallen. De beëindiging van de regeling heeft een beperkte impact op de systemen. De maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2027.

5.13 Indexering alcoholaccijns

Ter dekking van de aangekondigde maatregelen aan de inkomstenkant heeft het kabinet gekeken naar maatregelen die bijdragen aan het verbeteren van het belastingstelsel. Een van de dekkingsmaatregelen is het introduceren van een indexatiesystematiek binnen de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (hierna: alcoholaccijns). In tegenstelling tot andere accijns, zoals de brandstofaccijns, wordt de alcoholaccijns op dit moment niet geïndexeerd. Hierdoor neemt de reële waarde van de alcoholaccijns jaarlijks af. Vanuit het oogpunt van de volksgezondheid is dit ongewenst. Het kabinet stelt daarom voor om de alcoholaccijns jaarlijks te indexeren. Dit betekent dat de hoogte van de accijns jaarlijks automatisch wordt aangepast aan de inflatie. Dit gebeurt op basis van de wijziging van de consumentenprijsindex die het CBS publiceert aan de hand van de zogenoemde tabelcorrectiefactor.

Jaarlijkse indexering alcoholaccijns

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns heeft betrekking op alle alcoholhoudende producten waarover accijns is verschuldigd. Dit zijn bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten.⁵⁹ Voor bier geldt dat de accijns per hectoliter per volumepercent alcohol € 8,12 bedraagt, met dien verstande dat het *minimumbedrag* aan accijns in totaal ten minste € 26,13 bedraagt. Dit minimumbedrag van € 26,13 is gelijk aan het tarief van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Dit om te voorkomen dat alcoholische dranken lager worden belast dan alcoholvrije dranken (uitgangspunt is kort gezegd: 'bier niet lager belasten dan fris'). Zoals aangegeven wordt de hoogte van de bieraccijns bepaald aan de hand van het alcoholpercentage van het bier (€ 8,12 per hectoliter per volumepercent alcohol). Op grond van deze systematiek zou bier met een laag alcoholpercentage lager worden belast dan € 26,13 per hectoliter, ofwel het tarief dat nu geldt in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Om te voorkomen dat bier op deze manier lager wordt belast dan fris, geldt daarom in de alcoholaccijns op bier een minimumbedrag van € 26,13 per hectoliter. Voor bier met een alcoholpercentage van meer dan 3,2% geldt dat de accijns op basis van het alcoholgehalte *hoger* is dan € 26,13 per hectoliter, waardoor het minimumbedrag op die bieren geen effect meer heeft. De voorgestelde indexeringssystematiek geldt *niet* voor het minimumbedrag in de bieraccijns. Dit is niet nodig omdat het tarief van de verbruiksbelasting ook niet wordt geïndexeerd. Voor het uitgangspunt dat bier niet lager mag worden belast dan fris, is jaarlijkse indexering van het minimumbedrag dus niet nodig.

Gezondheidsoogpunt

Het jaarlijks indexeren van de alcoholaccijns draagt bij aan het bevorderen van de volksgezondheid. Alcohol is schadelijk voor de gezondheid en veroorzaakt meer dan 200 aandoeningen (waaronder 7 soorten kanker, hart- en vaatziekten, leveraandoeningen, verslaving en mentale problemen). Het verhogen van de prijs van alcohol heeft een direct effect op de vraag naar alcohol en wordt door de WHO beschouwd als één van de drie maatregelen die het meest kosteneffectief, betaalbaar en uitvoerbaar zijn⁶⁰ om alcoholgebruik te verminderen. De andere twee maatregelen bestaan uit het beperken van alcoholreclame en het beperken van de beschikbaarheid van alcohol. Jaarlijkse indexatie van alcoholaccijns voorkomt dat de reële prijs van de alcoholaccijns daalt. Zonder indexatie daalt de reële prijs van alcoholaccijns over tijd en wordt alcohol relatief goedkoper. Uit recent onderzoek is gebleken dat de prijzen van alcoholhoudende dranken de afgelopen jaren zijn achtergebleven bij de (gestegen) inkomens.⁶¹ Als alcohol relatief goedkoop wordt kan dit gebruikers stimuleren om meer alcohol te drinken. Naar verwachting zal een jaarlijkse indexatie kunnen bijdragen aan meer bewustwording van de schadelijke effecten van alcohol en aan minder alcoholgebruik, hoewel het gedragseffect van de indexatie vermoedelijk kleiner zal zijn dan het gedragseffect van een gemiddelde accijnsverhoging.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

⁵⁹ Accijns is verschuldigd ingevolge [de Wet op de accijns \(WA\)](#). Zie in het bijzonder artikel 1, onderdelen a, b, c en d, WA.

⁶⁰ [Quick buys for prevention and control of noncommunicable diseases - The Lancet Regional Health - Europe](#)

⁶¹ [Alcoholconsumptie steeds goedkoper - ESB](#)

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns betreft voor de Douane een parameterwijziging. De noodzakelijke aanpassingen kunnen tijdig worden gedaan, mits uiterlijk 15 december van het jaar voorafgaand aan de wijziging bekend. Er worden geen wijzigingen voorzien in de (massale) processen en de dienstverlening. De wijzigingen kunnen worden gecommuniceerd via de reguliere kanalen. Ten opzichte van de bestaande situatie treedt er nauwelijks een wijziging van de handhaafbaarheid en fraudebestendigheid op.

5.14 Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland

De accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG zijn vanaf 1 april 2022 verlaagd. Per 1 juli 2023 is de verlaging gedeeltelijk teruggedraaid. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 heeft de Tweede Kamer bij amendement de tarieven per 1 januari 2024 een jaar gelijk gehouden aan de tarieven per 1 juli 2023. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2025 is opnieuw besloten de tarieven ook voor 2025 gelijk te houden. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2026 is besloten de korting (met een gedeeltelijke tariefsverhoging) met 1 jaar te verlengen. Het kabinet stelt met deze wijziging voor om de accijnskorting voor ongelode benzine (ongelode lichte olie) per 1 januari 2027 te verlengen tot 1 januari 2028. Het tarief wordt iets verhoogt maar door niet te indexeren wordt de accijnskorting voor 2027 de facto ruimer.

De maatregel is gericht om de benzinekosten van autorijden te reduceren. Het verlengen van de accijnskorting leidt tot een tijdelijke daling van de belastinginkomsten. Het kabinet meent dat de voordelen voor een betaalbare mobiliteit op dit moment zwaarder wegen dan de derving van de inkomsten voor 2027.

Uit de Richtlijn energiebelastingen volgt dat EU-lidstaten belasting (accijns) moeten heffen over energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof. Deze accijns mag niet liggen onder de in de richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus. De door het kabinet voorgestelde accijnstarieven blijven boven de minimumbelastingniveaus, waardoor aan de eisen van de richtlijn wordt voldaan.⁶²

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het verlengen van de accijnskorting op ongelode benzine heeft als doel om de kosten van autorijden te reduceren. De verlenging van de accijnskorting is voor benzineautorijders doeltreffend indien de prijs aan de pomp lager is dan wanneer de accijnskorting niet tijdelijk zou zijn verlaagd.⁶³ Of en in hoeverre dit doel wordt bereikt, hangt af van de mate waarin verkopers van ongelode benzine de verlaging in hun verkoopprijzen blijven doorberekenen. De overheid kan deze doorberekening niet verplichten. Op verzoek van de Tweede Kamer zijn de grenseffecten van de huidige accijnskorting gemonitord. Hierover zijn - en worden - op verschillende momenten grenseffectenrapportages met de Tweede Kamer gedeeld.⁶⁴ Uit deze onderzoeken naar

⁶² Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU, L 283).

⁶³ Of een absolute daling van de prijzen plaatsvindt, is afhankelijk van de verdere ontwikkeling van brandstofprijzen zelf, waaronder de prijs van een vat ruwe olie.

⁶⁴ Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 128.

grenseffecten blijkt dat verschillende indicatoren wijzen dat het voordeel van de accijnskorting grotendeels wordt doorgegeven aan de consument. In die zin is de maatregel dus doeltreffend. De kosten voor gebruikers van elektrische voertuigen en voor gebruikers van andere fossiele brandstoffen worden met deze maatregel echter niet verlaagd. Dat maakt de maatregel minder doeltreffend.

Een accijnskorting is een doelmatige manier om benzineautorijders te bereiken. Het voordeel van de maatregel neemt toe naarmate er meer wordt getankt. Huishoudens zonder benzineauto of huishoudens die weinig kilometers met de auto afleggen ondervinden daardoor in absolute zin geen of minder direct financieel voordeel van deze generieke maatregel dan huishoudens die veel kilometers rijden. Na het aflopen van de tariefsverlaging zal in 2028 onderzoek worden gedaan naar de grenseffecten daarvan.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De wijziging van het tarief van ongelode benzine betreft voor de Douane een parameterwijziging. De noodzakelijke aanpassingen kunnen tijdig worden gedaan, mits uiterlijk 15 december bekend. Er worden geen wijzigingen voorzien in de (massale) processen en de dienstverlening. De wijzigingen kunnen worden gecommuniceerd via de reguliere kanalen. Ten opzichte van de bestaande situatie treedt er nauwelijks een wijziging van de handhaafbaarheid en fraudebestendigheid op.

5.15 Verhoging belastingvrije kilometervergoeding BES-eilanden

Ook op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (BES-eilanden) worden burgers hard geraakt door de hogere brandstofprijzen. Daarom worden de maximale bedragen die belastingplichtigen op de BES-eilanden voor autokosten en onbelaste kilometervergoedingen in aanmerking mogen nemen tevens verhoogd volgens het 'comply or explain'-principe.

Het maximale bedrag dat belastingplichtigen op de BES-eilanden in de inkomstenbelasting mogen aftrekken op inkomsten uit arbeid, bedrijf en beroep bij gebruik van de eigen auto wordt verhoogd van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer. Omdat de belastingvrije kilometervergoeding in de loonbelasting op de BES-eilanden is gekoppeld aan dit maximumbedrag, mag de werkgever voortaan ook USD 0,22 per kilometer onbelast aan werknemers vergoeden. Tot slot wordt het maximumbedrag dat voor autokosten mag worden meegenomen bij het bepalen van aftrekbare uitgaven in de inkomstenbelasting op de BES-eilanden verhoogd van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het kabinet wil ervoor zorgen dat huishoudens en bedrijven niet direct in de problemen komen door de gestegen brandstofprijzen. Met het verhogen van de gerichte vrijstelling voor reiskosten biedt het kabinet werkgevers de mogelijkheid de prijsstijgingen voor hun werknemers te compenseren door een hogere kilometervergoeding te geven voor zakelijke reizen, waaronder woon-werkverkeer. De maatregel is daarmee doeltreffend. De maatregel biedt alleen compensatie

voor hogere kosten aan werknemers van werkgevers die bereid zijn een (hogere) reiskostenvergoeding te verstrekken. Het is niet verplicht voor werkgevers om een dergelijke vergoeding te geven, dan wel te verhogen. De maatregel is doelmatig, omdat de kosten van de maatregel bijna volledig terecht komen bij werknemers die daadwerkelijk hogere reiskosten hebben. Het voorgaande is eveneens van toepassing op de BES-eilanden, met de uitzondering dat woon-werkverkeer op de BES-eilanden niet als een zakelijke reis wordt aangemerkt.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

5.16 Verlaging benzineaccijns BES eilanden

In het verlengde van de accijnsmaatregel in Europees Nederland wordt op de BES-eilanden een tijdelijke verlaging van de accijns doorgevoerd. Deze tijdelijke verlaging geldt voor de periode 1 januari 2027 tot en met 31 december 2027. Deze tijdelijke verlaging bedraagt op elk van de drie BES-eilanden PM USD cent per liter.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De verwachte effecten van de maatregel wat betreft doeltreffendheid en doelmatigheid zijn vergelijkbaar als de voorgestelde accijnskorting voor benzine in Europees Nederland. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het fiscale stelsel van op Bonaire, Sint Eustatius en Saba wat betreft brandstoffen uitsluitend een accijns op benzine kent.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

6. Budgettaire aspecten

Het pakket Belastingplan 2027 bestaat uit PM wetsvoorstellen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2027. In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2027 en een uitsplitsing van de maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2027. De budgettaire effecten per maatregel van de andere PM wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2027 worden toegelicht in de betreffende memories van toelichting. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen op transactiebasis voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 12 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

De ramingen per maatregel worden nader toegelicht in de bijlage *Ramingstoelichtingen* bij dit wetsvoorstel. Het Centraal Planbureau (CPB) beziet de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2027. Met deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging

van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte.⁶⁵ Het CPB heeft het voorlopige resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit.

Bij het doorlopen van het certificeringsproces zijn enkele ramingen herijkt waardoor er een verschil kan ontstaan tussen het lastenbeeld in de Miljoenennota en het Belastingplan. De budgettaire gevolgen van deze herijking worden integraal meegenomen in de voorjaarsbesluitvorming. In tabel 12 worden de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2027 weergegeven.

Tabel PM: Budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2027, in € mln.

Tabel PM: Budgettaire effecten van het wetsvoorstel Belastingplan 2027, in € mln.

7. Grenseffecten

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

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Het is te verwachten dat de btw-verhoging een prijsopdrijvend effect heeft. Het valt niet uit te sluiten dat consumenten in grensgebieden in sommige gevallen de voorkeur zullen geven aan het afnemen van sierteeltproducten over de grens. Hoe groot dit grenseffect is hangt af van de geschiktheid voor grensoverschrijdende aankoop (denk aan bederfelijkheid van bloemen), de prijselasticiteit en het prijsverschil met aangrenzende landen. De exacte omvang en impact van deze grenseffecten zijn niet te kwantificeren, maar naar verwachting zijn deze effecten beperkt.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

De verwachting is dat de grenseffecten naar aanleiding van deze maatregel verwaarloosbaar zijn, aangezien de fiscale compensatie en het aantal aanvragen (16 in 2025) gering is en de maatregel slechts een klein onderdeel vormt van de totale brandstofprijs.

Indexering alcoholaccijns

In zowel Duitsland als België worden de tarieven van de alcoholaccijns niet jaarlijks geïndexeerd op basis van de inflatie, zoals nu wordt voorgesteld. Dat de bedragen in de alcoholaccijns in Nederland per 2027 wel jaarlijks worden geïndexeerd, betekent dat de verschillen in accijns tussen Nederland, Duitsland en België kunnen toenemen of, in het geval van het accijnsverschil ten aanzien van sterke drank tussen België en Nederland (waar geldt dat de accijns in België op dit moment hoger is dan in Nederland), kunnen afnemen.

Verlengen accijnskorting Europees Nederland

⁶⁵ Kamerstukken II 2015/16, 34300, nr. 74.

Ten opzichte van het basispad (de situatie waarin het accijnstarief per 1 januari niet langer zou worden verlaagd) zorgt de maatregel voor grenseffecten. Door het lagere accijnstarief zullen meer consumenten in Nederland tanken of minder Nederlandse consumenten over de grens tanken. Ten opzichte van 2026 is het daarentegen juist de verwachting dat de maatregel geen groot effect heeft op het grensoverschrijdende tankverkeer, aangezien het tarief stabiel blijft. Overigens kunnen ook andere factoren dan deze maatregel het grensverkeer beïnvloeden, zoals maatregelen die in buurlanden worden genomen.

Verlaging benzineaccijns BES Eilanden

Gelet op de geografische ligging van Bonaire, Sint Eustatius en Saba worden als gevolg van de tariefkorting op benzine geen grenseffecten verwacht.

8. EU-aspecten

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

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

De aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten is een fiscale regeling die is vormgegeven als generieke aftrekpost, gebaseerd op het type kosten dat wordt gemaakt. Zoals in het voorgaande is toegelicht, is deze regeling onvoldoende gericht en sluit deze onvoldoende aan bij mensen met meerkosten vanwege chronische ziekte of beperking. De huidige regeling omvat daarnaast een breed scala aan aftrekbare kosten, waaronder uitgaven voor dieetkosten en andere meerkosten als gevolg van ziekte of beperking. Met het vervallen van de aftrek worden deze kosten niet langer via de fiscaliteit gecompenseerd. Dit aspect is betrokken bij de beoordeling van dit wetsvoorstel, mede in het licht van de bredere afweging van maatregelen die zien op de inkomenspositie van personen met een chronisch ziekte of beperking.

Dit wetsvoorstel bevat geen elementen die raken aan het recht van de Europese Unie. Er is derhalve geen sprake van EU-aspecten. Het wetsvoorstel is ook gezien in het licht van de verplichtingen die voortvloeien uit het VN-verdrag inzake de rechten van personen met een handicap, dat Nederland in 2016 heeft geratificeerd. Het hoofddoel van dit verdrag is het bevorderen, beschermen en waarborgen van de rechten van mensen met een beperking. De afschaffing van deze aftrekpost betreft het beëindigen van een specifiek fiscaal instrument. De regering is zich er van bewust dat de afschaffing gevolgen kan hebben voor mensen met een beperking. Het afschaffen van de aftrek specifieke zorgkosten is onderdeel van een breder pakket aan maatregelen die gevolgen kunnen hebben voor mensen met een beperking. De wetgeving voor deze maatregel loopt vooruit op dit bredere pakket aan maatregelen uit het coalitieakkoord, zodat de maatregel per 1 januari 2028 door de Belastingdienst kan worden uitgevoerd. Zoals is beschreven in paragraaf 2, is de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten in de afgelopen

jaren herhaaldelijk geëvalueerd. Uit deze evaluaties, waaronder het onderzoek van Dialogic en het eindrapport, blijkt dat de regeling in beperkte mate doeltreffend en doelmatig is.⁶⁶

Het kabinet heeft middelen vrijgemaakt voor specifieke ondersteuning, via de enveloppe tegemoetkoming zorgkosten chronisch zieken van € 350 miljoen (CA 33). Zie onderdeel 4 van deze memorie van toelichting voor meer informatie over de inzet daarvan.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

De heffing van de omzetbelasting is geharmoniseerd binnen de Europese Unie op grond van de BTW-richtlijn 2006.⁶⁷ Lidstaten zijn verplicht een algemeen btw-tarief toe te passen en kunnen onder voorwaarden een of meer verlaagde tarieven hanteren voor in de richtlijn genoemde categorieën. Het toepassen van het algemene tarief op sierteeltproducten is in overeenstemming met de BTW-richtlijn 2006. De richtlijn verplicht lidstaten niet tot toepassing van een verlaagd tarief op deze producten. De voorgestelde maatregel is derhalve verenigbaar met het Unierecht.

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's

Bijlage I van de Eurovignetrichtlijn⁶⁸ bevat minimumtarieven voor de belasting op vrachtauto's met een toegestane maximum massa van meer dan 12 ton. Deze minimumtarieven strekken ertoe te waarborgen dat zware vrachtauto's in de EU-lidstaten ten minste op een bepaald minimumniveau worden belast en dat verstoringen van de interne markt worden voorkomen. Het reguliere tarief voor vrachtauto's in de mrb dient daarom in beginsel ten minste aan deze minimumtarieven te voldoen. Vastgesteld is evenwel dat de tarieven voor vrachtauto's over de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 tot nihil kunnen worden verlaagd. Hieraan liggen een aantal overwegingen ten grondslag. In de eerste plaats de bijzondere stijging van de brandstofprijzen en de wens om op een tijdelijke, tijdige en doeltreffende wijze sectoren die hard worden geraakt tegemoet te komen zonder hierbij afbreuk te doen aan de prikkel om zo efficiënt mogelijk om te gaan met brandstof. Via de verlaging van de mrb kunnen ondernemers die gebruikmaken van vrachtauto's voortvarend, gericht en doeltreffend een tegemoetkoming ontvangen. In de tweede plaats is vastgesteld dat het tarief tot 1 juli 2026 aanmerkelijk hoger was dan het Europese minimumtarief zoals dat is opgenomen in de Eurovignetrichtlijn. Verder is in ogenschouw genomen dat deze vrachtauto's vanaf 1 juli 2026 belast worden via de vrachtwagenheffing. Via deze heffing wordt ook de derving opgebracht die het resultaat is van de beëindiging van de Nederlandse deelname aan het Eurovignet met ingang van die datum en de verlaging van het tarief in de mrb zoals dat met ingang van die datum eerder al was voorzien. Gelet op deze omstandigheden is het doel van de Eurovignetrichtlijn in 2026 geborgd. Zware vrachtauto's blijven, gezien over het jaar 2026 als geheel en mede in samenhang met de vrachtwagenheffing vanaf 1 juli 2026, onderworpen aan een lastenregime dat voorkomt dat zij een ongeoorloofd voordeel genieten binnen de interne markt. De tijdelijke nihilstelling doet daarom geen afbreuk aan de doelstelling van de richtlijn om een minimumniveau van belastingheffing en een gelijk speelveld binnen de Europese Unie te waarborgen. Deze rechtvaardiging is echter wel beperkt tot de tijdelijke

⁶⁶ Dialogic en Significant Public (2022), Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten

⁶⁷ Richtlijn 2006/112/EG

⁶⁸

overgangperiode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. Met ingang van 1 januari 2027 dienen de tarieven voor vrachtauto's in de mrb weer te worden vastgesteld op ten minste het niveau van de minimumtarieven uit bijlage I bij de Eurovignetrichtlijn.

Indexering alcoholaccijns

De alcoholaccijns komt voort uit de Europese Richtlijn alcoholaccijns.⁶⁹ In de Europese Richtlijn alcoholaccijns zijn minimumtarieven voor de alcoholaccijns opgenomen. De richtlijn staat nationale, jaarlijkse indexatie van de tarieven van de alcoholaccijns impliciet toe.

9. Gegevensbescherming

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

Over het volledige pakket Belastingplan 2027 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven **PM**. Het volledige advies is opgenomen als bijlage bij dit wetsvoorstel.

10. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers of ondernemers. Deze inschatting is gemaakt door de dossierhouder in overleg met de gedragsexperts. Er is hierbij geen aanvullend empirisch onderzoek gedaan en/of contact geweest met burgers over de inschattingen van de doenlijkheid.

Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing,
- welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie, en
- in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.
- in hoeverre de maatregel bij specifieke groepen kan leiden tot (een verergering) van financiële stress en onzekerheid.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

- de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen,

⁶⁹ Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PbEG 1992, L 316), herzien door Richtlijn (EU) 2020/1151 van de Raad van 29 juli 2020 tot wijziging van Richtlijn 92/83/EEG betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PbEU 2020, L 256).

- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie (i) minder acties vergt, (ii) minder problematische samenloop heeft met stressvolle omstandigheden en/of andere wet- en regelgeving, (iii) zorgt voor minder financiële stress en onzekerheid,
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, maar zij dit naar verwachting goed zullen kunnen. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de gevergde acties beperkt zijn in aantal en complexiteit, en/of wanneer deze acties niet samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, wel aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, en zij dit naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de gevergde acties talrijk en/of complex zijn, en/of wanneer deze acties samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.

Tabel PM: doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	Oordeel 1
Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	Oordeel 1
Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)	Oordeel 1
Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	PM
Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen	PM
Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	PM
Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	PM
Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	Oordeel 1
Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	PM
Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	Oordeel 1
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's	PM
Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	Oordeel 1
Indexering alcoholaccijns	Oordeel 1
Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	Oordeel 1

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

De voorgestelde maatregelen hebben beperkte gevolgen voor het doenvermogen. Voor de loonheffingen zal veelal, indien gewenst door de werkgever, de wijziging automatisch verwerkt kunnen worden via het softwarepakket voor de salarisverwerking. Voor de aangifte inkomstenbelasting geldt dat belastingplichtigen gebruik kunnen maken van de verhoogde aftrek, waarbij het bekendheid met de maatregel vergt om het verhoogde bedrag in aanmerking te nemen. Het voorgaande is eveneens van toepassing op de BES-eilanden.

Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

De voorgestelde wijziging van de EIA met betrekking tot het verhogen van het aftrekpercentage is een parameterwijziging in de Wet IB 2001. Deze wijziging heeft geen invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen.

Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)

De voorgestelde maatregel heeft tijdelijk een beperkte invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen. Het gaat eerst om een aanpassing van het bedrag en vervolgens om het afschaffen van de faciliteit. Belastingplichtigen hoeven geen extra actie te ondernemen bij bijvoorbeeld het opstellen van de belastingaangifte inkomstenbelasting naar aanleiding van dit voorstel. De beperkte invloed ziet er op dat het versoberen en afschaffen van de startersaftrek een doorwerking heeft naar het verzamelinkomen. Voor het aanvragen van toeslagen is de hoogte van het verzamelinkomen van belang. Doordat de startersaftrek wordt verlaagd en afgeschaft wordt het verzamelinkomen hoger. Dit betekent dat IB-ondernemers die op dit moment in aanmerking komen voor een toeslag en daarnaast ook de startersaftrek in de aangifte IB verwerken, voor zowel 2027 als 2028 de vooraf ingevulde toeslag goed moeten controleren (en eventueel aanpassen) om daarmee te voorkomen dat voor die jaren van een mogelijk te hoog verzamelinkomen wordt uitgegaan.

Het is hoe dan ook verstandig om als belastingplichtige tenminste jaarlijks het verzamelinkomen voor toeslagen opnieuw uit te rekenen en door te geven, zeker voor ondernemers met een inkomen dat over het algemeen meer varieert over de jaren dan dat voor iemand in loondienst het geval is. In de huidige situatie geldt dat de groep ondernemers met recht op startersaftrek in het voorgaande jaar (t-1) op te delen is in twee groepen met betrekking tot het recht op die aftrek in het huidige jaar (t): (i) de ondernemers die opnieuw recht hebben op startersaftrek en (ii) de ondernemers die niet opnieuw recht hebben, bijvoorbeeld doordat zij niet langer aan de voorwaarden voor de startersaftrek voldoen. In het tweede geval zouden ondernemers sowieso al opnieuw het verzamelinkomen moeten uitrekenen en doorgeven voor een zo accuraat mogelijke berekening van het recht op toeslagen in jaar t. In het eerste geval zou het verzamelinkomen voor 2027 en 2028 met ruim € 2.000 te laag worden ingeschat als deze ondernemers hun verzamelinkomen niet opnieuw uitrekenen en doorgeven. In het verzamelinkomen dat de Belastingdienst dan automatisch invult is namelijk nog rekening gehouden met het eerdere recht op startersaftrek. Voor deze groep ondernemers leidt het niet tijdig doorgeven van een nieuw

verzamelinkomen dus tot een aanvullend probleem, bovenop de problemen die er sowieso al zijn bij het niet doorgeven van een actueel (en zo accuraat mogelijk) verzamelinkomen.

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

Het afschaffen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten leidt ertoe dat deze kosten niet langer kunnen worden opgevoerd in de aangifte inkomstenbelasting. Dit zorgt ervoor dat belastingplichtigen deze kosten niet langer hoeven te verzamelen en bewijslast hoeven te bewaren. Met de afschaffing van de regeling wordt voor veel belastingplichtigen het proces in de inkomstenbelasting eenvoudiger. Dit vermindert structureel het beroep dat wordt gedaan op het doenvermogen van belastingplichtigen. Tegelijkertijd vervalt een financiële tegemoetkoming voor specifieke zorgkosten met negatieve invloed op hun besteedbaar inkomen.

Desondanks zorgt de afschaffing van de aftrek er bij haar invoering voor dat er tijdelijk een (groter) beroep wordt gedaan op het doenvermogen van de belastingplichtige vanwege de verandering. Het besteedbaar inkomen wordt namelijk niet alleen beïnvloed door de afschaffing zelf, ook bedragen uit andere regelingen kunnen wijzigen. Door het afschaffen van de aftrek wordt het verzamelinkomen van de belastingplichtigen na afschaffing hoger ten opzichte van eerdere jaren, wat kan leiden tot een gewijzigd recht op toeslagen of het kindgebonden budget. In het geval van een inkomensafhankelijke eigen bijdrage kan de eigen bijdrage wijzigen door de verhoging van het verzamelinkomen.

Belastingplichtigen moeten daarom kennis nemen van de afschaffing van de aftrek en nagaan of de afschaffing effect heeft op andere regelingen die de burger betaalt of ontvangt, zoals de hoogte van de zorgtoeslag, of op andere toeslagen en de wijziging van inkomensafhankelijke bijdragen. Om belastingplichtigen te ondersteunen is het van belang dat tijdig voldoende informatie beschikbaar is. Niet alleen de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen moeten informatie delen over het afschaffen van de aftrek en eventuele gevolgen voor toeslagen. Ook andere partijen, zoals het CAK, kunnen een rol spelen in het informeren van de belastingplichtigen over eventuele gevolgen voor de hoogte van de inkomensafhankelijke bijdragen. Op de website van het CAK is een rekentool beschikbaar, waarmee belastingplichtigen de hoogte van de eigen bijdrage eenvoudig kunnen uitrekenen.

Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen

De voorgestelde maatregel voor pensioenen en lijfrenten leidt ertoe dat aftoppingsgrens hetzelfde blijft als voorgaande jaren. Dit betekent dat naar schatting 280.000 mensen in 2027 minder fiscaal gefaciliteerd pensioen opbouwen door de voorgestelde maatregel. Dit neemt in de jaren daarna toe tot 790.000 mensen in 2032. De voorgestelde maatregel betreft een vrij technische wijziging die de doenlijkheid van de betreffende wetgeving onveranderd laat. Het bedrag waarover belastingplichtigen fiscaal gefaciliteerd pensioen opbouwen, wordt namelijk niet aangepast. Belastingplichtigen hoeven hier niets voor te doen. Wel kan dit tot gevolg hebben dat er meer belastingplichtigen in aanmerking komen voor het opbouwen van nettopensioenen of nettolijfrente. Dit vraagt een afweging van de betreffende belastingplichtigen.

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

Met gebruik van de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten dienen werkgevers per werknemer bij te houden hoeveel korting zij in totaal in een jaar hebben gekregen, waarbij de grens van € 500 per werknemer niet mag worden overschreden. Dit is na afschaffen niet meer van belang en komt het doenvermogen van (sommige) werkgevers ten goede. Hier staat tegenover dat de gegeven kortingen bij afschaffing van de gerichte vrijstelling vervolgens ten laste van de vrije ruimte gebracht wordt, waardoor deze eerder overschreden kan worden hetgeen leidt tot verschuldigd zijn van eindheffing.

Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat

PM

Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

De voorgestelde maatregel is naar verwachting doenlijk voor belastingplichtigen. De tariefswijziging betreft namelijk een parameter wijziging en wordt veelal automatisch toegepast. Belastingplichtigen hoeven derhalve geen extra handelingen te verrichten. Het doenvermogen wordt als gevolg hiervan niet extra belast.

Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

PM

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

De maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van burgers. De btw blijft onderdeel van de consumentenprijs en vraagt geen aanvullende handelingen van consumenten.

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's

PM

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

Voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen voor het doenvermogen, omdat geen extra handelingen van hen worden gevraagd. De accijns is verwerkt in de consumentenprijs. Voor leveranciers leidt het beëindigen van de regeling tot een afname van administratieve handelingen, doordat geen teruggaafverzoeken meer hoeven te worden ingediend. Daarmee is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Indexering alcoholaccijns

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van burgers en bedrijven. Het gaat hier om een jaarlijkse indexatie van de tarieven van de alcoholaccijns die automatisch wordt toegepast.

Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor de

oliemaatschappijen betreft de maatregel een continuering van het geldende accijnstarief. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Verlaging benzineaccijns BES eilanden

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor de oliemaatschappijen betreft de maatregel een continuering van het geldende accijnstarief. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Dit voorstel betreft enkel maatregelen waarvan geen inschatting van de regeldrukkosten zijn gemaakt. Dit komt omdat vooraf de inschatting is gemaakt dat het gaat om een gering aantal belastingplichtigen of zeer weinig vergt van belastingplichtigen. Deze maatregelen staan beschreven in Tabel PM. Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het college van het ATR geeft per maatregel een advies af. Wanneer het college van het ATR geen op- of aanmerkingen heeft bij de regeldrukschatting of het voorstel beperkte gevolgen heeft voor de regeldruk kunnen maatregelen ook niet voor advies worden geselecteerd.

De maatregelen in dit Belastingplan zijn in meerdere delen voorgelegd aan het ATR. PM advies. De volledige adviezen zijn als bijlage bij het pakket Belastingplan gevoegd.

Tabel PM: gevolgen regeldruk

Maatregel	Dictum ATR
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	PM
Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	PM
Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)	PM
Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	PM
Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen	PM
Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	PM
Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	PM
Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	PM
Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	PM
Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	PM
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's	PM
Beëindigen terugaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	PM
Indexering alcoholaccijns	PM
Verlenging accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	PM
Verlaging benzineaccijns BES eilanden	PM

Hieronder wordt per maatregel achtergrondinformatie over regeldruk gegeven. Verder is benoemd welke adviespunten het ATR heeft meegegeven en hoe daarmee rekening is gehouden.

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

Werknemers die een hogere vergoeding krijgen voor hun reiskosten ontvangen met deze maatregel een compensatie voor hogere brandstofprijzen. Voor het bedrijfsleven geldt dat als werkgevers een dergelijke hogere vergoeding geven aan hun personeel dat de bedrijfskosten toenemen. Zouden wij deze vergoeding echter zonder deze maatregel geven, dan zouden de kosten hoger uitvallen, dan wel zouden deze vergoedingen ten laste van de vrije ruimte van de werkkostenregeling gebracht dienen te worden.

Voor de BES-eilanden geldt dat geen sprake is van een werkkostenregeling, waardoor deze vergoedingen niet ten laste van een vrije ruimte kunnen worden gebracht. Voor het overige is het voorgaande van overeenkomstige toepassing.

Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

De voorgestelde wijziging betreft een parameterwijziging en heeft naar verwachting geen noemenswaardig effect op de administratieve lasten.

Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)

De voorgestelde maatregel leidt naar verwachting tot een zeer beperkte afname van administratieve lasten voor IB-ondernemers. Afschaffen van de startersaftrek maakt het stelsel eenvoudiger. Echter is de afname zeer beperkt omdat de startersaftrek een verhoging is van de zelfstandigenaftrek en hiervoor dezelfde gegevens nodig zijn. PM advies ATR

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

Dit ziet op de gevolgen voor administratieve lasten van burgers of bedrijfsleven. Vanwege het vervallen van de fiscale aftrek nemen de administratieve lasten voor burgers af, omdat zij geen kosten meer hoeven te verzamelen en op te voeren in de aangifte inkomstenbelasting.

Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen

PM

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

Met gebruik van de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten dienen werkgevers per werknemer bij te houden hoeveel korting zij in totaal in een jaar hebben gekregen, waarbij de grens van € 500 per werknemer niet mag worden overschreden. Dit is na afschaffen niet meer van belang en komt het doenvermogen van (sommige) werkgevers ten goede.

Hier staat tegenover dat de gegeven kortingen bij afschaffing van de gerichte vrijstelling vervolgens ten laste van de vrije ruimte gebracht wordt, waardoor deze eerder overschreden kan worden hetgeen leidt tot verschuldigd zijn van eindheffing.

Ook kunnen werkgevers ervoor kiezen geen of lagere kortingen te geven. Dat kan nadelig uitpakken voor werknemers die nu gebruik maken van dergelijke kortingen.

Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

De verlaging van het algemene woningtarief is een parameteraanpassing. Deze parameteraanpassing zal eenmalig in de systemen van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) en andere systemen van notarissen worden verwerkt. Het voorstel leidt daarom tot een incidentele verhoging van de administratieve lasten als direct gevolg van de wijziging. Het leidt niet tot een structurele verhoging van de administratieve lasten voor burgers en het bedrijfsleven.

Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

Ter zake van de verkrijging van de juridische eigendom van een woning door een woningcorporatie zal een notariële akte worden opgemaakt. De notaris doet vervolgens ook de aangifte overdrachtsbelasting volgens de gebruikelijke wettelijke systematiek. De notaris kan een online register raadplegen om te zien of sprake is van een verkrijging tussen toegelaten instellingen (woningcorporaties).⁷⁰ Dit register wordt bijgehouden door de Inspectie Leefomgeving en Transport. Om vast te stellen of sprake is van DAEB-vastgoed dient de woningcorporatie een taxatierapport, bijvoorbeeld door een erkend taxateur, aan de notaris te overleggen, waaruit duidelijk blijkt in welke mate de voorgestelde transactie DAEB-woningen betreft. De notaris mag in beginsel uitgaan van de juistheid van dit taxatierapport, tenzij er aanleiding is om het een en ander nader te onderzoeken. Dit kan voor de woningcorporatie additionele kosten met zich meebrengen die door de notaris in rekening kunnen worden gebracht. PM gesprek AEDES. Deze nieuwe vrijstelling zal in de aangiftesystemen van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) en de notarissen worden opgenomen. Het voorstel leidt daarom tot een incidentele verhoging van de administratieve lasten als direct gevolg van de wijziging. Het leidt niet tot een structurele verhoging van de administratieve lasten voor burgers en het bedrijfsleven.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

De voorgestelde wijziging hebben geen of slechts beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. Ondernemers voeren reeds een btw-administratie en dragen btw af. De wijziging betreft uitsluitend een aanpassing van het toepasselijke tarief. Voor bloemisten nemen de administratieve lasten iets af doordat zij geen onderscheid meer hoeven te maken tussen producten in het verlaagde btw-tarief (bloemen en planten) en het algemene btw-tarief (samengestelde producten, decoratie, kunstbloemen, geverfde bloemen en dergelijke). De maatregel gaat in per 1-1-2028, zodat het bedrijfsleven voldoende tijd heeft om zich voor te bereiden (o.a. aanpassen prijzen en systemen).

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's

Voor bedrijven leiden de maatregelen tot een tijdelijke lastenverlichting. Ondernemers met een bestelauto die onder het ondernemersregime valt, betalen over de periode van 1 juli 2026 tot en

⁷⁰ <https://www.ilent.nl/onderwerpen/autoriteit-woningcorporaties/publicaties-cijfers-en-wetgeving-autoriteit-woningcorporaties/actuele-gegevens-woningcorporaties/corporatieregister>

met 31 december 2026 de helft van het reguliere tarief. Houders van vrachtauto's zijn over diezelfde periode geen mrb verschuldigd voor de vrachtauto. De maatregelen leiden niet tot aanvullende administratieve verplichtingen voor belastingplichtigen. De tariefverlagingen worden binnen het bestaande systeem van de mrb toegepast. Belastingplichtigen hoeven geen afzonderlijk verzoek te doen om voor de tariefverlaging in aanmerking te komen, voor zover zij reeds binnen de bestaande doelgroep vallen. Daarmee wordt het doenvermogen van belastingplichtigen niet belast.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

De maatregel leidt tot een afname van de administratieve lasten voor bedrijven, doordat de verplichting tot het aanvragen, onderbouwen en administreren van teruggaaf vervalt. Bij teruggaafverzoeken speelt onder meer het verzamelen van informatie over de samenstelling, duurzaamheid en het gebruik van brandstoffen. Gezien het beperkte aantal teruggaafverzoeken, is de afname van administratieve lasten voor bedrijven beperkt. Voor burgers zijn er geen gevolgen voor de regeldruk.

Indexering alcoholaccijns

Voor zover de alcoholaccijns naar aanleiding van de jaarlijkse indexatie stijgt en deze stijging wordt doorgerekend in de prijs van de alcoholhoudende drank, zal de prijs van alcoholhoudende dranken toenemen. De eindconsument, bijvoorbeeld een burger of bedrijf, zal naar verwachting dus meer betalen voor een alcoholhoudende drank.

Voor belastingplichtigen geldt dat de jaarlijkse indexatie niet leidt tot extra administratieve lasten. Indien de jaarlijkse indexatie leidt tot hogere alcoholaccijns, zullen de belastingplichtigen bij een gelijk hoeveelheid aan uitgeslagen alcohol of alcoholhoudende dranken wel een hoger bedrag aan alcoholaccijns verschuldigd zijn.

Verlengen accijnskorting Europees Nederland

Voor consumenten heeft de accijnskorting op ongelode benzine geen administratieve gevolgen aangezien de accijnsverlaging zonder tussenkomst van de burger aan de burger doorberekend wordt. Verder zal accijnskorting, mits doeltreffend, ertoe leiden dat huishoudens uiteindelijk meer geld overhouden, zowel in Europees Nederland als op Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Dit kan vooral bij huishoudens met minder financiële middelen tot verlichting van de financiële zorgen leiden.

Verlaging benzineaccijns BES eilanden

Voor consumenten heeft de accijnskorting op ongelode benzine geen administratieve gevolgen aangezien de accijnsverlaging zonder tussenkomst van de burger aan de burger doorberekend wordt. Verder zal accijnskorting, mits doeltreffend, ertoe leiden dat huishoudens uiteindelijk meer geld overhouden, zowel in Europees Nederland als op Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Dit kan vooral bij huishoudens met minder financiële middelen tot verlichting van de financiële zorgen leiden.

12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

Uitvoeringsgevolgen en toetsen

Het kabinet hecht grote waarde aan het samenspel tussen beleid en uitvoering.

Het is belangrijk om samen met de uitvoering tot een effectief beleid te komen waarmee een bijdrage kan worden geleverd aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. Het is daarbij niet alleen belangrijk dat maatregelen op individueel niveau uitvoerbaar zijn, maar dat ook een wetsvoorstel in zijn geheel uitvoerbaar is. Hiermee wordt eventuele verdringing in het portfolio zichtbaar. Er wordt daarom vroegtijdig een beeld gedeeld van alle beleidsopdrachten die mogelijk door de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen moeten worden uitgevoerd.

Dit is onderdeel van een meerjarig proces waarin beleid en uitvoering samenwerken om het inzicht in de uitvoerbaarheid verder te vergroten. Door beleidsvoornemens in een vroeg stadium inzichtelijk te maken kan rekening gehouden worden met bijvoorbeeld de mogelijkheden en onmogelijkheden in het ICT-landschap van de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen. Zo is een andere of eenvoudigere opzet van een beleidsvoornemen soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben.

Het is wenselijk om beleidsambities te bezien in samenhang met ambities voor de uitvoering. Niet alles kan tegelijkertijd. Het is namelijk van groot belang om de dienstverlening van de Belastingdienst aan burgers en bedrijven te blijven verbeteren. Daarnaast moet er bij het maken van nieuw beleid ook prioriteit worden gegeven aan het op orde brengen van de basis en het implementeren van noodzakelijke modernisering bij de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen, zoals binnen de ICT. Dat betekent ook dat er soms moet worden geaccepteerd dat beleidsvoornemens later worden ingevoerd om zo de modernisering van de ICT niet te vertragen. Tegelijkertijd blijven maatschappelijke opgaven vragen om beleidsmatige oplossingen. Wanneer zich nieuwe beleidswensen voordoen geldt dat de inpasbaarheid steeds op de volgende wijze wordt bekeken:

1. inpassen van maatregelen waar dit mogelijk is zonder herprioritering
2. de vormgeving van maatregelen aanpassen om deze inpasbaar te maken (bijv. als parameter)
3. waar dit niet kan ontstaat een (her)planningsvraagstuk.

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst of Douane beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst of Douane die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet. Waar dit het geval is wordt dit beschreven in de uitvoeringstoets. Als gevolg daarvan moet een aantal fiscale maatregelen dit jaar vastgelegd en volgend jaar uitgevoerd worden. Om de inpasbaarheid in het portofolio te waarborgen en stapeling

te voorkomen, zullen andere meer technische maatregelen opgenomen worden in de Fiscale verzamelwet 2028. Hiermee wordt de druk op de uitvoering geprobeerd te verminderen.

De gevolgen voor de uitvoering op individueel niveau zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage bij het BP 2027 zijn bijgevoegd. Daarnaast wordt in de algemene toelichting op de individuele maatregelen in het onderhavige verzamelwetsvoorstel ingegaan op de uitvoeringsgevolgen.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 1 of 10⁷¹, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel PM: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2027 (bedragen x € 1.000)

Tabel PM: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2027, per maatregel (bedragen x € 1.000)

13. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het Belastingplan is het wetsvoorstel in zijn geheel niet ter internetconsultatie aangeboden. Er zijn wetswijzigingen in het wetsvoorstel welke individueel wel voor internetconsultatie zijn uitgezet. Wanneer dit is gebeurd, wordt dat hieronder toegelicht.

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

PM advies

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

Naar aanleiding van de evaluatie zijn gesprekken gevoerd met verschillende stakeholders, zoals ondernemers, fiscaal dienstverleners, werkgevers- en werknemersvertegenwoordigers en de Belastingdienst. De inzichten die hieruit zijn verkregen heeft het kabinet meegenomen in haar overwegingen.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Er heeft een internetconsultatie plaatsgevonden over deze maatregel. De internetconsultatie liep van 26 maart tot 7 mei 2026. Op de internetconsultatie zijn reacties ontvangen van **PM** en (anonieme) particuliere reacties. **PM uitkomsten**

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

⁷¹ Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

Met verschillende sectorpartijen is contact opgenomen over de werking van de teruggaafregeling. Dit betrof zowel partijen die brandstoffen uitslaan tot verbruik en gebruik kunnen maken van de regeling, als partijen die brandstoffen afnemen en het voordeel van de regeling mogelijk zouden moeten ervaren.

Partijen die brandstoffen uitslaan tot verbruik geven aan dat de regeling in de praktijk met name wordt toegepast op brandstoffen met HVO. Tegelijkertijd ervaren zij verschillende knelpunten in de uitvoering. Zo wordt het aantonen dat brandstoffen daadwerkelijk zijn geleverd aan wegverkeer als complex ervaren, met name voor grotere leveranciers die ook leveren aan andere sectoren zoals de scheepvaart. Daarnaast wordt het vaststellen van de energie-inhoud en de exacte mengverhoudingen in tankopslag als administratief belastend beschouwd. Deze partijen geven aan dat de regeling bijdraagt aan hun concurrentiepositie ten opzichte van fossiele brandstoffen, ook voor HVO, ondanks dat het verschil in energie-inhoud relatief beperkt is. Partijen die gebruik kunnen maken van de regeling kunnen brandstoffen scherper aanbieden aan afnemers dan partijen die hiervan geen gebruik maken.

Enkele partijen hebben suggesties gedaan om de regeling te vereenvoudigen. Genoemd zijn onder meer een gerichte accijnsverlaging voor specifieke duurzame brandstoffen (zoals HVO100), het beperken van de regeling tot blends met een aanzienlijk hoger aandeel duurzame componenten en het verbreden van de regeling naar andere toepassingen, zoals de pleziervaart.

Partijen die brandstoffen afnemen, zoals vertegenwoordigers van de transportsector, geven aan dat het voor hen niet duidelijk is of de accijnsteruggaaf daadwerkelijk wordt doorberekend in de brandstofprijs. Zij geven aan dat een dergelijke doorberekening wenselijk zou zijn, omdat het gebruik van duurzame brandstoffen vaak gepaard gaat met hogere kosten of een lager bereik per liter brandstof.

De opgehaalde signalen uit de sector bevestigen het beeld dat de regeling in de praktijk complex is in de uitvoering en dat het effect op de eindgebruiker onzeker en beperkt is. De aangedragen alternatieven, zoals aanpassing of verbreding van de regeling, nemen de geconstateerde uitvoeringsproblemen niet weg. Deze inzichten zijn betrokken bij de afweging om de regeling te beëindigen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

CONCEPT AP

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 3.15, zesde lid, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

Artikel I, onderdelen A, B, C en D (artikelen 3.15, 3.17, 6.17 en 6.36 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel I, onderdelen A en B, opgenomen wijziging van de artikelen 3.15, zesde lid, en 3.17, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 wordt voorgesteld dat met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 bij het bepalen van de aftrekbare kosten ten aanzien van een tot het privévermogen van de belastingplichtige behorend of door hem in privé gehuurd vervoermiddel rekening wordt gehouden met een bedrag van € 0,25 per kilometer. De in artikel I, onderdelen C en D, voorgestelde wijzigingen in de artikelen 6.17, zesde lid, onderdeel a, en 6.36, tweede lid, Wet IB 2001 hebben tot gevolg dat met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 het in die bepalingen opgenomen forfaitaire bedrag van € 0,23 per kilometer wordt verhoogd tot € 0,25 per kilometer. Het betreft in artikel 6.17, zesde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de kosten voor ziekenbezoek per auto (anders dan per taxi) en in artikel 6.36, tweede lid, Wet IB 2001 de giftenaftrek van de als vrijwilliger daadwerkelijke gemaakte kosten voor vervoer per auto (anders dan per taxi) en ter zake waarvan de vrijwilliger afziet van een vergoeding of waarvoor geen vergoedingsregeling is getroffen. Zoals nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, beoogt het kabinet met deze voorgestelde wijzigingen de gestegen reiskosten te compenseren. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor de weekenduitgaven voor gehandicapten de verhoging tot € 0,25 per kilometer met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 wordt gerealiseerd door aanpassing van artikel 40 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 op grond van artikel 6.26 Wet IB 2001.

B.

In artikel 3.17, eerste lid, onderdeel b, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

C.

In artikel 6.17, zesde lid, onderdeel a, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

D.

In artikel 6.36, tweede lid, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

E.

In artikel 3.42, derde lid, wordt "40 percent" vervangen door "45,5 percent".

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijziging in artikel 3.42, derde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat het in dat lid vermelde aftrekpercentage per 1 januari 2027 wordt verhoogd van 40 procent tot 45,5 procent.

F.

In artikel 3.76, derde lid, wordt "€ 2123" vervangen door "€ 10".

Artikel I, onderdeel F (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel I, onderdeel F, opgenomen wijziging wordt voorgesteld het bedrag van de verhoging van de zelfstandigenaftrek in artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001 (startersaftrek) te verlagen van € 2.123 naar € 10 per 1 januari 2027.

G.

Artikel 3.139, onderdeel b, vervalt, onder verlettering van onderdeel c tot b.

Artikel I, onderdeel G (artikel 3.139 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.139, onderdeel b, van de Wet IB 2001 is bepaald dat als een negatieve persoonsgebonden aftrek in aanmerking wordt genomen, hetgeen door de belastingplichtige wordt ontvangen als teruggave van of nagekomen betaling ter zake van uitgaven voor specifieke zorgkosten die op grond van afdeling 6.5 van de Wet IB 2001 in aanmerking zijn genomen, tot ten hoogste het bedrag van de uitgaven die in aftrek zijn gekomen. In samenhang met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten per 1 januari 2028 komt ook deze bepaling te vervallen.

H.

Artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, vervalt.

Artikel I, onderdeel H (artikel 6.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.1, tweede lid, van de Wet IB 2001 is een opsomming gegeven van de persoonsgebonden aftrekposten. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten met ingang van 1 januari 2028, vervalt artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001, omdat daarin de uitgaven voor specifieke zorgkosten (afdeling 6.5 van de Wet IB 2001) als persoonsgebonden aftrekpost zijn aangemerkt.

I.

Artikel 6.2, vijfde lid, vervalt.

Artikel I, onderdeel I (artikel 6.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.2, vijfde lid, van de Wet IB 2001 is in verband met de TSZ-regeling bepaald dat bij een vermindering van de persoonsgebonden aftrek eerst de uitgaven voor specifieke zorgkosten in aanmerking worden genomen. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten en daarmee samenhangend het vervallen van de TSZ-regeling, vervalt artikel 6.2, vijfde lid, van de Wet IB 2001.

J.

Afdeling 6.5 vervalt.

Artikel I, onderdeel J (afdeling 6.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In de artikelen 6.16 tot en met 6.20 van de Wet IB 2001 is de aftrekbaarheid van de uitgaven voor specifieke zorgkosten geregeld. Deze artikelen behoren allen tot afdeling 6.5. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten per 1 januari 2028, vervalt afdeling 6.5 van de Wet IB 2001.

K.

In artikel 10.1, eerste lid, vervalt "6.17, vierde lid, 6.20,".

Artikel I, onderdeel K (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 10.1 van de Wet IB 2001 is de aanpassing van bedragen met de jaarlijkse inflatiecorrectie geregeld. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten van afdeling 6.5 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2028 vervalt de verwijzing naar artikelnummers binnen deze afdeling.

Artikel II

In de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2028 artikel 3.76 als volgt gewijzigd:

1. Het derde lid vervalt, onder vernummering van het vierde tot en met tiende lid tot derde tot en met negende lid.
2. In het derde lid (nieuw) vervalt "en derde".
3. Het vierde lid (nieuw) wordt als volgt gewijzigd:
 - a. In de eerste zin wordt "vierde" vervangen door "derde".
 - b. De tweede zin vervalt.
 - c. In de tweede zin (nieuw) wordt "volzin" vervangen door "zin".
 - d. De derde zin (nieuw) vervalt.
4. In het achtste lid (nieuw) wordt "achtste" vervangen door "zevende" en wordt "zevende" vervangen door "zesde".

Artikel II (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om per 1 januari 2028 de verhoging van de zelfstandigenaftrek in artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001, de startersaftrek, te laten vervallen. In verband met het vervallen van artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001 wordt voorgesteld het vierde tot en met tiende lid te vernummeren tot derde tot en met negende lid. Tevens wordt voorgesteld artikel 3.76, vierde lid (nieuw), tweede en vierde zin, Wet IB 2001 te laten vervallen. Deze zinnen hebben door het voorgestelde vervallen van het huidige artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001 geen functie meer. Tot slot wordt voorgesteld om verschillende verwijzingen in artikel 3.76 Wet IB 2001 aan te passen in verband met het voorgestelde vervallen van de startersaftrek en de voornoemde vernummering.

Artikel III

Artikel 10.2b, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 18ga, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 vinden geen toepassing bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032.

Artikel III (achterwege laten indexatie)

Voorgesteld wordt bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032 geen indexatie toe te passen met betrekking tot de aftoppingsgrens van het pensioengevend loon, bedoeld in artikel 18ga, eerste lid, Wet LB 1964 (tweede pijler) en van de aftoppinggrens van het inkomen voor de opbouw van een lijfrente, bedoeld in artikel 3.127, derde lid, Wet IB 2001. Dit wordt bewerkstelligd door artikel 18ga, tweede lid, Wet LB 1964 en artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001 geen toepassing te laten vinden bij het begin van die kalenderjaren.

Artikel IV

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 13a, vierde lid, onderdeel e, wordt "€ 0,23" telkens vervangen door "€ 0,25".

Artikel IV, onderdeel A (artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2026 de in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964 opgenomen gerichte vrijstelling voor de onbelaste reiskostenvergoeding te verhogen van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer (zie de toelichting op de wijziging van artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964). Voorgesteld wordt artikel 13a, vierde lid, onderdeel e, Wet LB 1964 op dezelfde wijze aan te passen. Artikel 13a, Wet LB 1964 bevat regels waarin wordt bepaald op welk tijdstip het loon wordt genoten. Dit genietingstijdstip is relevant om te bepalen op welk moment loonbelasting moet worden ingehouden en afgedragen. Artikel 13a, vierde lid, onderdeel e, Wet LB 1964 regelt dat als een werkgever kiest voor een in hoogte variërende reiskostenvergoeding, de eventuele overschrijding van de maximale gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding, ongeacht of de loonbelasting daarover ten laste komt van de werknemer of dat de werkgever die overschrijding als eindheffingsbestanddeel heeft aangewezen (dat wil zeggen het gedeelte boven € 0,25 per kilometer) wordt geacht te zijn genoten bij het einde van het kalenderjaar. Zonder deze bepaling zou de reiskostenvergoeding zijn genoten in het loontijdvak waarin de vergoeding wordt uitbetaald, waardoor de gerichte vrijstelling niet toegepast kan worden op het bovenmatige deel van de reiskostenvergoeding.

B.

Artikel 31a wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In onderdeel a, onder 2° en 3°, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

- b. Onderdeel i vervalt, onder verlettering van de onderdelen j en k tot i en j.
2. In het zesde lid, wordt "€ 0,23" telkens vervangen door "€ 0,25".
3. In het zevende lid wordt "onderdelen a en k" vervangen door "onderdelen a en j".
4. In het twaalfde lid wordt "onderdeel k" vervangen door "onderdeel j".

Artikel IV, onderdeel B (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964 het gericht vrijgestelde bedrag voor vervoer in het kader van de dienstbetrekking, waaronder woon-werkverkeer, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 te verhogen van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer. Inhoudingsplichtigen zijn, evenals onder het huidige recht, niet verplicht tot het verstrekken van een (hogere) reiskostenvergoeding.

Met dit onderdeel wordt tevens voorgesteld de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten te schrappen uit artikel 31a Wet LB 1964. Het vervallen van deze gerichte vrijstelling vloeit voort uit de wens tot vereenvoudiging, het beperken van administratieve lasten voor werkgevers en het gevolg geven aan evaluaties waarin de maatregel als niet doelmatig werd beoordeeld. Het kabinet neemt ter dekking van maatregelen in het kader van de hoge energie- en brandstofprijzen met dit voorstel de aanbeveling over om de gerichte vrijstelling af te schaffen en geeft daarmee uitvoering aan de aangenomen motie van het kamerlid Flach. Het voorstel betekent dat werkgevers die werknemers korting geven op branche-eigen producten en dit voordeel gericht willen blijven vrijstellen, dit voordeel onder kunnen brengen in de vrije ruimte van artikel 31a, tweede lid, aanhef, en derde lid, Wet LB 1964.

Artikel V

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 13 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het zevende lid wordt "vooraf" vervangen door "op verzoek van de belastingplichtige" en wordt na "behoort" ingevoegd "vanaf het moment dat die rechtshandeling is aangegaan of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen". Voorts wordt "een voordeel" vervangen door "een niet-ingeprijsd voordeel" en wordt aan dat lid een zin toegevoegd, luidende: Indien de belastingplichtige daarom verzoekt, behoort een niet-ingeprijsd voordeel uit de rechtshandeling, bedoeld in de vorige zin, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen niet langer tot de voordelen uit hoofde van de deelneming.

2. Er worden twee leden toegevoegd, luidende:

21. Rechtsmiddelen tegen de beschikking, bedoeld in het zevende lid, eerste zin, kunnen uitsluitend betrekking hebben op het vereiste dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen.

22. Indien de belastingplichtige een rechtshandeling als bedoeld in het zevende lid, eerste zin, is aangegaan, wordt de waarde van die rechtshandeling op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling van toepassing wordt (sfeerovergang) gesteld op de waarde in het economische verkeer. Indien de

belastingplichtige een rechtshandeling als bedoeld in het zevende lid, eerste zin, is aangegaan waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, wordt de waarde van die rechtshandeling op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de deelnemingsvrijstelling niet meer op die rechtshandeling van toepassing is (sfeerovergang) gesteld op de waarde in het economische verkeer.

Artikel V, onderdeel A (artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969

Het kabinet stelt voor om artikel 13, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (**Wet Vpb 1969**) op vier onderdelen te wijzigen. Ten eerste wordt voorgesteld te verduidelijken dat een voordeel behaald met een afdekkingsinstrument alleen op verzoek van de belastingplichtige onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht. Ten tweede wordt voorgesteld om in het Besluit Deelnemingsvrijstelling opgenomen goedkeuringen ten aanzien van het moment waarop een verzoek moet zijn gedaan en het moment waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is in de wet te verankeren. Ten derde wordt voorgesteld dat alleen een niet-ingeprijsd voordeel op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht. Tot slot wordt voorgesteld aan belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden om te verzoeken om artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 niet langer van toepassing te laten zijn. Deze wijzigingen worden hierna toegelicht.

Toepassing op verzoek van de belastingplichtige

Ingevolge artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 kunnen – indien de inspecteur daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking positief heeft beslist – de voordelen uit een rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen onder voorwaarden tot de voordelen uit hoofde van de deelneming worden gerekend. Het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 maakt tekstueel niet voldoende duidelijk of de inspecteur daartoe enkel op verzoek van de belastingplichtige beslist of dat de inspecteur daartoe ook zelfstandig kan overgaan. Om dit te verduidelijken, wordt voorgesteld om expliciet te maken dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 alleen wordt toegepast op een door de belastingplichtige daartoe gedaan verzoek.

Codificatie goedkeuringen ten aanzien van het moment van verzoeken en moment van toepassing

De huidige tekst van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 stelt de voorwaarde dat vooraf bij voor bezwaar vatbare beschikking moet zijn vastgesteld dat een rechtshandeling strekt tot het afdekken van een valutarisico. In onderdeel 2.7.1 van het Besluit Deelnemingsvrijstelling is in dit kader goedgekeurd dat een (positieve) beschikking kan worden afgegeven als de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, is aangegaan nadat een volledig verzoek is ontvangen, maar voordat de inspecteur heeft beslist op dit verzoek. Ook is goedgekeurd dat een (positieve) beschikking kan worden afgegeven als een volledig verzoek wordt ontvangen nadat de rechtshandeling is aangegaan. In dat geval behoren voordelen uit de desbetreffende rechtshandeling tot de voordelen uit hoofde van de deelneming voor zover deze voordelen opkomen nadat het volledige verzoek is ontvangen.

Voorgesteld wordt om deze goedkeuringen in de tekst van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 te verankeren. In de eerste plaats is daartoe in de voorgestelde tekst van artikel 13, zevende

lid, Wet Vpb 1969 het woord 'vooraf' niet langer opgenomen. Daarnaast wordt in de voorgestelde tekst geregeld dat de beschikking geldt voor voordelen die opkomen uit de rechtshandeling vanaf het moment dat de desbetreffende rechtshandeling is aangegaan of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen. Dat het verzoek van de belastingplichtige volledig moet zijn, betekent dat het verzoek alle informatie moet bevatten om de inspecteur in staat te stellen te beoordelen of een afdekkingsinstrument onder artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 kan worden gebracht. Welke informatie de inspecteur precies nodig heeft, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. De inspecteur moet in ieder geval weten om welke deelneming het gaat, de actuele waarde van de deelneming, de (beoogde) datum van afsluiten, de omvang en de aard van het (beoogde) afdekkingsinstrument, en een toelichting op het zogenoemde strekkingvereiste en de administratieve vastlegging van het afdekkingsinstrument. In die toelichting moet zijn omschreven wat de functionele valuta van belastingplichtige en van de deelneming is en hoe dit afdekkingsinstrument het valutarisico dat wordt gelopen met die deelneming afdekt.

Enkel niet-ingeprijsde voordelen kunnen onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht

Onder de huidige wettekst van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt op verzoek het valutaresultaat ter zake van het afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling. Het valutaresultaat dat wordt behaald met een afdekkingsinstrument bestaat uit een zogenoemd 'ingeprijsd valutaresultaat' en een zogenoemd 'niet-ingeprijsd valutaresultaat'. De voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat op verzoek van de belastingplichtige uitsluitend een niet-ingeprijsd voordeel uit de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen tot de voordelen uit hoofde van de deelneming behoort.

Voor de bepaling van het 'niet-ingeprijsd valutaresultaat' kan onderscheid worden gemaakt tussen afdekkingsinstrumenten waarbij een hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals een geldlening, en afdekkingsinstrumenten waarbij geen hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals een valutatermijncontract. Bij afdekkingsinstrumenten waarbij een hoofdsom ter beschikking wordt gesteld manifesteert het ingeprijsde valutaresultaat zich in het renteververschil tussen de rente op hoofdsom van het afdekkingsinstrument en de rente ingeval de hoofdsom in euro zou zijn aangegaan. Voor afdekkingsinstrumenten waarbij een hoofdsom ter beschikking wordt gesteld wordt onder het niet-ingeprijsde valutaresultaat dan ook verstaan het valutaresultaat dat wordt behaald met de rechtshandeling verminderd met (de contante waarde van) het cumulatieve renteververschil op het moment van aangaan van dat afdekkingsinstrument tussen de rente op de hoofdsom van dat afdekkingsinstrument in de vreemde valuta ten opzichte van de rente op de hoofdsom van een daarmee vergelijkbaar afdekkingsinstrument in euro.

Zoals in het algemeen deel van de toelichting is opgemerkt, zijn er ook afdekkingsinstrumenten waarbij geen hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals bij non-deliverable valutatermijncontracten.¹ Er is bij een dergelijk instrument geen sprake van rente en om die reden is er geen sprake van een (spiegelbeeldig) ingeprijsd valutaresultaat. Bij dergelijke instrumenten wordt aan de hand van de actuele koers (spotkoers) en de termijnkoers (forwardkoers) in wezen een prijsafsprake gemaakt inzake het (al dan niet fictief) ontvangen of

¹ Zie ook het standpunt van de KG Deelnemingsvrijstelling van de Belastingdienst inzake een non-deliverable (KG:023:2024:6).

leveren van een bepaalde hoeveelheid vreemde valuta op een overeengekomen toekomstig tijdstip. Bij een afdekkingsinstrument dat niet leidt tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom is het niet-ingeprijsde voordeel in beginsel dan ook het verschil tussen de op het moment van aangaan van de rechtshandeling overeengekomen termijnkoers en de werkelijke koers op de datum waarop de rechtshandeling wordt afgewikkeld. Indien in de termijnkoers een afsluitprovisie is opgenomen, wordt het niet-ingeprijsde voordeel daarvoor gecorrigeerd (de afsluitprovisie valt niet onder deelnemingsvrijstelling en is aftrekbaar). De belastingplichtige dient daarbij aannemelijk te maken dat de afsluitkosten deel uitmaken van de termijnkoers. Separaat in rekening gebrachte afsluitkosten blijven uiteraard ook aftrekbaar.

Het voorgaande wordt hierna geïllustreerd aan de hand van voorbeelden, waarbij steeds is aangenomen dat een positieve beschikking op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is afgegeven. Daarbij wordt voor het moment waarop het ingeprijsde valutaresultaat in de heffing wordt betrokken aangesloten bij de bestaande regels van goed koopmansgebruik. Voorbeeld 1 illustreert de systematiek ten aanzien van een eenjarige geldlening. Omwille van de eenvoud en de duidelijkheid worden daarin de van toepassing zijnde rentes en de termijnkoers gegeven. Voorbeeld 2 illustreert de systematiek ten aanzien van een meerjarige geldlening. Daarbij wordt toegelicht hoe het ingeprijsde valutaresultaat wordt vastgesteld, waarbij wordt gekeken naar het verschil tussen de spotkoers en de termijnkoers van een euro/vreemde valuta valutatermijntransactie (*FX forward*) met een gelijke looptijd als de meerjarige geldlening. Voorbeeld 3 bevat een voorbeeld ten aanzien van een valutatermijncontract zonder hoofdsom. Bij de voorbeelden worden diverse scenario's uitgewerkt.

Voorbeeld PM – geldlening met een looptijd van één jaar

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een rente van 8%. De looptijd van de lening bedraagt 1 jaar, de lening is niet direct opeisbaar en de rente wordt achteraf voldaan. Ten tijde van het afsluiten van de lening is de koers $\text{€ } 1 = \text{Y } 1$. De rente op een geldlening van € 100 miljoen onder overigens identieke voorwaarden en omstandigheden bedraagt 3%. Dit betekent dat de markt op het moment van het aangaan van de geldlening gedurende de looptijd een koersdaling van valuta Y ten opzichte van de euro van afgerond 5% verwacht. Deze verwachting is ingeprijsd en vormt de verklaring voor het renteverhaal van 5%. Op basis van de rentepariteitsconditie (1,08/1,03), het verband tussen het verschil in rente en het verwachte koersresultaat, verwacht men dat de koers van valuta Y op de aflossingsdatum $\text{€ } 1 = \text{Y } 1,0485$ bedraagt. Bedrijfseconomisch valt de vanwege de zwakte van de valuta ten opzichte van een eurolening hogere rentelast (-/- 5%) weg tegen het ingeprijsde valutaresultaat (afgerond +5%). Hierna wordt in diverse scenario's de werking van de door het kabinet voorgestelde wijziging uitgelegd.

Scenario 1: Koersontwikkeling gelijk aan verwachting

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de koers aan het einde van de looptijd van de geldlening gelijk is aan de verwachte koers bij het aangaan van de lening, namelijk $\text{€ } 1 = \text{Y } 1,0485$. BV X betaalt 8% rente over de geldlening van Y 100 miljoen. Omgerekend is dat € 7,63 miljoen ($\text{Y } 8 \text{ miljoen} / 1,0485 = \text{€ } 7,63 \text{ miljoen}$). Bij het voldoen van de hoofdsom bedraagt de valutawinst op de geldlening € 4,63 miljoen ($100 \text{ miljoen} / 1,0485 = \text{€ } 95,37 \text{ miljoen}$ ten opzichte van € 100 miljoen bij afsluiten van de geldlening).

De rente van € 7,63 miljoen is, afgezien van mogelijke aftrekbeperkingen, aftrekbaar op het niveau van BV X. Daarnaast is onder het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 de gehele valutawinst op de geldlening € 4,63 miljoen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt alleen het niet-ingeprijsde voordeel onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Het reeds bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening kan als gevolg van deze voorgestelde wijziging niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Omdat in dit scenario de daadwerkelijke koersontwikkeling gelijk is aan de verwachte koersontwikkeling, is enkel sprake van een behaald ingeprijsd voordeel. Het ingeprijsde valutaresultaat dient met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik in de belastingheffing te worden betrokken.

Hiermee wordt de door het kabinet geconstateerde onevenwichtigheid opgelost. Immers, tegenover de (aftrekbare) rente op de geldlening in valuta Y van € 7,63 miljoen staat een (belastbare) koerswinst op die geldlening van € 4,63 miljoen. Dit betekent dat met betrekking tot de geldlening per saldo een bedrag van € 3 miljoen in aftrek kan worden gebracht ($-\text{€ } 7,63 \text{ miljoen} + \text{€ } 4,63 \text{ miljoen} = -\text{€ } 3 \text{ miljoen}$). Dat komt overeen met de situatie dat de belastingplichtige (in casu BV X) een eurolening zou zijn aangegaan in plaats van een Y-lening. In dat geval was er eveneens € 3 miljoen rente aftrekbaar.²

In de praktijk wijkt de daadwerkelijke koersontwikkeling door uiteenlopende factoren veelal af van de verwachte koersontwikkeling op het moment van aangaan van de rechtshandeling. Daar wordt hierna op ingegaan.

Scenario 2: Koersdaling Y op aflossingsdatum sterker dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling (er is sprake van een niet-ingeprijsd voordeel), meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro sterker is dan verwacht. Bij de afwikkeling van de rechtshandeling blijkt de waarde van de geldlening € 94,5 miljoen te zijn en is de waardemutatie derhalve € 5,5 miljoen.

Ook in dit scenario is de rente van € 7,63 miljoen in beginsel aftrekbaar op het niveau van BV X. Daarnaast is onder het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 de gehele valutawinst op de geldlening van € 5,5 miljoen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Als gevolg van de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is de deelnemingsvrijstelling enkel van toepassing op het niet-ingeprijsde voordeel. Het niet-ingeprijsde voordeel bedraagt € 870.000, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 4,63 miljoen en de werkelijke waardemutatie € 5,5 miljoen). Deze winst van € 870.000 is derhalve niet belast.

Door de voorgestelde aanpassing kan het bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Hierdoor dient het ingeprijsde valutaresultaat van € 4,63 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing te worden betrokken bij BV X. Dat leidt er toe dat op het niveau van BV X een bedrag van rente van € 7,63 miljoen aftrekbaar is en een bedrag van € 4,63 miljoen is belast, zodat per saldo een bedrag van € 3 miljoen aftrekbaar is. Er is daarmee geen verschil met de situatie dat de belastingplichtige een eurolening zou zijn aangegaan. In dat geval was er in beginsel eveneens € 3 miljoen rente aftrekbaar.³

Scenario 3: Koersdaling Y op aflossingsdatum minder sterk dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling, meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro minder sterk is dan verwacht. Ten tijde van het voldoen van de hoofdsom blijkt de waarde van de geldlening € 96 miljoen te zijn en is de waardemutatie derhalve € 4 miljoen.

² € 100 miljoen * 3% = € 3 miljoen. Er is geen sprake van een valutaresultaat op de terugbetalingsverplichting.

³ € 100 miljoen * 3% = € 3 miljoen. Er is geen sprake van een valutaresultaat op de terugbetalingsverplichting.

Ook in dit scenario is de rente van € 7,63 miljoen in beginsel aftrekbaar op het niveau van BV X. Daarnaast is onder het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 de gehele valutawinst op de geldlening van € 4 miljoen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Als gevolg van de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is de deelnemingsvrijstelling van toepassing op het niet-ingeprijsde voordeel. Het niet-ingeprijsde voordeel bedraagt negatief € 630.000, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 4,63 miljoen en de werkelijke waardemutatie van € 4 miljoen. Dit verlies, de schuld in de vreemde valuta is immers minder in waarde gedaald dan verwacht, is dus niet aftrekbaar.

De reeds bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutawinst op de geldlening van € 4,63 miljoen kan niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Hierdoor dient het ingeprijsde valutaresultaat van € 4,63 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing te worden betrokken bij BV X. Dat leidt er toe dat op het niveau van BV X een bedrag van rente van € 7,63 miljoen aftrekbaar is en een bedrag van € 4,63 miljoen is belast, zodat per saldo een bedrag van € 3 miljoen aftrekbaar is. Er is daarmee wederom geen verschil met de situatie dat de belastingplichtige een eurolening zou zijn aangegaan. In dat geval was er in beginsel eveneens € 3 miljoen rente aftrekbaar.⁴

In voorbeeld **PM** is valuta Y relatief zwak ten opzichte van de euro. Een belastingplichtige kan er ook voor kiezen om het valutarisico op een relatief sterke valuta (ten opzichte van de euro) af te dekken. De systematiek werkt dan hetzelfde uit. De rente op een geldlening in een relatief sterke valuta is lager dan de rente op een geldlening onder overigens identieke voorwaarden en omstandigheden in euro. Stel dat bijvoorbeeld de rente op een eenjarige geldlening van Z 100 miljoen 1% is, terwijl de rente op een eenjarige geldlening van bijvoorbeeld € 100 miljoen (waarbij op het moment van afsluiten geldt $Z 1 = € 1$) bijvoorbeeld 3% is. Het ingeprijsde voordeel is in dat geval negatief (verlies), namelijk afgerond € 1,98 miljoen.⁵ Omdat de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing is op ingeprijsde voordelen, wordt dat verlies met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing betrokken, hetgeen in beginsel leidt tot een aftrek. Het niet-ingeprijsde resultaat blijft door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling vrijgesteld (een eventuele winst is vrijgesteld en een eventueel verlies is niet aftrekbaar).

In voorbeeld **PM** sluit een belastingplichtige een geldlening af met een looptijd van een jaar. In de praktijk kan het ook zo zijn dat een belastingplichtige een meerjarige geldlening afsluit. Om het ingeprijsde valutaresultaat vast te stellen, kan worden aangesloten bij het verschil tussen de spotkoers en de termijenkoers van een euro/vreemde valuta *FX forward* met een gelijke looptijd als de looptijd van de meerjarige geldlening in kwestie. Er zijn meerdere manieren waarop de termijenkoers kan worden bepaald, waarbij wordt opgemerkt dat de uitkomst in de praktijk niet veel van elkaar verschilt. Zo kan worden aangesloten bij de termijenkoers die in de markt is gegeven.⁶ Is die er niet, kan ook de termijenkoers worden benaderd op basis van de risicovrije rentecurves van de euro en de betreffende vreemde valuta.⁷ Hiervoor kan worden aangesloten bij rentecurves die worden berekend op basis van de door de betreffende landen uitgegeven staatsobligaties. Ook een

⁴ € 100 miljoen * 3% = € 3 miljoen. Er is geen sprake van een valutaresultaat op de terugbetalingsverplichting.

⁵ Z 100 miljoen / (1,01/1,03) -/- € 100 miljoen ≈ 1,98 miljoen.

⁶ Dergelijke informatie is verkrijgbaar via informatie van aanbieders van marktdata zoals Bloomberg of andere publiek beschikbare bronnen zoals www.investing.com.

⁷ Omwille van de eenvoud en de duidelijkheid wordt voor de berekening van de termijenkoers aangesloten bij de rente en niet de gehele rentecurve over de van toepassing zijnde periode.

staatsobligatie is niet zonder risico. Om tot een risicovrije rente te komen wordt de rentecurve voor dat risico gecorrigeerd op basis van de zogenoemde *credit default swap spread*⁸ die geldt voor de staatsobligatie in kwestie.⁹ De hiervoor benodigde gegevens kunnen worden afgeleid uit publiek beschikbare (historische) gegevens.¹⁰ Daarbij komt de belastingplichtige in beginsel vrijheid toe in het bepalen van de bronnen waarop de berekening van de termijankoers wordt gebaseerd.

De voorgestelde maatregel kan dan met betrekking tot een meerjarige geldlening als volgt worden geïllustreerd (voorbeeld **PM**). De uitgangspunten zijn verder gelijk aan voorbeeld **PM**. Daarbij wordt voor het moment waarop het ingeprijsde valutaresultaat in de heffing wordt betrokken aangesloten bij de bestaande regels van goed koopmansgebruik. In voorbeeld **PM** blijft een eventuele afsluitprovisie buiten beschouwing.¹¹

Voorbeeld PM – geldlening met een looptijd van vijf jaar

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het op 1 januari van jaar t afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een rente van 8%. De looptijd van de lening bedraagt vijf jaar en de lening is niet direct opeisbaar. De spotkoers op 1 januari van jaar t bedraagt $Y\ 1 = €\ 0,85$.

Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan. BV X waardeert de schuld ingevolge de regels van goed koopmansgebruik tegen de historische koers. Het ingeprijsde valutaresultaat komt derhalve aan het eind van de geldlening tot uiting bij de aflossing ervan.

Voor het vaststellen van het ingeprijsde valutaresultaat wordt gekeken naar het verschil tussen de spotkoers (zijnde 0,85) en de termijankoers van een $€/Y\ FX\ forward$ met een gelijke looptijd (dat wil zeggen vijf jaar).

De termijankoers van een $€/Y\ FX\ forward$ is in de markt gegeven, maar kan ook worden berekend op basis van in de markt beschikbare gegevens.

Stel dat uit de publiek beschikbare gegevens volgt dat een door Nederland uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar op 1 januari van het jaar t een rente had van 2,48%. Op datzelfde moment had een door het land Y uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar een rente van 3,77%. Om tot een risicovrije rente te komen, worden beide rentes op deze staatsobligaties gecorrigeerd op basis van de zogenoemde *credit default swap spread*. Stel dat op 1 januari van het jaar t deze spread voor een door Nederland uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar afgerond 8 basispunten (0,08%) was en dat op datzelfde moment de spread voor een door land Y uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar afgerond 26 basispunten (0,26%) was).

Op basis van de hiervoor gegeven publiek beschikbare marktdata bedraagt de benaderde risicovrije rente op 1 januari van het jaar t voor geldeenheid Y door afronding 3,51% ($3,77\% - 0,26\%$) en voor de euro door afronding 2,40% ($2,48\% - 0,08\%$). De termijankoers het jaar ultimo t+5 is dan ongeveer gelijk aan 0,80.¹²

In andere woorden: verwacht wordt dat aan het einde van de looptijd van de geldlening $Y\ 1 = €\ 0,80$.

Op het moment van aangaan van de geldlening was de waarde van de geldlening € 85 miljoen (te weten $Y\ 100\ miljoen \times 0,85$). Op basis van het voorgaande kan ook het ingeprijsde valutaresultaat worden bepaald.

⁸ De *credit default swap spread* is een premie ter verzekering tegen het risico dat een schuldenaar (bij een staatsobligatie is dat de overheid van het land dat de staatsobligatie heeft uitgegeven) in gebreke blijft, uitgedrukt in basispunten. Hoe hoger de spread, hoe groter het risico op in gebreke blijven van de schuldenaar.

⁹ Indien een belastingplichtige bijvoorbeeld een tweejarige geldlening afsluit, wordt de rente voor de door betreffende landen uitgegeven staatsobligaties gecorrigeerd op basis van de tweejaars *credit default swap spread* die geldt voor de staatsobligaties in kwestie. Sluit een belastingplichtige een vijfjarige geldlening af dan wordt gecorrigeerd op basis van de vijfjaars *credit default swap spread*.

¹⁰ Zie bijvoorbeeld www.worldgovernmentbonds.com of www.investing.com.

¹¹ Zoals eerder opgemerkt geldt ook hier dat indien in de termijankoers een afsluitprovisie is opgenomen het niet-ingeprijsde voordeel daarvoor wordt gecorrigeerd (de afsluitprovisie valt niet onder deelnemingsvrijstelling en is aftrekbaar). De belastingplichtige dient daarbij aannemelijk te maken dat de afsluitkosten deel uitmaken van de termijankoers. Separaat in rekening gebrachte afsluitkosten blijven ook aftrekbaar.

¹² Omwille van de eenvoud en de duidelijkheid wordt de risicovrije rente voor illustratiedoeleinden afgerond op twee decimalen. De termijankoersformule leidt dan tot de volgende uitkomst: $0,85 \times (1,0351^5 / 1,024^5) \approx 0,80$.

Op het moment van aangaan van de geldlening is de verwachting dat de waarde van die geldlening op het moment van aflossen € 80 miljoen bedraagt (te weten $Y \ 100 \text{ miljoen} \cdot 0,80$). Dat betekent dat het ingeprijsde valutaresultaat € 5 miljoen bedraagt.

Scenario 1: Koersontwikkeling gelijk aan verwachting

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de koers aan het einde van de looptijd van de geldlening gelijk is aan de verwachte koers bij het aangaan van de lening, namelijk $Y \ 1 = € \ 0,80$. Ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt alleen het niet-ingeprijsde voordeel onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Het reeds bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening kan als gevolg van deze voorgestelde wijziging niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Omdat in dit scenario de daadwerkelijke koersontwikkeling gelijk is aan de verwachte koersontwikkeling, is enkel sprake van een behaald ingeprijsd voordeel (zijnde € 5 miljoen). Het ingeprijsde valutaresultaat dient met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik in de belastingheffing te worden betrokken.

Scenario 2: Koersdaling Y op aflossingsdatum sterker dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling (er is sprake van een niet-ingeprijsd voordeel), meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro sterker is dan verwacht. Op het moment dat de geldlening wordt afgelost, blijkt de €/Y koers 0,79 te zijn. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat bedraagt € 1 miljoen, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 5 miljoen en de werkelijke waardemutatie van € 6 miljoen. Deze winst van € 1 miljoen is derhalve niet belast. Door de voorgestelde aanpassing kan het bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Hierdoor dient het ingeprijsde valutaresultaat van € 5 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing te worden betrokken bij BV X. Omdat de rente op het niveau van BV X op de Y geldlening in beginsel aftrekbaar is, is over de gehele looptijd van de lening gezien effectief (met inachtneming van de tijdswaarde van geld) sprake van aftrek van de rente op een vergelijkbare geldlening in euro.

Scenario 3: Koersdaling Y op aflossingsdatum minder sterk dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling, meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro minder sterk is dan verwacht. Op het moment dat de geldlening wordt afgelost, blijkt de €/Y koers 0,82 te zijn. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat bedraagt € 2 miljoen, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 5 miljoen en de werkelijke waardemutatie van € 3 miljoen. Dit verlies van € 2 miljoen is derhalve niet aftrekbaar. Net als in scenario 1 en 2 geldt ook hier dat het ingeprijsde valutaresultaat van € 5 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier bij BV X in de belastingheffing wordt betrokken. Omdat de rente op het niveau van BV X op de Y geldlening in beginsel aftrekbaar is, is over de gehele looptijd van de lening gezien effectief (met inachtneming van de tijdswaarde van geld) sprake van aftrek van de rente op een vergelijkbare geldlening in euro.

In voorbeeld **PM** is als uitgangspunt genomen dat de belastingplichtige het afdekkingsinstrument in lijn met goed koopmansgebruik op historische koers waardeert. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het in de praktijk ook kan zijn dat een belastingplichtige een afdekkingsinstrument in lijn met goed koopmansgebruik waardeert tegen de actuele koers.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven kan in de praktijk ook sprake zijn van een situatie waarin de rechtshandeling die verband houdt met het afdekken van het

valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen niet leidt tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom. Ook bij dergelijke afdekkingsinstrumenten wordt, ingeval artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, het niet-ingeprijste valutaresultaat onder de deelnemingsvrijstelling gebracht. Het niet-ingeprijste voordeel bij een afdekkingsinstrument zonder ter beschikking stelling van een hoofdsom is het verschil tussen de op het moment van aangaan van de rechtshandeling overeengekomen termijnkoers en de werkelijke koers op de datum waarop de rechtshandeling wordt afgewikkeld. Het voorgaande wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld, waarbij ook hier steeds is aangenomen dat er een positieve beschikking op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is afgegeven. Bij dit voorbeeld worden wederom drie scenario's uitgewerkt. In de uitwerking van dit voorbeeld is aangenomen dat in de termijnkoers geen afsluitkosten zijn opgenomen. In rekening gebrachte afsluitkosten – separaat of als onderdeel van de termijnkoers – zouden aftrekbaar zijn.

Voorbeeld PM - Valutatermijncontract

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een valutatermijncontract met een bank waarbij de belastingplichtige over een jaar Y 100 miljoen moet leveren tegen betaling door de bank in euro. De koers van valuta Y op het moment dat het valutatermijncontract wordt afgesloten bedraagt € 1 = Y 1. Op basis van de rentepariteitsconditie (1,08/1,03) verwacht de markt dat de koers van valuta Y op afwikkelingsdatum € 1,0485 bedraagt. De overeengekomen termijnkoers bedraagt dan ook € 1,0485 en de bank zal een bedrag van € 95,37 miljoen betalen aan belastingplichtige bij levering van Y 100 miljoen aan de bank door de belastingplichtige.

Scenario 1: Koers op afwikkelingsdatum gelijk aan termijnkoers

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de werkelijke koers op de afwikkelingsdatum van het valutatermijncontract gelijk is aan de (verwachte) termijnkoers. In dat geval ontstaat noch een winst noch een verlies op het valutatermijncontract (er is geen niet-ingeprijst voordeel) en kan derhalve geen bedrag onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht.

Ook hier geldt dat de daadwerkelijke koersontwikkeling door uiteenlopende factoren veelal afwijkt van de verwachte koersontwikkeling op het moment van aangaan van de rechtshandeling. Daar wordt hierna op ingegaan.

Scenario 2: Koersdaling Y op afwikkelingsdatum sterker dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de werkelijke koers op de afwikkelingsdatum van het valutatermijncontract hoger is dan de (verwachte) termijnkoers. Op de afwikkelingsdatum is de koers dusdanig dat € 94,5 miljoen het equivalent is van Y 100 miljoen. Met het valutatermijncontract wordt in deze situatie derhalve een valutawinst behaald van € 870.000 (het niet-ingeprijste valutaresultaat).

Belanghebbende verkrijgt immers meer euro (€ 95,37 miljoen -/- € 94,5 miljoen) dan zonder valutatermijncontract het geval was geweest.

De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op het niet-ingeprijste voordeel van € 870.000.

Scenario 3: Koersdaling Y op afwikkelingsdatum minder sterk dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat op de afwikkelingsdatum de koers dusdanig is dat € 96 miljoen het equivalent is van Y 100 miljoen. Met het valutatermijncontract wordt in deze situatie derhalve een valutaverlies behaald van € 630.000 (het niet-ingeprijste valutaresultaat). Belanghebbende verkrijgt immers minder euro (€ 95,37 miljoen -/- € 96 miljoen) dan zonder valutatermijncontract het geval was geweest.

De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op het niet-ingeprijsde voordeel van € 630.000. Het niet-ingeprijsde valutaverlies is derhalve niet aftrekbaar.

Verzoek niet langer van toepassing

Als de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking positief heeft beslist op het verzoek van de belastingplichtige, behoort een niet-ingeprijsd voordeel uit de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen tot de voordelen uit hoofde van de deelneming. De huidige regeling biedt de belastingplichtige niet de mogelijkheid om het voordeel uit die rechtshandeling niet langer onder de deelnemingsvrijstelling te brengen. De voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat, op verzoek van de belastingplichtige, de deelnemingsvrijstelling niet langer wordt toegepast op de valutaresultaten die opkomen uit die rechtshandeling. Het kabinet merkt volledigheidshalve op dat de inspecteur niet bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist op een dergelijk verzoek van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige hierom verzoekt, is de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing op de valutaresultaten uit die rechtshandeling met ingang van de datum waarop het volledige verzoek is ontvangen. Welke informatie de inspecteur precies nodig heeft, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. De inspecteur moet in ieder geval weten om welke deelneming en om welk afdekkingsinstrument het gaat.

Artikel 13, eenentwintigste lid, Wet Vpb 1969

Op grond van het voorgestelde artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, stelt de inspecteur op verzoek van de belastingplichtige vooraf bij voor bezwaar vatbare beschikking vast dat een rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen.

Het voorgestelde artikel 13, eenentwintigste lid, Wet Vpb 1969, verduidelijkt in dit kader dat rechtsmiddelen, bezwaar en beroep, tegen de beschikking, bedoeld in het voorgestelde artikel 13, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 uitsluitend betrekking kunnen hebben op de vaststelling dat de rechtshandeling (het afdekkingsinstrument, zoals de geldlening of het valutatermijncontract) strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen.

Indien een belastingplichtige wil opkomen tegen het bedrag dat als voordeel uit de desbetreffende rechtshandeling tot de voordelen uit hoofde van de deelneming wordt gerekend, kan dat dus alleen door de rechtsmiddelen, bezwaar en beroep, te benutten die mogelijk zijn tegen de aanslag vennootschapsbelasting waarin het betreffende voordeel is opgenomen.

Artikel 13, tweeëntwintigste lid, Wet Vpb 1969

In samenhang met de mogelijkheid voor een verzoek om het al dan niet van toepassing te laten zijn van de deelnemingsvrijstelling ingevolge het voorgestelde artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, wordt in artikel 13, tweeëntwintigste lid, Wet Vpb 1969 voorgesteld om op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment van sfeerovergang de waarde van het afdekkingsinstrument te stellen op de waarde in het economische verkeer. Daarbij komt de belastingplichtige een zekere mate van vrijheid toe in het bepalen van de bronnen om de waarde in het economische verkeer te bepalen. Er kunnen twee situaties worden onderscheiden.

Ten eerste is er de situatie dat de belastingplichtige een reeds afgesloten of overeengekomen afdekkingsinstrument na verloop van tijd onder de deelnemingsvrijstelling brengt. Indien op enig moment de deelnemingsvrijstelling van toepassing wordt terwijl de

deelnemingsvrijstelling tot dat moment niet van toepassing was (sfeerovergang), wordt de waarde van het afdekkingsinstrument op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling gesteld op de waarde in het economische verkeer. De belastingplichtige dient op dat moment af te rekenen over het valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling nog niet van toepassing is. Ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 geldt dat na sfeerovergang alleen het (resterende) niet-ingeprijsde valutaresultaat is vrijgesteld. Om tot een juist bedrag aan niet-ingeprijsd valutaresultaat te komen dat wordt vrijgesteld, moet een herijking van de rentepariteit plaatsvinden. Het vrij te stellen niet-ingeprijsde valutaresultaat op het bestaande afdekkingsinstrument met een nog resterende looptijd is gelijk aan het niet-ingeprijsde valutaresultaat dat die belastingplichtige zou behalen met een nieuw afdekkingsinstrument dat een gelijke looptijd heeft als de nog resterende looptijd van het bestaande instrument. Het ingeprijsde en het niet-ingeprijsde valutaresultaat van dat nieuwe instrument worden bepaald aan de hand van de gegevens die op het herijkingstijdstip (dat wil zeggen het latere moment) publiek beschikbaar zijn. Meer specifiek, het gaat dan om de spotkoers en de risicovrije rentes op de betreffende geldeenheden op dat herijkingstijdstip. De inprijsing op het moment dat het afdekkingsinstrument werd afgesloten of overeengekomen, is dus niet langer relevant.

Het voorgaande kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld. Daarbij worden de risicovrije rentes als gegeven aangenomen. Voor een beschrijving hoe tot de risicovrije rentes gekomen wordt, wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, meer specifiek voorbeeld 2.

Voorbeeld PM – sfeerovergang bij geldlening met een looptijd van twee jaar

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een risicovrije rente van 4%. De lening wordt afgesloten op 1 januari van jaar t en heeft een looptijd van twee jaar (aflossing ultimo t+1). Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan en is in beginsel aftrekbaar. BV X hanteert een boekjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar. Op het moment van afsluiten van de schuld is de risicovrije eurorente 2%. Stel dat de spotkoers op 1 januari van jaar t 1/1 is. De termijnkoers met als datum het einde van jaar t is dan afgerond 0,9807.¹³ De termijnkoers met als datum het einde van jaar t+1 is dan afgerond 0,9619.¹⁴

BV X verzoekt de inspecteur om toepassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969. Omdat de inspecteur het volledige verzoek op 1 januari 2028 heeft ontvangen, geldt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 met ingang van 1 januari 2028 van toepassing is. Daarbij wordt gegeven dat de risicovrije Y rente ultimo jaar t en begin jaar t+1 8% is. De risicovrije eurorente is 5%. Daarbij wordt ook gegeven dat de spotkoers begin jaar t+1 net als ultimo jaar t 0,93 is.

WEV waardering op het moment onmiddellijk voorafgaand aan sfeerovergang

Op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment van sfeerovergang (het moment waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing wordt) waardeert BV X de schuld op de waarde in het economische verkeer. Hoewel de schuld een nominale waarde heeft van Y 100 miljoen is deze waarde ultimo jaar t

¹³ De termijnkoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02/1,04) \approx 0,9807$.

¹⁴ De termijnkoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02^2/1,04^2) \approx 0,9619$.

gedaald naar Y 96,29 miljoen¹⁵ vanwege de gestegen marktrente. Stel dat de spotkoers ultimo jaar t 0,93 is. De waarde in het economische verkeer van de Y geldlening bedraagt dan afgerond € 89,56 miljoen.¹⁶ Dat betekent dat BV X ultimo jaar t (het moment onmiddellijk voorafgaand aan de sfeerovergang) op de hoofdsom een winst maakt van € 100 miljoen -/- € 89,56 miljoen = € 10,44 miljoen.¹⁷ Omdat de deelnemingsvrijstelling pas vanaf het moment van sfeerovergang van toepassing is, valt het gehele valutaresultaat ultimo jaar t in de belaste sfeer. Een onderverdeling van het totale valutaresultaat in een ingeprijsd valutaresultaat en een niet-ingeprijsd valutaresultaat is derhalve niet relevant.

Vanaf sfeerovergang is alleen het niet-ingeprijsde valutaresultaat vrijgesteld

Na het moment van sfeerovergang, dus van begin jaar t+1 tot en met ultimo jaar t+1 (het moment waarop de geldlening wordt afgelost), valt de geldlening onder toepassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 (sfeerovergang). Anders gezegd is het niet-ingeprijsde valutaresultaat dat toerekenbaar is aan jaar t+1 vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Zoals hiervoor is aangegeven is de waarde van de Y schuld door de gestegen marktrente gedaald van (nominaal) Y 100 miljoen naar Y 96,29 miljoen. Het is deze laatste waarde die relevant is voor de bepaling van de afdekking en de basis vormt voor de berekening van het ingeprijsde en niet-ingeprijsde valutaresultaat. Om tot een juiste vaststelling van het niet-ingeprijsde valutaresultaat toerekenbaar aan jaar t+1 te komen, dient BV X het ingeprijsde valutaresultaat te herijken.

Op basis van de publiek beschikbare gegevens kan worden berekend dat de herijkte termijenkoers voor het einde van jaar t+1 0,9042 is.¹⁸ Op basis van de termijenkoers is de ingeprijsde (verwachte) waarde van de schuld afgerond € 87,06 miljoen.¹⁹ Het herijkte ingeprijsde valutaresultaat, dat niet onder de deelnemingsvrijstelling is vrijgesteld, is het verschil tussen de spotkoers aan het begin van jaar t+1 en de herijkte termijenkoers, oftewel 0,0258 (0,93 -/- 0,9042), zijnde € 2,48 miljoen.²⁰

Scenario: koersdaling in jaar t+1 is sterker dan verwacht

Stel dat de spotkoers ultimo jaar t+1 (het moment van aflossen van de geldlening) 0,88 blijkt te zijn. De koersdaling van Y ten opzichte van de euro op het moment van de aflossingsdatum is sterker dan verwacht. Het totale valutaresultaat is afgerond € 4,81 miljoen.²¹ Van dat totale valutaresultaat is 0,0258 het ingeprijsde valutaresultaat (0,93 -/- 0,9042) en 0,0242 het niet-ingeprijsde valutaresultaat (0,05 -/- 0,0258). Het ingeprijsde valutaresultaat is een winst van € 2,48 miljoen (zie hiervoor) die is belast. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat van € 2,33 miljoen is een winst die is vrijgesteld door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.²²

Scenario: koersdaling in jaar t+1 is minder sterk dan verwacht

Stel dat de spotkoers ultimo jaar t+1 (het moment van aflossen van de geldlening) 0,91 blijkt te zijn. De koersdaling van Y ten opzichte van de euro op het moment van de aflossingsdatum is minder sterk dan verwacht. Het totale valutaresultaat is afgerond € 1,93 miljoen.²³ Van dat totale valutaresultaat is 0,0258 het ingeprijsde valutaresultaat (0,93 -/- 0,9042) en negatief 0,0058 het niet-ingeprijsde valutaresultaat

¹⁵ De waarde in het economische verkeer is lager dan de nominale waarde omdat de verdisconteerde waarde is gedaald als gevolg van een stijging van de marktrenten. Meer specifiek, de tegen de nieuwe marktrente verdisconteerde waarde van de nominale schuld is $Y 100 / 1,08 \approx 92,59$ en de tegen de nieuwe marktrente verdisconteerde waarde van de rente van 4% is $Y 4 / 1,08 \approx 3,70$. In totaal komt dat uit op Y 96,29 miljoen. Op verdisconteerde kasstroombasis bestaat op het moment van aangaan, c.q. het moment van het onder artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 brengen, in dit opzicht geen verschil tussen een euro geldlening en een overeenkomstige lening luidend in de relevante vreemde valuta. Beiden hebben op dat moment dezelfde voorziene waarde.

¹⁶ Ten overvloede wordt opgemerkt dat dat ook betekent dat, zou de deelneming een hogere waarde hebben dan de waarde in het economische verkeer van het afdekkingsinstrument (zijnde Y 96,29 miljoen), BV X een aanvullend afdekkingsinstrument nodig heeft om het resterende valutarisico af te dekken.

¹⁷ Anders gezegd, de winst van BV X is opgebouwd uit een reguliere valutawinst van € 7 miljoen (koers 1/1 versus koers 1/0,93) en een correctie ingevolge de waardering op de waarde in het economisch verkeer van € 3,44 miljoen (€ 93 miljoen -/- € 89,56 miljoen).

¹⁸ De termijenkoersformule afgerond op vier decimalen: $0,93 * (1,05/1,08) \approx 0,9042$.

¹⁹ $Y 96,29 \text{ miljoen} * 0,9042 \approx € 87,06 \text{ miljoen}$.

²⁰ $Y 96,29 \text{ miljoen} * 0,0258 \approx € 2,48 \text{ miljoen}$.

²¹ $Y 96,29 \text{ miljoen} * (0,93 -/- 0,88) \approx € 4,81 \text{ miljoen}$.

²² $Y 96,29 \text{ miljoen} * 0,0242 \approx € 2,33 \text{ miljoen}$.

²³ $Y 96,29 \text{ miljoen} * (0,93 -/- 0,91) \approx € 1,93 \text{ miljoen}$.

(0,02 -/- 0,0258). Het ingeprijsde valutaresultaat is een winst van € 2,48 (zie hiervoor) miljoen die is belast. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat van € 558.000 is een verlies dat door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet aftrekbaar is.²⁴

Ten tweede is er de situatie dat de belastingplichtige een afdekkingsinstrument dat onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling valt die toepassing wenst te laten stoppen. Indien op enig moment de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is terwijl de deelnemingsvrijstelling tot dat moment wel van toepassing was op dit afdekkingsinstrument of een gedeelte daarvan (sfeerovergang), wordt de waarde van het afdekkingsinstrument op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het niet meer van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling eveneens gesteld op de waarde in het economische verkeer. Het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde is door toepassing van de deelnemingsvrijstelling tot het moment van sfeerovergang vrijgesteld, voor zover het voordeel niet was ingeprijsd. Het kabinet merkt daarbij volledigheidshalve op dat voor de berekening van het niet-ingeprijsde valutaresultaat de werkelijke koers wordt afgezet tegen het ingeprijsde resultaat dat voor die periode (en dus niet voor de gehele looptijd van het afdekkingsinstrument) werd verwacht. Vanaf het moment dat de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is, valt het gehele valutaresultaat in de belaste sfeer. Er hoeft dan geen herijking plaats te vinden. De belastingplichtige dient op het moment van de sfeerovergang de waarde in het economische verkeer te bepalen en af te rekenen over het ingeprijsde valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Het niet-ingeprijsde voordeel is vrijgesteld. Na de sfeerovergang is zowel het ingeprijsde als het niet-ingeprijsde voordeel belast.

B.

Na artikel 34i wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 34j

1. Artikel 13, zevende lid, zoals dat luidde op 31 december 2026 blijft van toepassing voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027, mits:

a. die rechtshandeling is aangegaan voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027; en

b. voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen of voor die datum een volledig verzoek daartoe is ontvangen.

2. In afwijking van het eerste lid blijft artikel 13, zevende lid, zoals dat luidde op 31 december 2026, van toepassing voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027, mits:

a. die rechtshandeling is aangegaan voor 15 september 2026; en

b. voor 15 september 2026 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen of voor die datum een volledig verzoek daartoe is ontvangen.

²⁴ $96,29 \text{ miljoen} \times 0,0058 \approx \text{€ } 558.000$.

Artikel V, onderdeel B (artikel 34j van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 regelt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2026, van toepassing blijft voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027. Daarvoor gelden twee voorwaarden. Het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 stelt als voorwaarde dat de rechtshandeling is aangegaan voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027. Het kabinet merkt voor de goede orde op dat een verlenging van een afdekkingsinstrument voor de toepassing van deze voorwaarde geldt als het aangaan van een nieuwe overeenkomst ter zake van een afdekkingsinstrument. Het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 stelt als voorwaarde dat ofwel voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, ofwel op dat moment reeds een volledig verzoek voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling is ontvangen.

Belastingplichtigen moeten bepalen welk deel van het ingeprijste valutaresultaat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling nog op ingeprijste valutaresultaten van toepassing is (dat wil zeggen de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027) en welk deel van het ingeprijste valutaresultaat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is op ingeprijste valutaresultaten. Daarbij wordt volledigheidshalve opgemerkt dat in de situaties waarop het voorgestelde artikel 34j van de Wet vpb 1969 van toepassing is, het afdekkingsinstrument steeds onder de regeling van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 blijft vallen. De voorgestelde wijziging heeft alleen tot gevolg dat de fiscale behandeling van het ingeprijste valutaresultaat wijzigt. Anders dan in de situaties waarop het voorgestelde artikel 13, tweeëntwintigste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, hoeft geen herwaardering van het afdekkingsinstrument naar waarde in het economische verkeer plaats te vinden. In het verlengde daarvan hoeft geen herijking plaats te vinden van het ingeprijste valutaresultaat.

De werking van het voorgestelde artikel 34j Wet Vpb 1969 kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld PM – Toerekening ingeprijst valutaresultaat

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een rente van risicovrije rente van 4%. De lening wordt afgesloten op 1 oktober 2026 en heeft een looptijd van drie jaar (aflossing ultimo september 2029). Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan en is in beginsel aftrekbaar. BV X heeft een boekjaar dat loopt van 1 oktober tot en met 30 september. Op het moment van afsluiten van de schuld is de risicovrije eurorente 2%. Stel dat de spotkoers op 1 oktober 2026 € 1 = Y 1 is. De lening valt gedurende de gehele looptijd (van 1 oktober 2026 tot en met 30 september 2029) onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

De inspecteur heeft het volledige verzoek van BV X om de deelnemingsvrijstelling op voornoemde lening toe te passen ontvangen op 1 oktober 2026. Omdat BV X een boekjaar heeft dat loopt van 1 oktober tot en met 30 september is de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, 1969 voor het eerst van toepassing met ingang van 1 oktober 2027. Ingevolge het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 is het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 van toepassing op het (volledige) valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode van 1 oktober 2026 tot en met 30 september 2027. De termijankoers voor het eerste jaar is 0,9807.²⁵ Het ingeprijsde valutaresultaat voor het eerste jaar is dan afgerond € 1,92 miljoen.²⁶ Dit deel van het ingeprijsde valutaresultaat is vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling.

De termijankoers voor de periode 1 oktober 2027 tot en met 30 september 2028 is 0,9619.²⁷ Het ingeprijsde valutaresultaat voor dat jaar is dan afgerond € 1,88 miljoen.²⁸ De termijankoers voor de periode 1 oktober 2028 tot en met 30 september 2029 is afgerond 0,9434.²⁹ Het ingeprijsde valutaresultaat voor dat jaar is dan afgerond € 1,85 miljoen.³⁰ Voor het ingeprijsde valutaresultaat voor zowel het boekjaar dat begint in 2027 als het boekjaar dat begint in 2028 geldt dat valutaresultaat als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 in de heffing wordt betrokken. Voor het moment waarop het ingeprijsde valutaresultaat in de heffing wordt betrokken, wordt aangesloten bij de bestaande regels van goed koopmansgebruik. Het kabinet merkt tot slot voor de volledigheid op dat het (gehele) niet-ingeprijsde valutaresultaat is vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Voor het moment waarop het ingeprijsde valutaresultaat in de heffing wordt betrokken, wordt aangesloten bij de bestaande regels van goed koopmansgebruik. Daarbij geldt wel dat het voorgestelde artikel 34j van de Wet Vpb 1969 ingevolge het voorgestelde artikel VI met ingang van 1 januari 2037 komt te vervallen.

Artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 regelt voor bepaalde reeds bestaande afdekkingsinstrumenten uitgestelde werking van het voorgestelde artikel 13, zevende lid, Wet Vpb tot en met 31 december 2027. Daartoe bepaalt het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 dat, in afwijking van het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969, artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2026, van toepassing blijft voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027. Daarvoor gelden twee voorwaarden. Het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 stelt als voorwaarde dat de rechtshandeling is aangegaan vóór 15 september 2026 (Prinsjesdag 2026). Het kabinet merkt hierbij voor de goede orde op dat een verlenging van een afdekkingsinstrument voor de toepassing van deze voorwaarde geldt als het aangaan van een nieuwe overeenkomst ter zake van een afdekkingsinstrument. Het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 stelt als voorwaarde dat vóór 15 september 2026 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen (dat wil zeggen dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is) ofwel reeds een volledig verzoek voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling is ontvangen. Voor de toerekening aan de verschillende periodes volgt het

²⁵ De termijankoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02/1,04) \approx 0,9807$.

²⁶ $1 -/ - 0,9807 \approx 0,0192$. Vervolgens is $0,0192 * € 100 \text{ miljoen} \approx € 1,92 \text{ miljoen}$.

²⁷ De termijankoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02^2/1,04^2) \approx 0,9619$.

²⁸ $0,9807 -/ - 0,9619 \approx 0,0188$. Vervolgens is $0,0188 * € 100 \text{ miljoen} \approx € 1,88 \text{ miljoen}$.

²⁹ De termijankoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02^3/1,04^3) \approx 0,9434$.

³⁰ $0,9619 -/ - 0,9434 \approx 0,0185$. Vervolgens is $0,0185 * € 100 \text{ miljoen} \approx € 1,85 \text{ miljoen}$.

voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 dezelfde systematiek als het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969. Wat betreft die systematiek wordt daarom verwezen naar de toelichting op dat voorgestelde eerste lid.

Voorbeeld PM – Uitgestelde werking

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening. De lening wordt afgesloten op 1 juli 2026 en heeft een looptijd van een jaar (aflossing ultimo juni 2027). Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan en is in beginsel aftrekbaar. De lening valt gedurende de gehele looptijd (van 1 juli 2026 tot en met 30 juni 2027) onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op basis van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 zoals dat luidde op 31 december 2026. Ingevolge het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 is het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 van toepassing op het (volledige) valutaresultaat. Er hoeft om die reden geen onderscheid te worden gemaakt in een ingeprijsd en een niet-ingeprijsd valutaresultaat. Het kabinet merkt volledigheidshalve op dat wanneer sprake zou zijn geweest van een tweejarige geldlening er wel een toerekening dient plaats te vinden. De toerekening geschiedt op dezelfde wijze als geïllustreerd in voorbeeld 5, met dien verstande dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing blijft op het ingeprijsde valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027.

Artikel VI

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vervalt met ingang van 1 januari 2037 artikel 34j.

Artikel VI (artikel 34j van de Wet op de vennootschapsbelasting)

Het voorgestelde artikel VI regelt dat het voorgestelde overgangsrecht in artikel 34j Wet Vpb 1969 vervalt met ingang van 1 januari 2037. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie van toelichting.

Artikel VII

De Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 14, tweede en zevende lid, wordt "8 percent" vervangen door "7 percent".

Artikel VII, onderdeel A (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Ingevolge artikel 14, tweede lid, Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) is de verkrijging van een woning of van rechten waaraan deze zijn onderworpen in beginsel belast tegen een tarief van 8%. Voorts bepaalt artikel 14, zevende lid, WBR dat het tarief dat geldt voor de woning, eveneens van toepassing is op de gelijktijdig met die woning verkregen aanhorigheden.³¹

³¹ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de overige tarieven ongewijzigd blijven. Dit betreft onder meer het algemene tarief van 10,4% voor verkrijgingen van andere onroerende zaken, en het woningtarief van 2% op verkrijgingen van woningen die door de verkrijger wel zelf (anders dan tijdelijk) als hoofdverblijf worden gebruikt.

Met de voorgestelde wijziging wordt het in artikel 14, tweede en zevende lid, WBR, opgenomen tarief verlaagd van 8% naar 7%. Deze wijziging treedt in werking met ingang van 1 januari 2027.

B.

Artikel 15, eerste lid, onderdeel d, komt te luiden:

d. van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen en de gelijktijdige verkrijging van de tot die woning behorende aanhorigheden, door een toegelaten instelling als bedoeld in artikel 19, eerste lid, van de Woningwet, van een andere toegelaten instelling, waarbij deze woning onderscheidenlijk de rechten waaraan deze is onderworpen en de gelijktijdige verkrijging van de tot die woning behorende aanhorigheden door de overdragende toegelaten instelling voorafgaand aan de verkrijging gebruikt werd voor de uitvoering van opgedragen diensten van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdelen b, c en d, van de Woningwet en door de verkrijgende toegelaten instelling gebruikt wordt voor de uitvoering van opgedragen diensten van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdelen b, c en d van de Woningwet;

Artikel VII, onderdeel B (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Voorgesteld wordt om een nieuwe vrijstelling van overdrachtsbelasting op te nemen in artikel 15, eerste lid, onderdeel d, WBR. De voorgestelde vrijstelling van overdrachtsbelasting is gericht op overdracht van woningen of rechten waaraan deze zijn onderworpen en de gelijktijdige verkrijging van de tot die woning behorende aanhorigheden tussen toegelaten instellingen als bedoeld in artikel 19, eerste lid, van de Woningwet, oftewel woningcorporaties.³² De vrijstelling geldt alleen als sprake is van uitvoering van opgedragen diensten van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdelen b, c en d, van de Woningwet. Dit gaat om het doen bouwen en verwerven van PM VRO. Ander vastgoed, bijvoorbeeld woningen die niet gebruikt worden voor de uitvoering van de hiervoor genoemde opgedragen diensten van algemeen economisch belang, valt niet onder deze voorgestelde vrijstelling. Ook heeft deze vrijstelling geen betrekking op onroerende zaken die weliswaar gebruikt worden voor de uitvoering van genoemde diensten, maar geen woningen zijn. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan buurthuizen.

Voorgesteld wordt de vrijstelling op te nemen in artikel 15, eerste lid, onderdeel d, WBR, hoewel in dat onderdeel eerder een andere vrijstelling was opgenomen die per 1 januari 2010 is vervallen.³³ Het is weliswaar in de praktijk niet ongebruikelijk om een vrijstelling van overdrachtsbelasting aan te duiden door de letter te noemen, maar gezien de verstreken tijd zal het weer gebruiken van genoemd onderdeel d niet meer tot verwarring leiden.

Artikel VIII

³² Deze zijn opgenomen in een register dat wordt bijgehouden door de Inspectie Leefomgeving en Transport. Dit corporatieregister is online te raadplegen: <https://www.ilent.nl/onderwerpen/autoriteit-woningcorporaties/publicaties-cijfers-en-wetgeving-autoriteit-woningcorporaties/actuele-gegevens-woningcorporaties/corporatieregister>.

³³ Die vrijstelling is vervallen op grond van artikel VI, onderdeel 1, van de Wet van 17 december 2009 tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 2009, 564).

In de Wet op de omzetbelasting 1968 vervalt met ingang van 1 januari 2028 tabel I, onderdeel a, post 48.

Artikel VIII (tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 9, tweede lid, onderdeel a van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) is bepaald dat, in afwijking van het algemene btw-tarief van 21 procent, voor bepaalde leveringen van goederen en diensten een verlaagd tarief geldt van 9 procent. De categorieën van goederen en diensten waarop het verlaagde btw-tarief van toepassing is, zijn opgesomd in Tabel I, behorende bij de Wet OB 1968.

Met betrekking tot tabel I wordt voorgesteld één post te laten vervallen. Het betreft de post voor sierteeltproducten, te weten: bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijproducten (onderdeel a, post 48). Dit betekent dat voor de leveringen van sierteeltproducten het algemene btw-tarief van 21% gaat gelden. De voorgestelde maatregel treedt in werking per 1 januari 2028, zoals opgenomen in het Coalitieakkoord.

Artikel IX

De Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 24c

Van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 wordt, in afwijking van artikel 24b, eerste lid, de volgende tarieftabel toegepast voor een bestelauto van een ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968, niet zijnde een persoon die ingevolge artikel 7, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 met betrekking tot een bepaalde levering als ondernemer wordt aangemerkt, die de bestelauto meer dan bijkomstig bezigt in het kader van zijn onderneming:

bij een massa rijklaar in kilogrammen van	over een tijdvak van drie maanden	vermeerderd met	per 100 kg massa rijklaar boven
600 of minder	€ 25,99		
700 tot en met 1100	€ 31,78	€ 4,07	700 kg
1200 tot en met 2100	€ 52,21	€ 4,38	1 200 kg
2200 tot en met 2800	€ 96,23	€ 4,71	2 200 kg
2900 en meer	€ 127,40	€ 1,07	2 900 kg

Artikel IX, onderdeel A (artikel 24c van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In dit onderdeel wordt voorgesteld van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 een verlaagde tarieftabel toe te passen voor de mrb die is verschuldigd voor bestelauto's van ondernemers, waarna vanaf 1 januari 2027 de in artikel 24b, eerste lid, van de Wet MRB 1994 opgenomen tarieftabel weer onverkort van toepassing is.

De in het voorgestelde artikel 24c Wet MRB opgenomen doelgroep sluit aan bij de omschrijving die is opgenomen in artikel 24b, eerste lid, **Wet MRB 1994**. Dit betekent dat het verlaagde tarief van toepassing is op een bestelauto van een ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de **Wet OB 1968** die de bestelauto meer dan bijkomstig gebruikt in het kader van zijn onderneming, met uitzondering van een bestelauto van een persoon die ingevolge het zesde lid van dat artikel met betrekking tot een bepaalde levering als ondernemer wordt aangemerkt. De in het voorgestelde artikel 24c Wet MRB 1994 opgenomen tarieftabel komt overeen met een tijdelijke halvering van het reguliere tarief dat op grond van artikel 24b, eerste lid, van die wet van toepassing is voor bestelauto's van ondernemers. Voorstel is om deze afwijking van artikel 24b, eerste lid, Wet MRB 1994 op te nemen in een zelfstandige bepaling in de Wet MRB 1994 en niet artikel 24b, eerste lid, Wet MRB 1994 tijdelijk aan te passen of een zelfstandige afwijkende regeling te treffen met tijdelijke werking. De belangrijkste redenen daarvoor zijn de kenbaarheid van de verlaging en het feit dat de einddatum van het verlaagd tarief is gelegen voor de inwerkingtredingsdatum daarvan.

Voorgesteld wordt om aan deze bepaling terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 juli 2026. Daarmee wordt de eerder bij beleidsbesluit goedgekeurde toepassing van een verlaagde tarieftabel voor de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's van ondernemers van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 wettelijk verankerd.

Voor een toelichting op deze tijdelijke tariefsverlaging bij goedkeurend beleidsbesluit wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

B.

Artikel 24c vervalt.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 24c van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In dit onderdeel wordt voorgesteld het voorgestelde artikel 24c Wet MRB 1994 te laten vervallen, nu die bepaling slechts betrekking heeft op een tijdelijke verlaging van het tarief voor de mrb voor bestelauto's van ondernemers gedurende de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. Voorstel is dat die bepaling vervalt op bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat naar verwachting kort na de inwerkingtreding daarvan gelegen zal zijn.

C.

Na artikel 25a wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 25aa

Van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 wordt in afwijking van artikel 25a, eerste lid, een tarief van nihil toegepast voor een vrachtauto.

Artikel IX, onderdeel C (artikel 25aa van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Op grond van het voorgestelde artikel 25aa Wet MRB 1994 is van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 in afwijking van artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 een tarief van nihil van toepassing voor vrachtauto's. Dit betekent dat met ingang van 1 januari 2027 voor vrachtauto's weer het tarief wordt toegepast dat op dat moment ingevolge artikel 25a, eerste lid, van de Wet MRB 1994 geldt. Voorstel is om deze afwijking van artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 op te

nemen in een zelfstandige bepaling in de Wet MRB 1994 en niet artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 tijdelijk aan te passen. De belangrijkste redenen daarvoor zijn de kenbaarheid van de verlaging en het feit dat de einddatum van het verlaagd tarief is gelegen voor de inwerkingtredingsdatum daarvan.

Ook voor deze bepaling wordt terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2026 voorgesteld. Daarmee wordt de eerder bij beleidsbesluit goedgekeurde toepassing van het nihiltarief voor de motorrijtuigenbelasting voor vrachtauto's wettelijk verankerd. Voor een toelichting op de toepassing van het nihiltarief van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 voor de motorrijtuigenbelasting voor vrachtauto's bij goedkeurend beleidsbesluit wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

D.

Artikel 25aa vervalt.

Artikel IX, onderdeel D (artikel 25aa van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In dit onderdeel wordt voorgesteld het voorgestelde artikel 25aa Wet MRB 1994 te laten vervallen, nu die bepaling slechts betrekking heeft op een tijdelijke verlaging van het tarief voor de mrb voor vrachtauto's gedurende de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. Voorstel is dat die bepaling vervalt op bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat naar verwachting kort na de inwerkingtreding daarvan gelegen zal zijn.

Artikel X

De Wet op de accijns wordt als volgt gewijzigd:

A.

Na artikel 14 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 14a

De artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn van overeenkomstige toepassing op:

- a. het eerst vermelde bedrag in artikel 7, eerste lid;
- b. het eerst vermelde bedrag in artikel 7, tweede lid; en
- c. de in de artikelen 10, onderdelen a en b, 11d, onderdelen a en b en artikel 13 vermelde bedragen.

Artikel X, onderdeel A (artikel 14a Wet op de accijns)

Met artikel X, onderdeel A wordt in de Wet op de accijns (WA) een nieuw artikel ingevoegd (artikel 14a WA). Met dit artikel wordt een jaarlijkse indexering van de accijns voor alcohol en alcoholhoudende dranken voorgesteld. Dit gebeurt door middel van toepassing van het mechanisme van de tabelcorrectiefactor zoals dat is opgenomen in de artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet IB 2001.

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns heeft betrekking op alle alcoholhoudende producten waarover accijns is verschuldigd. Dit zijn bier, wijn, tussenproducten en overige

alcoholhoudende producten. De voorgestelde indexeringsystematiek geldt niet voor het minimumbedrag aan accijns voor bier.

In het voorgestelde artikel 14a van de WA wordt verwezen naar de artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet IB 2001. Deze systematiek sluit aan bij de indexering die jaarlijks plaatsvindt ten aanzien van de brandstofaccijns.

Artikel 10.1 van de Wet IB 2001 bepaalt dat bepaalde bedragen en grenzen in de fiscale wetgeving jaarlijks worden aangepast volgens de tabelcorrectiefactor. Artikel 10.2 van de Wet IB 2001 beschrijft de berekening van deze tabelcorrectiefactor. Kort gezegd wordt de correctiefactor afgeleid van het procentuele verschil in de consumentenprijsindex (CPI) van het voorafgaande kalenderjaar ten opzichte van het daaraan voorafgaande jaar.

B.

Artikel 71h vervalt.

Artikel X, onderdeel B (artikel 71h van de Wet op de accijns)

Artikel 71h WA regelt de gedeeltelijke teruggaaf van accijns voor motorbrandstof die geheel of gedeeltelijk bestaat uit biobrandstof of hernieuwbare brandstof. Voorgesteld wordt om deze teruggaafregeling te laten vervallen per 1 januari 2027.

Artikel XI

In de Wet op de accijns wordt in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, met ingang van 1 januari 2028 "€ 850,08" vervangen door "€ 1047,66".

Artikel XI en XVI (artikel 27a van de Wet op de accijns en artikel XLIII van het Belastingplan 2025)

Artikel XVI regelt dat de accijnskorting voor ongelode lichte olie (ongelode benzine) wordt verlengd tot 1 januari 2028.

Artikel XI regelt dat de tariefkorting voor ongelode lichte olie met ingang van 1 januari 2028 komt te vervallen.

Artikel XII

Artikel 27a van de Wet op de accijns vindt bij het begin van het kalenderjaar 2027 geen toepassing op het bedrag, genoemd in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, van die wet dat betrekking heeft op de accijns voor ongelode lichte olie.

Artikel XII (artikel 27a van de Wet op de accijns)

De accijnstarieven op minerale oliën worden op grond van artikel 27a WA jaarlijks geïndexeerd bij het begin van het kalenderjaar. Toepassing van dat artikel zou leiden tot hogere accijnstarieven. Om te voorkomen dat het accijnstarief voor ongelode lichte olie wordt verhoogd, wordt voorgesteld de wettelijke indexatie op grond van artikel 27a WA per 1 januari 2027 niet toe te passen op het accijnstarief voor ongelode lichte olie, het tweede bedrag dat wordt genoemd in

artikel 27, eerste lid, onderdeel a, WA. De gemiste indexaties (voor de jaren 2023 tot en met 2027) worden ingehaald op 1 januari 2028. De wettelijke indexatie vindt weer plaats bij begin van het kalenderjaar 2028.

Artikel XIII

De Wet inkomstenbelasting BES wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 9c, derde lid, onderdeel a, wordt "USD 0,20" vervangen door "USD 0,22".

Artikel XIII, onderdeel A (artikel 9c van de Wet inkomstenbelasting BES)

In artikel 9c, derde lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting BES (Wet IB BES) is geregeld welk bedrag de belastingplichtige bij zakelijk gebruik van de eigen auto maximaal in aftrek kan brengen op de opbrengst uit arbeid, bedrijf en beroep. Er wordt voorgesteld het bedrag van deze onbelaste reiskostenvergoeding in artikel 9c, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB BES te verhogen van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer.

Doordat in artikel 6, vijfde lid, onderdeel g, onder 2o, van de Wet loonbelasting BES voor de niet tot het loon behorende vergoeding voor vervoerskosten wordt aangesloten bij het in artikel 9c, derde lid, van de Wet IB BES vermelde bedrag per kilometer, wordt de maximale vergoeding die de werkgever de werknemer belastingvrij kan geven eveneens met USD 0,02 verhoogd tot USD 0,22 per kilometer.

B.

In artikel 16a, tweede lid, onderdeel a, wordt "USD 0,20" vervangen door "USD 0,22".

Artikel XIII, onderdeel B (artikel 16a van de Wet inkomstenbelasting BES)

Artikel 16a Wet IB BES regelt wat de kosten zijn die een belastingplichtige in aftrek kan brengen als buitengewone lasten. In tegenstelling tot artikel 9c Wet IB BES betreft het geen zakelijke kosten maar veelal onverwachte uitgaven van levensonderhoud. Op grond van artikel 16a, eerste lid, onderdeel a, van die wet betreft dit onder meer uitgaven ter zake van ziekte, invaliditeit, bevalling en overlijden van de belastingplichtige of bepaalde familieleden. In artikel 16a, tweede lid, onderdeel a, van de Wet IB BES is geregeld welk maximumbedrag aan uitgaven ter zake van kosten van vervoer per auto bij de vaststelling van de in dit kader aftrekbare uitgaven in aanmerking kan worden genomen. Voorgesteld wordt het maximumbedrag van de in artikel 16a, tweede lid, onderdeel a, van de Wet IB BES bedoelde uitgaven ter zake van kosten van vervoer per auto aan te passen van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer.

Voorgesteld wordt dat aan deze wijzigingen terugwerkende kracht wordt verleend tot en met 1 januari 2026.

Artikel XIV

In de Douane- en Accijnswet BES wordt artikel 4.8, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt "USD 31,86" vervangen door "USD 26,36".
2. In onderdeel b wordt "USD 24,27" vervangen door "USD 20,08".

Artikelen XIV en XV (artikel 4.8 van de Douane- en accijnswet BES)

Artikel XIV voorziet een tijdelijke verlaging van de benzineaccijns met USD 5,50 op Bonaire en met USD 4,19 op Sint Eustatius en Saba, met ingang van 1 januari 2027. Met artikel XV wordt deze tijdelijke tariefverlaging per 1 januari 2028 weer ongedaan gemaakt.

Artikel XV

In de Douane- en Accijnswet BES wordt artikel 4.8, eerste lid, met ingang van 1 januari 2028 als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt "USD 26,36" vervangen door "USD 31,86".
2. In onderdeel b wordt "USD 20,08" vervangen door "USD 24,27".

Artikel XVI

In artikel XLIII van het Belastingplan 2025 wordt "€ 1002,07" vervangen door "€ 850,08".

Artikel XVII

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met dien verstande dat:
 - a. artikel I, onderdelen G tot en met K, in werking treedt met ingang van 1 januari 2028;
 - b. artikel V, onderdeel A, voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027;
 - c. artikel IX, onderdelen A en C terugwerkt tot en met 1 juli 2026;
 - d. artikel XIII terugwerkt tot en met 1 januari 2026;
 - e. artikel XVI toepassing vindt voordat artikel XLIII van het Belastingplan 2025 wordt toegepast.
2. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel IX, onderdelen B en D, in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel XVII (inwerkingtreding)

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

Artikel XVIII

Deze wet wordt aangehaald als: Belastingplan 2027.

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2027)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	2
1.	Inleiding	2
2.	Algemene toelichting maatregelen.....	3
2.1	Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versoering youngtimerregeling	3
2.2	Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting	4
2.3	Anticumulatie pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's	7
2.4	Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit.....	8
2.5	Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen	9
2.6	Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens	11
2.7	Verduidelijking in de CO ₂ -heffing glastuinbouw	14
2.8	Aanpassing definitie eindbestemming passagier.....	14
2.9	Aanspraak op toeslagen van ontheemden uit Oekraïne na aflopen Richtlijn Tijdelijke Bescherming	15
2.10	Aanpassen inwonersaantallen BES eilanden	16
2.11	Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer.....	17
3.	Budgettaire aspecten	18
4.	Grenseffecten	18
5.	EU-aspecten	18
6.	Gegevensbescherming	19
7.	Doenvermogen	19
8.	Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven.....	21
9.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen	23
10.	Advies en consultatie	23
II.	ARTIKELSGWIJZE TOELICHTING	25

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud van deze wetgeving. In lijn met eerdere jaren bevat het pakket Belastingplan 2027 een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen (OFM 2027). De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen gevolgen voor het budgettaire beeld. Het is wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2027 in werking treden, zoals blijkt uit de toelichting per maatregel hieronder.

Dit wetsvoorstel bevat de volgende wijzigingen:

- Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling
- Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting;
- Anticumulatie pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's;
- Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit;
- Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen;
- Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens;
- Aanpassing definitie eindbestemming passagier;
- Aanpassen inwonersaantallen BES eilanden;
- Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer;
- PM

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving¹ en aanwijzing 6.4² uit de aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van thematische samenhang, omdat alle wijzigingen aanpassingen in bestaande wetgeving betreffen die veelal beperkt beleidsmatig en meer technisch van aard zijn. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat één van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Comptabiliteitswet artikel 3.1

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een

¹ Kamerstukken I 2010/11, 32500-VI, M.

² Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl)

evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin de toelichting op voornoemde beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2027.

2. Algemene toelichting maatregelen

In deze paragraaf is een algemene toelichting per maatregel opgenomen. Voor enkel technische wijzigingen is geen toelichting opgenomen. De toelichting op enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

2.1 Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling

Via een amendement³ op het wetsvoorstel **Belastingplan 2026 (BP 2026)** is per 1 januari 2026 de jaargrens van de zogenoemde youngtimerregeling verschoven van 15 naar 16 jaar. De youngtimerregeling houdt in dat het privévoordeel of de onttrekking van een ter beschikking gestelde, onderscheidenlijk ter beschikking staande auto, forfaitair wordt gewaardeerd op 35% van de waarde in het economische verkeer (ofwel: 35% van de marktwaarde) van de auto. Per 1 januari 2026 geldt de youngtimerregeling zoals gezegd pas als een auto meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen, terwijl tot en met 31 december 2025 een leeftijdsgrens van 15 jaar gold.

De wijziging per 1 januari 2026 heeft als gevolg dat een bepaalde groep autogebruikers die de youngtimerregeling in 2025 konden toepassen, tot enig moment in 2026 de youngtimerregeling niet meer kunnen toepassen. Dit betreft de groep die in het kalenderjaar 2025 voor het eerst gebruik kon maken van de youngtimerregeling, omdat de betreffende auto's in het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar niet meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen. Voor deze groep is de youngtimerregeling per 1 januari 2026 niet meer van toepassing totdat de auto in de loop van het kalenderjaar 2026 meer dan 16 jaar geleden in gebruik is genomen. Vanaf dat moment geldt tot het eind van het kalenderjaar 2026 wel weer de youngtimerregeling. Dat zorgde voor een beperkt handelingsperspectief met zwaarwegende maatschappelijk onaanvaardbare gevolgen voor deze situaties. Tijdens de behandeling van het **BP 2026** gaven daarnaast meerdere fracties in de Eerste Kamer aan dat zij een overgangsregeling voor deze groep wenselijk vinden. Ook blijkt uit de toelichting van het genoemde amendement dat bedoeld was om de gebruikers van youngtimers een jaar de ruimte te geven om hierop desgewenst te anticiperen.⁴

De voormalige Staatssecretaris van Financiën heeft daarom via een beleidsbesluit⁵ goedgekeurd dat als een auto in 2025 reeds ter beschikking is gesteld aan een werknemer, dan wel ter beschikking stond aan een belastingplichtige, en deze auto in het kalenderjaar van 2025 de jaargrens van 15 jaar heeft bereikt, de youngtimerregeling van toepassing mag blijven zoals deze

³ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 102.

⁴ Uit de toelichting: 'Deze geleidelijke versobering biedt eigenaren van youngtimers het komende jaar de ruimte om hierop desgewenst te anticiperen'.

⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 februari 2026, over het introduceren van een overgangstermijn van een jaar vanwege versoberen youngtimerregeling (Stcrt. 2026, nr. 6596).

was vormgegeven op 31 december 2025. Vanaf 1 januari 2027 wordt de jaargrens verhoogd naar 25 jaar en vervalt het besluit waarin de goedkeuring is opgenomen, een nadere overgangstermijn om daardoor langer dan een jaar handelingsperspectief te bieden is niet nodig. Met de voorgestelde maatregel wordt dit besluit gecodificeerd.

Daarnaast wordt ook voorgesteld de bepaling inzake leeftijdsgrens voor het toepassen van de voor youngtimers geldende waarderingsgrondslag met terugwerkende kracht te wijzigen. In het genoemde amendement is wel de leeftijdsgrens voor het percentage voor het bepalen van het voordeel van de voor privédoeleinden ter beschikking gestelde of staande auto van de zaak aangepast, maar is per abuis de leeftijdsgrens voor het vaststellen van de genoemde waarderingsgrondslag niet verhoogd naar 16 jaar. In januari 2026 is deze aanpassing aangekondigd.⁶

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft als doel om recht te doen aan de bedoeling van het amendement waarin expliciet is opgenomen dat gebruikers van youngtimers een jaar de ruimte moeten krijgen om desgewenst te anticiperen op de versoering van de youngtimerregeling. Met het amendement werd dat doel onbedoeld niet bereikt. Daarom heeft de voormalige Staatssecretaris van Financiën via een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving, die thans wordt voorgesteld, geregeld dat gebruikers van de youngtimerregeling in het kalenderjaar 2025 ook daadwerkelijk die gewenste overgangstermijn van één jaar hebben. Daarmee wordt zo nauw mogelijk aangesloten bij de bedoeling van het amendement.

Er wordt bezien of de aanpassing van de youngtimerregeling kan worden meegenomen in de evaluatie van de fiscale regelingen autobelastingen (2028).

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

2.2 Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting

Met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting worden twee maatregelen voorgesteld die hierna worden toegelicht. Met de eerste maatregel wordt voorgesteld om de samenloop van de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen en een fictief regulier voordeel wettelijk uit te sluiten om onbedoeld gebruik te voorkomen. Met de tweede maatregel wordt voorgesteld om in het geval van buitenlandse belastingplicht bij zetelverplaatsing naar Nederland van een vennootschap waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden de verkrijgingsprijs vast te stellen op de waarde in het economische verkeer.

Uitsluiten samenloop faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen en een fictief regulier voordeel

Met ingang van 1 januari 2023 is de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap in werking getreden. Daarmee is geregeld dat aandeelhouders met een aanmerkelijk belang in beginsel inkomstenbelasting in box 2 betalen over leningen die zij zijn aangegaan bij hun vennootschap.

⁶ Kamerstukken II 2025/26, 36 812, nr. 118.

voor zover die leningen in totaal hoger zijn dan € 500.000 (het maximumbedrag zoals dat geldt in 2026). Het bedrag dat uitgaat boven de € 500.000 wordt bij de belastingplichtige in aanmerking genomen als een zogenoemd fictief regulier voordeel. Als in een jaar een fictief regulier voordeel in aanmerking is genomen, wordt het voornoemde maximumbedrag met dat bedrag verhoogd. Zo wordt gewaarborgd dat over hetzelfde bovenmatige deel van de lening één keer belasting wordt geheven. Met deze wetgeving is beoogd om bovenmatig lenen bij de eigen vennootschap te ontmoedigen aangezien dit kan leiden tot uitstel of zelfs afstel van belastingheffing.

Voorgesteld wordt de samenloop te regelen tussen het fictief regulier voordeel en de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen. Meer specifiek wordt voorgesteld het fictief regulier voordeel uit te sluiten van toepassing van deze faciliteit. Dit voorkomt mogelijke dubbele belasting, sluit aan bij het doel van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap en de faciliteit en voorkomt dat de faciliteit kan worden gebruikt in situaties waarvoor deze niet is bedoeld.

Op grond van deze faciliteit worden, onder voorwaarden, reguliere voordelen die binnen 24 maanden na het overlijden van de erflater worden verkregen niet in de heffing betrokken. Daar staat tegenover dat de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang met het hetzelfde bedrag wordt verlaagd, waardoor op een later moment (bijvoorbeeld bij vervreemding) alsnog over dit bedrag geheven wordt. Het doel van deze faciliteit is dat een belastingplichtige, ingeval hij aandelen of winstbewijzen erft die tot een aanmerkelijk belang behoren, de verschuldigde inkomsten- en erfbelasting bij overlijden van de erflater kan betalen met een winstuitkering uit de vennootschap waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft, zonder dat over deze winstuitkering direct inkomstenbelasting is verschuldigd. De inhouding van dividendbelasting kan onder bepaalde voorwaarden achterwege blijven.

Het komt bijvoorbeeld voor dat één of meerdere erfgenamen van een erflater een aanmerkelijk belang in een besloten vennootschap (bv) en een schuld aan die bv verkrijgen krachtens erfrecht. Ook zou een erfgenaam binnen 24 maanden na het overlijden van de erflater een schuld bij de bv kunnen aangaan. Bij de erfgenamen tellen deze schulden mee bij de bepaling van het bovenmatig deel van de schuld per einde kalenderjaar en zal ten aanzien van deze schulden een fictief regulier voordeel in aanmerking worden genomen. Het is in deze gevallen niet wenselijk dat de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen op deze fictieve voordelen kan worden toegepast.

In de eerste plaats werkt de toepassing van deze faciliteit in de situatie van een bovenmatige schuld voor de belastingplichtige ongunstig uit, omdat dan in de toekomst sprake kan zijn van dubbele heffing. Toepassing van de faciliteit zou ertoe kunnen leiden dat weliswaar niet direct heffing plaats over het fictief reguliere voordeel. Als de faciliteit is toegepast, wordt tevens de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang verlaagd. Bij verkoop van aanmerkelijkbelangaandelen in de toekomst moet de belastingplichtige dan over een grotere vervreemdingswinst belasting betalen in box 2 dan dat het geval is als de verkrijgingsprijs ongewijzigd zou zijn gebleven. Hierdoor wordt belastingheffing in de tijd naar de toekomst geschoven. Daarnaast vindt, anders dan ingeval de belastingplichtige de verschuldigde belasting over het fictief regulier voordeel betaalt, geen verhoging van het maximumbedrag van € 500.000

plaats. Het gevolg daarvan is dat in het volgende jaar bij een ongewijzigde bovenmatige schuld aan de eigen vennootschap ook weer sprake is van een fictief regulier voordeel waarover box 2-heffing is verschuldigd.

Daarnaast is met de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap beoogd om lenen bij de eigen vennootschap te ontmoedigen. Het past bij de doelstelling van die wetgeving om het fictief regulier voordeel niet in aanmerking te laten komen voor uitgestelde heffing op basis van de genoemde faciliteit. Tot slot geldt dat ingeval de schuld aan de vennootschap krachtens erfrecht van de erflater wordt verkregen, er in verband met die schuld geen geld van de vennootschap naar de belastingplichtige is overgegaan. De belastingplichtige kan in dat geval de schuld dus ook niet gebruiken voor het voldoen van de verschuldigde inkomsten- en erfbelasting van de erflater. In dat geval past toepassing van de faciliteit eveneens niet bij het doel van de faciliteit aangezien de bedoeling is van deze faciliteit dat, anders dan in de beschreven situatie, wel geld van de vennootschap naar belastingplichtige overgaat.

Voorgesteld wordt om de samenloop van de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen en een fictief regulier voordeel wettelijk uit te sluiten per 1 januari 2027. Hierdoor wordt verduidelijkt dat de belastingplichtige deze faciliteit niet meer kan gebruiken om de heffing over het fictief regulier voordeel te voorkomen en is duidelijk dat vanaf dat moment geen sprake is van bovengenoemde dubbele heffing.

Vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland

Als de werkelijke leiding van een vennootschap wordt verplaatst naar Nederland (zetelverplaatsing) dan ontstaat voor de in het buitenland woonachtige aanmerkelijkbelanghouder (belang van 5% of meer in die vennootschap) een buitenlandse belastingplicht voor de inkomstenbelasting. Dit leidt ertoe dat over reguliere voordelen (zoals dividenden) en over vervreemdingsvoordelen (zoals winst bij verkoop van aandelen) in beginsel (nationaalrechtelijk) in Nederland inkomstenbelasting in box 2 (belastingheffing over het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang) is verschuldigd.⁷

Op het moment dat de buitenlandse belastingplicht ontstaat moet de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang worden vastgesteld. Onder de verkrijgingsprijs wordt verstaan de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met ten laste van de verkrijger gekomen kosten. Als vervreemdingsvoordelen moeten worden bepaald (bijvoorbeeld bij verkoop van de aandelen die tot het aanmerkelijk belang behoren) dan worden die gesteld op de waarde in het economische verkeer verminderd met de verkrijgingsprijs. Een juiste vaststelling van de verkrijgingsprijs is dus van belang voor de belastingheffing in box 2. Nederland wil daarbij nationaalrechtelijk de waardeontwikkeling in de Nederlandse periode van het aanmerkelijk belang kunnen belasten. Dat sluit ook het beste aan bij de territoriale begrenzing van de bronnen van inkomen voor buitenlandse belastingplichtigen onder de Wet IB 2001 waarvoor het uitgangspunt Nederlands inkomen is (situsbeginsel).⁸

⁷ Nederland heft op grond van de Wet IB 2001 (nationaalrechtelijk) over deze voordelen, maar in internationale situaties dient vanwege een eventueel belastingverdrag met de staat waarin de aanmerkelijkbelanghouder woont te worden bepaald of Nederland het heffingsrecht (volledig) kan effectueren.

⁸ Artikel 7.1 Wet IB 2001.

De huidige wettekst leidt echter tot onduidelijkheid en mogelijk onwenselijke uitkomsten bij de vaststelling van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang bij het ontstaan van buitenlandse belastingplicht door zetelverplaatsing van een vennootschap naar Nederland. Op basis van de huidige (letterlijke) wettekst kan mogelijk het standpunt ingenomen worden dat de verkrijgingsprijs vastgesteld dient te worden op de oorspronkelijke verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang.⁹ Dit leidt tot situaties waarbij de verkrijgingsprijs bij het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht door zetelverplaatsing wordt vastgesteld zonder rekening te houden met de waardeontwikkeling van het aanmerkelijk belang in het buitenland. De Nederlandse belastingheffing strekt zich dan ook uit tot een waardeontwikkeling van het aanmerkelijk belang die is ontstaan voordat er in Nederland belastingplicht gold voor het aanmerkelijk belang. Als de waarde in het economische verkeer van het aanmerkelijk belang op het moment van de zetelverplaatsing lager ligt dan de oorspronkelijke verkrijgingsprijs wordt een latent verlies geïmporteerd. Dit kan het geval zijn als tijdens de periode dat de vennootschap nog in het buitenland was gevestigd dividend is uitgekeerd of kapitaal is terugbetaald waarmee de winstreserves in die vennootschap zijn afgenomen en daardoor de waarde in het economische verkeer van de aandelen is afgenomen. Dit verlies kan vervolgens mogelijk worden gebruikt om belastingheffing te verminderen. Dit kan potentieel negatieve budgettaire gevolgen hebben. Het is met diezelfde (letterlijke) wetsuitleg denkbaar dat een nadelig resultaat voor de belastingplichtige wordt bereikt. Deze wetsuitleg zou namelijk betekenen dat als de waarde in het economische verkeer van de aandelen door een waardestijging hoger is dan de historische verkrijgingsprijs, de verkrijgingsprijs op de lagere historische kostprijs moet worden vastgesteld. In dat geval kan Nederland nationaalrechtelijk een groter vervreemdingsvoordeel in aanmerking nemen dat (deels) niet in de periode dat sprake was van buitenlandse belastingplicht in Nederland is opgebouwd. Om deze ongewenste uitkomsten te voorkomen wordt voorgesteld om bij (het tijdstip van) het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht door een zetelverplaatsing van een vennootschap naar Nederland voor het vaststellen van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang uit te gaan van de waarde in het economische verkeer van het aanmerkelijk belang. Hierdoor wordt alleen een waardestijging of een waardedaling van de aandelen of winstbewijzen die tot een aanmerkelijk belang behoren die plaatsvindt na de zetelverplaatsing in Nederland tot het inkomen uit box 2 gerekend.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

PM

2.3 Anticumulatie pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's

Met betrekking tot de pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's, die met ingang van 1 januari 2027 wordt ingevoerd, wordt voorgesteld een anticumulatiebepaling in de wet op te

⁹ Artikelen 7.5 jo. 4.21 Wet IB 2001.

nemen ter voorkoming van cumulatie van enerzijds deze pseudo-eindheffing en anderzijds de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen. Zonder een dergelijke anticumulatiebepaling zou sprake zijn van dubbele heffing bij dezelfde (rechts)persoon over dezelfde belastinggrondslag, dus van zowel in juridische zin als in economische zin dubbele heffing. Om die reden is reeds een eenzelfde anticumulatiebepaling opgenomen met betrekking tot de samenloop van de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen en de pseudo-eindheffing ter zake van regelingen voor vervroegde uittreding.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

PM

2.4 Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

De Wet Vpb 1969 kent faciliteiten waarmee – onder voorwaarden – belastingheffing als gevolg van een bedrijfsfusie of een splitsing niet direct in aanmerking wordt genomen, maar wordt doorgeschoven. Deze faciliteiten gelden niet als de reorganisatie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De reorganisatie wordt, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt, geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing als deze niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen. In de wet is een bewijsvermoeden opgenomen dat de reorganisatie niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen indien een betrokken lichaam binnen drie jaar na de reorganisatie wordt vervreemd (verkocht) aan een niet-verbonden lichaam. Dit vermoeden kan worden weerlegd door de belastingplichtige. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat dit bewijsvermoeden in de splitsingsfaciliteit niet in overeenstemming is met de Fusierichtlijn¹⁰. De inspecteur dient ten minste een begin van bewijs aan te leveren dat geen sprake is van zakelijke overwegingen of dat er aanwijzingen bestaan voor het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Daarom wordt voorgesteld om dit bewijsvermoeden te schrappen. Dit geldt eveneens voor het bewijsvermoeden in de bedrijfsfusiefaciliteit aangezien dit vermoeden vrijwel identiek is aan het vermoeden in de splitsingsfaciliteit. Het blijft mogelijk voor de inspecteur om het ontgaan of uitstellen van belastingheffing bij de bedrijfsfusie- en de splitsingsfaciliteit aan de orde te stellen en op grond daarvan de faciliteit te weigeren.

Een betrokken lichaam kan zekerheid vooraf krijgen over de vraag of een vervreemding binnen drie jaar na de reorganisatie is gericht op het ontgaan en uitstellen van belastingheffing. De inspecteur beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. Het geven van zekerheid vooraf wordt overbodig door het vervallen van de bewijsvermoedens. Daarom wordt voorgesteld om de mogelijkheid tot het verkrijgen van zekerheid vooraf te laten vervallen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

¹⁰ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:HR:2026:298.

De voorgestelde wijziging voorziet in het wegnemen van een strijdigheid met het EU-recht. In zoverre ligt er aan deze maatregel geen beleidsdoel ten grondslag. Om die reden vindt er geen beoordeling van de doeltreffend- en doelmatigheid plaats en is er ook niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

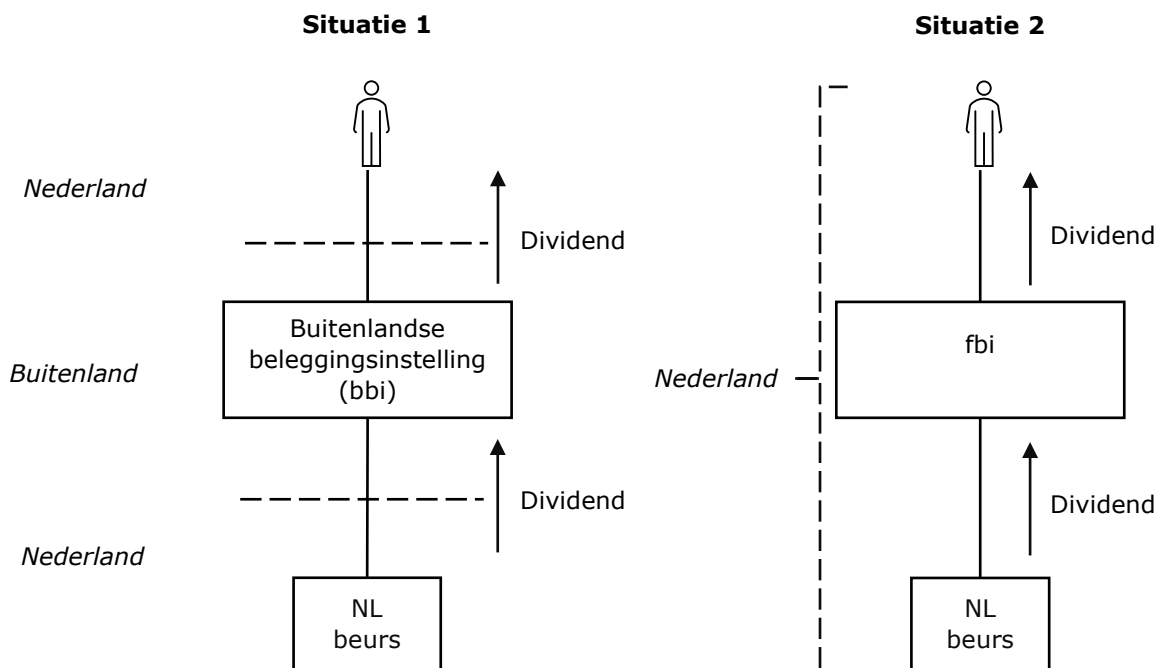
PM

2.5 Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Het kabinet stelt voor om in de dividendbelasting een teruggaafregeling op te nemen voor in Nederland woonachtige natuurlijk personen of gevestigde lichamen (Nederlandse achterliggers) die via een buitenlandse beleggingsinstelling (bbi) zijn gerechtigd tot Nederlandse dividenden. De aanleiding voor de voorgestelde teruggaafregeling is het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024 over de zogenoemde afdrachtvermindering.¹¹ De afdrachtvermindering houdt in dat een fiscale beleggingsinstelling (fbi) een vermindering mag toepassen op de door haar af te dragen dividendbelasting wegens de ten laste van haar ingehouden dividendbelasting en buitenlandse bronheffing. In dit arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat Nederland in zijn verhouding met de Nederlandse achterliggers van een bbi, voor zover het Nederlandse dividenden betreft, op grond van het EU-recht een verplichting heeft. Deze verplichting houdt in dat Nederlandse dividenden die een bbi ontvangt en door-uitkeert aan Nederlandse achterliggers bij die Nederlandse achterliggers in economische zin niet zwaarder mogen worden belast dan Nederlandse dividenden die door een fbi aan haar Nederlandse achterliggers worden door-uitgekeerd. Voor zover Nederland deze Nederlandse dividenden bij Nederlandse achterliggers van een bbi in economische zin wel zwaarder belast dan bij Nederlandse achterliggers van een fbi, is dat volgens de Hoge Raad een economische dubbele belasting die Nederland op grond van het vrije verkeer van kapitaal ten opzichte van die Nederlandse achterliggers moet voorkomen. Hoewel Nederlandse achterliggers zich direct op dit arrest kunnen beroepen, is het kabinet van mening dat een wettelijke verankering van dit recht van Nederlandse achterliggers van een bbi duidelijkheid biedt aan de praktijk. Daarnaast biedt wettelijke verankering de mogelijkheid om de (berekening van de) teruggaaf voor Nederlandse achterliggers op een zo praktisch mogelijke manier vorm te geven. Met de in dit wetsvoorstel voorgestelde teruggaafregeling wordt dit bewerkstelligd. De situatie die onder de voorgestelde teruggaafregeling valt, kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld PM

¹¹ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.



Situatie 1 betreft een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon die via een bbi in een Nederlandse beursvennootschap belegt. Situatie 2 betreft eveneens een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon maar een die via een fbi in een Nederlandse beursvennootschap belegt. In beide situaties wordt door de beursvennootschap (NL beurs) Nederlandse dividendbelasting ingehouden op een dividenduitkering van NL beurs (ten laste van de bbi respectievelijk de fbi). De fbi in situatie 2 is verplicht om haar winst binnen acht maanden na afloop van het jaar aan haar participanten uit te keren. De fbi moet op deze dividenduitkering eveneens Nederlandse dividendbelasting inhouden en afdragen. Ingevolge de in de dividendbelasting opgenomen afdrachtvermindering mag de fbi echter op de door haar af te dragen dividendbelasting een vermindering toepassen van de ten laste van de fbi door NL beurs ingehouden dividendbelasting. De bbi kan de afdrachtvermindering niet toepassen, omdat de bbi op een dividenduitkering aan haar participanten geen Nederlandse dividendbelasting inhoudt. Met de voorgestelde teruggaafregeling wordt verzekerd dat een Nederlandse achterligger die indirect – dat wil zeggen via een bbi – is gerechtigd tot ‘Nederlandse’ dividenden (situatie 1), kan verzoeken om een teruggaaf van de op de Nederlandse dividenden ten laste van de bbi ingehouden Nederlandse dividendbelasting. Daarmee wordt voorkomen dat deze ‘Nederlandse’ dividenden bij Nederlandse achterliggers van een bbi (situatie 1) in economische zin zwaarder worden belast dan Nederlandse dividenden bij Nederlandse achterliggers van een fbi (situatie 2).

Het kabinet heeft bij de vormgeving van de voorgestelde teruggaafregeling primair gekozen voor een bepaling met een formule, op basis waarvan het voor teruggaaf in aanmerking komende bedrag aan dividendbelasting kan worden berekend. Bij deze keuze heeft het kabinet de doenlijkheid van de voorgestelde regeling, de gevolgen voor burgers en bedrijfsleven en de uitvoering in de beoordeling betrokken. De voorgestelde formule is zo vormgegeven dat een Nederlandse achterligger die via een bbi belegt in Nederlandse aandelen in economische zin niet zwaarder, en in voorkomende gevallen mogelijk minder zwaar, wordt belast dan wanneer hij via een fbi in die Nederlandse aandelen had belegd. Hoewel de formule naar verwachting leidt tot een praktisch toepasbare teruggaafregeling en een passende teruggaaf, is voorzien in een alternatieve mogelijkheid om een teruggaaf te berekenen zonder toepassing van de formule. Als een Nederlandse achterligger aannemelijk maakt dat de Nederlandse belasting die bij hem in economische zin drukt op het via een bbi genoten Nederlandse dividend meer bedraagt dan wanneer dit dividend via een fbi was genoten, bedraagt de teruggaaf dat meerdere. Hiermee waarborgt de voorgestelde teruggaafregeling dat een zwaardere Nederlandse belasting bij beleggen via een bbi ook ongedaan kan worden gemaakt als toepassing van de formule dat voor een Nederlandse achterligger van een bbi – in zijn

specifieke situatie – onvoldoende zou doen. Deze alternatieve berekeningsmogelijkheid kan als zodanig worden gezien als een vangnet voor (onvoorziene) situaties waarin op grond van de formule minder recht op teruggaaf zou bestaan dan aan de hand van het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024. Volledigheidshalve wordt hierbij opgemerkt dat er op dit moment geen ervaring is met verzoeken aan de hand van het arrest van de Hoge Raad.

Voorgesteld wordt om de teruggaafregeling in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2027. Op grond van de voorgestelde maatregel kan derhalve worden verzocht om teruggaaf van vanaf 1 januari 2027 ten laste van een bbi ingehouden dividendbelasting. Eventuele teruggaafverzoeken met betrekking tot eerdere jaren kunnen worden gebaseerd op het EU-recht (zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde teruggaafregeling heeft als doel Nederlandse achterliggers die van een bbi een door-uitkering van Nederlandse dividenden ontvangen economisch niet zwaarder te belasten dan Nederlandse achterliggers die van een fbi een door-uitkering van Nederlandse dividenden ontvangen. Dit doel wordt door de voorgestelde teruggaafregeling bereikt, waarmee de maatregel naar verwachting doeltreffend zal zijn. De maatregel geeft invulling aan een mogelijkheid die op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad reeds bestaat. Verder heeft de voorgestelde maatregel geen budgettaire gevolgen en er zijn ook geen andere effecten voorzien. De verhouding tussen het beoogde doel en de bijbehorende effecten is daarmee in balans, waardoor de maatregel doelmatig zal zijn. In een separate evaluatie van deze maatregel is niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde teruggaafregeling in de dividendbelasting zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Uit de uitvoeringstoets volgt dat **PM Uitvoeringstoets**.

In voorkomende gevallen kan reeds een beroep worden gedaan op het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024. Er zijn bij de Belastingdienst op dit moment geen signalen bekend van Nederlandse achterliggers in een bbi die zich op dit arrest beroepen. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2027.

2.6 Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens

Vanaf 1 oktober 2023 is de Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie van kracht (hierna: de Verordening koolstofcorrectie aan de grens). In het Engels heet dit mechanisme het 'Carbon Border Adjustment Mechanism' (hierna: CBAM). Het CBAM heeft als doel om koolstoflekkage te voorkomen door een koolstofprijs te heffen op ingevoerde goederen uit landen van buiten de Europese Unie (EU), zodat Europese bedrijven eerlijker kunnen concurreren en derde landen worden gestimuleerd om vergelijkbare klimaatmaatregelen te treffen.

Tussen 1 oktober 2023 en 1 januari 2026 gold een overgangperiode waarin importeurs van CBAM-goederen (hierna: importeurs) of hun indirecte douanevertegenwoordigers verplicht een CBAM-rapportage per kwartaal aanleverden. Voor de uitvoering van het CBAM in Nederland gedurende de overgangperiode is de Wet van 4 oktober 2023 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens vastgesteld. Met ingang van 1 januari 2026 is het CBAM volledig operationeel. Importeurs moeten nu toegelaten CBAM-aangever zijn om CBAM-goederen te mogen importeren. Importeurs betalen bovendien een prijs voor de broeikasgassen die zijn uitgestoten bij de productie van de door hen ingevoerde CBAM-goederen. Voor de uitvoering van het CBAM in Nederland na de overgangperiode is de Wet van 17 december 2025 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens vastgesteld.

Aanvullende verbodsbepalingen in de Wet milieubeheer

Met de Wet van 17 december 2025 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens is een grondslag gecreëerd om bij ministeriële regeling te verbieden in strijd te handelen met voorschriften uit de Verordening koolstofcorrectie aan de grens of krachtens die verordening vastgestelde EU-rechtshandelingen. Door dergelijke verbodsbepalingen op te nemen in de ministeriële regeling kon toezicht en handhaving op de in de ministeriële regeling opgenomen Europese voorschriften mogelijk worden gemaakt. Deze grondslag was nodig omdat toezicht en handhaving anders niet op tijd mogelijk kon worden gemaakt.

Naar aanleiding van het advies van de Raad van State bij het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens¹² heeft de regering toegezegd om het gebruik van de ministeriële regeling voor dit doeleinde zoveel mogelijk te beperken. Daarnaast is aangekondigd dat wanneer wel van deze grondslag gebruik wordt gemaakt zo spoedig mogelijk een wetsvoorstel zal worden voorbereid om de verbodsbepalingen uit de ministeriële regeling op het niveau van wet te verankeren. De regering doet deze toezegging gestand met het onderhavige wetsvoorstel, waarin wordt voorgesteld om alle in de ministeriële regeling opgenomen verbodsbepalingen in de Wet milieubeheer op te nemen. Daarnaast heeft de regering in lijn met wat hierover eerder is aangekondigd overwogen of de grondslag zou kunnen komen te vervallen en geconcludeerd dat dit het geval is. Het wetsvoorstel bevat dus tevens het voorstel om de grondslag voor verbodsbepalingen in de ministeriële regeling te laten vervallen.

Daarnaast wordt voorgesteld om enkele verbodsbepalingen op te nemen die niet in de ministeriële regeling zijn opgenomen. Het betreft *[PM aanvullen zodra er meer duidelijkheid is]*

Door deze bepalingen op te nemen in de Wet milieubeheer verkrijgt de Nederlandse Emissieautoriteit (hierna: de NEa) de bevoegdheid om toe te zien op de naleving van de genoemde

¹² Kamerstukken II 2025/26, 36819, nr. 4.

Europese voorschriften en om in het geval van overtredingen handhavend op te treden. De NEa kan handhaven door middel van het opleggen van een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete.

Versoepeling van de boetebepaling

Daarnaast wordt de boetebepaling voor overtreding van de centrale CBAM-verplichtingen versoepeld. De Wet milieubeheer bepaalt dat wanneer een importeur die geen toegelaten CBAM-aangever is toch CBAM-goederen het douanegebied van de Unie binnenbrengt, voor elk CBAM-certificaat dat de importeur had moeten inleveren een bestuurlijke boete wordt opgelegd van drie- tot vijfmaal het in de EG-richtlijn handel in broeikasgasemissierechten bepaalde bedrag van € 100 voor elke ton uitgestoten CO₂-equivalent, met een jaarlijkse verhoging vanwege indexering.¹³ Deze bepaling vloeit rechtstreeks voort uit de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

Met ingang van 8 oktober 2025 is die verordening echter aangepast.¹⁴ In die wijziging is beschreven dat het passend is om te bepalen dat de betaling van de hiervoor genoemde boete de importeur vrijstelt van de verplichting om een CBAM-aangifte in te dienen en CBAM-certificaten in te leveren met betrekking tot die invoer. Daarnaast is beschreven dat om rekening te houden met een kleine inbreuk of de onopzettelijke aard ervan, de bevoegde autoriteiten een lagere boete moeten kunnen opleggen indien de op massa gebaseerde drempelwaarde met niet meer dan 10% van die drempelwaarde is overschreden of indien de importeur voorlopig goederen is blijven invoeren, maar zijn aanvraag voor de status van toegelaten CBAM-aangever is afgewezen.

Het voorstel voorziet erin dat de NEa in lijn met de aangepaste verordening kan handelen. Dat geldt overigens ook voor de boete die kan worden opgelegd aan toegelaten CBAM-aangevers die niet het juiste aantal CBAM-certificaten inleveren. Als dit gebeurt als gevolg van onjuiste informatie die is verstrekt door een in de Verordening koolstofcorrectie aan de grens genoemde relevante partij kan de boete worden verlaagd.

Gegevensuitwisseling tussen de NEa en de Belastingdienst

Naast het opnemen van de verbodsbepalingen in de Wet milieubeheer regelt het voorstel nog een tweetal zaken omtrent de uitvoering van het CBAM. Zo voorziet het voorstel in een wettelijke grondslag voor gegevensuitwisseling tussen de NEa en de Belastingdienst.

De Wet milieubeheer regelt reeds dat informatie ten behoeve van de uitvoering van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens wordt uitgewisseld tussen de NEa, de inspecteur of ontvanger, bedoeld in artikel 1:3, eerste lid, onderdeel c, van de Algemene Douanewet, en Onze Minister van Financiën. Hoewel onder "Onze Minister van Financiën" in dit verband ook de inspecteur en ontvanger, bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, kunnen worden geschaard, wordt met dit voorstel expliciet geregeld dat deze

¹³ Artikel 18.16f, tweede lid, van de Wet milieubeheer.

¹⁴ Verordening (EU) 2025/2083 van het Europees Parlement en de Raad van 8 oktober 2025 tot wijziging van Verordening (EU) 2023/956 wat betreft de vereenvoudiging en versterking van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie.

functionarissen van de Belastingdienst op verzoek de gegevens delen met de NEa die nodig zijn voor de beoordeling of een aanvrager voldoet aan het criterium voor toelating als CBAM-aangever, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

PM

2.7 Verduidelijking in de CO₂-heffing glastuinbouw

Er wordt voorgesteld om de belastingplichtige voor de CO₂-heffing glastuinbouw te verduidelijken. In de huidige wettekst wordt de belasting geheven van 'de rechtspersoon of natuurlijke persoon die het glastuinbouwbedrijf drijft'. Deze formulering kan bij samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid, zoals de maatschap en de vennootschap onder firma, tot onduidelijkheid leiden, in het bijzonder over de vraag of de belastingplicht rust op het samenwerkingsverband als zodanig dan wel op de achterliggende maten of vennoten. Met de voorgestelde wijziging wordt verduidelijkt dat de belastingplicht is gekoppeld aan degene die het glastuinbouwbedrijf als onderneming drijft – de personenvennootschap dus – zonder dat daarbij een toerekening naar de achterliggende participanten plaatsvindt.

De voorgestelde verduidelijking ondersteunt de uitvoering, doordat voor de Belastingdienst en belastingplichtigen duidelijk is dat niet de achterliggende maten of vennoten afzonderlijk hoeven te worden aangesproken. Voorgesteld wordt aan de verduidelijking terugwerkende kracht te regelen. Deze heeft geen materiële betekenis voor de kring van belastingplichtigen. De fiscale last van de CO₂-heffing glastuinbouw blijft immers materieel drukken op de natuurlijke personen en rechtspersonen die het bedrijf drijven.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

PM

2.8 Aanpassing definitie eindbestemming passagier

Per 1 januari 2027 wordt het tarief van de vliegbelasting gedifferentieerd naar afstand, gebaseerd op de eindbestemming van de passagier. De eindbestemming is gedefinieerd als de luchthaven waar de vliegreis van de passagier eindigt ingevolge de vervoersovereenkomst. Uit overleg met de sector is naar voren gekomen dat in specifieke gevallen een vervoersovereenkomst ontbreekt, omdat niet altijd een vervoersovereenkomst wordt afgesloten, bijvoorbeeld bij privévluchten. In deze gevallen zou de eindbestemming dus niet kunnen worden vastgesteld, nu deze wordt bepaald aan

de hand van de vervoersovereenkomst. De aanpassing betreft een toevoeging dat in het geval geen vervoersovereenkomst is afgesloten, de eindbestemming kan worden aangetoond met een bewijsstuk anders dan een vervoersovereenkomst. Bij ministeriële regeling worden voorwaarden gesteld waaraan een dergelijk bewijsstuk moet voldoen. Zonder deze bepaling zou in die gevallen, ingevolge het niet kunnen vaststellen van de eindbestemming van de passagier, het hoogste tarief worden toegepast. Het kabinet acht dit voor deze specifieke gevallen onwenselijk.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met deze maatregel wordt de problematiek dat de eindbestemming van de passagier niet zou kunnen worden bepaald in gevallen waarbij geen vervoersovereenkomst is afgesloten opgelost, met slechts een geringe verhoging van de administratieve lasten bij de belastingplichtigen en uitvoeringslasten bij de Belastingdienst. De maatregel is daarmee doeltreffend en doelmatig. Een afzonderlijke evaluatie van de wijziging is niet aan de orde. Wel is een evaluatie van de wijziging onderdeel van de algehele evaluatie van de vliegbelasting die gepland staat voor 2030.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

PM

2.9 Aanspraak op toeslagen van ontheemden uit Oekraïne na aflopen Richtlijn Tijdelijke Bescherming

Vanaf 4 maart 2027 loopt de bescherming af voor ontheemden uit Oekraïne (hierna: ontheemden) op grond van de Richtlijn Tijdelijke Bescherming (RTB). Het verblijfsrecht van deze ontheemden in Europa na deze datum zal afhangen van nationaal beleid. Niet alle ontheemden zullen direct op 4 maart 2027 beschikken over de voor deze doelgroep voorziene tijdelijke verblijfsvergunning van 3 jaar (transitiedocument). Er is in ieder geval sprake van een transitiefase voordat alle ontheemden deze vergunning hebben kunnen aanvragen, en ontheemden kunnen er ook voor kiezen om hun bij binnenkomst gedane asielaanvraag voort te zetten.

Met deze voorgestelde maatregel wordt geregeld dat ontheemden tijdens de transitiefase een aanspraak op huurtoeslag of kinderopvangtoeslag niet verliezen als gevolg van de wijziging van hun verblijfsstatus.¹⁵ Het zou onwenselijk zijn als een lopend voorschot tijdens de transitiefase stopgezet wordt. Ontheemden hebben immers bij het aangaan van een huur- of arbeidsovereenkomst, of overeenkomst met een kinderopvanginstelling, rekening gehouden met het behoud van hun recht op huurtoeslag of kinderopvangtoeslag. Het (tijdelijk) stoppen van het voorschot op deze toeslagen zou een risico op betalingsproblemen of schulden veroorzaken. Dit is des te meer onwenselijk, omdat beoogd is dat ontheemden na de transitiefase met terugwerkende kracht een verblijfsvergunning kunnen verkrijgen waarmee een aanspraak op toeslagen mogelijk is. In dat geval zouden ontheemden dus pas achteraf, enkele maanden na het maken van de kosten waarvoor de toeslag bedoeld is, het voorschot op de toeslag ontvangen. Dit onwenselijke gevolg wordt voorkomen door in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) op te

¹⁵ De grond waarop een ontheemde rechtmatig verblijf houdt in Nederland is niet doorslaggevend voor het recht op zorgtoeslag en kindgebonden budget. Daarom heeft hetgeen in dit wetsvoorstel wordt voorgesteld geen effect op lopende voorschotten van deze toeslagen.

nemen dat ontheemden tijdens de transitiefase een lopend recht op een voorschot van toeslagen behouden.

Verhouding tot hoger recht

Met deze voorgestelde maatregel wordt een onderscheid gemaakt tussen vreemdelingen die vóór het houden van rechtmatig verblijf als bedoeld in de Vreemdelingenwet 2000 tijdelijke bescherming genoten en een voorschot op een toeslag hebben aangevraagd, en andere vreemdelingen die rechtmatig verblijf houden als bedoeld in de Vreemdelingenwet 2000.¹⁶ Dit onderscheid is gerechtvaardigd, omdat hiermee beoogd wordt continuïteit te verzekeren voor de belanghebbenden. Vreemdelingen met een lopend voorschot op huurtoeslag of kinderopvangtoeslag hebben rekening gehouden met het behoud van deze toeslagen bij het aangaan van een huur- of arbeidsovereenkomst, of overeenkomst met een kinderopvanginstelling. Het stopzetten van dit voorschot zal ernstige negatieve effecten hebben op deze vreemdelingen en er waarschijnlijk toe leiden dat aangegane verplichtingen niet kunnen worden nagekomen. Bovendien is de transitiefase van tijdelijke aard en herleeft het recht op toeslagen naar verwachting later met terugwerkende kracht. Daarmee verschilt deze situatie wezenlijk van die van vreemdelingen die geen lopend voorschot op toeslagen ontvangen. Het gemaakte onderscheid tussen deze groepen is daarom gerechtvaardigd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

PM

2.10 Aanpassen inwonersaantallen BES eilanden

Dit wetsvoorstel voorziet in een wijziging in de Wet inkomstenbelasting BES (Wet IB BES), zodat voor de berekening van de tabelcorrectiefactor voortaan automatisch wordt uitgegaan van de door het CBS vastgestelde inwonersaantallen per 1 januari voorafgaand aan het betreffende kalenderjaar. De voorgestelde wijziging brengt geen verandering in de berekening van de tabelcorrectiefactor, maar maakt het overbodig om de relevante inwonersaantallen jaarlijks in de wet aan te passen. De tabelcorrectiefactor wordt gebruikt voor de jaarlijkse inflatiecorrectie van diverse bedragen in de Wet IB BES, zoals de ouderentoeslag en de schijfgrenzen in de tarieftabel en premiegrenzen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

PM

¹⁶ Het betreft het houden van rechtmatig verblijf als bedoeld in artikel 8, onderdeel f of h, van de Vreemdelingenwet.

2.11 Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer

De voorgestelde uitzondering op de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer (**Wmebv**) heeft als doel te voorkomen dat de Dienst Toeslagen tijdelijk in strijd met de gemoderniseerde afdeling 2.3 van de Algemene wet bestuursrecht (**Awb**) handelt. Met ingang van 1 januari 2026 is een groot aantal bepalingen van de Wmebv in werking getreden. De kern van de Wmebv betreft een modernisering van het bestuurlijk verkeer als geregeld in afdeling 2.3 Awb. Die modernisering regelt dat een bestuursorgaan wat officiële berichten betreft de elektronische weg niet kan verplichten en dat burgers en bedrijven het recht krijgen om elektronisch berichten aan het bestuursorgaan te sturen. Daarmee blijft de hoofdregel van nevenschikking van de papieren en de elektronische weg gehandhaafd, zij het dat deze wordt aangepast aan de eisen van de moderne tijd. Met 'officiële berichten' doelt de Wmebv op berichten in het kader van ambtshalve of op aanvraag te nemen besluiten, zoals aanvragen en bezwaar- en beroepschriften, en andere krachtens wettelijk voorschrift voorgeschreven berichten. Vertaald naar het toeslagendomein gaat het dan om bijvoorbeeld om het aanvragen van een voorschot, het verzoeken om toepassing van een uitzondering op het toeslagpartnerbegrip of het bezwaar maken tegen een terugvordering in de zin van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (**Awir**).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De Wmebv vraagt vooral op ICT-gebied om een forse inspanning van de Dienst Toeslagen. Daarnaast staat de Dienst Toeslagen voor andere grote uitdagingen zoals het overstappen op een nieuw financieringsstelsel voor kinderopvang. Dat heeft tot gevolg dat de Dienst Toeslagen de ingevolge de Wmebv gewijzigde afdeling 2.3 Awb (hierna: de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb) niet al met ingang van de beoogde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2026 volledig heeft kunnen uitvoeren. Voor de periode van 1 januari 2026 tot en met 31 december 2026 is hiervoor uitstel verleend op grond van artikel 4a van de Tijdelijke regeling gefaseerde inwerkingtreding artikel 2:13 Awb. Destijds werd beoogd dat de Dienst Toeslagen met ingang van 1 januari 2027 aan de verplichtingen van de Wmebv zou voldoen. De Dienst Toeslagen werkt er aan om dit voor elkaar te krijgen. Bij nader inzien is echter gebleken dat het niet voor al het berichtenverkeer mogelijk is om op tijd overeenkomstig artikel 2:13, eerste lid, Awb berichten elektronisch te kunnen ontvangen. Dit wordt nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting **op artikel PM (artikel met ministeriele regeling WMEBV)**.

Daarom wordt een maatregel voorgesteld die erin voorziet dat de verplichting om berichten elektronisch te kunnen ontvangen niet van toepassing is op berichtenstromen waarvoor geldt dat de Dienst Toeslagen die niet al met ingang van 1 januari 2027 overeenkomstig artikel 2:13 Awb kan verwerken. Uiteraard werkt de Dienst Toeslagen toe naar de situatie waarin volledig aan de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb kan worden voldaan. Daarom heeft de voorgestelde maatregel een tijdelijk karakter, tot 1 januari 2028, en zal de maatregel niet verder worden ingezet dan noodzakelijk. Overigens betekent het tijdelijk buiten toepassing zijn van (delen van) de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb niet dat het berichtenverkeer van en naar de Dienst Toeslagen

aan geen enkele regel of geen enkel algemeen beginsel van behoorlijk bestuur voldoet, maar enkel dat dat berichtenverkeer nog niet in alle gevallen beantwoordt aan de hoge eisen die de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb daaraan stelt.

De voorgestelde uitzondering op de Wmebv heeft als doel te voorkomen dat de Dienst Toeslagen (tijdelijk) in strijd met de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb handelt. Dat maakt de maatregel behalve noodzakelijk ook doeltreffend. De aard en tijdelijkheid van de maatregel brengt met zich dat een evaluatie niet zinvol is.

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

De voorgestelde maatregel brengt geen veranderingen aan in de huidige werkwijze van de Dienst Toeslagen, maar bewerkstelligt enkel dat die werkwijze niet in strijd komt met de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb (Wmebv). De voorgestelde maatregel is daarom uitvoerbaar en levert geen uitvoeringskosten op voor de Dienst Toeslagen.

3. Budgettaire aspecten

Aan wijzigingen die zijn opgenomen in dit wetsvoorstel zijn geen of geringe budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. Hieronder worden een aantal wijzigingen en de conclusie dat er geen of geringe gevolgen zijn nader toegelicht. In paragraaf 9 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

4. Grenseffecten

Aan het wetsvoorstel OFM 2027 zijn geen noemenswaardige grenseffecten verbonden.

5. EU-aspecten

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

Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Met de voorgestelde maatregel wordt de Wet Vpb 1969 in lijn gebracht met het EU-recht.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Zoals hiervoor opgemerkt, is de aanleiding voor de in dit wetsvoorstel voorgestelde teruggaafregeling, gelegen in het oordeel van de Hoge Raad van 13 september 2024¹⁷ dat Nederland op grond van het EU-recht een verplichting heeft in zijn verhouding met de in Nederland

¹⁷ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.

woonachtige of gevestigde aandeelhouders van een bbi, voor zover het Nederlandse dividenden betreft.

6. Gegevensbescherming

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

Over het volledige pakket Belastingplan 2027 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven **PM advies**

7. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers of ondernemers. Deze inschatting is gemaakt door de dossierhouder in overleg met de gedragsexperts. Er is hierbij geen aanvullend empirisch onderzoek gedaan en/of contact geweest met burgers over de inschattingen van de doenlijkheid.

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten. Secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten. Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing,
- (ii) welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie, en
- (iii) in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

- de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze naar verwachting correct zullen uitvoeren.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, wel aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Bij dit oordeel wordt ook een uitgebreidere doenvermogenscan doorlopen.

Tabel 1: Doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling	Oordeel 1
Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting	
Anticumulatie pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's	
Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit	Oordeel 2
Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen	Oordeel 2
Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens	
Aanpassing definitie eindbestemming passagier	
Aanspraak op toeslagen van ontheemden uit Oekraïne na aflopen Richtlijn Tijdelijke Bescherming	
Aanpassen inwonersaantallen BES eilanden	
Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer	

Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Met de voorgestelde maatregel zal de bewijslast in voorkomende situaties eerder bij de inspecteur dan bij de belastingplichtige komen te liggen. Met de maatregel zal derhalve minder beroep worden gedaan op het doenvermogen van burgers en bedrijven.

Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling

Met de voorgestelde maatregel wordt een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving gecodificeerd. Dat beleidsbesluit heeft als gevolg dat een groep mensen die gebruikmaakte van de youngtimerregeling niet op zeer korte termijn werden geconfronteerd met een – over het algemeen hogere – bijtelling over een ter beschikking gestelde of staande auto. Het beleidsbesluit heeft, net als de voorgestelde codificatie, als gevolg dat een groep autogebruikers die in 2025 al gebruikmaakten van de youngtimerregeling, dit in het kalenderjaar 2026 ook nog kan doen.

Daarmee heeft de betreffende autogebruiker een jaar de tijd om te anticiperen op de wijziging per 1 januari 2027.

Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting

PM

Anticumulatie pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's

PM

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Op grond van het EU-recht kunnen Nederlandse beleggers die via een bbi beleggen in Nederlandse aandelen reeds aanspraak maken op een tegemoetkoming als zij economisch zwaarder worden belast dan wanneer zij via een fbi hadden belegd. Onder de huidige belastingwet bestaat geen concrete wettelijk invulling hiervan. De voorgestelde maatregel biedt die invulling wel en doet dat aan de hand van een concrete formule. Hierdoor wordt er een kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen gedaan, met dien verstande dat ook de voorgestelde maatregel in voorkomende gevallen nog steeds complex kan zijn. Hoewel de verwachting is dat formule leidt tot een passende teruggaaf, is ook voorzien in de mogelijkheid om een teruggaaf te vragen zonder toepassing van de formule. Het is aan de Nederlandse achterligger om aannemelijk te maken dat de Nederlandse dividenden in economische zin zwaarder worden belast. In zoverre een Nederlandse achterligger van deze mogelijkheid gebruikmaakt is het beroep op het doenvermogen vergelijkbaar met de huidige situatie waarin deze mogelijkheid al bestaat op basis van het EU-recht (zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad).

Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens

PM

Aanpassing definitie eindbestemming passagier

De wijziging van de definitie van eindbestemming heeft geen gevolgen voor het doenvermogen. Het betreft een wijziging van technische aard. De aanpassing geeft de belastingplichtige slechts de mogelijkheid om, in het geval geen vervoersovereenkomst is afgesloten, de eindbestemming van de passagier met een ander bewijsstuk aan te tonen.

Aanpassen inwonersaantallen BES eilanden

PM

Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer

PM

8. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Alle maatregelen die hieronder niet afzonderlijk worden behandeld hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Wanneer het ATR geen op- of aanmerkingen heeft bij de regeldrukinschatting of het voorstel beperkte gevolgen heeft voor de regeldruk kunnen maatregelen niet voor advies worden geselecteerd. Het ATR heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies.

Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling

Met de voorgestelde maatregel wordt een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving gecodificeerd.

Dat beleidsbesluit heeft als gevolg dat een groep mensen die gebruikmaakte van de youngtimerregeling niet op zeer korte termijn werden geconfronteerd met een – over het algemeen hogere – bijtelling over een ter beschikking gestelde of staande auto.

Het besluit heeft als gevolg dat in de genoemde situatie werkgevers – die de bijtelling van een ter beschikking gestelde auto juist in de loonaangifte moeten verwerken – de ruimte hebben om de gevolgen van de versobering van de youngtimerregeling in beeld te brengen en om er bijvoorbeeld voor te kiezen een andere auto ter beschikking te stellen aan hun werknemer. Ook ondernemers aan wie een auto ter beschikking staat hebben een jaar de ruimte om te kiezen of ze mobiliteit op een andere manier willen vormgeven.

Het besluit heeft als gevolg dat een groep autogebruikers die in het kalenderjaar 2025 al gebruikmaakte van de youngtimerregeling, dit in het kalenderjaar 2026 ook nog kan doen.

Daarmee heeft de betreffende autogebruiker een jaar de tijd om te anticiperen op de wijziging per 1 januari 2027.

Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Met de voorgestelde maatregel zal de bewijslast in voorkomende situaties eerder bij de inspecteur dan bij de belastingplichtige komen te liggen. De maatregel zal derhalve leiden tot minder administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

De voorgestelde maatregel wijzigt de administratieve lasten voor burgers of bedrijven niet noemenswaardig. Op grond van het EU-recht kunnen Nederlandse beleggers die via een bbi beleggen in Nederlandse aandelen reeds aanspraak maken op een tegemoetkoming als zij economisch zwaarder worden belast dan wanneer zij via een fbi hadden belegd. Onder de huidige belastingwet bestaat geen concrete wettelijke invulling hiervan. De voorgestelde maatregel biedt die invulling wel en doet dat aan de hand van een concrete formule. Hoewel de verwachting is dat formule dat de formule leidt tot een passende teruggaaf, is ook voorzien in de mogelijkheid om een teruggaaf te vragen zonder toepassing van de formule. Het is aan de Nederlandse achterligger om aannemelijk te maken dat de Nederlandse dividenden in economische zin zwaarder worden belast. In zoverre een Nederlandse achterligger van deze mogelijkheid gebruikmaakt zijn de administratieve lasten vergelijkbaar met de huidige situatie waarin deze mogelijkheid al bestaat op basis van het EU-recht (zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad).

Aanpassing definitie eindbestemming passagier

De maatregel betreft een wijziging van technische aard. De aanpassing geeft de belastingplichtige slechts de mogelijkheid om, in het geval geen vervoersovereenkomst is afgesloten, de eindbestemming van de passagier met een ander bewijsstuk aan te tonen. Hiermee heeft de maatregel slechts beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor het betrokken bedrijfsleven.

9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

Uitvoeringstoetsen

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn uitvoerig beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage zijn bijgevoegd.

Het onderhavige wetsvoorstel bevat hoofdzakelijk maatregelen die beperkt van omvang of technisch van aard zijn. Dit wordt gereflecteerd in de uitvoeringstoetsen waaruit blijkt dat de meeste maatregelen slechts een beperkte impact hebben op de uitvoering. Met de maatregelen wordt bestaande uitvoeringspraktijk bestendigd, door fouten in wetgeving te herstellen of uitspraken van de Hoge Raad te codificeren. Een aantal maatregelen heeft wel noemenswaardige uitvoeringsgevolgen. Deze worden bij de toelichting op de betreffende maatregelen in dit algemeen deel nader toegelicht. Het onderhavige wetsvoorstel is in zijn geheel uitvoerbaar.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit artikel 10/1¹⁸ van de begroting IXB Financiën, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel **pm**: uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2027

Wetsvoorstel (bedragen x €1.000)	2025	2026	2027	2028	2029	Struc.
----------------------------------	------	------	------	------	------	--------

Tabel **pm**: uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2027, per maatregel

Maatregel (bedragen x 1000)	2025	2026	2027	2028	2029	2030
-----------------------------	------	------	------	------	------	------

10. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het pakket Belastingplan 2027 is het onderhavige wetsvoorstel niet ter internetconsultatie aangeboden.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

¹⁸ Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

Een conceptversie van de voorgestelde teruggaafregeling is door middel van een internetconsultatie openbaar geconsulteerd van 18 augustus 2025 tot en met 18 september 2025.¹⁹ Eventuele wijzigingen naar aanleiding van de consultatie worden hieronder per maatregel toegelicht. Drie organisaties hebben van de consultatie gebruikgemaakt om te reageren op het conceptvoorstel over de teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in bbi's. Het betreft de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), de Dutch Fund and Asset Management Association (DUFAS) en de Pensioenfederatie.

De NOB is van mening dat de beperking van de voorgestelde teruggaafregeling tot Nederlandse achterliggers onjuist is en suggereert om de teruggaafregeling uit te breiden naar buitenlandse achterliggers. Deze suggestie is niet overgenomen. Zoals eerder opgemerkt, is de aanleiding voor de voorgestelde teruggaafregeling gelegen in een arrest van de Hoge Raad. Daarin oordeelt de Hoge Raad specifiek dat Nederland in zijn verhouding met de in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders van een bbi op grond van het EU-recht een verplichting heeft.²⁰ Volgens de Hoge Raad heeft Nederland geen verplichting tegenover niet in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders. De voorgestelde maatregel volgt het arrest van de Hoge Raad en de concrete verplichting die de Hoge Raad daarin benoemt. De reikwijdte van dit arrest en de daaraan te verbinden gevolgen is beperkt tot Nederlandse achterliggers in een bbi. Derhalve komen buitenlandse achterliggers van een bbi niet in aanmerking voor de voorgestelde teruggaafregeling. De NOB en DUFAS brengen verschillende technische punten naar voren ten aanzien van de voorgestelde maatregel. Naar aanleiding daarvan is een aantal aanpassingen gemaakt ten opzichte van de geconsulteerde wetgeving en toelichting. Er is een aanvulling opgenomen in de definitie van beleggingsinstelling, waardoor bij zogenoemde paraplufondsen de hoogte van de teruggaaf kan worden bepaald op subfondsniveau.

Verder zijn verschillende technische en verduidelijkende aanpassingen gemaakt in de wettekst en toelichting, onder andere rondom (het niet toepassen van) tussentijdse afronding in de formule, de koppeling tussen de winstuitkering in de twaalf maanden na een boekjaar en de winst van dat specifieke voorgaande boekjaar. Ook is de inwerkingtreding verduidelijkt. Tot slot is in het thans eerste en derde lid een mogelijkheid opgenomen om een verzoek tot teruggaaf in te dienen zonder toepassing van de formule, door aannemelijk te maken dat, zoals omschreven in het arrest van de Hoge Raad, het via een bbi genoten Nederlandse dividend in economische zin zwaarder wordt belast dan wanneer dit via een fbi was genoten. Hoewel het kabinet verwacht dat de teruggaaf aan de hand van een formule reeds op een praktische manier leidt tot een passende teruggaaf, is zo wettelijk verankerd dat een Nederlandse achterligger desgewenst ook teruggaaf kan vragen aan de hand van een drukvergelijking (zoals omschreven in het arrest van de Hoge Raad).

Aanpassing definitie eindbestemming passagier

De problematiek die met de maatregel wordt opgelost, is voortgekomen uit gesprekken met de sector over de uitvoering van de differentiatie van het tarief van de vliegbelasting. Op basis van deze gesprekken zijn geen wijzigingen doorgevoerd in de maatregel.

¹⁹ <https://www.internetconsultatie.nl/fiscaleverzamewet2027/b1>.

²⁰ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.

II. ARTIKELSGWIJZE TOELICHTING

CONCEPT AP

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 3.20, vijfde lid, onderdeel b, wordt "vijftien" vervangen door "16".

Artikel I, onderdelen A en B, en artikel II, onderdelen A en B (artikel 3.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964)

Als een auto voor privégebruik ter beschikking staat aan een onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer (IB-ondernemer) of als een inhoudingsplichtige een auto voor privégebruik ter beschikking stelt aan een werknemer, is de IB-ondernemer, onderscheidenlijk de werknemer, belasting verschuldigd over het ter zake van dit privégebruik genoten voordeel op grond van artikel 3.20 Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis Wet LB 1964. De belastingheffing wordt berekend over de zogenoemde bijtelling. De bijtelling wordt bepaald aan de hand van een percentage van - in de reguliere situatie - de cataloguswaarde (artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel a, en vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel a, en vijfde lid, onderdeel b, Wet LB 1964) of - bij een zogenoemde youngtimer - de waarde in het economische verkeer van de auto (artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel b, en vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 en artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel b, en vijfde lid, onderdeel b, Wet LB 1964). Van een youngtimer is op grond van de huidige wettekst sprake bij een auto die meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen. Tot en met 31 december 2025 gold nog een leeftijdsgrens van 15 jaar om in aanmerking te komen voor een bijtelling van 35% over de waarde in het economische verkeer. Vanaf 1 januari 2026 geldt zagezegd dat deze bijtelling alleen geldt als de auto de leeftijdsgrens van 16 jaar heeft bereikt. Bij de in het Belastingplan 2026 opgenomen wetswijziging is die wijziging wel doorgevoerd voor het toepasselijke percentage, maar niet voor de waarderingsgrondslag. Daarom wordt voorgesteld dat voor auto's die in de loop van 2026 de leeftijdsgrens van 16 jaar hebben bereikt, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 een bijtelling geldt van 35% over de waarde in het economische verkeer. Deze aanpassing is in januari 2026 al aangekondigd.¹ Voorgesteld wordt dat deze per 1 januari 2027 in werking treedt, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026. Verder wordt voorgesteld, conform de wetswijziging in het Belastingplan 2026, de leeftijdsgrens die geldt voor de waarderingsgrondslag vervolgens per 1 januari 2027 te wijzigen van 16 jaar naar 27 jaar.

B.

In artikel 3.20, vijfde lid, onderdeel b, wordt "16" vervangen door "25".

C.

Artikel 4.12a wordt als volgt gewijzigd:

¹ Kamerstukken II, 2025/26, 36 812, nr. 118.

1. Voor de tekst wordt de aanduiding "1." geplaatst en in die tekst wordt "volzin" vervangen door "zin".
2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:
 2. Het eerste lid is niet van toepassing op fictief reguliere voordelen als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f.

Artikel I, onderdeel C (artikel 4.12a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, is het onwenselijk dat de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen van artikel 4.12a Wet IB 2001 kan worden toegepast ten aanzien van fictief reguliere voordelen (bovenmatige schuld aan de eigen vennootschap). Daarom wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2027 de tekst van het huidige artikel 4.12a Wet IB 2001 op te nemen in het voorgestelde artikel 4.12a, eerste lid, Wet IB 2001 en in het voorgestelde artikel 4.12a, tweede lid, Wet IB 2001 te regelen dat voornoemd eerste lid niet van toepassing is ten aanzien van fictief reguliere voordelen als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001. Er is sprake van een evenwichtige belastingheffing over het fictief reguliere voordeel in box 2. De belastingplichtige (de erfgenaam) moet immers bij het erven van schulden van in totaal meer dan € 500.000 (het maximumbedrag zoals dat geldt in 2026) aan de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang bezit, voor het gedeelte dat uitgaat boven het maximumbedrag een fictief regulier voordeel in aanmerking nemen. Bij de erflater zal op grond van artikel 4.14a, vijfde lid, Wet IB 2001 een negatief fictief regulier voordeel in aanmerking worden genomen.

D.

Artikel 7.6 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "de binnenlandse belastingplicht in (...) genomen" vervangen door een dubbele punt en aan dat lid worden twee onderdelen toegevoegd, luidende:
 - a. de binnenlandse belastingplicht in Nederland is geëindigd, indien bij de beëindiging van de binnenlandse belastingplicht van de belastingplichtige vervreemdingsvoordelen in aanmerking zijn genomen;
 - b. de buitenlandse belastingplicht ontstaat, indien het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht het gevolg is van een verplaatsing van de werkelijke leiding van een in het buitenland gevestigde vennootschap naar Nederland.
2. In het tweede lid wordt na "eerste lid" ingevoegd ", onderdeel a,".

Artikel I, onderdeel D (artikel 7.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 7.6 Wet IB 2001 is voor verschillende situaties voorzien in het bepalen van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang voor een buitenlandse belastingplichtige. Om de in het algemeen deel van deze memorie geschetste mogelijke ongewenste gevolgen bij een zetelverplaatsing van een vennootschap naar Nederland te voorkomen, regelt het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 dat als gevolg van de verplaatsing van de werkelijke leiding van een buitenlandse vennootschap naar Nederland buitenlandse belastingplicht ontstaat voor de aanmerkelijk belanghouder, de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang wordt bepaald op de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van ontstaan van de

buitenlandse belastingplicht. Ter verduidelijking wordt hierbij het volgende opgemerkt. Het kan voorkomen dat voor de belastingplichtige eerder artikel 7.6, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 van toepassing was, omdat zijn binnenlandse belastingplicht eindigde en hij buitenlands belastingplichtig werd, en vervolgens de buitenlandse belastingplicht is geëindigd. Het eindigen van de buitenlandse belastingplicht kan bijvoorbeeld het geval zijn als de werkelijke leiding van de vennootschap is verplaatst naar het buitenland. Bij een terugverplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap naar Nederland, waardoor opnieuw buitenlandse belastingplicht ontstaat voor de belastingplichtige, is dan het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 van toepassing voor het bepalen van de verkrijgingsprijs en niet (opnieuw) artikel 7.6, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. De verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang betreft in deze situatie dus de waarde in het economische verkeer op het moment van de tweede zetelverplaatsing.

Artikel II

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 13bis, vijfde lid, onderdeel b, wordt "vijftien" vervangen door "16".

B.

In artikel 13bis, vijfde lid, onderdeel b, wordt "16" vervangen door "25".

C.

In artikel 32bb, negende lid, wordt "artikel 32ba, eerste lid" vervangen door "de artikelen 32ba, eerste lid, of 32bc, eerste lid".

Artikel II, onderdeel C (artikel 32bb van de Wet op de loonbelasting 1964)

Ingevolge het Belastingplan 2026 wordt met ingang van 1 januari 2027 in artikel 32bc Wet LB 1964 de zogenoemde pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's ingevoerd. Onder omstandigheden kan de grondslag waarover die pseudo-eindheffing wordt geheven eveneens in de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen, bedoeld in artikel 32bb Wet LB 1964, worden betrokken. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie zou dat zowel in juridische zin als in economische zin tot dubbele heffing kunnen leiden. Daarom wordt voorgesteld een anticumulatiebepaling in artikel 32bb, negende lid, Wet LB 1964 op te nemen ter voorkoming van cumulatie van deze twee pseudo-eindheffingen. Om dezelfde reden is in artikel 32bb, negende lid, Wet LB 1964 reeds een anticumulatiebepaling opgenomen met betrekking tot de samenloop van de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen en de pseudo-eindheffing ter zake van regelingen voor vervroegde uittreding. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat geen cumulatie mogelijk is van de pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's en de pseudo-eindheffing ter zake van regelingen voor vervroegde uittreding, zodat voor die situatie niets hoeft te worden geregeld.

Artikel III

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 14 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het vierde lid, derde zin, vervalt.
2. Het negende lid vervalt.

Artikel III, onderdeel A (Artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 14 Wet Vpb 1969 is de bedrijfsfusiefaciliteit opgenomen. Op grond van deze faciliteit wordt winst die als gevolg van de bedrijfsfusie tot uitdrukking komt, onder voorwaarden, niet in aanmerking genomen. Bij toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit heeft een bedrijfsfusie dus geen heffing van vennootschapsbelasting tot gevolg. Deze belastingclaim wordt doorgeschoven naar een of meerdere verkrijgende rechtspersonen. In artikel 14, vierde lid, eerste volzin, Wet Vpb 1969 is geregeld dat de bedrijfsfusiefaciliteit niet kan worden toegepast, en de winst dus wel in aanmerking wordt genomen, indien de bedrijfsfusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Artikel 14, vierde lid, tweede volzin, Wet Vpb 1969 regelt dat de bedrijfsfusiefaciliteit niet van toepassing indien er sprake is van een onzakelijke bedrijfsfusie.

Artikel 14, vierde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 bevat de fictie dat er sprake is van een onzakelijke bedrijfsfusie indien de aandelen in de overdrager dan wel in de overnemer binnen drie jaar na de overdracht geheel of ten dele, direct of indirect worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de overdrager en de overnemer is verbonden, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt. In zijn arrest van 27 februari 2026² heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een vrijwel identieke fictie in de splitsingsfaciliteit van artikel 14a Wet Vpb 1969 niet verenigbaar is met de Fusierichtlijn³. Naar aanleiding van dit arrest wordt voorgesteld de fictie in artikel 14, vierde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 te schrappen en daarmee de onverenigbaarheid met het EU-recht weg te nemen.

Met het schrappen van artikel 14, vierde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 wordt ook voorgesteld om artikel 14, negende lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen. Deze bepaling regelt dat een overdrager of overnemer zekerheid vooraf kan krijgen omtrent de vraag of het aannemelijk is dat de vervreemding van aandelen binnen drie jaar na de bedrijfsfusie niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De overdrager of overnemer kan een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij een voor bezwaar vatbare beschikking beslist. Door het vervallen van het bewijsvermoeden wordt artikel 14, negende lid, Wet Vpb 1969 overbodig.

B.

Artikel 14a wordt als volgt gewijzigd:

1. Het zesde lid, derde zin, vervalt.
2. Het negende lid vervalt, onder vernummering van het tiende en elfde lid tot negende en tiende lid.

² Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:HR:2026:298, r.o. 4.3.

³ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (gecodeerde versie).

3. In het tiende lid (nieuw) wordt “tiende lid” vervangen door “negende lid”.

Artikel III, onderdeel B (Artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 14a Wet Vpb 1969 is de splitsingsfaciliteit opgenomen. Op grond van deze faciliteit wordt de winst die als gevolg van de splitsing tot uitdrukking komt onder voorwaarden, niet in aanmerking wordt genomen. Bij toepassing van de splitsingsfaciliteit heeft een splitsing dus geen heffing van vennootschapsbelasting tot gevolg. Deze belastingclaim wordt doorgeschoven naar een of meerdere verkrijgende rechtspersonen. In artikel 14a, zesde lid, eerste volzin, Wet Vpb 1969 is geregeld dat de splitsingsfaciliteit niet kan worden toegepast, en de winst dus wel in aanmerking wordt genomen, indien de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Artikel 14a, zesde lid, tweede volzin, Wet Vpb 1969 regelt dat de splitsingsfaciliteit niet van toepassing indien er sprake is van een onzakelijke splitsing.

Artikel 14a, zesde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 bevat de fictie dat er sprake is van een onzakelijke splitsing indien aandelen in de gesplitste rechtspersoon, dan wel in een verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing geheel of ten dele, direct of indirect worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de gesplitste rechtspersoon en met de verkrijgende rechtspersonen is verbonden, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt. In zijn arrest van 27 februari 2026⁴ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze fictie niet verenigbaar is met de Fusierichtlijn⁵. Naar aanleiding van dit arrest wordt voorgesteld de fictie in artikel 14a, zesde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 te schrappen en daarmee de onverenigbaarheid met het EU-recht weg te nemen.

Artikel 14a, negende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat een gesplitste en verkrijgende rechtspersoon zekerheid vooraf kan krijgen omtrent de vraag of het aannemelijk is dat de vervreemding van aandelen binnen drie jaar na de splitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De gesplitste of de verkrijgende rechtspersoon kan een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij een voor bezwaar vatbare beschikking beslist. Door het vervallen van het bewijsvermoeden wordt artikel 14a, negende lid, Wet Vpb 1969 overbodig. Voorgesteld wordt om deze bepaling te laten vervallen en in dat kader het (huidige) tiende en elfde lid te vernummeren tot negende en tiende lid. Tot slot wordt voorgesteld om de in het nieuwe artikel 14a, tiende lid, Wet Vpb 1969 opgenomen verwijzing naar het tweede tot en met tiende lid aan te passen naar het tweede tot en met het negende lid.

Artikel IV

De Wet op de dividendbelasting 1965 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Na artikel 10a wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 10b

1. Aan een natuurlijk persoon die in Nederland woonachtig is of een lichaam dat in Nederland gevestigd is en die, onderscheidenlijk dat, rechtstreeks of door middel van certificaten,

⁴ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:HR:2026:298, r.o. 4.3.

⁵ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (gecodeerde versie).

gerechtigd is tot de voordelen van aandelen in of winstbewijzen van een buitenlandse beleggingsinstelling wordt op zijn verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking een teruggaaf verleend van de ten laste van deze buitenlandse beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting. De teruggaaf wordt berekend overeenkomstig het tweede lid of, indien de natuurlijk persoon of het lichaam daarvoor kiest, overeenkomstig het derde lid.

2. De teruggaaf van dividendbelasting wordt berekend volgens de formule:

$$T = B \times C \times D,$$

waarin

T voorstelt: de teruggaaf van dividendbelasting;

B voorstelt: de door de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst waartoe de natuurlijk persoon die in Nederland woonachtig is dan wel het lichaam dat in Nederland gevestigd is rechtstreeks of door middel van certificaten is gerechtigd ten opzichte van de totale door de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst;

C voorstelt: de totale door de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst ten opzichte van de door de buitenlandse beleggingsinstelling in dat boekjaar genoten opbrengst, waarbij de in dat boekjaar ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting bij die uitgekeerde winst mag worden opgeteld voor zover daarvoor bij die buitenlandse beleggingsinstelling geen recht op enigerlei tegemoetkoming bestaat, met dien verstande dat de uitkomst niet hoger wordt gesteld dan 1;

D voorstelt: de dividendbelasting die in het boekjaar ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling is ingehouden en voor zover die buitenlandse beleggingsinstelling geen recht heeft op enigerlei tegemoetkoming.

3. Indien de natuurlijk persoon of het lichaam aannemelijk maakt dat de Nederlandse belasting die bij hem in economische zin drukt op de opbrengst waarop ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling dividendbelasting is ingehouden meer bedraagt dan het geval zou zijn geweest indien deze opbrengst, onder overigens gelijke omstandigheden, zou zijn ontvangen en aan hem zou zijn door-uitgekeerd door een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, wordt de teruggaaf van dividendbelasting gesteld op dat meerdere. De teruggaaf bedraagt ten hoogste het bedrag van de dividendbelasting die ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling is ingehouden voor zover die buitenlandse beleggingsinstelling geen recht heeft op enigerlei tegemoetkoming ten aanzien van die dividendbelasting.

4. Het eerste lid is slechts van toepassing indien die natuurlijk persoon of dat lichaam aannemelijk maakt dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de door de buitenlandse beleggingsinstelling uitgekeerde winst, bedoeld in het tweede lid. Voor de toepassing van dit lid is artikel 4, zevende en achtste lid, van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat daarbij wordt gelezen voor:

a. opbrengst: de door de buitenlandse beleggingsinstelling uitgekeerde winst;

b. opbrengstgerechtigde: de natuurlijk persoon die of het lichaam dat gerechtigd is tot de door de buitenlandse beleggingsinstelling uitgekeerde winst.

5. Het eerste lid is zijn niet van toepassing met betrekking tot een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

6. Indien de natuurlijk persoon of het lichaam daarvoor kiest, wordt de teruggaaf berekend alsof een subfonds een buitenlandse beleggingsinstelling is

7. Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

buitenlandse beleggingsinstelling: een niet in Nederland gevestigd lichaam welker doel en feitelijke werkzaamheid bestaat in het beleggen van vermogen;

subfonds: een administratief afgescheiden gedeelte van het vermogen van een buitenlandse beleggingsinstelling waarvoor een separaat beleggingsbeleid wordt gevoerd en waarin specifiek voor dat gedeelte ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen onder specifiek voor dat gedeelte geldende voorwaarden.

8. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van dit artikel.

Artikel IV, onderdeel A (artikel 10b van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel 10b, eerste lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) regelt dat een Nederlandse achterligger met een belang in een bbi op zijn verzoek teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting krijgt die ten laste van een bbi is ingehouden indien aan een aantal voorwaarden is voldaan. Als aan deze voorwaarden wordt voldaan, wordt de hoogte van de teruggaaf berekend overeenkomstig de in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 opgenomen formule of de in het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 opgenomen alternatieve mogelijkheid.

Degene die om teruggaaf verzoekt, dient een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon of een in Nederland gevestigd lichaam te zijn die, onderscheidenlijk dat, rechtstreeks of door middel van certificaten gerechtigd is tot de voordelen van aandelen in of winstbewijzen van een bbi.

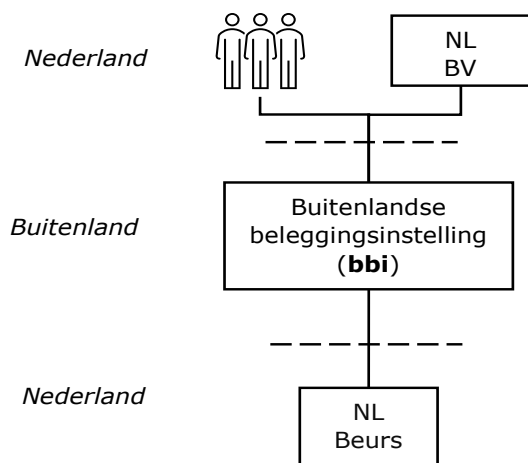
De Nederlandse achterligger kan verzoeken om teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting die is ingehouden ten laste van een bbi. Daarmee wordt tot uitdrukking gebracht dat de dividendbelasting die wordt teruggevraagd, moet zijn geheven van een bbi die rechtstreeks of door middel van certificaten is gerechtigd tot de opbrengst in de zin van artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965. Het begrip 'buitenlandse beleggingsinstelling' is gedefinieerd in het voorgestelde artikel 10b, zevende lid, Wet DB 1965. Voor een nadere toelichting op dit begrip wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij dat lid.

Om een teruggaaf te krijgen moet de Nederlandse achterligger een verzoek indienen bij de inspecteur. Het verzoek zal digitaal moeten worden ingediend. De verzoeker dient aannemelijk te maken dat wordt voldaan aan de voorwaarden voor teruggaaf. Daarnaast dient de verzoeker de hoogte van de teruggaaf op basis van de formule in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 of de vergelijking in het voorgestelde 10b, derde lid, Wet DB 1965 aannemelijk te maken. Het verzoek om teruggaaf moet door een natuurlijk persoon worden ingediend binnen vijf jaren en door een lichaam binnen drie jaren na afloop van het boekjaar van de bbi waarin de bbi winst

uitkeert. Hiertoe wordt, indien dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven, artikel 21c van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (UR AWR 1994) ingevolge de in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965 opgenomen delegatiebevoegdheid aangevuld. De inspecteur beslist op het verzoek van de Nederlandse achterligger bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De Nederlandse achterligger heeft derhalve de mogelijkheid tot bezwaar en beroep.

Ter illustratie het volgende voorbeeld:

Voorbeeld PM



NL beurs keert in december van jaar 1 een dividend uit aan bbi van € 1.000. Het boekjaar van bbi is in dit voorbeeld gelijk aan het kalenderjaar. Bbi keert op 1 maart van jaar 2 een dividend uit aan haar Nederlandse achterliggers van € 800. De Nederlandse achterliggers kunnen tot en met 31 december van jaar 5 (NL BV) dan wel 31 december van jaar 7 (natuurlijk personen) een teruggaafverzoek op grond van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 indienen (oftewel drie, onderscheidenlijk vijf, jaar na afloop van het boekjaar van de bbi waarin de bbi het Nederlandse dividend door-uitkeert, dat wil zeggen: jaar 2).

Artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 bevat de formule op grond waarvan de hoogte van de teruggaaf aan de Nederlandse achterligger van ten laste van de bbi geheven dividendbelasting wordt bepaald. Deze formule is: $T = B \times C \times D$, waarbij 'T' staat voor de hoogte van de teruggaaf, met 'B' wordt de gerechtigdheid van de Nederlandse achterligger tot de winst van de bbi bepaald, met 'C' wordt het deel van de opbrengst dat wordt door-uitgekeerd bepaald en 'D' staat voor het bedrag aan ingehouden dividendbelasting waarvoor de bbi geen andere tegemoetkoming krijgt. De verschillende elementen van de formule komen hierna uitgebreider aan de orde.

'B' betreft de verhouding van de door de bbi uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst waartoe de Nederlandse achterligger rechtstreeks of door middel van certificaten is gerechtigd ten opzichte van de totale door de bbi uitgekeerde winst. Op deze wijze is de teruggaaf van dividendbelasting in verhouding met de voordelen van die bbi waartoe de Nederlandse achterligger in economische zin is gerechtigd. Daarbij is om verschillende redenen aangesloten bij gerechtigdheid tot de door de bbi uitgekeerde winst. In de eerste plaats is dat gedaan omdat gedurende een boekjaar de (aandelen)belangen in een bbi van de verschillende (Nederlandse) achterliggers, en daarmee de gerechtigdheid tot de winst van de bbi, kunnen fluctueren. Door aan te sluiten bij de gerechtigdheid tot daadwerkelijk door de bbi uitgekeerde

winst, kan specifiek worden bepaald welke achterligger aanspraak maakt op een teruggaaf. Indien de gerechtigdheid in de bbi wijzigt tussen het moment waarop ten laste van de bbi dividendbelasting wordt ingehouden en het daaropvolgende moment waarop de bbi winst uitkeert, is dat voor het recht op de voorgestelde teruggaaf dus niet relevant. In de tweede plaats geldt dat bij beleggingen via een fbi ook enkel de achterligger die daadwerkelijk de uitkering van de fbi ontvangt voordeel heeft van de afdrachtvermindering. Bovendien geldt dat voor de vergelijking die de Hoge Raad in zijn arrest stelt ook bij de binnenlandse situatie – dat wil zeggen een Nederlandse aandeelhouder die via een fbi in een Nederlandse vennootschap belegt – van een uitkering sprake is. Het kabinet stelt voor om voor de voorgestelde teruggaafregeling een termijn van twaalf maanden te hanteren. Tot slot wordt ten aanzien van 'B' opgemerkt dat door aan te sluiten bij gerechtigdheid niet relevant is of op het niveau van de Nederlandse achterligger sprake is van Nederlandse heffing. Bij een pensioenfonds dat subjectief van vennootschapsbelasting is vrijgesteld, kan immers ook sprake zijn van 'in economische zin zwaarder belast'.

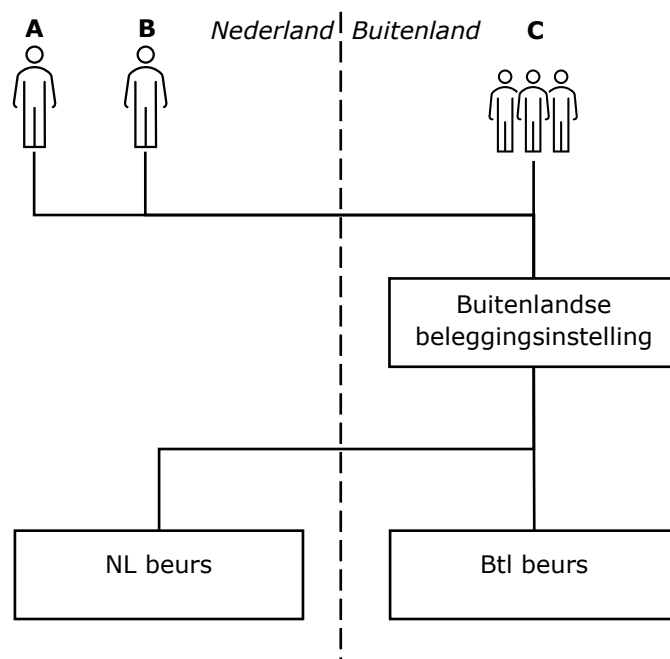
'C' betreft de verhouding van de door de bbi uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst ten opzichte van de door de bbi in dat boekjaar genoten opbrengst als bedoeld in de artikelen 2 en 3 Wet DB 1965. Door dit element van de formule wordt geen teruggaaf gegeven voor dividendbelasting die is geheven op een opbrengst die niet door de bbi wordt door-uitgekeerd, bijvoorbeeld omdat een deel van de opbrengst wordt gebruikt om de kosten van de bbi te voldoen of indien de bbi ervoor kiest om te herbeleggen. Door de formule op deze wijze vorm te geven, geldt dat in het geval de bbi ook inkomen heeft uit buitenlandse beleggingen, de bbi geacht wordt eerst de door haar genoten (uit Nederland afkomstige) opbrengst door uit te keren. Er hoeft dus niet te worden berekend welk deel van de door de achterligger van de bbi ontvangen uitkering effectief een dooruitkering van (uit Nederland afkomstige) opbrengst is en welk deel niet-Nederlandse inkomsten van de bbi betreft. Ook is niet relevant uit welke winsten de uitkering in de periode van 12 maanden na het boekjaar wordt gedaan. Dit hangt samen met de hiervoor genoemde gedachte bij de formule dat de bbi wordt geacht eerst de door haar genoten (uit Nederland afkomstige) opbrengst door uit te keren. Hier is voor gekozen met het oog op de praktische toepasbaarheid van de formule. Daarbij geldt dat de in dat boekjaar ten laste van de bbi ingehouden dividendbelasting waarvoor bij die bbi geen recht op enigerlei tegemoetkoming bestaat bij die uitgekeerde winst mag worden opgeteld. De gedachte hierachter is dat wanneer de Nederlandse achterligger via een fbi zou hebben belegd, de door-uitkering door die fbi hoger zou zijn door de toepassing van de afdrachtvermindering. Nu de bbi geen recht heeft op toepassing van de afdrachtvermindering die is opgenomen in artikel 11a Wet DB 1965, stelt het kabinet voor om aan te sluiten bij de in dat boekjaar ten laste van de bbi ingehouden dividendbelasting waarvoor bij die bbi geen recht op enigerlei tegemoetkoming bestaat. De uitkomst van de onder 'C' bedoelde verhouding kan niet hoger zijn dan 1. Dat betekent dat de in de teller van de breuk in aanmerking te nemen door de bbi uitgekeerde winst niet hoger kan zijn dan de in de noemer van de breuk in aanmerking te nemen door de bbi genoten (uit Nederland afkomstige) opbrengst. Daarmee wordt bewerkstelligd dat er nooit meer dividendbelasting aan de Nederlandse achterliggers wordt teruggegeven dan die ten laste van de bbi is geheven en in economische zin aan hen toerekenbaar is.

'D' betreft de Nederlandse dividendbelasting die ten laste van de bbi is ingehouden voor zover die bbi geen recht heeft op enigerlei tegemoetkoming. Het gaat bij de tegemoetkoming om

een recht op teruggaaf of verrekening op grond van een met Nederland gesloten bilateraal belastingverdrag of om een recht op een tegemoetkoming van ingehouden dividendbelasting op grond van een unilaterale regeling in de staat waar de bbi is gevestigd. De Nederlandse dividendbelasting waarvoor de bbi recht heeft op enigerlei tegemoetkoming is van de voorgestelde teruggaafregeling uitgesloten, omdat in die gevallen geen sprake is van Nederlandse dividenden die uiteindelijk – dat wil zeggen op het niveau van de Nederlandse achterligger – in economische zin zwaarder worden belast.

De toepassing van het voorgestelde artikel 10b, eerste en tweede lid, Wet DB 1965 kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld PM



- NL beurs keert in jaar 1 € 300.000 dividend uit aan Buitenlandse beleggingsinstelling (bbi). bbi heeft op grond van het belastingverdrag dat met Nederland is gesloten recht op een verlaagd dividendbelastingtarief van 10%, waardoor de Nederlandse dividendbelasting € 30.000 bedraagt.
- Op het niveau van bbi is er geen tegemoetkoming beschikbaar ten aanzien van de Nederlandse dividendbelasting.
- Btl beurs keert in datzelfde jaar in november € 480.000 dividend uit aan bbi en houdt geen buitenlandse bronbelasting in.
- De in jaar 1 wereldwijd genoten opbrengst van bbi bedraagt derhalve € 780.000 (€ 300.000 + € 480.000).
- De kosten op het niveau van bbi bedragen € 50.000. Het boekjaar van bbi is gelijk aan het kalenderjaar. bbi besluit in jaar 2 om € 500.000 van de winst uit jaar 1 te herbeleggen en in het eerste kwartaal van jaar 2 de overige winst over jaar 1 aan haar achterliggers uit te keren. bbi is op grond van buitenlands recht niet verplicht ten laste van haar achterliggers bronbelasting in te houden. De uitkering van bbi bedraagt € 200.000 (€ 780.000 -/- € 50.000 -/- € 500.000 -/- € 30.000).
- Van de totale uitkering van € 200.000
 - Ontvangt aandeelhouder A € 5.000
 - Ontvangt aandeelhouder B € 3.000
 - Ontvangen de buitenlandse aandeelhouders C (tezamen) € 192.000

Uitwerking

Aandeelhouder A

- De hoogte van de teruggaaf wordt bepaald overeenkomstig de formule $T = B \times C \times D$
 - Daarbij is B € 5.000 / € 200.000
 - Daarbij is C (€ 200.000 + 30.000*) / € 300.000
 - Daarbij is D € 30.000
- De teruggaaf (T) bedraagt € 575

** Voor onderdeel 'C' uit de formule geldt dat voor de teller van de breuk de dividendbelasting waarvoor op het niveau van bbi geen tegemoetkoming geldt (dat wil zeggen € 30.000) bij de uitgekeerde winst mag worden opgeteld.*

Aandeelhouder B

- De hoogte van de teruggaaf wordt bepaald overeenkomstig de formule $T = B \times C \times D$
 - Daarbij is B € 3.000 / € 200.000
 - Daarbij is C (€ 200.000 + 30.000) / € 300.000
 - Daarbij is D € 30.000
- De teruggaaf (T) bedraagt € 345

De buitenlandse achterliggers C

De groep achterliggers C zijn geen Nederlandse achterliggers. Zij zijn immers niet in Nederland woonachtig dan wel gevestigd. Zij hebben om die reden op grond van de voorgestelde teruggaafregeling geen recht op een teruggaaf van een gedeelte van de ten laste van bbi ingehouden Nederlandse dividendbelasting.

Artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 voorziet in de invulling van de in het voorgestelde artikel 10a, eerste lid, Wet DB 1965 geboden alternatieve mogelijkheid voor Nederlandse achterliggers om te verzoeken om een teruggaaf van de ten laste van een bbi geheven Nederlandse dividendbelasting. Voor een teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 moet de Nederlandse achterligger, zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024, aannemelijk maken dat door een bbi ontvangen en aan hem door-uitgekeerde 'Nederlandse dividenden' in economische zin zwaarder worden belast dan wanneer deze Nederlandse dividenden door een fbi waren ontvangen en aan hem waren door-uitgekeerd. De Hoge Raad geeft geen nadere invulling over hoe de vergelijking moet worden gemaakt. In het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 is hier met de formule een concrete invulling aan gegeven. In de in het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 wordt dit, in navolging van het arrest van de Hoge Raad, opengelaten. Derhalve gaat deze toelichting niet verder dan een algemene invulling van de te maken vergelijking. De wijze waarop de benodigde vergelijking wordt gemaakt is vormvrij.

De teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 wordt gesteld op het verschil tussen de Nederlandse belasting die bij de Nederlandse achterligger in economische zin drukt op de opbrengst waarop ten laste van de bbi dividendbelasting is ingehouden ten opzichte van wanneer de opbrengst, onder overigens gelijke omstandigheden, was ontvangen en door-uitgekeerd door een fbi. Dat wil zeggen dat bij de vergelijking bijvoorbeeld rekening moet worden gehouden met een gelijk kostenniveau en een gelijke beleggingsportefeuille. De terug te geven dividendbelasting bedraagt ten hoogste de dividendbelasting die ten laste van de bbi is ingehouden op Nederlandse dividenden die zijn door-uitgekeerd aan de Nederlandse achterligger. Daarnaast wordt de terug te geven dividendbelasting verminderd voor zover de bbi recht heeft op enigerlei tegemoetkoming ten aanzien van de ten laste van hem ingehouden dividendbelasting. Het is aan de Nederlandse achterligger om de hoogte van de teruggaaf aannemelijk te maken.

Artikel 10b, vierde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, Wet DB 1965 stelt als voorwaarde om in aanmerking te komen voor de voorgestelde teruggaafregeling dat de Nederlandse achterligger aannemelijk maakt dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de door de bbi uitgekeerde winst.

Concreet betekent dat, indien de Nederlandse achterligger aanspraak wil maken op teruggaaf, hij de feiten dient te stellen en, indien de inspecteur deze teruggaaf betwist,

aannemelijk dient te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de door de bbi uitgekeerde winst. Voor de uitleg van het begrip 'uiteindelijk gerechtigde' zijn het OESO-modelverdrag, het daarbij horende OESO-commentaar en de jurisprudentie van de Hoge Raad en het HvJ EU van belang. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de opbrengstgerechtigde in beginsel als de uiteindelijk gerechtigde wordt aangemerkt indien hij vrijelijk over die opbrengst kan beschikken en bij de ontvangst daarvan niet als zaakwaarnemer of lasthebber optreedt.⁶

Onder verwijzing naar artikel 4, zevende en achtste lid, Wet DB 1965 wordt een omschrijving gegeven van situaties waarin de Nederlandse achterligger in ieder geval niet als uiteindelijk gerechtigde wordt beschouwd. Als uiteindelijk gerechtigde wordt in ieder geval niet beschouwd degene die in samenhang met de door de bbi uitgekeerde winst een tegenprestatie heeft verricht als onderdeel van een samenstel van transacties waarbij aannemelijk is dat (i) de door de bbi uitgekeerde winst geheel of gedeeltelijk direct of indirect ten goede is gekomen aan een natuurlijk persoon die of lichaam dat in mindere mate gerechtigd is tot, in dit geval, teruggaaf van de ten laste van de bbi ingehouden dividendbelasting dan degene die de tegenprestatie heeft verricht en (ii) deze natuurlijk persoon of dat lichaam een positie in aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van die wet op directe of indirecte wijze behoudt of verkrijgt die vergelijkbaar is met zijn positie in soortgelijke aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen of geldleningen voorafgaand aan het moment waarop het samenstel van transacties een aanvang heeft genomen. Dit betekent dat indien het samenstel van transacties leidt tot een belastingbesparing terwijl het economische belang bij een ander rust, er geen sprake is van uiteindelijke gerechtigdheid en er geen aanspraak kan worden gemaakt op de voorgestelde teruggaafregeling. Hierbij geldt dat tot een samenstel van transacties ook transacties behoren die rechtens dan wel in feite direct of indirect zijn aangegaan door een met de natuurlijk persoon die of het lichaam dat gerechtigd is tot de door de bbi uitgekeerde winst verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969 respectievelijk natuurlijk persoon als bedoeld in artikel 10a, vijfde lid, onderdeel b, van die wet. Dit moet worden beoordeeld naar het tijdstip waarop de door de bbi uitgekeerde winst ter beschikking wordt gesteld.

Artikel 10b, vijfde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, vijfde lid, Wet DB 1965 regelt dat een lichaam als bedoeld in artikel 6a van de Wet Vpb 1969, dat wil zeggen een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi), geen verzoek voor teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 kan indienen. De reden hiervan is dat wanneer een vbi rechtstreeks of via een in Nederland gevestigde fbi in Nederlandse aandelen zou beleggen, deze vbi ook geen recht zou hebben op een vrijstelling of teruggaaf van dividendbelasting.

Artikel 10b, zesde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, zesde lid, Wet DB 1965 bepaalt dat de natuurlijk persoon of het lichaam dat om teruggaaf verzoekt, er in voorkomende gevallen voor kan kiezen om de teruggaaf te berekenen alsof een subfonds zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 10b, zevende lid, Wet DB 1965 een buitenlandse beleggingsinstelling is. Dergelijke subfondsen worden voor de teruggaafregeling gelijkgesteld met een buitenlandse beleggingsinstelling als zij –

⁶ HR 6 april 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5639, r.o. 3.2 en HR 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:49, r.o. 4.3.1.

zelfstandig beschouwd – zouden voldoen aan de definitie van buitenlandse beleggingsinstelling. Op deze manier kunnen Nederlandse achterliggers van een paraplufonds de formule van het tweede lid en de alternatieve mogelijkheid voor het bepalen van een teruggaaf van het derde lid toepassen op subfondsniveau.

Artikel 10b, zevende lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, zevende lid, Wet DB 1965 bevat de definities van de begrippen 'buitenlandse beleggingsinstelling' en 'subfonds'. In zijn arrest oordeelt de Hoge Raad dat Nederland in zijn verhouding met de in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders van een bbi op grond van het EU-recht een verplichting heeft.⁷ Om die reden wordt de voorgestelde mogelijkheid tot teruggaaf van dividendbelasting opengesteld voor Nederlandse achterliggers in een bbi. De bbi is voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 en de daarop berustende bepalingen gedefinieerd als een niet in Nederland gevestigd lichaam welker doel en feitelijke werkzaamheid bestaat in het beleggen van vermogen. Of sprake is van beleggen (dan wel ondernemen) wordt zoals voor Nederlandse fiscale doeleinden gebruikelijk is, beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden van het geval. Het is voor het recht op teruggaaf op het niveau van de Nederlandse achterligger niet relevant of de bbi voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 28 Wet Vpb 1969. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de wettelijke uitbreiding van het begrip 'beleggen' voor de toepassing van het fbi-regime, zoals opgenomen in artikel 28, derde lid, Wet Vpb 1969, niet geldt voor de uitleg van het begrip beleggen dat is opgenomen in de definitie van bbi in het voorgestelde artikel 10b, zevende lid, Wet DB 1965.

De definitie van subfonds is ontleend aan de definitie van subfonds in artikel 1:1 Wet op het financieel toezicht. Een subfonds is, kort gezegd, een administratief afgescheiden gedeelte van het vermogen van een beleggingsinstelling met een eigen beleggingsbeleid en eigen ter collectieve belegging gevraagde of verkregen middelen en waarbij deelnemers delen in de opbrengst van de beleggingen onder specifiek voor dat subfonds geldende voorwaarden.

Artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965 bevat een delegatiebevoegdheid om bij ministeriële regeling nadere regels voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 te stellen. Deze bevoegdheid biedt bijvoorbeeld de mogelijkheid om aan de toepassing van de teruggaafregeling administratieve voorwaarden te verbinden die nodig zijn voor een goede en controleerbare uitvoering. Hierbij kan worden gedacht aan regels over de termijn om een teruggaafverzoek in te dienen alsmede de vorm en inhoud van het teruggaafverzoek.

Artikel V

De Wet milieubeheer wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 16c.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na "9, tweede en derde lid," ingevoegd "10 bis, vierde lid,".

⁷ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.

2. Het derde lid komt te luiden:

3. Het is voorts verboden in strijd te handelen met de volgende bepalingen:

a. artikel 10, achtste lid, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2024/3210 van de Commissie van 18 december 2024 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft het CBAM-register;

b. de artikelen 2, eerste lid, 8, eerste lid, 20, eerste lid, 21, vierde, vijfde en zevende lid, en 23, vierde, vijfde en zevende lid, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2025/486 van de Commissie van 17 maart 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de voorwaarden en procedures in verband met de status van toegelaten CBAM-aangever; en

c. de artikelen 4, eerste tot en met derde lid, 7, 8 en 10 van de Uitvoeringsverordening (EU) 2025/2210 van de Commissie van 3 november 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad voor goederen en veredelingsproducten die naar het continentaal plat of de exclusieve economische zone van lidstaten worden gebracht.

Artikel V, onderdeel A (artikel 16c.3 van de Wet milieubeheer)

Met dit onderdeel wordt een aantal voorschriften uit de Verordening koolstofcorrectie aan de grens en de krachtens die verordening vastgestelde EU-rechtshandelingen aan artikel 16c.3, eerste en derde lid, van de Wet milieubeheer toegevoegd. Daarmee worden de ambtenaren werkzaam bij de Dienst Nederlandse emissieautoriteit belast met het toezicht op de naleving van deze voorschriften.⁸ Bovendien verkrijgt de NEa de bevoegdheid om bij overtreding van deze voorschriften te handhaven door middel van oplegging van een last onder dwangsom en een bestuurlijke boete krachtens respectievelijk artikel 18.6a, vierde lid, en artikel 18.16c, eerste lid, van de Wet milieubeheer. De bestuurlijke boete bedraagt op grond van artikel 18.16e, eerste lid, van de Wet milieubeheer maximaal 10% van de omzet van de betrokken onderneming over het afgelopen jaar, dan wel € 450.000 indien de jaaromzet minder dan € 4.500.000 bedroeg.

Met dit onderdeel vervalt tevens de grondslag uit artikel 16c.3, derde lid, van de Wet milieubeheer om bij ministeriële regeling handelingen te verbieden die in strijd zijn met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens en de krachtens die verordening vastgestelde EU-rechtshandelingen.

B.

Artikel 16c.4 van de Wet milieubeheer wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "Algemene Douanewet" vervangen door "Algemene douanewet".

2. Onder vernummering van het tweede lid tot derde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

2. Het bestuur van de emissieautoriteit en de inspecteur of ontvanger, bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, verstrekken elkaar op verzoek de gegevens die nodig zijn voor de beoordeling of een aanvrager voldoet aan het criterium, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

⁸ Artikel 18.4, eerste lid, van de Wet milieubeheer jo. artikel 1 van het Besluit aanwijzing toezichthouders CBAM. Zie in dit verband ook artikel 5:11 van de Algemene wet bestuursrecht.

Artikel V, onderdeel B (artikel 16c.4 van de Wet milieubeheer)

Dit onderdeel regelt de onderlinge gegevensverstrekking tussen de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst en het bestuur van de emissieautoriteit, voor zover noodzakelijk voor de beoordeling of een aanvrager voldoet aan het criterium, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens. Op grond van die bepaling dient de NEa te beoordelen of een importeur die de status van toegelaten CBAM-aangever heeft aangevraagd betrouwbaar is. Daarbij moet de NEa onder meer vaststellen of de aanvrager in de vijf jaar voorafgaand aan de aanvraag betrokken is geweest bij ernstige of herhaalde overtredingen van de douane-, belasting- of marktmisbruikregelgeving. Uit artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2025/486 van de Commissie van 17 maart 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de voorwaarden en procedures in verband met de status van toegelaten CBAM-aangever volgt dat hierbij in het bijzonder oog moet zijn voor de aanvrager, de personen die belast zijn met de CBAM-aangelegenheden van de aanvrager, de personen die de leiding hebben over de aanvrager, en de personen die zeggenschap hebben over de leiding van de aanvrager. Daarbij moet worden vastgesteld of deze personen in de drie jaar voorafgaand aan de aanvraag betrokken zijn geweest bij ernstige of herhaalde inbreuken op de douanewetgeving, belastingvoorschriften, regels inzake marktmisbruik dan wel op Verordening (EU) 2023/956 of op grond van die verordening vastgestelde gedelegeerde handelingen en uitvoeringshandelingen.

De beoordeling van deze aspecten vereist doorgaans informatie die is verdeeld over meerdere bestuursorganen. De Belastingdienst beschikt over gegevens met betrekking tot fiscale integriteit en betalingsgedrag. De NEa is belast met de toelatingsprocedure en dient hiervoor beschikking te krijgen over voor deze beoordeling relevante gegevens zoals die bij de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst berusten. Het voorstel voorziet daarom in een grondslag om deze gegevens te kunnen uitwisselen. Met deze grondslag wordt voorzien in de benodigde doorbreking van de geheimhoudingsplicht uit artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

De gegevensverstrekking vindt plaats op verzoek, hetgeen de proportionaliteit waarborgt. Wanneer de NEa aan de Belastingdienst vraagt of de aanvrager in de drie jaar voorafgaand aan de aanvraag betrokken is geweest bij ernstige of herhaalde overtredingen van belastingregelgeving blijven eventuele naheffingsaanslagen en verzuimboetes buiten beschouwing. De controle zal zien op eventuele opgelegde vergrijpboetes, omdat daarbij tevens is vastgesteld dat sprake is van opzet of grove schuld. Wanneer de Belastingdienst informatie over opgelegde vergrijpboetes deelt met de NEa betekent dat niet automatisch dat de NEa afziet van het verlenen van de toelating of een verleende toelating intrekt. De NEa zal zelfstandig beoordelen of het vergrijp het niet verlenen of intrekken van de toelating rechtvaardigt.

Naast de invoering van de grondslag voor de gegevensuitwisseling wordt met dit onderdeel de juiste citeertitel opgenomen in de verwijzing naar de Algemene douanewet in artikel 16c.4, eerste lid, van de Wet milieubeheer.

C.

Artikel 18.16f wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het eerste lid wordt een zin toegevoegd, luidende: De boete kan worden verlaagd in overeenstemming met artikel 26, eerste lid, bis, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

2. Aan het tweede lid wordt een zin toegevoegd, luidende: De boete kan worden verlaagd in overeenstemming met artikel 26, tweede lid, bis, tweede alinea, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

Artikel V, onderdeel C (artikel 18.16f van de Wet milieubeheer)

De voorgestelde wijziging van artikel 18.16f, eerste lid, van de Wet milieubeheer maakt het mogelijk om aan een toegelaten CBAM-aangever die niet tijdig de benodigde CBAM-certificaten inlevert, een lagere bestuurlijke boete op te leggen dan dat artikel momenteel voorschrijft. Dit is alleen mogelijk indien wordt voldaan aan de in artikel 26, eerste lid, bis, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens genoemde voorwaarden. Op grond van die bepaling kan de bestuurlijke boete alleen worden verlaagd indien de CBAM-aangever te weinig certificaten heeft ingeleverd doordat hij onjuiste informatie heeft ontvangen van een exploitant, een verificateur of een onafhankelijk persoon. Daarnaast zal de bestuurlijke boete wel doeltreffend, evenredig en afschrikkend moeten blijven en rekening moeten houden met de duur, de ernst, de reikwijdte, de opzettelijke aard of de herhaling van de niet-naleving of de mate waarin de toegelaten CBAM-aangever meewerkt met de bevoegde autoriteit.

De voorgestelde wijziging van artikel 18.16f, tweede lid, van de Wet milieubeheer maakt het mogelijk om aan een importeur die geen CBAM-aangever is maar die in strijd met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens wel CBAM-goederen importeert, een lagere bestuurlijke boete op te leggen dan dat artikel momenteel voorschrijft. Krachtens artikel 26, tweede lid, bis, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens is dit alleen mogelijk in gevallen waarin de importeur de op massa gebaseerde drempelwaarde met niet meer dan 10% heeft overschreden of indien de importeur voorlopig goederen is blijven invoeren, maar zijn aanvraag voor de status van toegelaten CBAM-aangever is afgewezen. De op te leggen bestuurlijke boete moet daarnaast doeltreffend, evenredig en afschrikkend blijven en moet minstens het in de EG-richtlijn handel in broeikasgasemissierechten bepaalde bedrag van € 100 voor elke ton uitgestoten CO₂-equivalent bedragen, met een jaarlijkse verhoging vanwege indexering.

Artikel VI

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 71v, tweede lid, wordt "de rechtspersoon of natuurlijke persoon" vervangen door "eenieder".

Artikel VI, onderdeel A (artikel 71v, tweede lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Er wordt voorgesteld te verduidelijken dat de belastingplicht rust op eenieder die het glastuinbouwbedrijf of energiebedrijf voor glastuinbouw als onderneming drijft. De wijziging is met name van belang voor situaties waarin een onderneming wordt gedreven in

samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid, zoals de maatschap of vennootschap onder firma. Met deze wijziging wordt verduidelijkt dat de belastingheffing aangrijpt bij het samenwerkingsverband als zodanig. Dit sluit aan bij de opzet van de CO₂-heffing glastuinbouw, waarbij wordt uitgegaan van één heffingsgrondslag op het niveau van het glastuinbouwbedrijf als geheel, zonder dat de wet voorziet in een toerekening van die grondslag aan de afzonderlijke maten of vennoten. In lijn daarmee wordt verduidelijkt dat de heffing niet per participant wordt gesplitst, maar wordt geheven ter zake van de gezamenlijke exploitatie.

De belastingplichtige kan als gevolg hiervan door de inspecteur worden geïdentificeerd door te kijken naar de contractant van een gascontract. In de praktijk wordt het contract namelijk afgesloten door de personenvennootschap en niet door de achterliggende participanten. De personenvennootschap heeft op haar eigen naam een inschrijving in de Kamer van Koophandel.

Voorgesteld wordt aan de wijziging terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2025 omdat de CO₂-heffing glastuinbouw voor het eerst betrekking heeft op de jaren 2025 en 2026 en de eerste aangifte hierover in 2027 plaatsvindt. Het is daarom noodzakelijk dat vóór het eerste aangiftemoment duidelijkheid bestaat over de belastingplichtige over die jaren. Daarbij moet worden voorkomen dat eerst de heffing bij de afzonderlijke participanten wordt betrokken en in latere jaren bij de personenvennootschap, wat tot uitvoeringsproblemen en onduidelijkheid zou leiden. De wijziging heeft geen materiële betekenis voor de kring van belastingplichtigen. De fiscale last van de CO₂-heffing glastuinbouw blijft immers materieel drukken op de natuurlijke personen en rechtspersonen die het bedrijf drijven. Het voorstel beoogt bij te dragen aan een eenvoudige en begrijpelijke uitvoering van de belastingheffing.

B.

Artikel 72 wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de tekst wordt de aanduiding "1." geplaatst.
2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

2. In afwijking van het eerste lid, onderdeel g, is de eindbestemming, ingeval geen vervoersovereenkomst is afgesloten, de luchthaven waar de vliegreis van de passagier eindigt ingevolge een bewijsstuk anders dan een vervoersovereenkomst. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld omtrent de inhoud en vorm van een bewijsstuk anders dan een vervoersovereenkomst.

Artikel VI, onderdeel B (artikel 72 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel 72 Wbm zijn de definities opgenomen die van toepassing zijn voor de vliegbelasting. Voorgesteld wordt om aan artikel 72 Wbm een lid toe te voegen met daarin een afwijking van de huidige definitie van eindbestemming, in het geval geen vervoersovereenkomst is gesloten. In het geval geen vervoersovereenkomst gesloten is, is kan de eindbestemming van de passagier worden aangetoond op basis van een document anders dan de vervoersovereenkomst. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld aan de voorwaarden waaraan een document anders dan een vervoersovereenkomst moet voldoen.

Artikel VII

In de Algemene douanewet wordt in artikel 1:3, eerste lid, onderdeel a, "(PbEU 2013, L 269)" vervangen door "of Verordening (EU) 2026/XXXX van het Europees Parlement en de Raad van [XX maand] 2026 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, tot oprichting van de douaneautoriteit van de Europese Unie en tot intrekking van Verordening (EU) nr. 952/2013".

Artikel VII en IX (artikel 1:3 van de Algemene douanewet en artikel 2 van de Invorderingswet 1990)

In de Algemene douanewet (Adw) is de term 'Douanewetboek van de Unie' gedefinieerd als Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PbEU 2013, L 269). Op XX [pm: datum invoegen] is er een nieuw Douanewetboek van de Unie gepubliceerd ter vervanging van de oude verordening.⁹ De nieuwe verordening treedt in werking met ingang van de dag na de bekendmaking ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie en enkele artikelen zijn vanaf die datum meteen van toepassing. Het merendeel van de artikelen van de nieuwe verordening wordt van toepassing een jaar na inwerkingtreding van de nieuwe verordening. Op dat moment wordt ook de oude verordening ingetrokken. In de periode van inwerkingtreding van de nieuwe verordening tot de intrekking van de oude verordening zijn enkele artikelen van de nieuwe verordening al van toepassing en moet hieraan uitvoering worden gegeven door lidstaten. Dit betreft de volgende artikelen: artikel 5, onderdelen 35 (definitie 'zending'), 47 (definitie 'afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen') en 64l (definitie 'artikel'), artikel 18 (kosten douanewerkzaamheden, inclusief de Europese handelingsvergoeding), de artikelen 28a tot en met 29a, 31 en 39a (European Union Customs Data Hub), artikel 67, tweede lid, (douaneaangifte voor afstandsverkopen), artikel 153a (transactiewaarde van goederen gekocht op afstand), artikel 157, lid 3a, (douanewaardevaststelling bij afstandsverkopen), artikel 157a (douanewaarde voor export), de artikelen 205, 206, 207, 211 tot en met 221 en 229 tot en met 238 (bepalingen over het functioneren van de Europese Douaneautoriteit) en alle artikelen waarin een grondslag is opgenomen voor de Europese Commissie om een gedelegeerde verordening of uitvoeringsverordening uit te werken.

Met het oog op deze gefaseerde toepassing wordt voorgesteld de definitie van het Douanewetboek van de Unie in de Adw en de Invorderingswet 1990 (IW 1990) uit te breiden met de nieuwe verordening. Daarmee wordt verduidelijkt dat de bestaande bepalingen en bevoegdheden uit die wetten van toepassing zijn op de uitvoering van de taken die voortvloeien uit de onderdelen van de nieuwe verordening die op dat moment gelden. Met deze voorgestelde wijziging worden geen nieuwe bevoegdheden toegekend aan de inspecteur.

Op het moment dat de nieuwe verordening volledig van toepassing wordt en de oude verordening wordt ingetrokken, wordt de definitie in de Adw bij separaat wetsvoorstel aangepast om alleen nog maar naar de nieuwe verordening te verwijzen. Doordat de definitie in de IW 1990 op grond van dit wetsvoorstel wordt omgezet naar een dynamische verwijzing naar de Adw, behoeft die definitie op dat moment geen aanpassing meer.

⁹ Verordening (EU) 2026/XXXX van het Europees Parlement en de Raad van XX maand 2026 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, tot oprichting van de douaneautoriteit van de Europese Unie en tot intrekking van Verordening (EU) nr. 952/2013.

Voorgesteld wordt dat de wijziging van de definitie van Douanewetboek van de Unie in de Adw en de IW 1990 in werking treedt met ingang van 1 januari 2027 en dat aan deze wijziging terugwerkende kracht wordt verleend tot en met het moment waarop de bepalingen in het nieuwe Douanewetboek van de Unie van toepassing worden. Dit is het moment dat de inspecteur in staat moet zijn om de nieuwe verordening toe te passen en de bevoegdheden uit de Adw en IW 1990 uit te oefenen ter uitvoering van de artikelen van de nieuwe verordening die reeds van toepassing zijn geworden.

Artikel VIII

In de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen wordt aan artikel 9 een lid toegevoegd, luidende:

4. Indien aan een vreemdeling tijdens tijdelijke bescherming als bedoeld in artikel 1 van de Vreemdelingenwet 2000 een tegemoetkoming is toegekend, heeft de omstandigheid dat hij aansluitend aan dit verblijf rechtmatig verblijf houdt in de zin van artikel 8, onderdeel f of h, van die wet, niet tot gevolg dat hij daardoor zijn aanspraak verliest op eenzelfde tegemoetkoming gedurende de periode van laatstgenoemd verblijf.

Artikel VIII (artikel 9 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In artikel 9, eerste lid, Awir is opgenomen dat vreemdelingen bij een wijziging van de grond waarop zij rechtmatig verblijf houden in de zin van de Vreemdelingenwet 2000 onder voorwaarden hun aanspraak op inkomensafhankelijke regelingen niet verliezen. Bij het ontstaan van deze bepaling is geen rekening gehouden met de mogelijkheid dat een vreemdeling tijdens tijdelijke bescherming als bedoeld in artikel 1 van de Vreemdelingenwet 2000 aanspraak kan maken op een tegemoetkoming. Een dergelijke situatie heeft zich voor het eerst voorgedaan na wijzigingen in de Wet op de huurtoeslag¹⁰ en de Wet kinderopvang¹¹ per 4 maart 2022. Als gevolg van deze wijzigingen kunnen ontheemden uit Oekraïne die tijdelijke bescherming¹² genieten aanspraak maken op huurtoeslag en kinderopvangtoeslag gedurende de periode van tijdelijke bescherming, mits zij voldoen aan de overige voorwaarden voor de inkomensafhankelijke regeling.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, eindigt de tijdelijke bescherming van ontheemden uit Oekraïne per 4 maart 2027 en vindt er een transitiefase plaats voordat ontheemden (met terugwerkende kracht) rechtmatig verblijf houden als bedoeld in artikel 8, onderdeel a, van de Vreemdelingenwet 2000. Evenals in de situaties die zijn geregeld in artikel 9, eerste lid, Awir is het niet wenselijk dat ontheemden tijdens een dergelijke transitiefase een aanspraak op inkomensafhankelijke regelingen verliezen, des te meer omdat deze aanspraak naar

¹⁰ Wet van 15 november 2023 tot wijziging van de Wet op de huurtoeslag (recht op huurtoeslag voor Oekraïense ontheemden), (Stb. 2023, 429).

¹¹ Wet van 20 november 2024 tot wijziging van de Wet kinderopvang om aanspraak op kinderopvangtoeslag mogelijk te maken voor Oekraïense ontheemden gelet op het Uitvoeringsbesluit van de Raad tot vaststelling van het bestaan van een massale toestroom van ontheemden uit Oekraïne in de zin van artikel 5 van Richtlijn 2001/55/EG van de Raad van 20 juli 2001 en tot invoering van tijdelijke bescherming naar aanleiding daarvan en daarnaast ouders met een partner buiten de Europese Unie, de Europese Economische Ruimte of Zwitserland ook aanspraak op kinderopvangtoeslag te geven (Stb. 2024, 390).

¹² Onder 'tijdelijke bescherming' wordt volgens artikel 1 van de Vreemdelingenwet 2000 verstaan 'het rechtmatig verblijf in de zin van artikel 8, onder f of h, van die wet van de vreemdeling wiens uitzetting in verband met een aanvraag als bedoeld in artikel 28 van die wet op grond van de richtlijn tijdelijke bescherming achterwege blijft'. Oekraïense ontheemden genieten rechtmatig verblijf als gevolg van tijdelijke bescherming als zij onder de reikwijdte vallen van het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 van de Raad van 4 maart 2022 tot vaststelling van het bestaan van een massale toestroom van ontheemden uit Oekraïne in de zin van artikel 5 van Richtlijn 2001/55/EG, en tot invoering van tijdelijke bescherming naar aanleiding daarvan (PbEU 2022, L 71/1) of een verlenging van dat besluit.

verwachting later met terugwerkende kracht herleeft. Daarom wordt voorgesteld om in artikel 9, vierde lid, Awir op te nemen dat vreemdelingen aan wie tijdens tijdelijke bescherming een tegemoetkoming is toegekend, de aanspraak op deze tegemoetkoming niet verliezen als zij aansluitend rechtmatig verblijf houden in de zin van artikel 8, onderdeel f of h, van de Vreemdelingenwet 2000.

Hiervan is onder meer sprake als ontheemden na het eindigen van de tijdelijke bescherming in Nederland verblijven in afwachting van de beslissing op een aanvraag tot het verlenen van een verblijfsvergunning, bedoeld in de artikelen 14 of 28 van de Vreemdelingenwet 2000, en uitzetting achterwege dient te blijven totdat op deze aanvraag is beslist. Aangezien ontheemden bij binnenkomst in Nederland reeds een aanvraag voor het verlenen van een verblijfsvergunning als bedoeld in artikel 28 van de Vreemdelingenwet 2000 hebben gedaan, bestaat er na het eindigen van de tijdelijke bescherming aansluitend rechtmatig verblijf op deze grond. Hiervoor is geen handeling van de ontheemde vereist. Wanneer de ontheemde deze aanvraag intrekt en een nieuwe aanvraag doet voor het verlenen van de beoogde tijdelijke verblijfsvergunning, een verblijfsvergunning als bedoeld in artikel 14 van de Vreemdelingenwet 2000, bestaat eveneens een aansluitend rechtmatig verblijf. Met de voorgestelde wijziging van artikel 9 wordt geregeld dat in deze gevallen een reeds daarvoor lopende aanspraak op een voorschot op een inkomensafhankelijke regeling blijft voortbestaan. De term 'aansluitend' hoeft immers niet zo strikt te worden uitgelegd dat enkel een directe aaneensluiting tussen de verschillende gronden voor rechtmatig verblijf volstaat. Als de aanvraag voor de verblijfsvergunning, bedoeld in artikel 14 van de Vreemdelingenwet 2000, verband houdt met eerder genoten tijdelijke bescherming, is aan de voorwaarde van het houden van aansluitend rechtmatig verblijf voldaan. Indien een ontheemde bezwaar of beroep instelt tegen een afwijzing van de aanvraag voor een verblijfsvergunning en op grond van een rechterlijke beslissing uitzetting achterwege dient te blijven, blijft ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 9 Awir eveneens de aanspraak op een reeds aangevraagd voorschot op een tegemoetkoming voortbestaan. Zo wordt geborgd dat in de periode vanaf het eindigen van tijdelijke bescherming tot aan het verkrijgen van een verblijfsvergunning als bedoeld in artikel 8, onderdeel a of c, van de Vreemdelingenwet 2000 een lopend voorschot op een inkomensafhankelijke regeling niet komt te vervallen. Als de aanvraag van de ontheemde tot het verlenen van een verblijfsvergunning wordt afgewezen en dat besluit onherroepelijk vaststaat, vervalt vanaf dat moment het recht op inkomensafhankelijke regelingen. Omdat tot het moment van het onherroepelijk worden van dit besluit nog wel rechtmatig verblijf gehouden werd, vervalt het recht op inkomensafhankelijke regelingen niet met terugwerkende kracht.

Evenals hetgeen geregeld in artikel 9, eerste lid, Awir bestaat op grond van het voorgestelde artikel 9, vierde lid, Awir geen mogelijkheid om tijdens de transitiefase een nieuwe aanvraag te doen voor een tegemoetkoming in de zin van de Awir. De voorgestelde maatregel is dus enkel van toepassing op reeds aangevraagde tegemoetkomingen, omdat enkel beoogd wordt om geen negatief effect te laten ontstaan bij vreemdelingen die verplichtingen zijn aangegaan in de veronderstelling dat zij een voorschot op een tegemoetkoming zouden blijven ontvangen dat hen daarin ondersteunt. Overigens belet dit niet de bestaande mogelijkheid om achteraf, na verkrijging van een verblijfsvergunning als bedoeld in de artikelen 14 of 28 van de Vreemdelingenwet 2000, alsnog een tegemoetkoming over deze periode aan te vragen.

Artikel IX

In de Invorderingswet 1990 wordt in artikel 2, eerste lid, onderdeel c, "Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PbEU 2013, L 269)" vervangen door "het Douanewetboek van de Unie, genoemd in artikel 1:3, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene douanewet".

Artikel X

In artikel 25, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting BES wordt "volzin" vervangen door "zin" en wordt de vierde zin vervangen door een zin, luidende: Voor de toepassing van de derde zin wordt het aantal inwoners gesteld op de inwonersaantallen op 1 januari van het jaar voorafgaand aan het kalenderjaar, bedoeld in de tweede zin, zoals vastgesteld door het Centraal Bureau voor de Statistiek.

Artikel X (artikel 25 van de Wet inkomstenbelasting BES)

Op grond van artikel 25, eerste lid, Wet IB BES worden bij het begin van het kalenderjaar bij ministeriële regeling verschillende in de Wet IB BES vermelde bedragen vervangen. Op deze manier wordt onder meer de inflatiecorrectie doorgevoerd van de in artikel 24, derde lid, Wet IB BES opgenomen ouderentoeslag, de schijfgrenzen in de in artikel 24a, eerste lid, Wet IB BES opgenomen tarieftabel en de premiegrens, bedoeld in artikel 24a, zevende lid, Wet IB BES. Artikel 25, tweede lid, Wet IB BES bevat de berekening van de tabelcorrectiefactor die wordt gebruikt voor deze jaarlijkse inflatiecorrectie. De tabelcorrectiefactor wordt berekend door één te delen door de prijsindexverhouding. Deze prijsindexverhouding is de verhouding van het gemiddelde van de prijsindexcijfers van de gezinsconsumptie, zoals berekend door het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS), betrekking hebbende op de achttiende tot en met de zevende aan het kalenderjaar voorafgaande maand en het gemiddelde van die prijsindexcijfers, betrekking hebbende op de dertigste tot en met de negentiende aan het kalenderjaar voorafgaande maand.

In artikel 25, tweede lid, Wet IB BES is ook de verdeelsleutel opgenomen die wordt gebruikt voor de bepaling van het gewogen gemiddelde van de afzonderlijke prijsindexcijfers voor de BES-eilanden. Dit gebeurt aan de hand van het aantal inwoners van die eilanden, vermeld in het huidige artikel 25, tweede lid, vierde zin, Wet IB BES. Het aantal inwoners, vermeld in voornoemde vierde zin, wordt nu elk jaar aangepast. Deze jaarlijkse aanpassing wordt gebaseerd op de op dat moment meest recente beschikbare data van het CBS, gepubliceerd in de statline 'Caribisch Nederland; bevolking; geslacht, leeftijd, burgerlijke staat'. Er wordt voorgesteld om te regelen dat het niet langer nodig is om jaarlijks via een wijzigingswet de relevante inwonersaantallen aan te passen. Dit wordt geregeld door artikel 25, tweede lid, vierde zin, Wet IB BES te vervangen door een nieuwe zin.

In het voorgestelde artikel 25, tweede lid, vierde zin Wet IB BES wordt niet langer een precies aantal inwoners genoemd, maar wordt verwezen naar de inwonersaantallen zoals jaarlijks vastgesteld door het CBS en gepubliceerd in de statline 'Caribisch Nederland; bevolking; geslacht, leeftijd, burgerlijke staat'. Daarbij wordt steeds uitgegaan van de aantallen zoals vastgesteld per 1

januari voorafgaand aan het in het tweede lid bedoelde kalenderjaar. Zoals hiervoor aangegeven, worden de in het huidige artikel 25, tweede lid, Wet IB BES opgenomen inwonerstallen ook gebaseerd op deze CBS-data. Met deze voorgestelde wijziging is dan ook geen aanpassing beoogd van de berekening van de tabelcorrectiefactor. Deze voorgestelde aanpassing treedt met ingang van 1 januari 2027 in werking. Voor het jaar 2027 zal dus worden uitgegaan van de door het CBS vastgestelde inwonersaantallen per 1 januari 2026, die in de loop van 2026 worden gepubliceerd.

Tot slot wordt van de gelegenheid gebruikt gemaakt om in artikel 25, tweede lid, derde zin, Wet IB BES het woord 'volzin' te vervangen door het woord 'zin'.

Artikel XI

Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat artikel 2:13, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht niet van toepassing is op in die regeling aangewezen berichten aan de Dienst Toeslagen, bedoeld in artikel 11, tweede lid, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, voor een in die regeling bepaalde periode.

Artikelen XI en XII

Met de Wmebv zijn de regels over het elektronisch bestuurlijk verkeer gemoderniseerd. De Wmebv heeft diverse bepalingen in de Awb gewijzigd, waaronder in afdeling 2.3 Awb. Het gewijzigde artikel 2:13 Awb is met ingang van 1 januari 2026 in werking getreden. Artikel 2:13, eerste lid, Awb bepaalt dat een ieder een officieel bericht elektronisch aan een bestuursorgaan kan zenden. Vanwege de tijd die benodigd is voor bestuursorganen om de systemen hierop aan te passen en een kanaal voor elektronische indiening in te richten, geeft artikel 2:13, vierde lid, Awb de mogelijkheid om bij tijdelijke ministeriële regeling artikel 2:13, eerste lid, Awb uit te zonderen voor bepaalde bestuursorganen en aangewezen berichten. Op grond van artikel 4a van de Tijdelijke regeling gefaseerde inwerkingtreding artikel 2:13 Awb geldt er voor de Dienst Toeslagen een uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb voor de in dat artikel aangewezen berichten. De genoemde tijdelijke regeling vervalt met ingang van 1 januari 2027. Het betreft daarmee een uitstel van een jaar voor de Dienst Toeslagen.

In het algemeen deel van deze memorie is uiteengezet dat de Dienst Toeslagen niet in staat is om de benodigde digitalisering voor 1 januari 2027 af te ronden en daarmee (volledig) te voldoen aan artikel 2:13, eerste lid, Awb. De Dienst Toeslagen heeft uitstel tot en met 31 december 2027 nodig om te kunnen voldoen aan de verplichting om een digitaal kanaal aan te bieden voor de bij de Dienst Toeslagen inkomende berichten.

Omdat met ingang van 1 januari 2027 de grondslag voor de Tijdelijke regeling tot gefaseerde inwerkingtreding van artikel 2:13 Awb vervalt¹³, is het niet mogelijk om de uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb voor de Dienst Toeslagen in de genoemde tijdelijke regeling te verlengen tot en met 31 december 2027.

Daarom wordt voorgesteld om op wettelijk niveau een nieuwe tijdelijke grondslag op te nemen om bij ministeriële regeling artikel 2:13, eerste lid, Awb uit te zonderen voor de Dienst

¹³ Artikel 2:13, vierde lid, Awb vervalt op grond van artikel 1a Wmebv met ingang van 1 januari 2027, zie Besluit van 22 oktober 2024, houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de artikelen I, onderdelen C tot en met M, Ia, II, IV tot en met XIV, onderdeel B, XVI tot en met XIX, XXI, XXII, onderdelen A en B, XXIII, XXIV, XXVII tot en met XXXIII en XXXIV van de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer en artikel I, onderdeel BN, van de Verzamelwet Omgevingswet 2023 (Stb. 2024, 321).

Toeslagen voor aangewezen berichten. Vanwege de tijdelijkheid maakt opname van deze maatregel in een wetsvoorstel als het voorliggende opportuun.

De voorgestelde maatregel is tijdelijk van aard omdat zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie de Dienst Toeslagen de komende jaren toewerkt naar de situatie waarin de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb volledig kan worden uitgevoerd. Bij ministeriële regeling, de Regeling Elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst (Regeling EBV), kan worden bepaald op welke manier het berichtenverkeer plaatsvindt.

Het digitaal kunnen inzenden van berichten door burgers en bedrijven aan de Dienst Toeslagen is voor de meeste (en meest voorkomende) berichtenstromen al geruime tijd mogelijk. Voor een aantal berichtenstromen geldt echter dat het digitaal kunnen inzenden nog niet mogelijk is. Deze berichtenstromen zullen de komende jaren gefaseerd worden gedigitaliseerd. Dit betreft de berichtenstromen die in de onderstaande tabel zijn weergegeven.

Wettelijke regeling	Toelichting
Artikel 3, 3a en 3c Awir.	Verzoek om gebruik te maken van de mogelijkheid om niet als toeslagpartner te worden aangemerkt.
Artikel 8 Awir.	Verzoek om af te wijken van het door de inspecteur van de Belastingdienst vastgestelde inkomen.
Artikel 18 Awir.	Reactie op verzoek om informatie.
Artikel 21a Awir.	Verzoek om een vastgestelde tegemoetkoming te herzien.
Artikel 26b Awir.	Reactie op de gelegenheid een zienswijze te geven.
Artikel 7 Awir.	Verzoek om uitstel van betaling.
Artikel 9, 9bis, 9ter en 9quater van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (UR Awir).	Verzoek om toepassing vermogensuitzonderingen.
Artikelen 2, 2a en 2b van het Besluit op de huurtoeslag.	Verzoek om rekening te houden met een bijzondere situatie voor de huurtoeslag.
Verzamelbesluit Toeslagen.	Verzoek om toepassing uitvoeringsbeleid.
Afdeling 7.1 en 7.2 Awb.	Bezwaarschrift tegen een besluit van de Dienst Toeslagen.
Afdeling 5.4.2 Awb.	Reactie op het voornemen om een boete op te leggen.
Artikel 4:17 en Awb.	Ingebrekestelling.

De Dienst Toeslagen heeft gekeken naar mogelijkheden om de keuze voor deze berichtenstromen al eerder mogelijk te maken door middel van bijvoorbeeld e-mailverzending of een tijdelijke uploadmogelijkheid. Vanwege de veiligheidsstandaarden die de Dienst Toeslagen in

acht moet nemen en de tijd die het bouwen van een tijdelijke uploadmogelijkheid in beslag neemt, heeft de Dienst Toeslagen gekozen voor het direct implementeren van een structurele oplossing, die enerzijds veilig en betrouwbaar is voor burgers en intermediairs en anderzijds goed, snel en foutloos werkt. Voorgesteld wordt artikel XI per 1 januari 2027 in werking te laten treden.

De Dienst Toeslagen werkt de komende jaren aan het gefaseerd volledig invoeren van de Wmebv. Gedurende die jaren is het van belang dat de uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb, voor de Dienst Toeslagen doorloopt. Het is de bedoeling dat de volledige invoering van de Wmebv in de processen van de Dienst Toeslagen met ingang van 1 januari 2028 is voltooid. Daarom wordt met artikel XII in samenhang met artikel XIV voorgesteld te bepalen dat het voorgestelde artikel XI met ingang van die datum vervalt. Vanaf 1 januari 2028 dient de Dienst Toeslagen dus aan alle bepalingen van de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb te voldoen.

Artikel XII

Artikel XI vervalt.

Artikel XIII

1. Naar keuze van de belastingplichtige blijft artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zoals dat luidde op 31 december 2025 gedurende het jaar 2026 van toepassing ter zake van een hem uiterlijk op 31 december 2025 ter beschikking staande auto die in de loop van het jaar 2025 meer dan 15 jaar maar minder dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen.

2. Naar keuze van de werknemer blijft artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964 zoals dat luidde op 31 december 2025 gedurende het kalenderjaar 2026 van toepassing ter zake van een uiterlijk op 31 december 2025 aan de werknemer ter beschikking gestelde auto die in de loop van het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar minder dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen.

Artikel XIII (overgangsregeling versobering youngtimerregeling)

Vanaf 1 januari 2026 is de wijze waarop het privévoordeel wordt bepaald van een ter beschikking staande, dan wel ter beschikking gestelde auto gewijzigd. De leeftijdsgrens van de zogenoemde youngtimerregeling is aangepast van 15 naar 16 jaar. De youngtimerregeling verwijst naar de manier waarop het privévoordeel wordt vastgesteld van een auto die meer dan 15 jaar (per 1 januari 2026: 16 jaar) voor het eerst in gebruik is genomen: 35% van de waarde in het economische verkeer. Als een ter beschikking staande, onderscheidenlijk ter beschikking gestelde, auto onder deze leeftijdsgrens zit, wordt de bijtelling in 2026 vastgesteld op 22% van de catalogusprijs.¹⁴ Per 1 januari 2027 wordt de leeftijdsgrens wederom verhoogd, deze keer van 16 jaar naar 25 jaar. In de memorie van toelichting is inzake de twee wijzigingen van de leeftijdsgrens opgenomen dat de stapsgewijze verhoging als doel heeft om gebruikers van youngtimers een jaar

¹⁴ Er kan een ander percentage van toepassing zijn vanwege overgangsrecht of als een korting op de bijtelling van toepassing is. Er kan sprake zijn van een korting op de bijtelling als sprake is van een nulmissieauto.

de gelegenheid te geven om desgewenst te anticiperen op de versoering.¹⁵ Voor een aantal gebruikers van de youngtimerregeling gold echter dat de versoering op zeer korte termijn in werking zou treden (binnen twee weken). Het gaat dan om auto's die in de loop van het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar minder dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen. Met de voorgestelde maatregel wordt met terugwerkende kracht geregeld dat voor deze auto's de youngtimerregeling gedurende het kalenderjaar 2026 van toepassing blijft. Hierbij geldt als aanvullende voorwaarde dat de auto uiterlijk vanaf 31 december 2025 al ter beschikking stond, onderscheidenlijk ter beschikking werd gesteld aan, de betreffende belastingplichtige. Dat wordt bewerkstelligd door artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, **Wet IB 2001** en artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, **Wet LB 1964** zoals dat luidde op 31 december 2025 van toepassing te verklaren gedurende het kalenderjaar 2026 als de auto in de loop van het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar minder dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen en uiterlijk 31 december 2025 ter beschikking staat, onderscheidenlijk ter beschikking is gesteld, aan de betreffende belastingplichtige. Via artikel XIV van dit wetsvoorstel wordt voorgesteld deze wijziging terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2026.

Artikel XIV

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met dien verstande dat:
 - a. artikel I, onderdeel A, terugwerkt tot en met 1 januari 2026;
 - b. artikel II, onderdeel A, terugwerkt tot en met 1 januari 2026;
 - c. artikel VI terugwerkt tot en met 1 januari 2025;
 - d. artikel VII en artikel IX terugwerken tot en met **[datum inwerkingtreding nieuwe verordening]**;
2. In afwijking van het eerste lid treedt artikel XII in werking met ingang van 1 januari 2028.

Artikel XIV (inwerkingtreding)

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

Artikel XV

Deze wet wordt aangehaald als: Overige fiscale maatregelen 2027.

¹⁵ Kamerstukken II 2025/26, 36 812, nr. 102, p. 4.

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964 en enige andere wetten inzake de belastingheffing in box 3 met betrekking tot aandelen in en winstbewijzen van startups en scale-ups en inzake de belastingheffing voor de loonbelasting en in box 1 met betrekking tot aandelenoptierechten en de daaruit voortvloeiende aandelen van werknemers van startups en scale-ups (Wet fiscale stimulering startups en scale-ups)

VOORSTEL VAN WET

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

Alzo Wij in overweging genomen hebben dat het wenselijk is om, met het oog op een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor innovatieve ondernemingen, aandelen in of houders van winstbewijzen van startups of scale-ups door middel van het vermogenswinstregime in box 3 te belasten, een grondslagversmalling van het inkomen uit aandelenoptierechten door te voeren en belasting te heffen bij vervreemding van de aandelen en ter dekking daarvan de stakingsaftrek en de meewerkaftrek in de inkomstenbelasting te versoberen en vervolgens af te schaffen;

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

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 2.8, tweede lid, wordt na "eerste of tweede lid" ingevoegd ", artikel 3.83bis, PM lid".

B

Na artikel 3.83 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

3.83bis

1. Tot loon wordt gerekend de waarde in het economische verkeer van aandelenoptierechten en de daaruit voortvloeiende aandelen die ingevolge artikel 10b, elfde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 tot het loon worden gerekend tegen de op dat moment geldende waarde in het economische verkeer, onder overeenkomstige toepassing van artikel 10b, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.
2. Indien het eerste lid toepassing vindt en de waarde in het economische verkeer van aandelenoptierechten en de daaruit voortvloeiende aandelen die ingevolge artikel 10b, elfde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 is begrepen in het belastbare inkomen uit werk en woning van een vorig kalenderjaar, wordt, onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, het belastbare inkomen uit werk en woning van dat vorige kalenderjaar met die waarde van de aanspraken verlaagd. De inspecteur vermindert dienovereenkomstig de conserverende aanslag over dat jaar bij voor bezwaar vatbare

beschikking. Rechtsmiddelen tegen deze beschikking kunnen uitsluitend betrekking hebben op de grootte van de vermindering.

3. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld op grond waarvan om doelmatigheidsredenen toepassing van het eerste lid achterwege kan blijven.

C

In artikel 3.146, derde lid, wordt na "uit een pensioenregeling" ingevoegd "of het in artikel 3.83.bis bedoelde loon uit aandelenoptierechten"

B

In de in artikel 3.78, tweede lid, opgenomen tabel wordt in de laatste kolom "1,25%" vervangen door "0,32%" en wordt "2%" vervangen door "0,5%". Voorts wordt "3%" vervangen door "0,75%" en wordt "4%" vervangen door "1%".

C

In artikel 3.79, tweede en vierde lid, wordt "€ 3 630" vervangen door "€ 908".

D

In de artikelen 5.3, onderdeel b, en 5.6, derde lid, onderdeel b, het opschrift van paragraaf 5.3.2 en artikel 5.16, opschrift, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, en tweede lid, wordt "startende onderneming" vervangen door "startup of scale-up".

E

Artikel 5.17 komt te luiden:

Artikel 5.17. Definitie startup en scale-up

Voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt onder een startup of scale-up verstaan een inhoudingsplichtige waarvan bij beschikking, bedoeld in artikel 10bb van de Wet op de loonbelasting 1964, is vastgesteld dat sprake is van een startup of scale-up als bedoeld in de artikelen 10ba, 10bb, 10bc en 10bd van de Wet op de loonbelasting 1964, met dien verstande dat daarbij onder een inhoudingsplichtige als bedoeld in die artikelen een vennootschap wordt verstaan.

F

In de artikelen 5.18, eerste lid, aanhef, 5.24, eerste en tweede lid, 5.26, opschrift en eerste en tweede lid, 5.29, eerste en tweede lid, 5.30, eerste en tweede lid, 5.32, opschrift en tekst, en 5.33, eerste, tweede en derde lid, wordt "startende onderneming" telkens vervangen door "startup of scale-up".

G

Artikel 5.35 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het opschrift wordt "startende onderneming" vervangen door "startup of scale-up".
2. In het eerste lid wordt "startende onderneming" telkens vervangen door "startup of scale-up" en wordt "gedurende 60 gehele kalendermaanden na de

toepassing van artikel 5.33" vervangen door "gedurende de resterende looptijd van de beschikking, bedoeld in artikel 10ba van de Wet op de loonbelasting 1964,".

3. Het tweede lid alsmede de aanduiding "1." voor het eerste lid vervallen.

H

In de artikelen 5.36, eerste lid, 5.37, eerste en tweede lid, en 10a.31, opschrift en eerste lid, wordt "startende onderneming" vervangen door "startup of scale-up".

I

Er wordt na artikel 10b.1. een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 10b.2. Horizonbepaling

Artikel 5.17 vervalt met ingang van 1 januari 2035.

Artikel II

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2030 als volgt gewijzigd:

A

In artikel 3.22, eerste lid, wordt "3.20, 3.25" vervangen door "3.20 en 3.25" en vervalt "en 3.79,".

B

Artikel 3.74, onderdelen c en e, vervalt, onder verlettering van onderdeel d tot c en onder vervanging van ", en" aan het slot van onderdeel c (nieuw) door een punt.

C

De artikelen 3.78 en 3.79 vervallen.

D

Artikel 10a.29 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het zevende lid vervalt, onder vernummering van het achtste tot en met vijftiende lid tot zevende tot en met veertiende lid.
2. In het zevende lid (nieuw) wordt "twaalfde" vervangen door "elfde".
3. In het elfde lid (nieuw) wordt "achtste" vervangen door "zevende".
4. In het twaalfde lid (nieuw) tot en met veertiende lid (nieuw) wordt "twaalfde" vervangen door "elfde".

Artikel III

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 10, vijfde lid, onderdeel c, wordt na "artikel 10a" ingevoegd "of artikel 10b".

B

Na artikel 10a worden vijf artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 10b

1. Ingeval een startup of scale-up in het kader van een tegenwoordige of vroegere dienstbetrekking met een of meer van zijn werknemers een aandelenoptierecht is overeengekomen en Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat ter zake van die startup of scale-up een beschikking als bedoeld in artikel 10bb heeft gegeven, behoort tot het loon hetgeen door de werknemer wordt genoten ter zake van de vervreemding van de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen.
2. Het bedrag dat ingevolge het eerste lid, het derde tot en met dertiende lid, het vijftiende lid en het zestiende lid als loon in aanmerking wordt genomen, wordt verminderd met het bedrag dat de werknemer ter zake van het aandelenoptierecht in rekening is gebracht (de optieuitoefenprijs), maar niet verder dan tot nihil. Van het na die vermindering resterende bedrag wordt 65% als loon in aanmerking genomen.
3. Naar keuze van de werknemer wordt in afwijking van het eerste lid tot het loon gerekend de waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen ten tijde van:
 - a. de uitoefening van dat recht; of
 - b. het na uitoefening van dat recht eerstvolgende moment van verhandelbaar worden van de verkregen aandelen.
4. Het derde lid is slechts van toepassing indien de werknemer de keuze, bedoeld in het derde lid, aanhef en onderdelen a of b, uiterlijk op het moment van uitoefening van het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk het eerstvolgende moment van verhandelbaar worden van de verkregen aandelen, schriftelijk kenbaar maakt aan de inhoudingsplichtige. De inhoudingsplichtige bewaart de vastlegging van de keuze van de werknemer bij de loonadministratie.
5. Indien een werknemer in Nederland gaat wonen en hij op dat tijdstip aandelenoptierechten in een startup of een scale-up of uit dergelijke aandelenoptierechten verkregen aandelen heeft, wordt de uitoefenprijs gelijkgesteld met de waarde in het economische verkeer van de aandelenoptierechten of uit dergelijke aandelenoptierechten verkregen aandelen ten tijde van het gaan wonen in Nederland.
6. Het vijfde lid is niet van toepassing indien de belastingplichtige voordien is opgehouden in Nederland te wonen.
7. In geval van vervreemding van een aandelenoptierecht wordt tot het loon gerekend hetgeen door de werknemer wordt genoten ter zake van de vervreemding van dat recht. Het tweede lid, tweede zin, vindt in dat geval geen toepassing.
8. Indien de vervreemding van een aandelenoptierecht of aandeel plaatsvindt in het kader van een aandelenfusie, een splitsing van een rechtspersoon of een overname van 50% of meer van de aandelen in de startup of scale-up, is artikel 10, derde lid, van overeenkomstige toepassing. In aanvulling daarop wordt voor de toepassing van dit artikel als vervreemding van een aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, niet beschouwd het vervangen van het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, door een ander aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien het andere aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, betrekking heeft op het kapitaal van een startup of scale-up blijven de bepalingen van dit artikel van toepassing op het andere aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien het andere aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, geen betrekking heeft op het kapitaal van een startup of scale-up, vindt heffing over het aandelenoptierecht of aandeel plaats op het na de vervanging eerstvolgende heffingsmoment, bedoeld in artikel 13a, vierde lid, onderdelen a en b. In die situatie vindt het tweede lid, tweede zin, toepassing voor zover het loon betrekking heeft op de periode tussen het moment van toekenning van het aandelenoptierecht en het moment waarop de fusie, splitsing, onderscheidenlijk overname, heeft plaatsgevonden. Dit deel

van het loon wordt tijdsevenredig vastgesteld naar de verhouding tussen de periode, bedoeld in de derde zin, en de periode vanaf de fusie, splitsing, onderscheidenlijk overname, tot het moment van uitoefening van het recht ingeval de aandelen onmiddellijk verhandelbaar zijn of het verhandelbaar worden van de verkregen aandelen ingeval deze niet onmiddellijk verhandelbaar zijn als bedoeld in artikel 13a, eerste lid.

9. Ingeval bij vervreemding van het aandelenoptierecht of aandeel de tegenprestatie ontbreekt of is bedongen bij een niet onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst, wordt voor de toepassing van dit artikel en de daarop rustende bepalingen als genoten bedrag aangemerkt de waarde in het economische verkeer die ten tijde van de vervreemding aan het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, kan worden toegekend.

10. Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt onder een aandelenoptierecht verstaan een recht:

a. dat de werknemer de mogelijkheid geeft om een of meer aandelen te verkrijgen in het kapitaal van de als startup of scale-up kwalificerende inhoudingsplichtige;

b. waarvan in de voorwaarden schriftelijk tussen de werknemer en de inhoudingsplichtige is overeengekomen dat:

1°. het recht niet eerder dan twee jaar na toekenning van het recht voor het eerst kan worden uitgeoefend, tenzij er sprake is van een eerdere verkoop of beursgang van de onderneming van de inhoudingsplichtige;

2°. de optieuitoefenprijs van het recht ten minste gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van de aandelen waarop het recht betrekking heeft ten tijde van toekenning van het recht;

3°. de werknemer verplicht is ter zake van iedere vervreemding van de aandelen die zijn verkregen door de uitoefening van het aandelenoptierecht schriftelijke goedkeuring te verkrijgen van de inhoudingsplichtige door middel van een door de werknemer, de inhoudingsplichtige en de koper gezamenlijk ondertekende overeenkomst; en

c. ter zake waarvan de inhoudingsplichtige zijn administratie op zodanige wijze voert dat daaruit voor het recht en het aandeel waarop het recht betrekking heeft, op ieder moment de adequate vastlegging van het aandelenbezit, het recht en de transacties, waaronder het vastleggen dat voldaan wordt aan de goedkeuringsverplichtingen en feitelijke transacties, volgt.

11. Indien de beschikking, bedoeld in artikel 10bb, vervalt of wordt ingetrokken, de startup of scale-up ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden, bedoeld in het tiende lid, dan wel de werknemer komt te overlijden, worden de aandelenoptierechten of aandelen op het moment dat de beschikking vervalt of wordt ingetrokken, het moment waarop de startup of scale-up ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, het moment waarop niet langer aan de voorwaarden, bedoeld in het tiende lid, wordt voldaan, onderscheidenlijk het moment van overlijden van de werknemer, tot het loon gerekend tegen de op dat moment geldende waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien het aandelenoptierecht nog niet is uitgeoefend of de door uitoefening verkregen aandelen nog niet verhandelbaar zijn op het moment, bedoeld in de eerste zin, wordt de waarde, bedoeld in de eerste zin, op het moment van uitoefening of het daarna eerstvolgende moment van verhandelbaarheid tot het loon gerekend tegen de op dat moment geldende waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel.

12. Indien het elfde lid toepassing vindt, vindt het tweede lid, tweede zin, slechts toepassing op het loon, bedoeld in het negende lid, dat betrekking heeft op de periode die is gelegen tussen het moment van toekenning van het aandelenoptierecht en het moment waarop de beschikking vervalt of wordt ingetrokken, het moment waarop de startup of scale-up niet langer inhoudingsplichtige is, het moment waarop niet langer aan de voorwaarden, bedoeld in het tiende lid, wordt voldaan, onderscheidenlijk het moment van overlijden van de werknemer. Dit loon wordt tijdsevenredig vastgesteld naar de verhouding tussen de periode, bedoeld in de eerste zin, en de periode tussen het moment van toekenning van het aandelenoptierecht en het eerstvolgende moment, bedoeld in artikel 10a, eerste lid.

13. Ingeval de werknemer anders dan door overlijden ophoudt binnenlandse belastingplichtige als bedoeld in de Wet inkomstenbelasting 2001 te zijn, onder overeenkomstige toepassing van artikel 3.136, eerste lid, derde zin, van die wet, en het aandelenoptierecht of aandeel nog niet tot het loon is gerekend, wordt het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip voor de toepassing van dit artikel geacht door de werknemer te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, op dat tijdstip.

14. Tot het loon ter zake van een aandelenoptierecht worden mede gerekend de voordelen die de werknemer geniet uit de bij uitoefening van dat aandelenoptierecht verkregen aandelen waarop het eerste en derde lid nog geen toepassing hebben gevonden, verminderd met de op die voordelen betrekking hebbende kosten, maar niet verder dan tot nihil. Het tweede lid, tweede zin, is van toepassing op het na die vermindering resterende bedrag.

15. Dit artikel is niet van toepassing indien:

- a. het aandelenoptierecht of aandeel kwalificeert als een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b van de Wet inkomstenbelasting 2001;
- b. de werknemer voor of na toekenning van het aandelenoptierecht een aanmerkelijk belang bezit als bedoeld in afdeling 4.3.

16. Bij de toepassing van dit artikel is artikel 10a, vierde, tiende en veertiende lid, van overeenkomstige toepassing.

17. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de toepassing van het tiende lid, onderdelen b en c.

Artikel 10ba

1. Voor de toepassing van de artikelen 10b, 10bb, 10bc en 10bd en de daarop berustende bepalingen wordt onder een startup of scale-up verstaan een inhoudingsplichtige:

- a. die een onderneming drijft die gericht is op snelle groei door middel van een schaalbaar en herhaalbaar verdienmodel dat zijn oorsprong vindt in innovatie;
- b. waarin geen aandelen en waarvan geen winstbewijzen worden verhandeld op een gereguleerde markt; en
- c. waarin geen aandelen en waarvan geen winstbewijzen voor meer dan 25% rechtens dan wel in feite direct of indirect worden gehouden door een lichaam waarin de aandelen, onderscheidenlijk waarvan de winstbewijzen, worden verhandeld op een gereguleerde markt.

2. Onder het hebben van een schaalbaar en herhaalbaar verdienmodel wordt verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder ten minste lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die tot lagere marginale kosten leidt en schaalvoordelen biedt.

3. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de sector.

Artikel 10bb

1. Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat stelt op verzoek van de inhoudingsplichtige bij beschikking vast of de inhoudingsplichtige kwalificeert als startup of scale-up. Deze beschikking geldt met ingang van de dagtekening van de beschikking voor acht jaar.

2. Op een tijdens de periode van acht jaar gedaan verzoek van de inhoudingsplichtige wordt die periode van acht jaar met vijf jaar verlengd, onder de voorwaarde dat Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat bij beschikking vaststelt dat op PM tijdstip nog steeds sprake is van een startup of scale-up.

3. Op een tijdens de periode van vijf jaar gedaan verzoek van de inhoudingsplichtige wordt die periode van vijf jaar maximaal tweemaal met telkens nog vijf jaar verlengd, onder de voorwaarde dat Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat bij beschikking vaststelt dat op PM tijdstip nog steeds sprake is van een startup of scale-up.

4. In geval van een overgang onder algemene titel van de inhoudingsplichtige treedt de verkrijgende inhoudingsplichtige in de plaats van de inhoudingsplichtige met betrekking tot

de beschikking, bedoeld in het eerste, tweede of derde lid, indien Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de verkrijgende inhoudingsplichtige bij beschikking vaststelt dat na de overgang nog steeds sprake is van een startup of scale-up.

5. Een verzoek als bedoeld in het eerste, tweede, derde of vierde lid en een melding als bedoeld in artikel 10bc, tweede lid, geschiedt uitsluitend langs elektronische weg met gebruikmaking van de hiervoor door Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat beschikbaar gestelde voorziening en met opvolging van de daarbij opgenomen aanwijzingen.

6. Bij regeling van Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot een verzoek of melding als bedoeld in het vijfde lid.

Artikel 10bc

1. Er is geen sprake meer van een startup of scale-up indien op enig tijdstip niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 10ba, eerste lid, of de inhoudingsplichtige in staat van faillissement is verklaard.

2. De inhoudingsplichtige die ingevolge het eerste lid niet meer als startup of scale-up wordt aangemerkt, meldt binnen vier weken bij Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat het ontstaan van een van de situaties, bedoeld in het eerste lid.

3. Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat kan de inhoudingsplichtige die de melding niet tijdig heeft gedaan een bestuurlijke boete opleggen van ten hoogste het bedrag dat is vastgesteld voor de vijfde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

Artikel 10bd

Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat trekt de beschikking, bedoeld in artikel 10bb, in indien:

a. de inhoudingsplichtige de mededeling, bedoeld in artikel 10bc, tweede lid, heeft gedaan, of aannemelijk is dat hij dat had behoren te doen; of

b. aannemelijk is dat ter verkrijging van de beschikking, bedoeld in artikel 10bb, gegevens of bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest.

C

Artikel 13a, vierde lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt na "twaalfde lid" ingevoegd ", of artikel 10b, derde lid, aanhef en onderdeel a" en aan dat onderdeel wordt toegevoegd ", onderscheidenlijk artikel 10b, derde lid, onderdeel a".

2. In onderdeel b wordt "onder 2, tot⁰" vervangen door "of artikel 10b, derde lid, aanhef en onderdeel b, tot" en wordt aan dat onderdeel toegevoegd ", onderscheidenlijk artikel 10b, derde lid, onderdeel b".

3. In onderdeel c wordt na "elfde lid," ingevoegd "of artikel 10b, eerste lid".

D

Artikel 32bb wordt als volgt gewijzigd:

1. In het vijfde lid, aanhef, wordt na "artikelen 10a" ingevoegd ", 10b" en wordt na "dertiende lid," ingevoegd "en artikel 10b, twaalfde lid,".

2. In het zesde lid wordt na "10a" ingevoegd ", 10b".

Er wordt na artikel 35o een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 35p

De artikelen 10b, 10ba, 10bb, 10bc en 10bd, vervallen met ingang van 1 januari 2035.

Artikel IV

De Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 24, zesde lid, wordt "zestiende tot en met negentiende lid" vervangen door "zestiende tot en met negentiende of tweeëntwintigste lid".

B

Artikel 25 wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het tweeëntwintigste lid tot drieëntwintigste lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

22. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling voor belastingaanslagen betreffende de loonbelasting of inkomstenbelasting die is verschuldigd door de toepassing, onderscheidenlijk overeenkomstige toepassing, van artikel 10b, elfde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. De regels, bedoeld in de eerste zin, kunnen mede betrekking hebben op het stellen van voldoende zekerheid. Het uitstel wordt beëindigd:

- a. indien de aandelen of aandelenoptierechten die aan het uitstel ten grondslag liggen worden vervreemd in de zin van artikel 10b, eerste, zevende, achtste en negende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, met dien verstande dat beëindiging van het uitstel op grond van een vervreemding in de zin van artikel 10b, achtste lid, van die wet achterwege blijft indien is voldaan aan de voorwaarden die in die bepaling worden gesteld;
- b. ingeval de vennootschap waarin of waarvan de belastingschuldige de aandelen, onderscheidenlijk winstbewijzen, houdt reserves aan de belastingschuldige heeft uitgedeeld voor een bedrag ter grootte van het bedrag van die uitgedeelde reserves, vermenigvuldigd met het in artikel 20a, eerste lidde Wet op de loonbelasting 1964 vermelde percentage Artikel 10b, tweede lid is onverkort van toepassing.
- c. in geval van een teruggaaf van wat op aandelen is gestort, onderscheidenlijk van wat door houders van winstbewijzen is gestort of ingelegd.

2. In het drieëntwintigste lid (nieuw) wordt "achtste en zeventiende" vervangen door "achtste, zeventiende en tweeëntwintigste".

C

In artikel 26 worden, onder vernummering van het zevende en achtste lid tot achtste en negende lid, twee leden ingevoegd, luidende:

6. Voor zover de ontvanger het op de voet van artikel 25, tweeëntwintigste lid, verleende uitstel van betaling beëindigt omdat de aandelen, onderscheidenlijk aandelenoptierechten, worden vervreemd in de zin van artikel 25, tweeëntwintigste lid, onderdeel a, kan krachtens bij ministeriële regeling te stellen regels kwijtschelding worden verleend:

- a. indien de waarde in het economische verkeer van de aandelen, onderscheidenlijk aandelenoptierechten, is gedaald, anders dan door uitkering van winstreserves, teruggaaf van wat is gestort of ingelegd of overgang van rechten op andere aandelen of winstbewijzen, in vergelijking tot die waarde ten tijde van het belastbare feit ter zake waarvan de belastingaanslag is opgelegd: tot een bedrag gelijk aan die waardedaling, vermenigvuldigd met het in artikel 20a, eerste lid 10b, tweede lid, tweede zin, van de Wet op de loonbelasting 1964 vermelde percentage. Artikel 10b, tweede lid is onverkort van toepassing.
- b. indien het heffingsrecht wegens vervreemding van die aandelen of aandelenoptierechten, ingevolge de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting aan een ander land van het Koninkrijk, aan een ander heffingsgebied binnen het Rijk, onderscheidenlijk aan een andere mogendheid, is toegewezen: tot een bedrag gelijk aan de aldaar ter zake van die vervreemding feitelijk geheven belasting;
- c. voor zover de belasting waarvoor op de voet van artikel 25, tweeëntwintigste lid, uitstel van betaling is verleend, hoger is dan de belasting die zou zijn geheven indien de

belastingsschuldige op het moment van die vervreemding in Nederland zou hebben gewoond.

7. Het bedrag aan kwijtschelding, bedoeld in het zesde lid, bedraagt niet meer dan het bedrag van de belasting waarvoor ter zake van de aandelen, onderscheidenlijk aandelenoptierechten, nog uitstel van betaling is verleend.

C

In artikel 28, derde en vierde lid, wordt "negentiende of eenentwintigste lid" vervangen door "negentiende, eenentwintigste of tweeëntwintigste lid".

D

In de artikelen 70g, vijfde lid, en 70h, vijfde lid, wordt "artikel 25, tweeëntwintigste lid, vijfde zin" vervangen door "artikel 25, drieëntwintigste lid, vijfde zin".

Artikel V

In de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen komt met ingang van 1 januari 2030 artikel 2, tweede lid, te luiden:

2. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt met de gewezen zelfstandige gelijkgesteld de persoon die:

- a. als partner als bedoeld in artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 van een ondernemer voldoet aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 van die wet, zonder enige vergoeding gedurende het kalenderjaar ten minste 525 uur arbeid verricht in een onderneming waaruit die ondernemer winst geniet; en
- b. voldoet aan het bepaalde in het eerste lid.

Artikel VI

In de Wet kinderopvang komt met ingang van 1 januari 2030 artikel 1.6, eerste lid, onderdeel b, te luiden:

- b. als partner als bedoeld in artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 van een ondernemer die voldoet aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 van die wet, zonder enige vergoeding ten minste 525 uur arbeid verricht in een onderneming waaruit die ondernemer winst geniet.

Artikel VII

Bijlage 2 van de Algemene wet bestuursrecht wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 4 wordt in de alfabetische volgorde ingevoegd:

Wet op de loonbelasting 1964: de artikelen 10bb, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 10bd, tenzij mede toepassing is gegeven aan artikel 10bc, derde lid.

B

In artikel 7 wordt in de alfabetische volgorde ingevoegd:

Wet op de loonbelasting 1964: artikel 10bc, derde lid, en de artikelen 10bb, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 10bd, waarin mede toepassing is gegeven aan artikel 10bc, derde lid.

C

In artikel 11 wordt in de alfabetische volgorde ingevoegd:

Wet op de loonbelasting 1964: artikel 10bc, derde lid, en de artikelen 10bb, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 10bd, waarin mede toepassing is gegeven aan artikel 10bc, derde lid.

Artikel VIII

Artikel 10b van de Wet op de loonbelasting 1964 kan mede worden toegepast op aandelenoptierechten als bedoeld in PM:

- a. die op of na 17 april 2025 zijn toegekend;
- b. die op 31 december 2026 nog niet in de loonbelasting zijn betrokken;
- c die aan de in dat artikel gestelde voorwaarden voldoen; en
- d. waarvoor de beschikking, bedoeld in artikel 10bd, eerste lid, van die wet, uiterlijk op 31 december 2027 is aangevraagd door de inhoudingsplichtige.

Artikel IX

Onze Minister van Financiën zendt in overeenstemming met Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat binnen vijf jaar na de inwerkingtreding van de artikelen I, onderdeel A, III onderdelen A tot en met F, IV, onderdelen A en B, artikel VII en artikel VIII, aan de Staten-Generaal een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet in de praktijk.

Artikel X

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met uitzondering van de artikelen I, onderdelen A, D tot en met I, II tot en met IV, VII tot en met IX, die in werking treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip dat voor de verschillende artikelen en onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.

Artikel XI

Deze wet wordt aangehaald als: Wet fiscale stimulering startups en scale-ups.

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

Gegeven

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Economische Zaken en Klimaat,

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964 en enige andere wetten inzake de belastingheffing in box 3 met betrekking tot aandelen in en winstbewijzen van startups en scale-ups en inzake de belastingheffing voor de loonbelasting en in box 1 met betrekking tot aandelenoptierechten van werknemers van startups en scale-ups (Wet fiscale stimulering van startups en scale-ups)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	12
1.	Inleiding	12
2.	Budgettaire aspecten	18
3.	EU-aspecten.....	18
4.	Doenvermogen	18
5.	Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven	18
6.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst en RVO	19
7.	Advies en consultatie	19
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	21

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het is voor het huidige en toekomstige verdienvermogen van Nederland van groot belang dat innovatie en groei van bedrijven worden gestimuleerd. Een belangrijk deel van de toekomstige groei van onze economie is afhankelijk van het succes van startups en scale-ups in Nederland en de innovatie, productiviteitsgroei en vernieuwing die deze bedrijven ons brengen. Deze groei zal niet in gelijke mate tot stand komen met de bedrijven die er nu al zijn. Disruptieve innovatie komt vooral van nieuwe bedrijven.¹ Op dit moment groeien startups en scale-ups minder goed door dan in andere Europese landen als het Verenigd Koninkrijk, Zweden en Frankrijk.² Om die reden wil het kabinet dat startups en scale-ups betere kansen krijgen om succesvol te groeien in Nederland, onder andere door het ophalen van financiering in de vroege fase en het aantrekken en behouden van personeel.

Daartoe worden in dit wetsvoorstel twee maatregelen voorgesteld. Dit betreft ten eerste aanpassing van de definitie van startende ondernemingen ten behoeve van de uitzondering in het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3.³ Ten tweede wordt een fiscale maatregel voorgesteld ten aanzien van medewerkersparticipatie bij startups en scale-ups. Medewerkersparticipatie is een belonings- en eigendomsinstrument waarbij werknemers van – in dit geval – een startup of scale-up financieel deelnemen in het bedrijf, meestal in de vorm van aandelen of aandelenopties. Dit geeft hen de mogelijkheid om mee te delen in de waardeinstijging van de onderneming. Internationaal gezien zijn aandelenopties hiervoor de meest gebruikte vorm.

1.1 Voorgestelde definitie startups en scale-ups

De eerste maatregel in dit wetsvoorstel is de aanpassing van de definitie van startende ondernemingen ten behoeve van de uitzondering in het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3. Hiertoe wordt de Wet inkomstenbelasting 2001 gewijzigd. Startups en scale-ups verschillen van veel andere ondernemingen. Het zijn ondernemingen met een herhaalbaar en schaalbaar verdienmodel, met als doel snelle groei. Tijdens de start- en groeifase van dit soort ondernemingen zijn de investeringen in aandelen van deze bedrijven vaak zeer risicovol, illiquide en niet waardevast. Dat komt mede doordat dit soort ondernemingen vaak nog niet of nauwelijks een kasstroom of winst genereren. In het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 is daarom een uitzondering op de vermogensaanwassystematiek opgenomen voor aandelen in of winstbewijzen van *startende ondernemingen*. Omdat de definitie van startende ondernemingen onvoldoende aansluit bij de specifieke kenmerken van startups en scale-ups is een definitie van startup en scale-up geformuleerd die beter aansluit bij de voornaamste kenmerken ervan, werkbaar is voor de praktijk en uitvoerbaar is voor de Belastingdienst en de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (hierna: RVO).⁴ Dit is in lijn met de motie van Eijk en Martens-America⁵, die verzoekt om te zorgen voor een ruimhartige en investeringsvriendelijke fiscale regeling voor startups en scale-ups met oog voor de liquiditeit van aandeelhouders.

Er is sprake van een startup of scale-up indien een onderneming gebruikmaakt van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel dat voortvloeit uit innovatie. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de sector. Onder een schaalbaar, herhaalbaar verdienmodel wordt verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt. De RVO toetst namens de Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de onderneming of sprake is van een startup of

¹ Zie onder andere rapport van het Centraal Planbureau "Proces van creatieve destructie verzwakt in Nederland" uit november 2025.

² Zie o.a. Techleap, State of Dutch Tech 2026.

³ Kamerstukken II 2024/25, 36748, nr. 2.

⁴ Dit is aangekondigd brieven van de staatssecretaris van Financiën d.d. 2 juni 2025 en 16 januari 2026, Kamerstukken II 2024/25 32140, nr. 255 en Kamerstukken II 2025/26 32140, nr. 289

⁵ Kamerstukken II 2025/26, 36748, nr. 18.

scale-up. Deze toets vindt mede plaats aan de hand van de wettelijke begrippen innovatie en schaalbaarheid.

In verband met de vormgeving van het bovenstaande wordt opgemerkt dat de definitie en de nadere uitwerking daarvan, waaronder de toetsing door RVO, zoals beschreven in deze paragraaf en de paragrafen 1.2 tot en met 1.4, zijn opgenomen in de Wet op de loonbelasting 1964 en in de Wet inkomstenbelasting 2001 van overeenkomstige toepassing zijn verklaard, zodat deze bepalingen ook gelding hebben voor die wet.

1.1.1 Uitvoering door RVO en toetsing van een onderneming

Er wordt wettelijk bepaald wat onder startup of scale-up wordt verstaan. De definities daarvan worden door de RVO toegepast op aanvraag van een onderneming aan de hand van hiervoor opgestelde indicatoren. Hiervoor is ook de sector geconsulteerd om de toetsing zo goed mogelijk aan te laten sluiten bij de praktijk. Daarbij zal door RVO bijvoorbeeld gezien worden of de onderneming al gebruikmaakt van innovatieregelingen als de WBSO⁶ of het Innovatiekrediet of dat participatiemaatschappijen durfkapitaal hebben verstrekt. Dat kunnen goede indicatoren zijn voor het innovatieve en schaalbare karakter van een onderneming. Ondernemingen dienen deze informatie aan te leveren bij RVO. Als algemene karakteristieken geldt telkens dat onder een schaalbaar, herhaalbaar verdienmodel wordt verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de markt.

De RVO voert deze toets uit, omdat het al beschikt over de hiervoor noodzakelijke kennis en kunde. De RVO voert sinds 2021 eveneens een toets uit op innovatie en schaalbaarheid voor de Immigratie en Naturalisatiedienst om de aanvraag te beoordelen van een verblijfsvergunning voor essentieel startuppersoneel. De gekozen systematiek, waarbij een door RVO afgegeven beschikking kan worden gebruikt voor fiscale doeleinden, sluit aan bij de systematiek die al gehanteerd wordt voor de energie- en de milieu-investeringsaftrek, waarna het financiële voordeel via het indienen van de aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting kan worden verzilverd. Hetzelfde geldt voor de speur- en ontwikkelingsverklaring (WBSO) die de RVO afgeeft en waarbij het financiële voordeel door de aanvrager wordt verrekend in de aangifte inkomstenbelasting of in de aangifte loonheffingen.

1.1.2 Niet meer kwalificeren als startup of scale-up

Indien een vennootschap niet meer voldoet aan de voorwaarden kwalificeert het automatisch niet meer als startup of scale-up. Ook kwalificeert de vennootschap niet meer als startup of scale-up als sprake is van een faillissement. Indien een hierboven genoemde situatie zich voordoet, geldt voor de onderneming de plicht om dit vier weken na die gebeurtenis te melden bij de RVO. Indien hieraan niet wordt voldaan kan de Minister van Economische Zaken en Klimaat een bestuurlijke boete opleggen van de vijfde categorie (ten hoogste € 103.000). De bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt, net zoals geldt op grond van de Algemene wet bestuursrecht, door verloop van vijf jaar na de datum waarop de melding uiterlijk had moeten worden gedaan.⁷

Het niet langer kwalificeren als startup of scale-up heeft ook gevolgen voor de manier waarop de aandeelhouders van de niet langer kwalificerende onderneming de aangifte inkomstenbelasting dienen in te vullen. Daarop wordt hieronder nader ingegaan.

Bij een overgang onder algemene titel van de vennootschap, bijvoorbeeld bij een juridische fusie, kan de verkrijgende vennootschap in de plaats treden van de verdwijnende vennootschap. De verkrijgende vennootschap moet dan wel voldoen aan de voorwaarden om te kwalificeren als startup of scale-up, en kan dus bijvoorbeeld niet beursgenoteerd zijn. De verkrijgende vennootschap doet hiervoor een verzoek bij RVO.

⁶ Hoofdstuk 8 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

⁷ Artikelen 5:45, eerste lid en 5:53, eerste lid, Algemene wet bestuursrecht.

1.1.3 Geldigheidsduur beschikking en rechtsgang

De beschikking van de RVO voor startups en scale-ups is acht jaar geldig en kan maximaal driemaal in termijnen van vijf jaren op aanvraag worden verlengd. Voor de lengte van deze termijn is aansluiting gezocht bij gangbare termijnen waarop doorgaans een 'exit-moment' optreedt bij startups en scale-ups, zoals een beursgang of uitkoop van (een deel) van de aandelen, waardoor liquiditeit optreedt voor vroege investeerders. Uit data van dealroom.co blijkt dat de gemiddelde duur tot een dergelijk moment 12 jaar bedraagt, maar dat voor een deel van de startups en scale-ups dit kan oplopen tot meer dan 20 jaar. Dit is met name het geval bij hoogtechnologische bedrijven. Deze bedrijven komen vaak voort vanuit kennisinstellingen, zijn kapitaalintensief en hebben een lange ontwikkelingstijd. Deze bedrijven ontwikkelen doorgaans technologische oplossingen die relevant zijn voor maatschappelijke transitie op bijvoorbeeld het terrein van energie en klimaat, zorg, landbouw en voedsel waardoor het wenselijk is binnen de voorgestelde regeling voldoende ruimte te bieden voor dit soort bedrijven.

Tegen een beschikking voor startups of scale-ups en een beschikking inzake een bestuurlijke boete kan bezwaar en (hoger) beroep worden ingesteld. De bezwaarprocedures worden gevoerd voor de RVO. De (hoger-)beroepsprocedures worden gevoerd voor het College van Beroep voor het bedrijfsleven, al dan niet voorafgegaan door beroep bij de rechtbank Rotterdam indien (mede) sprake is van het opleggen van een bestuurlijke boete.⁸

1.1.4 Aanbeveling Europese Commissie betreffende definitie van startup en scale-up

De Europese Commissie heeft op 18 maart 2026 een aanbeveling gedaan betreffende de definitie van innovatieve ondernemingen, startups en scale-ups.⁹ De Europese Commissie is van mening dat innovatieve ondernemingen, innovatieve startups en innovatieve scale-ups, in het bijzonder in de deep tech-sector, een sleutelrol spelen bij de ontwikkeling en commercialisering van innovatieve technologieën. De Europese Commissie doet in dit kader een voorstel voor een definitie van innovatieve ondernemingen, startups en scale-ups. De Europese Commissie introduceert hiermee zelf definities van een startup en een scale-up. Onder een innovatieve startup wordt door de Europese Commissie een innovatieve, autonome onderneming verstaan die minder dan 100 medewerkers heeft, een jaarlijkse omzet of balanstotaal van minder dan € 10 miljoen en de onderneming is minder dan tien jaar na registratie operationeel. Onder een innovatieve scale-up wordt een innovatieve, autonome onderneming verstaan met meer dan € 10 miljoen aan jaarlijkse omzet of balanstotaal, het is een onderneming waarvan de gemiddelde jaarlijkse toename van het aantal werknemers of van de omzet meer dan 20% bedraagt over de twee voorafgaande jaren en voldoet aan ten minste één van de twee volgende criteria (i) het is een onderneming waar minder dan 750 personen werkzaam zijn of (ii) zij is niet beursgenoteerd.

Het kabinet kiest ervoor om de eigen definitie van startup en scale-up te hanteren. De Nederlandse definitie zoals in dit wetsvoorstel voorgesteld sluit beter aan bij de diversiteit en grootte aan ondernemingen in de sector. Een grens aan omzet of medewerkers om te kunnen kwalificeren als startup of scale-up kan ertoe leiden dat veelbelovende ondernemingen met innovatie en groeipotentieel toch niet als startup of scale-up zouden kunnen kwalificeren.

1.2. Medewerkersparticipatie startups en scale-ups

Het tweede onderdeel in dit wetsvoorstel betreft het fiscaal stimuleren van medewerkersparticipatie bij startups en scale-ups via aanpassing van de Wet op de loonbelasting 1964.¹⁰ De toegang tot talent vormt een van de grootste belemmeringen voor een succesvolle door groei van startups en scale-ups. Medewerkers vormen het hart van een bedrijf; zonder talent geen groei. Zij zijn een cruciale voorwaarde voor het succes van de onderneming.

Startups en scale-ups hebben vaak niet de financiële middelen om werknemers een (internationaal) concurrerend salaris te bieden. Aandelenopties, internationaal de meest gebruikte

⁸ Hierbij is dezelfde systematiek gevolgd als op grond van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (de artikelen 26 en 30 van die wet gelezen in samenhang met de artikelen 4, 7 en 11 van bijlage 2 van de Algemene wet bestuursrecht).

⁹ Commission recommendation of 18.03.2026 on the definition of innovative enterprises, innovative startups and innovative scaleups, C(2026) 1800 final.

¹⁰ De Tweede Kamer is hierover geïnformeerd met de brieven van de minister van Economische Zaken van 3 juni 2025 en 16 december 2025, Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 285 en Kamerstukken II 2024/25, 32140 nr. 256.

vorm van participatie in de startupsector, kunnen mogelijk een deel van dit gat dichten. Het biedt meer mogelijkheden om talent dat in een startup of scale-up wil werken over te halen een lager salaris te accepteren in ruil voor het delen in de potentiële groei. Het verkrijgen van aandelen zorgt ervoor dat medewerkers meer gebonden zijn aan het bedrijf en minder snel weer vertrekken. Daarmee is het voor deze bedrijven in potentie een geschikt instrument voor het aantrekken en behouden van talent. Medewerkersparticipatie kan daarnaast zorgen voor versterking van het startupecosysteem doordat medewerkers de opbrengsten weer kunnen herinvesteren in de volgende generatie bedrijven. Kapitaal kan op deze manier terugvloeien in het ecosysteem. Nederland is vergeleken met het buitenland op het punt van belastingheffing ten aanzien van aandelenopties van medewerkers van startups en scale-ups minder aantrekkelijk. Het voordeel uit aandelenopties is belast in box 1 van de inkomstenbelasting tegen een relatief hoog progressief tarief. Daarmee is het tarief in Nederland een stuk hoger dan in andere startuplanden die vaak regelingen kennen die de voordelen uit aandelenopties lager belasten of als vermogenswinst belasten.¹¹ Daarom heeft het toenmalige kabinet in april 2025 besloten om een fiscale maatregel te introduceren waarmee de belastingheffing van aandelenopties meer in lijn wordt gebracht met succesvolle Europese startuplanden als het Verenigd Koninkrijk en Zweden. Met dit wetsvoorstel wordt dit geëffectueerd.

1.2.1. Hoofddijnen van de fiscale regeling

De twee belangrijkste maatregelen ten aanzien van medewerkersparticipatie bij startups en scale-ups betreffen 1) lagere loonheffing op het inkomen uit aandelenopties voor werknemers van startups en scale-ups en 2) als hoofdregel uitstel van heffing van loon- en inkomstenbelasting tot het moment dat de door uitoefening van de aandelenoptie verkregen aandelen daadwerkelijk worden verkocht.

De lagere heffing is zo vormgegeven, dat de grondslag van het inkomen uit aandelenoptierechten wordt versmald tot 65%. Daardoor is het effectieve tarief ongeveer gelijk aan wat de heffing zou zijn als de aandelenoptierechten in box 2 zouden zijn belast. De grondslagversmalling wordt vormgegeven in de loonheffing. Ook zorgt de regeling ervoor dat de heffing in beginsel plaatsvindt bij de daadwerkelijke verkoop van de aandelen, in plaats van het moment waarop de aandelen verhandelbaar worden zoals nu het geval is. Daarbij wordt voorgesteld om deze maatregel toe te passen op aandelenopties die door startups en scale-ups zijn uitgegeven sinds de bekendmaking van de fiscale regeling in de Voorjaarsnota, te weten op of na 17 april 2025 en die de loonsfeer nog niet hebben verlaten.

Daarnaast wordt hieronder ingegaan hoe in het wetsvoorstel wordt omgegaan met een aantal specifieke situaties.¹²

1.2.2. Uitdiensttreding

De eerste situatie die zich kan voordoen is dat een werknemer die deelneemt aan de aandelenoptieregeling uit dienst treedt. Dit zal niet worden gezien als een heffingsmoment. Een heffingsmoment bij uitdiensttreding zou het doel van de regeling om talent aan te trekken, kunnen ondermijnen. Hiermee wordt ook tegemoetgekomen aan de geuite wens in de motie-Van Eijk om aan te sluiten bij wat internationaal gebruikelijk is bij uitdiensttreding van de werknemer.¹³ Belastingheffing vindt dus ook voor de oud-werknemer pas plaats op het moment van vervreemding van de aandelen. Om ervoor te zorgen dat een inhoudingsplichtige geïnformeerd is over de verkoop van de aandelen, ook bij een voormalig werknemer, en in staat te stellen op het verkoopmoment de verschuldigde loonbelasting in te houden en af te dragen aan de Belastingdienst, moet in de aandelenoptieovereenkomst worden vastgelegd dat de inhoudingsplichtige voorafgaand aan de verkoop schriftelijk instemt met de verkoop. Deze goedkeuring wordt vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de drie betrokken partijen; de werknemer/aandeelhouder, de inhoudingsplichtige en de koper. Deze goedkeuringsprocedure versterkt ook de handhavings- en controlepositie van de Belastingdienst doordat de verkoop van aandelen in de administratie van de inhoudingsplichtige wordt vastgelegd.

¹¹ Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 218.

¹² Brief van de minister van Economische Zaken, Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 285.

¹³ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 102.

1.2.3. Einde RVO-beschikking

Een tweede bijzondere situatie doet zich voor als de geldigheidsduur afloopt van de beschikking die door RVO is afgegeven. Er is dan niet langer sprake van een startup of een scale-up voor het doeleinde van de fiscale regeling. Voor zover (oud-)werknemers van startups en scale-ups opties of daaruit verkregen aandelen houden waarover op dat moment nog geen heffing heeft plaatsgevonden, wordt teruggevallen op de bestaande regeling voor aandelenopties in de loonheffingen.¹⁴ In het geval van een beursgang is ook niet langer sprake van een startup of scale-up en verliest de RVO-beschikking zijn geldigheid door dit feit. De fiscale gevolgen zijn gelijk aan het verlopen van de geldigheidsduur.¹⁵ De werknemer behoudt het fiscale voordeel (grondslagversmalling) voor de periode dat sprake was van een startup of scale-up en dit voordeel wordt naar tijdgelang toegekend. Indien een werknemer bijvoorbeeld tien jaar in dienst is geweest, waarvan acht jaar onder de beschikking en twee jaar buiten de beschikking dan wordt over 80% van het totale belastbare voordeel (de marktwaarde van de aandelen bij verkoop minus de uitoefenprijs) de grondslagversmalling toegepast en de overige 20% voor het volle belastbare voordeel in de heffing betrokken.

1.2.4. Emigratie

Bij emigratie wordt uitgegaan van fictieve vervreemding van aandelen(opties) voor gevallen waarin een werknemer emigreert voordat de aandelenoptierechten, dan wel daaruit volgende aandelen, in de loonheffing zijn betrokken. Dit heeft tot gevolg dat de waardeinstijgingen die hebben plaatsgevonden maar nog niet in de heffing zijn betrokken, omdat nog geen vervreemding heeft plaatsgevonden, alsnog in de heffing worden betrokken. De bestanddelen die als gevolg van de fictieve vervreemding worden belast, worden aangemerkt als te conserveren inkomen waarvoor een conserverende belastingaanslag wordt opgelegd. Door uit te gaan van een fictieve vervreemding en een conserverende belastingaanslag op te leggen, kan de belastingclaim over de reeds gerealiseerde waardeverandering veilig worden gesteld voordat de belastingplichtige is geëmigreerd. Dit acht het kabinet wenselijk omdat de belastingplichtige belastingheffing over de aandelen(opties) ver kan uitstellen - in beginsel bepaalt de belastingplichtige wanneer de heffing plaatsvindt door de aandelen(opties) op enig moment te vervreemden - en dus kan laten plaatsvinden na een mogelijke emigratie. Het voorgaande maakt de belastingheffing planbaar en daarmee mogelijk gevoelig voor misbruik. Bovendien is een dergelijke regeling consistent met de behandeling van aandelen(opties) in startups en scale-ups in de Wet werkelijk rendement box 3, waarvoor ook een fictieve vervreemding bij emigratie geldt.

Evenals bij een fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang en vermogensbestanddelen onder het nieuwe vermogenswinstregime in box 3, acht het kabinet het proportioneel om voor deze conserverende belastingaanslag uitstel van betaling te verlenen. Gelet op de omstandigheid dat er sprake is van een fictieve vervreemding en er dus in beginsel geen middelen vrijkomen waarmee de belastingplichtige de belastingaanslag kan voldoen, wordt het passend geacht dat voor de conserverende belastingaanslag uitstel van betaling wordt verleend. Tevens voorkomt dit uitstel dat het opleggen van een conserverende aanslag bij emigratie wegens fictieve vervreemding het recht op vrij verkeer van personen en diensten binnen de Europese Unie (EU), de Europese Economische Ruimte (EER) en Zwitserland zou kunnen beperken en daarmee in strijd zou kunnen zijn met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, met de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte of met de overeenkomst met Zwitserland inzake vrij verkeer van personen. Zonder uitstel van betaling zou de conserverende aanslag namelijk een belemmering vormen voor de (oud) werknemer om zich in een ander land binnen de EU of EER te vestigen, en voor de werkgever om personeel te laten vestigen in een ander land binnen de EU of EER.

Het kabinet vindt het passend om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de uitstelfaciliteit die wordt aangeboden bij aandelenopties in startups en scale-ups in de Wet IB 2001. Uitstel van betaling

¹⁴ Dit betekent dat de belastingheffing uiterlijk plaatsvindt op het moment dat de aandelen verhandelbaar worden geacht te zijn. Dit kan een ander moment zijn dan de daadwerkelijke verkoop van de aandelen, maar nooit eerder dan het moment van het vervallen van de RVO-beschikking.

¹⁵ Waarbij er een maximumperiode in ogenschouw wordt genomen voor verkoopregulerende bepalingen ten aanzien van de aandelen. Zo wordt voor deze periode voorkomen dat er belasting moet worden betaald, terwijl de aandelen nog niet verhandeld mogen worden en er dus sprake kan zijn van onvoldoende liquiditeit om de belasting te voldoen.

wordt daarom automatisch verleend voor onbepaalde tijd en wordt al dan niet gedeeltelijk beëindigd wanneer er liquide middelen beschikbaar komen, of een ander heffingsmoment uit artikel 10b zich voordoet. Hierbij wordt rekening gehouden met de in het buitenland verschuldigde belasting. Verder wordt er gedurende het uitstel van betaling geen invorderingsrente in rekening gebracht en wordt alleen zekerheid gevraagd wanneer de belastingschuldige zich verplaatst of woonachtig wordt buiten de Europese Unie.

1.2.5 Samenloop met lucratiefbelangregeling

Voordelen uit lucratieve belangen zijn in beginsel belast als resultaat uit overige werkzaamheden (box 1). De belastingplichtige kan echter ook gebruikmaken van de zogenoemde aanmerkelijkbelangvariant waarbij de box 1-heffing onder bepaalde voorwaarden terugtreedt en een heffing in box 2 daarvoor in de plaats komt. Daarvoor moet de belastingplichtige het lucratieve belang houden via een kapitaalvennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang houdt. Daarnaast moet die vennootschap de voordelen uit lucratief belang voor minimaal 95% doorstoten naar genoemde belastingplichtige (aanmerkelijkbelangvariant). De belastingplichtigen betalen dan belasting over de voordelen uit lucratief belang tegen het geldende tarief in box 2 (in 2026: maximaal 31%).

Ter uitvoering van de motie-Idsinga¹⁶ is in het Belastingplan 2026 een maatregel voorgesteld waardoor de grondslag voor inkomen uit een middellijk gehouden lucratief belang wordt verbreed door middel van een multiplier, als de voordelen vanwege toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant in box 2 zijn belast. Hierdoor wordt de belastingdruk op de betreffende voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang via deze grondslagverbredende multiplier in box 2 verhoogd tot maximaal het tarief in box 3 (in 2026: 36%). De inwerkingtredingsdatum van de multipliermaatregel is met het amendement-Van Eijk¹⁷ met twee jaren uitgesteld tot 1 januari 2028. De effectieve belastingdruk van de hier voorgestelde maatregel voor aandelenoptierechten in startups of scale-ups ligt lager (ongeveer 32%) dan bij de lucratiefbelangregeling met toepassing van de voorgestelde multipliermaatregel (maximaal 36%). Om te voorkomen dat belastingplichtigen de multipliermaatregel buiten werking kunnen stellen door de beloningsbestanddelen zo vorm te geven dat deze onder het bereik van de optieregeling zullen vallen, bepaalt het twaalfde lid dat aandelen of aandelenoptierechten die als lucratief belang kwalificeren niet onder het bereik van deze regeling vallen. Dit is ook in lijn met de motie-Dijk¹⁸ die het kabinet oproept om het belastingvoordeel voor private equitymanagers af te schaffen en een oplossing te zoeken voor startups en scale-ups. Aandelen of aandelenoptierechten in een startup of scale-up die kwalificeren als lucratief belang worden derhalve uitgesloten van de met dit wetsvoorstel voorgestelde aandelenoptieregeling.

1.3. Versobering en afschaffing van de meewerkaf trek en stakingsaf trek

De meewerkaf trek en stakingsaf trek in de inkomstenbelasting worden per 1 januari 2027 met 75% versoerd en per 1 januari 2030 afgeschaft. De meewerkaf trek is een regeling in de inkomstenbelasting waardoor ondernemers van wie de partner onbetaald in de onderneming meewerkt, minder belasting over hun winst hoeven te betalen. Uit de evaluatie van de fiscale ondernemerschapsregelingen¹⁹ blijkt dat het doel van de regeling achterhaald en niet meer legitiem is. Toen de regeling geïntroduceerd werd was het voor een IB-ondernemer niet toegestaan om zijn of haar partner in dienst te nemen. Tegenwoordig is dit wel mogelijk. Met deze maatregel worden de aftrekpercentages van de winst per 2027 verlaagd en wordt de regeling per 2030 afgeschaft conform onderstaande tabel.

Aantal meegewerkte uren	Meewerkaf trek tot 1 januari 2027	Meewerkaf trek vanaf 1 januari 2027	Meewerkaf trek vanaf 1 januari 2030
Minder dan 525	Geen aftrek	Geen aftrek	Geen aftrek

¹⁶ Kamerstukken II 2024/25, 36725, nr. 29.

¹⁷ Kamerstukken II 2025/26, 26812, nr. 109.

¹⁸ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 98.

¹⁹ Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 199.

525 – 875	1,25% van de winst	0,313% van de winst	Geen aftrek
875 – 1.225	2% van de winst	0,5% van de winst	Geen aftrek
1.225 – 1.750	3% van de winst	0,75% van de winst	Geen aftrek
1.750 of meer	4% van de winst	1% van de winst	Geen aftrek

De stakingsaftrek is een regeling in de inkomstenbelasting voor ondernemers die stoppen (bijvoorbeeld door verkoop van de onderneming). Deze ondernemers moeten belasting betalen over de gerealiseerde stakingswinst. De stakingsaftrek zorgt ervoor dat over een deel van die stakingswinst geen belasting betaald hoeft te worden. Uit de eerdergenoemde evaluatie van de fiscale ondernemerschapsregelingen blijkt dat de regeling zeer beperkt doeltreffend en doelmatig is. Met deze maatregel wordt de aftrek per 1 januari 2027 verlaagd van € 3.630 naar € 908. Per 1 januari 2030 wordt de stakingsaftrek afgeschaft. Met deze maatregelen worden de kosten van de nieuwe fiscale regeling ter stimulering van medewerkersparticipatie voor startups en scale-ups gedekt.

2. Budgettaire aspecten

PM

3. EU-aspecten

De maatregel op grond van de Wet op de loonbelasting 1964 tot stimulering van het belonen van werknemers van startups en scale-ups in de vorm van aandelenoptierechten is een steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. De maatregel zal worden voorgelegd ter goedkeuring als steunmaatregel bij de Europese Commissie.

4. Doenvermogen

Door deze maatregel wordt een extra beroep gedaan op het doenvermogen van zowel ondernemers met een startup of scale-up als hun werknemers. Het grootste beroep op het doenvermogen wordt gedaan op ondernemers, zowel bij het aanvragen en onderhouden van de RVO beschikking als bij het informeren van de werknemers en het vaststellen en afdragen van de loonheffing bij verkoop door (oud-)werknemers van door uitoefening van aandelenopties verkregen aandelen. Voor de ondernemers is de verwachting dat zij deze acties naar verwachting goed kunnen uitvoeren, omdat zij in de regel gebruikmaken van fiscale professionals. Voor werknemers is er een aantal aandachtspunten. Allereerst dienen zij een bewuste keuze te maken met betrekking tot het heffingsmoment en dit te melden aan de werkgever. Uitgangspunt hierbij is dat de werkgever zijn werknemer goed informeert over de implicaties van de verschillende heffingsmomenten, maar dit kan desalniettemin ingewikkeld zijn voor werknemers.

5. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Aanpassing definitie startups en scale-ups in box 3

Aandeelhouders van startups en scale-ups in box 3 zullen door de ruimere definitie vaker gebruik kunnen maken van het vermogenswinstregime in plaats van de vermogensaanwassystematiek. Enerzijds leidt dit tot een toename van de administratieve lasten voor burgers en bedrijven vanwege de aparte fiscale behandeling, anderzijds leidt dit tot een afname van de administratieve lasten doordat er minder waarderingsmomenten zijn. Verwacht wordt dat de voorgestelde wijziging op dit punt per saldo beperkte gevolgen heeft voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Maatregelen met betrekking tot heffing op aandelenoptierechten

Op basis van de voorgestelde maatregel voor aandelenoptierechten worden aandelenoptierechten in de heffing betrokken op het moment dat de bij uitoefening verkregen aandelen verkocht worden behoudens enkele uitzonderingen (zoals emigratie). Een werknemer met aandelenoptierechten heeft naar huidig recht reeds de mogelijkheid om op het moment van uitoefening van die rechten aan de inhoudingsplichtige kenbaar te maken dat hij kiest voor heffing op het moment van uitoefening ondanks dat zij nog niet verhandelbaar zijn. De inhoudingsplichtige moet de schriftelijke keuze van de werknemer opnemen in zijn administratie, dit blijft ongewijzigd. Alleen zal door dit voorstel de inhoudingsplichtige deze administratie langer dienen te bewaren. Dit zal naar verwachting beperkte gevolgen hebben voor de administratieve lasten voor bedrijven.

Verder wordt er een goedkeuringsvereiste geïntroduceerd dat inhoudt dat voor een verkoop van de aandelen schriftelijke goedkeuring van drie partijen (werknemer/verkoper, koper en startup/scale-up) vereist is. De administratieve lasten zullen hierdoor toenemen met naar schatting circa € 230.000 per jaar voor burgers en € 360.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Ten opzichte van de huidige situatie zullen zich naar verwachting minder situaties voordoen waarin de inhoudingsplichtige loonheffing moet inhouden in het geval dat een werknemer voordelen geniet uit bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen die nog niet verhandelbaar zijn of nog niet verhandelbaar worden geacht. Er zullen daardoor ook minder waarderingsmomenten zijn. Indien belastingheffing plaatsvindt bij verkoop van de aandelen is in principe de verkoopprijs leidend bij de vaststelling van het belastbaar voordeel, waardoor geen waardering hoeft plaats te vinden. De administratieve lasten zullen hierdoor verminderen met naar schatting circa € 110.000 per jaar voor burgers en € 500.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Om gebruik te maken van de regelingen voor medewerkersparticipatie en de uitzondering in box 3 dienen ondernemingen een beschikking aan te vragen bij RVO om als startup of scale-up te worden aangemerkt. Hiervoor dient bij RVO informatie aangeleverd te worden. RVO zal de ondernemingen toetsen op basis van de definitie uit de wet. Indien een onderneming niet langer aan de voorwaarden voldoet, moet de onderneming dit melden aan RVO. De administratieve lasten voor bedrijven zullen hierdoor toenemen met naar schatting circa € 260.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Per saldo zullen naar verwachting de administratieve lasten toenemen met naar schatting circa € 110.000 per jaar voor burgers en € 122.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Versobering en afschaffing stakingsaftrek en meewerkaftrek

De maatregel wordt automatisch verwerkt in de aangifte inkomstenbelasting. De maatregel heeft daarom zeer beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers. De afschaffing per 2030 maakt het stelsel eenvoudiger en leidt naar verwachting tot een zeer beperkte afname van administratieve lasten.

6. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst en RVO

PM

7. Advies en consultatie

Er zijn voor het wetsvoorstel adviesrapporten gevraagd aan de Autoriteit toetsing regeldruk (ATR) en de Raad voor de Rechtspraak. Ook zijn er uitvoeringstoetsen opgesteld door de RVO en de Belastingdienst. Dit wetsvoorstel is daarnaast vier weken gepubliceerd in het kader van internetconsultatie. Hierna worden de bevindingen van de adviesrapporten toegelicht. Daarna wordt ingegaan op de inbreng in de internetconsultatie en de manier waarop het kabinet met de voornaamste punten omgaat.

7.1 Autoriteit toetsing regeldruk

De maatregelen in dit wetsvoorstel zijn ter advisering voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het dictum van de ATR luidt om het wetsvoorstel in te dienen nadat met de adviespunten rekening is gehouden. De ATR geeft het advies om de gehanteerde definities van innovatie en schaalbaar en herhaalbaar nader te concretiseren en waar mogelijk te voorzien van objectieve criteria. Het kabinet begrijpt de wens om deze begrippen nader in te kleuren. Tegelijkertijd kiest het kabinet in overleg met de sector voor een kwalitatieve omschrijving van startup en scale-up. Het kabinet kiest voor een definitie die beter aansluit bij de economische kenmerken van een startups en scale-ups, werkbaar is voor de praktijk en uitvoerbaar is voor de Belastingdienst. In plaats van een toets op bestaansduur en jaaromzet wordt getoetst op innovatie, schaalbaarheid en liquiditeit van de onderneming. Meer duidelijkheid over de invulling van de begrippen wordt geboden door de beoordelingskaders van RVO. De RVO heeft ervaring met de beoordeling van startups, omdat ze een vergelijkbare toets uitvoeren voor de Immigratie en

Naturalisatiedienst voor de aanvraag van een verblijfsvergunning voor essentieel startup personeel.

7.2. Raad voor de Rechtspraak

Pm

7.3 Internetconsultatie

Het wetsvoorstel is op de website www.internetconsultatie.nl ter consultatie gepubliceerd in de periode van 1 april 2026 tot en met 29 april 2026. Er zijn in totaal 69 reacties op het wetsvoorstel ontvangen. De reacties zijn onder andere ingediend door medewerkers en eigenaren van startups en scale-ups en (tech)bedrijven. Ook hebben verschillende belangenorganisaties en beroepsverenigingen zoals TechLeap, de Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen en de Nederlandse orde van belastingadviseurs gereageerd. Na internetconsultatie is op 20 mei met TechLeap over het wetsvoorstel gesproken.

De reacties op de internetconsultatie tonen brede steun voor het doel van het wetsvoorstel, namelijk een uitzondering voor aandeelhouders en houders van winstbewijzen in een startups of scale-up en aanpassing van de fiscale behandeling van aandelenopties in box 1. Daarbij wordt regelmatig aangegeven dat de uitzondering in box wenselijk is, maar wordt gezien als noodzakelijk in het overgangsstelsel van een vermogensaanwasbelasting. Men zou echter liever meteen de overstap naar een vermogenswinstbelasting in box 3 gezet zien worden.

De inbreng komt er in grote lijnen op neer dat de definitie van startup en scale-up moet beantwoorden aan de dynamische praktijk van innovatieve ondernemingen en tegelijkertijd niet tot teveel administratieve lasten moet leiden en duidelijk en voorspelbaar moet zijn. Veel respondenten sluiten zich aan bij de inbreng van TechLeap, dat aangeeft om een venture capital-investering in een onderneming als zelfstandig criterium te laten gelden voor de kwalificatie als startup of scale-up. Daarnaast geeft TechLeap aan de eis van "snelle groei" te willen laten vervangen door de eis van groeipotentieel, om de limiet in jaren en tussentijdse toetsing te verwijderen, de horizonbepaling te verlengen en de ingangsdatum van dit wetsvoorstel niet af te laten hangen van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3. Deze reacties hebben geleid tot de volgende aanpassingen in het wetsvoorstel. pm

Een aantal reacties, specifiek die over de wens tot een vermogenswinstbelasting en het breder toepassen van de maatregel inzake aandelenoptierechten tot alle aandelen in een onderneming, leiden niet tot aanpassing van het voorstel. Dit wetsvoorstel voorziet immers in een uitzondering op de systematiek van belastingheffing door middel van vermogensaanwas in box 3 zoals voorgesteld met het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A, artikel III, onderdeel E, artikel IV (artikel 2.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 27 van de Wet op de loonbelasting 1964 en de artikelen 25, 26, 28, 70g en 70h van de Invorderingswet 1990)

De twee belangrijkste maatregelen ten aanzien van medewerkersparticipatie bij startups en scale-ups die in dit wetsvoorstel worden geregeld, zijn enerzijds de lagere loonheffing op het inkomen uit aandelenopties voor werknemers van startups en scale-ups en anderzijds de nieuwe hoofdregel ten aanzien van het heffingsmoment, namelijk het uitstel van heffing van loon- en inkomstenbelasting tot het moment dat de door uitoefening van de aandelenoptie verkregen aandelen daadwerkelijk worden verkocht.

Met de in artikel I, onderdeel A, en artikel III, onderdeel E, opgenomen wijzigingen wordt voorgesteld dat ter zake van de belastingheffing over aandelenopties van werknemers in startups en scale-ups bij emigratie een conserverende aanslag wordt opgelegd. Met de in artikel I, onderdeel A, opgenomen wijziging wordt voorgesteld een verwijzing naar artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 toe te voegen aan artikel 2.8 tweede lid, Wet IB 2001, waarin het te conserveren inkomen is geregeld. Met de in artikel III, onderdeel E, opgenomen wijziging wordt voorgesteld dat aan artikel 27 Wet LB 1964 een nieuw vijfde lid wordt toegevoegd, waardoor het moment van belastingheffing ter zake van aandelenopties verkregen door werknemers wordt verplaatst naar het moment waarop het op grond van artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990 verleende uitstel van betaling wordt beëindigd. In artikel IV wordt een wijziging van de artikelen 24, 25, 26, 70g en 70h IW 1990 voorgesteld. Met de voorgestelde invoeging van artikel 25 tweeëntwintigste lid, IW 1990 wordt geregeld dat voor onbepaalde tijd uitstel van betaling kan worden verleend voor de bij emigratie op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 2.8 Wet IB 2001 in samenhang met het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964 opgelegde conserverende belastingaanslagen. Voorgesteld wordt in artikel 25 IW 1990 een nieuw tweeëntwintigste lid in te voegen, waarin wordt geregeld dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling van belasting die is verschuldigd door de toepassing van artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964. PM toelichting op de rest van de tekst van de voorgestelde leden, zoals de 65% en het al dan niet vermenigvuldigen met een belastingpercentage + de opsomming Omdat er sprake is van een emigratie en geen verkoop van aandelen, en er dus ook geen liquide middelen vrijkomen om de belastingheffing te voldoen, wordt dit passend geacht. Gedurende het uitstel van betaling dienen eventuele teruggaven niet te worden verrekend met de openstaande belastingschuld waarvoor uitstel van betaling is verleend, tenzij de belastingschuldige dit verzoekt. Het strookt niet met de aard van de regeling dat zou kunnen worden verrekend op initiatief van de ontvanger. Om dat te bewerkstelligen wordt voorgesteld artikel 24, zesde lid, IW 1990 aan te vullen met een verwijzing naar artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990. Daarnaast wordt voorgesteld aan artikel 26 IW 1990 twee leden in te voegen. Hiermee wordt geregeld dat ook kwijtschelding kan worden verleend voor het bedrag van de in Nederland verschuldigde loonbelasting op grond van het voorgestelde artikel 10b, elfde lid wet LB 1964. Deze kwijtschelding kan ingevolge het voorgestelde artikel 26 IW 1990 worden verleend in een drietal situaties, namelijk:

- a. indien de waarde in het economische verkeer van de aandelen of aandelenoptierechten is gedaald sinds het opleggen van de conserverende aanslag;
- b. indien een ander land (ook) het heffingsrecht heeft; en
- c. voor zover de belasting waarvoor uitstel van betaling is verleend, hoger is dan die zou zijn indien de belastingschuldige op het moment van vervreemding in Nederland zou hebben gewoond. Het voorgestelde PM, elfde lid, IW 1990 regelt dat het bedrag aan kwijtschelding, bedoeld in het voorgestelde artikel 26, tiende lid, IW 1990 niet meer bedraagt dan het bedrag van de belasting waarvoor uitstel van betaling is verleend.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 28, derde lid, IW 1990 wordt geregeld dat het ingevolge het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste of drieëntwintigste lid, IW 1990 te 101 In de URIW 1990 zal worden geregeld dat de ontvanger de belastingschuldige op diens schriftelijk verzoek kwijtschelding zal verlenen alsmede in welke situatie een schriftelijk verzoek hiertoe achterwege kan blijven. 128 verlenen uitstel van betaling renteloos is. Dit betekent dus dat er over de periode dat uitstel van betaling wordt verleend geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Uit de

voorgestelde wijziging van artikel 28, vierde lid, IW 1990 volgt dat in die situatie weer invorderingsrente in rekening wordt gebracht als het verleende uitstel van betaling wordt beëindigd. In dat kader zal in artikel 6 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 nader worden geregeld vanaf wanneer invorderingsrente wordt berekend als het uitstel van betaling is beëindigd. Invorderingsrente zal worden berekend met ingang van de dag waarop zes weken zijn verstreken na de eerste dag van het jaar volgend op het jaar waarin het uitstel van betaling is beëindigd.

De verwijzingen in de artikelen 70g, vijfde lid, en 70h, vijfde lid, IW 1990 naar artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990 dienen te worden gewijzigd als gevolg van de voorgestelde vernummering van artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.78 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel I, onderdeel B, opgenomen wijzigingen wordt voorgesteld de voor de meewerkaftrek geldende aftrekpercentages van de winst in artikel 3.78 Wet IB 2001 met (afgerond) 75% te verlagen ter dekking van de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting beschreven maatregel die is gericht op medewerkersparticipatie in startups en scale-ups.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.79 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel I, onderdeel B, opgenomen wijzigingen wordt voorgesteld de aftrek van de winst in artikel 3.79 Wet IB 2001 (stakingsaftrek) met 75% te verlagen ter dekking van de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting beschreven maatregel die is gericht op medewerkersparticipatie in startups en scale-ups.

Artikel I, onderdeel E (artikel 5.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel I, onderdeel E, ziet op ondernemingen ter zake waarvan ingevolge artikel PM van de Wet werkelijk rendement box 3 niet een vermogensaanwasbelasting gaat gelden, maar een vermogenswinstbelasting. Ingevolge die wet zou dit gaan gelden voor startende ondernemingen, waarvan de definitie ingevolge die wet in artikel 5.17 Wet IB 2001 wordt opgenomen. Ingevolge de thans voorgestelde wijziging van genoemd artikel 5.17 wordt niet langer gesproken over startende ondernemingen, maar over startups en scale-ups als bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964. Dit wordt hierna toegelicht bij de artikelsgewijze toelichting van de voorgestelde artikelen 10b, 10ba, 10bb, 10bc en 10bd Wet LB 1964.

Artikel I, onderdelen D, F en H (artikelen 5.3, 5.6, 5.16, 5.18, 5.24, 5.26, 5.29, 5.30, 5.32, 5.33, 5.36, 5.37 en 10a.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De in artikel I, onderdelen D, F en H, opgenomen wijziging van de artikelen 5.3, 5.6, 5.16, 5.18, 5.24, 5.26, 5.29, 5.30, 5.32, 5.33, 5.36, 5.37 en 10a.31 Wet IB 2001 hangen samen met de voorgestelde wijziging van het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.17 Wet IB 2001. Zoals hiervoor is toegelicht wordt voorgesteld de aanduiding "startende onderneming" te vervangen door de aanduiding "startup of scale-up". Die aanduiding dient dan ook te worden opgenomen in de artikelen 5.3, 5.6, 5.16, 5.18, 5.24, 5.26, 5.29, 5.30, 5.32, 5.33, 5.36, 5.37 en 10a.31 Wet IB 2001, waar nu nog wordt verwezen naar startende ondernemingen.

Artikel I, onderdeel G (artikel 5.35 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.35 Wet IB 2001 regelt dat aandelen van of winstbewijzen die zijn verkregen in het kader van een aandelenfusie, juridische fusie of splitsing als bedoeld in het voorgestelde artikel 5.33 Wet IB 2001 en die niet voldoen aan de definitie van aandelen in of winstbewijzen van een startup of scale-up gedurende een periode toch worden aangemerkt als aandelen in of winstbewijzen van een startup of scale-up. Zonder het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.35 Wet IB 2001 zou de fusie in de genoemde gevallen belastingheffing tot gevolg hebben omdat de betreffende aandelen of winstbewijzen het vermogenswinstregime verlaten waarbij moet worden afgerekend over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de verkrijgingsprijs, terwijl het op grond van de Fusierichtlijn²⁰ niet is toegestaan dat fusies en splitsingen leiden tot enigerlei

²⁰ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PbEU 2009, L 310).

belastingheffing over vermogenswinst. De genoemde periode is momenteel in het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.35 Wet IB 2001 gesteld op een termijn van maximaal 60 maanden, verminderd met het aantal maanden waarin de aandelen of winstbewijzen voorafgaand aan de aandelenfusie, juridische fusie of splitsing al aandelen in of winstbewijzen van een startup of scale-up waren. Met de voorgestelde wijziging van het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.35 Wet IB 2001 wordt afgestapt van de termijn van maximaal 60 maanden en wordt aangesloten bij de maximumtermijn waarvoor op grond van het voorgestelde artikel 10bc Wet LB 1964, afgezien van eventuele verlengingen, een beschikking wordt gegeven waarbij de Minister van Economische Zaken en Klimaat verklaart dat sprake is van een startup of scale-up.

Artikel I, onderdeel I en artikel III, onderdeel G (artikel 10b.2. Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 35p Wet op de loonbelasting 1964)

Er wordt in de artikelen I, onderdeel I, en artikel III onderdeel G, voorgesteld om in de artikelen 10b.2. Wet IB 2001 en 35p Wet LB 1964 te regelen dat artikel 5.17 Wet IB 2001 en de artikelen 10b, 10ba, 10bb, 10bc en 10bd Wet loonbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2035 vervallen. De voorgestelde artikelen 10b.2. Wet IB 2001 en 35p Wet LB 1964 voorzien daarmee elk in een horizonbepaling die betrekking heeft op de artikelen 5.17 Wet IB 2001 onderscheidenlijk 10b, 10ba, 10bb, 10bc en 10bd Wet LB 1964. Hiermee wordt geregeld dat de artikelen die zien op de definitie van startups en scale-ups, de behandeling in box 3 van aandeelhouders in startups en scale-ups en de fiscale behandeling van medewerkers van startups en scale-ups met aandelenoptierechten in box 1 met ingang van 1 januari 2035 vervallen. Indien na een positieve evaluatie zou worden besloten om deze regelingen te verlengen dan kan daartoe de datum van 1 januari 2035 worden gewijzigd.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 3.22 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.22 Wet IB 2001 is een verwijzing naar artikel 3.79 Wet IB 2001 opgenomen. In verband met het voorstel om artikel 3.79 Wet IB 2001 per 1 januari 2030 te laten vervallen, wordt voorgesteld om ook die verwijzing per die datum te laten vervallen.

Artikel II, onderdeel B (artikel 3.74 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel II, onderdeel C, voorgestelde wijziging komen de in de artikelen 3.78 en 3.79 Wet IB 2001 opgenomen meewerkaftrek, onderscheidenlijk stakingsaftrek, per 1 januari 2030 te vervallen. In verband daarmee wordt voorgesteld de verwijzingen naar de meewerkaftrek en stakingsaftrek in artikel 3.74 Wet IB 2001 ook te laten vervallen.

Artikel II, onderdeel C (artikelen 3.78 en 3.79 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel II, onderdeel C, voorgestelde wijziging komen de artikelen 3.78 en 3.79 Wet IB 2001, waarin de meewerkaftrek, onderscheidenlijk de stakingsaftrek, is opgenomen, per 1 januari 2030 te vervallen ter dekking van de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting beschreven maatregel ter stimulering van medewerkersparticipatie in startups en scale-ups. Beoogd wordt laatstgenoemde maatregel per 1 januari 2027 in werking te laten treden.

Artikel II, onderdeel D (artikel 10a.29 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10a.29 Wet IB 2001 voorziet in een uitbreiding van de toepassing van de stakingsaftrek in het kader van het overgangsrecht voor de afschaffing van de oudedagsreserve. In verband met het voorstel om artikel 3.79 Wet IB 2001 per 1 januari 2030 te laten vervallen, wordt voorgesteld om ook artikel 10a.29, zevende lid, Wet IB 2001 per die datum te laten vervallen. Dat heeft tot gevolg dat op basis van dit voorstel per die datum de stakingsaftrek ook niet meer zal gelden voor de ondernemer die als ondernemer in het kalenderjaar winst behaalt door een afnemering van een oudedagsreserve als bedoeld in artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001 na een geruisloze doorschuiving of omzetting als bedoeld in de artikelen 3.59, tweede lid, 3.62, 3.63, onderscheidenlijk 3.65, Wet IB 2001, waarbij zonder die geruisloze doorschuiving of omzetting sprake zou zijn van het staken van een gehele onderneming. Daarvoor is gekozen omdat is voorgesteld de stakingsaftrek per 1 januari 2030 af te schaffen. In verband met die maatregel

wordt tevens voorgesteld artikel 10a.29, achtste tot en met vijftiende lid, Wet IB 2001 te vernummernen tot artikel 10a.29, zevende tot en met veertiende lid, Wet IB 2001.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 10, vijfde lid, aanhef en onderdeel c, Wet LB 1964 regelt dat de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen, bedoeld in artikel 32bb Wet LB 1964, niet afdoet aan de belastbaarheid van ter zake van als vertrekvergoeding in aanmerking genomen aandelenoptierechten behaalde voordelen ingevolge artikel 10a Wet LB 1964. Met de voorgestelde wijziging van eerstgenoemde bepaling wordt voorgesteld om een verwijzing naar het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 aan artikel 10, vijfde lid, onderdeel c, Wet LB 1964 toe te voegen, zodat de genoemde pseudo-eindheffing, bedoeld in artikel 32bb Wet LB 1964, eveneens niet afdoet aan de belastbaarheid van behaalde voordelen ter zake van als vertrekvergoeding in aanmerking genomen aandelenoptierechten als bedoeld in het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964.

Artikel III, onderdeel B (artikelen 10b, 10ba, 10bb, 10bc, 10bd en 10be van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt om na artikel 10a Wet LB 1964 vijf artikelen in te voegen, die hierna per artikel worden toegelicht, gevolgd door zes tussenkopjes met daaronder steeds een toelichting op het betreffende artikel. Met het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 wordt voorgesteld een fiscale regeling te introduceren ter stimulering van aandelenoptierechten die werknemers van startups en scale-ups het recht geeft om na verloop van tijd tegen een vooraf vastgestelde prijs aandelen te kopen in de onderneming van de werkgever. Het doel van deze regeling is, zoals meer uitgebreid toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, om startups en scale-ups beter in staat te stellen hun werknemers te belonen via aandelenoptierechten, zonder dat deze werknemers geconfronteerd worden met liquiditeitsproblemen op het moment van belastingheffing. Daarnaast kent het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 een grondslagversmalling van het loon tot 65% van de genoten voordelen uit aandelenoptierechten in startups of scale-ups. Hierdoor ontstaat een effectief tarief van ongeveer 32%. Dit ligt in lijn met het gecombineerde tarief van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting voor aandeelhouders in box 2.

Artikel 10a Wet LB 1964 bevat de bepalingen aan de hand waarvan loonbelasting wordt geheven over het voordeel dat een werknemer verkrijgt doordat hij in het kader van zijn dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking een aandelenoptierecht verkrijgt, ongeacht het karakter van de inhoudingsplichtige. In het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 worden enkele van artikel 10a Wet LB 1964 afwijkende regels gesteld specifiek voor aandelenoptierechten die door een startup of scale-up worden toegekend aan werknemers. Artikel 10a Wet LB 1964 moet in deze zin als de algemene regeling worden beschouwd en het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 bevat daarvan afwijkende regels specifiek voor startups en scale-ups. Dit betekent ook dat aandelenoptierechten die worden toegekend door een startup of scale-up, maar op onderdelen niet voldoen aan de voorwaarden die het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 stelt, uitsluitend vallen onder de regels van artikel 10a Wet LB 1964. Ook aandelenopties die worden toegekend aan werknemers van startups en scale-ups die op enig moment niet meer voldoen aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 vallen vanaf dat moment terug in de algemene regeling van artikel 10a Wet LB 1964.

Het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 regelt de nieuwe hoofdregel voor het heffingsmoment voor aandelenoptierechten die worden toegekend aan werknemers van startups en scale-ups en die ook overigens voldoen aan alle voorwaarden van dat artikel.

In de algemene regeling van artikel 10a Wet LB 1964 wordt sinds 1 januari 2023 het heffingsmoment voor aandelenoptierechten bepaald op het moment waarop de aandelen die bij uitoefening van de aandelenoptierechten zijn verkregen verhandelbaar worden.²¹ Indien het

²¹ Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten.

moment van verhandelbaar worden van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen niet samenvalt met het moment van uitoefening van de opties, bestaat voor de werknemer de mogelijkheid om ervoor te kiezen om al belasting te betalen op het moment van uitoefening van de aandelenoptierechten tegen de op dat moment geldende waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening verkregen aandelen.²² De werknemer dient die keuze schriftelijk kenbaar te maken aan de inhoudingsplichtige uiterlijk op het moment van uitoefening van het recht.

Op basis van het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 wordt zoals gezegd voor aandelenoptierechten die aan werknemers worden toegekend in het kader van hun dienstbetrekking met een startup of scale-up, in afwijking van de algemene regeling van artikel 10a Wet LB 1964, het heffingsmoment als hoofdregel verschoven naar het moment van vervreemding van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen. Daarmee wordt voorkomen dat werknemers reeds belasting verschuldigd zijn op een moment dat er nog geen feitelijke opbrengst beschikbaar is. De heffing zal plaatsvinden over het daadwerkelijk genoten voordeel dat is verkregen met de vervreemding van die aandelen. Ook die heffingsgrondslag wijkt af van de in artikel 10a, eerste lid, Wet LB 1964 opgenomen heffingsgrondslag. Ingevolge artikel 10a, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964 geldt als heffingsgrond de waarde in het economische verkeer van de aandelen ten tijde van het uitoefenen van het aandelenoptierecht of het verhandelbaar worden van de aandelen en ingevolge artikel 10a, eerste lid, onderdeel b, Wet LB 1964 geldt als heffingsgrondslag hetgeen door de werknemer wordt genoten ter zake van de vervreemding van het aandelenoptierecht.

Het uitstel van heffing tot het moment van vervreemding van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen betekent ook dat het heffingsmoment in meer gevallen kan liggen tot (ver) na het einde van dienstbetrekking van de werknemer met de startup of scale-up. De aandelen waarover nog geen loonbelasting is geheven verlaten ook bij het einde van de dienstbetrekking de loonsfeer niet en de startup of scale-up houdt de verplichting om loonbelasting af te dragen ten tijde van de vervreemding van de aandelen. Dit kan betekenen dat de voormalige werknemer die in het bezit is van aandelen die zijn verkregen bij de uitoefening van de aandelenoptierechten waarover nog geen loonbelasting is afgedragen, in de loonadministratie van de startup of scale-up geadministreerd blijft dan wel opnieuw opgevoerd dient te worden ten tijde van het heffingsmoment. Dit kan ook betekenen dat de voormalige werknemer na verkoop van de aandelen, bij gebrek aan voldoende loonbetaling waarop inhouding kan plaatsvinden, een bedrag gelijk aan de af te dragen loonbelasting dient te betalen aan de startup of scale-up die dit vervolgens kan afdragen aan de Belastingdienst. Om de startup of scale-up in staat te stellen op het juiste moment het juiste bedrag af te dragen aan loonbelasting die is verschuldigd over de aandelen af te dragen en de Belastingdienst om daarop te handhaven, ook indien de dienstbetrekking in de tussentijd is beëindigd, zijn de nodige waarborgen opgenomen in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet LB 1964, zoals een goedkeuringsprocedure van de aandelenverkoop door de verkoper, de startup of scale-up en de koper en verplichtingen ten aanzien van de administratie van de aandelenoptierechten en aandelen door die startup of scale-up.

Voorbeeld:

Albert is met ingang van 1 april 2027 in dienst getreden bij de startup Star BV. Star BV heeft op 1 juli 2027 na daartoe gedaan verzoek, een beschikking ontvangen van de RVO waarin wordt bevestigd dat zij met terugwerkende kracht tot 1 januari 2027 kwalificeert als een startup. Star BV beschikte niet over de financiële middelen om Albert een concurrerend salaris te bieden. Albert is akkoord gegaan met een lager salaris en heeft in ruil daarvoor bij indiensttreding het recht gekregen om na verloop van een periode van 36 maanden 100 aandelen te kopen in Star BV tegen de op het moment van toekenning geldende waarde in het economische verkeer van € 100. Na 4 jaar oefent Albert het optierecht uit; hij koopt tegen betaling van € 10.000 100 aandelen in Star BV. De aandelen zijn op dat moment € 300 per stuk waard en zijn direct verhandelbaar. Na 5 jaar treedt Albert uit dienst van Star BV. Op 1 januari 2034 verkoopt Albert alle 100 aandelen Star BV tegen een verkoopprijs van € 700 per aandeel. Ondanks dat Albert

²² Artikel 10a, twaalfde lid, Wet LB 1964.

niet meer in dienst is van Star BV is Star BV nog steeds gehouden de ten tijde van de verkoop verschuldigde loonbelasting af te dragen aan de Belastingdienst. Albert zal ten tijde van de verkoop van de aandelen de verschuldigde belasting moeten betalen aan Star BV.

Het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet LB 1964 bepaalt op welke wijze het loon moet worden berekend bij toepassing van dat artikel. In afwijking van artikel 10a behoort hetgeen door de werknemer wordt genoten bij vervreemding van de aandelen, die zijn verkregen door uitoefening van de aandelenoptierechten, tot het loon. Vervolgens stelt dit lid een grondslagversmalling voor. Allereerst wordt de optieuitoefenprijs in mindering gebracht op het genoten voordeel, tot maximaal nihil. De optieuitoefenprijs is het bedrag dat de werknemer heeft betaald voor het verkrijgen van het aandelenoptierecht of het aandeel. Dit is in lijn met de huidige regeling voor aandelenopties en zorgt ervoor dat alleen het na die vermindering resulterende voordeel dat de werknemer geniet belast wordt. Vervolgens volgt een grondslagversmalling waardoor slechts 65% van dat voordeel tot het loon wordt gerekend.

Voorbeeld:

*Het belastbare voordeel dat ter zake van de vervreemding van de aandelen door Albert op 1 januari 2034 in de heffing moet worden betrokken bedraagt: € 39.000 ((€ 70.000 -/- € 10.000) * 65%).*

Op grond van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet LB 1964 kan de werknemer kiezen voor heffing op de eerdere heffingsmomenten die ingevolge artikel 10a Wet LB 1964 qua strekking ook geldt voor andere aandelenoptierechten dan die zijn verstrekt door startups of scale-ups. Dit houdt in dat de werknemer mag opteren voor belastingheffing op het moment van uitoefening van het optierecht of, als de aandelen dan nog niet verhandelbaar zijn, op het eerstvolgende moment dat deze verhandelbaar worden. Dit betekent ook dat indien de uit de aandelenoptierechten verkregen aandelen steeds voor een beperkte periode verhandelbaar worden met tussenliggende perioden van niet-verhandelbaarheid ('windows'), alleen het eerste moment van verhandelbaarheid geldt als een te kiezen heffingsmoment. Ingevolge het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet LB 1964 vindt de heffing in die situaties plaats over de waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen op het gekozen heffingsmoment. Ook indien wordt geopteerd voor een eerdere heffing, blijft de grondslagversmalling van het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet LB 1964 van toepassing.

Deze keuze voor eerdere heffing moet ingevolge het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, eerste zin, Wet LB 1964 uiterlijk op het moment van uitoefening, onderscheidenlijk verhandelbaar worden van de aandelen, schriftelijk worden gemeld aan de inhoudingsplichtige. De schriftelijke keuze van de werknemer moet ingevolge het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, tweede zin, Wet LB 1964 door de inhoudingsplichtige worden vastgelegd en moet die vastlegging worden bewaard bij de loonadministratie. Dit zorgt ervoor dat de keuze op een later tijdstip controleerbaar is door de Belastingdienst.

Het voorgestelde artikel 10b, vijfde lid, regelt dat de waarde vermeerdering van de aandelen die heeft plaatsgevonden in de periode dat de werknemer niet in Nederland belastingplichtig was niet tot het inkomen wordt gerekend. Hier is sprake van een zogenoemde step-up; op het moment dat de werknemer in Nederland belastingplichtig dient de waarde in het economisch verkeer van de (onderliggende) aandelen bepaald te worden. Slechts de waardeontwikkeling van de (onderliggende) aandelen nadat de werknemer in Nederland belastingplichtig is geworden wordt in de heffing betrokken volgens de regels van het voorgesteld artikel 10b Wet LB 1964. Het voorgestelde artikel 10b, zesde lid, stelt de step-up regeling buiten werking indien de werknemer al eerder in Nederland belastingplichtig is geweest (remigratie).

Het voorgestelde artikel 10b, zevende lid, Wet LB 1964 regelt dat in het geval van vervreemding van het aandelenoptierecht (dus voor uitoefening van dat recht) het volledige voordeel dat ter zake van die vervreemding wordt genoten, ingevolge het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, eerste zin, Wet LB 1964 nog te verminderen met de optieuitoefenprijs, als loon wordt belast en dat de grondslagversmalling tot 65% van het resulterende bedrag, bedoeld in het voorgestelde

artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964, niet van toepassing is. Hiermee wordt voorkomen dat het gunstige regime, dat met name is bedoeld om het deelnemen in het daadwerkelijke ondernemingsrisico aantrekkelijker te maken, ook van toepassing is in situaties waarin de werknemer het aandelenoptierecht niet tot het uitoefentijdstip van het aandelenoptierecht benut voor participatie in de onderneming, maar een vroegtijdig voordeel realiseert door voortijdige verkoop van het recht.

Voorbeeld:

Stel dat Albert zijn aandelenoptierechten voorafgaand aan het overeengekomen tijdstip van uitoefening verkoopt aan een derde tegen een zakelijke prijs van € 200 per optie. In dat geval wordt het volledige bedrag van € 200, verminderd met de uitoefenprijs, beschouwd als belast loon en moet het resulterende bedrag op het verkoopmoment in de heffing worden betrokken. De grondslagversmalling tot 65% van dat bedrag is in dit geval niet van toepassing.

Het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet LB 1964 voorziet in een regeling die qua strekking overeenkomt met de regeling die is opgenomen in artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964. Voorgesteld wordt te regelen dat wijziging of vervanging van een aandelenoptierecht in het kader van een aandelenfusie, een splitsing van een rechtspersoon of een overname van 50% of meer van de aandelen in de inhoudingsplichtige of een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap niet als vervreemding en zal dat dus niet tot heffing leiden, indien de nieuw verkregen aandelen of de gewijzigde optierechten zien op een startup of scale-up. Met deze extra eis wordt bewerkstelligd dat doorschuiving van het heffingsmoment en verdere toepassing van het regime van artikel 10b alleen mogelijk is indien ook de nieuw verkregen aandelen zien op een startup en scale-up. Indien de nieuw verkregen aandelen of aandelenoptierechten niet zien op een startup of scale-up zal heffing plaatsvinden op het eerstvolgende heffingsmoment dat ingevolge artikel 10a Wet LB 1964 geldt, rekening houdend met artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964. De hiervoor genoemde grondslagversmalling is dan niet van toepassing. De werking van de vereiste pro-rata wordt later in deze toelichting uitgelegd aan de hand van een voorbeeld.

In het voorgestelde artikel 10b, negende lid, Wet LB 1964 is geregeld dat als bij vervreemding van het aandelenoptierecht of het aandeel geen tegenprestatie wordt bedongen, of als deze niet onder normale omstandigheden is overeengekomen (bijvoorbeeld een symbolische overname binnen familiekring), voor de heffing wordt uitgegaan van de waarde in het economische verkeer. Deze bepaling voorkomt misbruik van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964.

In het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 zijn limitatieve voorwaarden opgenomen waaraan een aandelenoptierecht moet voldoen om onder de regeling te kunnen vallen.

- a. Het betreft uitsluitend aandelenoptierechten als bedoeld in artikel 10b op aandelen in het kapitaal van de inhoudingsplichtige zelf. In afwijking van artikel 10a Wet LB 1964 kwalificeren optierechten op aandelen in het kapitaal van een verbonden lichaam niet voor deze regeling. Omdat het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 het doel heeft om een fiscale gunstige regeling te bieden voor daadwerkelijke participatie in en binding aan de startup- of scale-up onderneming is ervoor gekozen deze regeling te beperken tot aandelenopties en niet uit te breiden naar daarmee gelijk te stellen rechten wat wel het geval is in artikel 10a, zesde lid, Wet LB 1964. Voor het kunnen toepassen van de regeling is bovendien vereist dat de werknemer aandelenoptierechten ontvangt die het recht geven om aandelen te verwerven in de startuponderneming van de inhoudingsplichtige en niet in een verbonden vennootschap, zoals wel mogelijk is op basis van artikel 10a, zesde lid, Wet LB 1964. In deze uitbreiding is niet voorzien in het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964, omdat beoogd is dat de werknemers aandelen verwerven in de startup- of scale-up-onderneming die als zodanig is aangemerkt door de RVO en niet in een holdingmaatschappij of een willekeurige andere groepsmaatschappij. In dat geval zou immers de holding of de andere groepsmaatschappij als een startup of scale-up moeten kwalificeren op basis van een RVO-beschikking.
- b. De startup of scale-up voldoet ten tijde van uitgifte van het aandelenoptierecht aan de voorwaarden die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964. Dat betekent dat er ten tijde van uitgifte van het aandelenoptierecht sprake is van een startup of scale-up en daarvoor een RVO-beschikking is gegeven. Deze beschikking kan eventueel met terugwerkende kracht worden gegeven. Mocht de aanvangsdatum van de terugwerkende kracht liggen voor de

uitgifte van het aandelenoptierecht is voldaan aan deze eis. Mocht er geen goedkeurende RVO-beschikking met terugwerkende kracht worden gegeven, dan vallen eventueel in de tussentijd toegekende aandelenoptierechten onder het reguliere aandelenoptieregime van artikel 10a Wet LB 1964.

- c. Er is schriftelijk overeengekomen dat het aandelenoptierecht niet binnen twee jaar na toekenning kan worden uitgeoefend. Hiermee wordt beoogd toepassing van de fiscale regeling te koppelen aan langetermijnbinding en betrokkenheid bij de ontwikkeling van de onderneming. Een uitzondering op de termijn van twee jaar is toegelaten voor situaties van een eerdere 'exit' bij een verkoop of beursgang van de onderneming van de inhoudingsplichtige.
- d. De uitoefenprijs moet ten minste gelijk zijn aan de marktwaaarde van de onderliggende aandelen ten tijde van toekenning.
- e. Bij voorgenomen verkoop van verworven aandelen door de werknemer geldt een verplichte goedkeuringsprocedure. Deze verplichting dient tussen werknemer en inhoudingsplichtige schriftelijk te zijn vastgelegd in op de optieovereenkomst betrekking hebbende documenten.
- f. De werkgever (inhoudingsplichtige) dient zijn administratie op zodanige wijze te voeren dat daaruit voor de aandelenoptierechten en de bijbehorende aandelen op ieder moment de adequate vastlegging van het aandelenbezit, de aandelenoptierechten en de transacties, waaronder het vastleggen dat voldaan wordt aan de goedkeuringsverplichtingen, middels het bewaren van de daarop betrekking hebbende documenten en feitelijk verlopen transacties, volgt.

Het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 bevat daarnaast een delegatiebepaling op basis waarvan bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de toepassing van het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, onderdelen c en d, Wet LB 1964. Zo kunnen er bij ministeriële regeling handvatten worden gegeven aan de praktische uitwerking van de eisen uit het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, onderdelen c en d, Wet LB 1964, zoals de vereiste administratie die een startup of scale-up dient bij te houden. Dit wordt nader afgestemd met de Belastingdienst en de RVO.

Het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964 bepaalt dat als de beschikking inzake de kwalificatie als startup of scale-up wordt ingetrokken, de startup, onderscheidenlijk scale-up, ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, de werknemer komt te overlijden, of niet langer wordt voldaan aan alle eisen van het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 de toepassing van artikel 10b Wet LB 1964 eindigt en voor de heffing aansluiting wordt gezocht bij de algemene regels voor aandelenoptierechten die zijn opgenomen in de artikelen 10a en 13a, vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964. Voor het heffingsmoment betekent dit dat er belastingheffing plaatsvindt ten tijde van het uitoefenen van het aandelenoptierecht ingeval de verkregen aandelen onmiddellijk verhandelbaar zijn, dan wel ten tijde van het eerstvolgende moment van verhandelbaar worden van de aandelen indien deze niet meteen verhandelbaar zijn. Indien beide heffingsmomenten die zijn genoemd in artikel 13a vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964 al zijn gepasseerd, dient er onmiddellijk te worden afgerekend om een heffingslek te voorkomen. Terugvallen op artikel 13a Wet LB 1964 is dan namelijk niet meer mogelijk. Er ontbreekt op dat moment namelijk een in artikel 13a, vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964 opgenomen toekomstig heffingsmoment, waardoor er geen heffing meer zou kunnen plaatsvinden.

Voorbeeld:

Stel op 1 oktober 2031 vindt een beursgang van Star BV plaats. Dit leidt tot een intrekking van de RVO-beschikking per die datum. Star BV kwalificeert per die datum niet meer als een startup of scale-up in de zin van dit wetsvoorstel. Het is Albert toegestaan om zijn aandelen Star BV direct te verkopen. De beurskoers van de aandelen Star BV bedraagt bij de beursnotering € 350 per aandeel. Op het moment van de beursgang dient een belastbaar voordeel van € 16.250 tot het loon van Albert te worden gerekend door Star BV.

Het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, Wet LB 1964 gaat, net als het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964 over de heffing over een door startups of scale-ups verstrekt aandelenoptierecht als de beschikking inzake de kwalificatie als startup of scale-up wordt ingetrokken, de startup, onderscheidenlijk scale-up, ophoudt inhoudingsplichtige te zijn of niet

langer aan alle eisen van het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 wordt voldaan. Zoals in laatstgenoemd lid wordt bepaald kan heffing in dat geval plaatsvinden op een later moment, indien er nog een in artikel 13a, vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964 opgenomen toekomstig heffingsmoment is. Hierdoor wordt er de facto teruggevallen op de hoofdregel van de artikelen 10a en 13a Wet LB 1964 en zijn er tussen het moment van toekenning van het aandelenoptierecht en de heffing daarover twee regimes van toepassing geweest op de aandelenoptieregelingen: eerst het regime van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 en daarna van artikel 10a Wet LB 1964.

Het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, Wet LB 1964 regelt hoe in dit geval dient te worden omgegaan met de grondslagversmalling, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964. In genoemd tiende lid wordt bepaald dat die grondslagversmalling mag worden toegepast op de waardeestijging van de aandelenoptieregelingen die betrekking heeft op de tijdsperiode waarin het regime van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 van toepassing was. De grondslagversmalling is dus niet van toepassing op de periode tussen het einde van het artikel 10b-regime en het uitoefenen van het aandelenoptierecht of het verhandelbaar worden van de bij de uitoefening daarvan verkregen aandelen. Dit leidt tot een pro-rata toepassing van de grondslagversmalling. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie is ervoor gekozen om de pro-ratatoepassing van de grondslagversmalling te baseren op tijdsduur en niet op de reële waardeestijging die toerekenbaar is aan beide periodes om het aantal waarderingsmomenten te beperken en tussentijdse waarderingsproblematiek te voorkomen. Voor het toepassen van de pro-rataberekening zijn hieronder een aantal voorbeelden gegeven van verschillende situaties waar genoemd tiende lid aan de orde is.

Voorbeeld: regulier

Op 1 januari 2027 krijgt Tom van zijn werkgever, de startup BrightStep Labs, een aandelenoptierecht toegekend. Op dat moment hebben de onderliggende aandelen een waarde van € 10.000 en de uitoefenprijs is ook € 10.000. BrightStep Labs heeft op het moment van toekennen van de aandelenoptierechten een beschikking van RVO en voldoet aan alle eisen van artikel 10b, waardoor het bijzondere regime voor aandelenoptierechten in startups en scale-ups mag worden toegepast. De beschikking van RVO vervalt na 8 jaar op 1 januari 2035. Vanaf dat moment kwalificeert BrightStep Labs niet meer als een startup. Een jaar later, op 1 januari 2036, besluit Tom zijn opties daadwerkelijk uit te oefenen. Op dat moment verkrijgt Tom de aandelen, maar ze zijn pas verhandelbaar vanaf 1 januari 2037. Wanneer die datum aanbreekt, is BrightStep Labs flink gegroeid. De aandelen zijn inmiddels € 20.000 waard. Volgens 10b, achtste lid, vindt de heffing over de aandelen uiterlijk plaats op het moment dat de aandelen verhandelbaar worden, dus op 1 januari 2037. Het belastbaar loon is volgens artikel 10b de waarde van de aandelen van € 20.000 verminderd met de uitoefenprijs van € 10.000, dus € 10.000. Omdat de regeling voor aandelenoptierechten in totaal 10 jaar heeft gelopen (van 2027 tot 2037), geldt de grondslagversmalling tot 65% op grond van het negende lid van artikel 10b voor 2.922/3.653 deel. Over dat deel wordt slechts 65% van het voordeel in de heffing betrokken. Voor het resterende 731/3.653 deel geldt op grond van het negende lid geen grondslagversmalling.

Het totale loon van Tom bestaat dus uit twee elementen, zijnde $(2.922/3.653 \times 10.000 \times 65\%) = € 5.200$

En $(731/3.653 \times 10.000) = € 2.000$. Samen leidt dit tot een totale heffingsgrondslag van € 7.200.

Zo wordt het loon dat Tom heeft behaald met zijn aandelenoptierechten bij BrightStep Labs uiteindelijk voor € 7.200 in de heffing betrokken op 1 januari 2037.

Voorbeeld: meteen afrekenen

Op 1 januari 2027 krijgt Hanneke van haar werkgever, de startup NovaTech Solutions, een aandelenoptierecht toegekend. Op dat moment hebben de onderliggende aandelen een waarde van € 10.000 en is de uitoefenprijs gelijk aan die waarde. NovaTech Solutions beschikt op dat moment over een RVO beschikking en voldoet aan alle voorwaarden om het regime van artikel 10b toe te passen. De RVO beschikking vervalt uiteindelijk op 1 januari 2035. Tot die datum kwalificeert NovaTech Solutions als startup. Hanneke besluit al eerder, op 1 januari 2030, haar aandelenoptierechten uit te oefenen. Zij verkrijgt dan de aandelen, maar die zijn niet direct verhandelbaar. Dat is pas vanaf 1 januari 2032. Wanneer de beschikking op 1 januari 2035

vervalt, is de waarde van de aandelen van Hanneke gestegen tot € 20.000 Omdat de aandelen op dat moment reeds verhandelbaar zijn, moet het voordeel op grond van artikel 10b, achtste lid, direct worden afgerekend. Het voordeel bestaat uit de waarde van de aandelen van € 20.000, verminderd met de uitoefenprijs van € 10.000, dus € 10.000. Omdat de volledige looptijd van het aandelenoptierecht binnen de periode valt waarin NovaTech Solutions kwalificeert voor toepassing van artikel 10b, mag de grondslagversmalling volgens artikel 10b, negende lid, volledig worden toegepast. Op grond daarvan wordt slechts 65% van het voordeel in de heffing betrokken. Dit betekent dat het belastbare loon wordt vastgesteld op $(10.000 \times 65\% =) € 6.500$. Het loon dat Hanneke heeft genoten uit hoofde van haar aandelenoptierechten bij NovaTech Solutions wordt daarom voor een bedrag van € 6.500 in de heffing betrokken op 1 januari 2035.

Voorbeeld : Keuze voor eerdere afrekening

Stel dat nu Tom uit voorbeeld 1 gekozen had om af te rekenen wanneer hij de aandelenoptierechten heeft uitgeoefend op 1 januari 2036. Dit is immers mogelijk door het achtste lid van artikel 10b en het eerste en twaalfde lid van artikel 10a. Op 1 januari 2036 waren de verkregen aandelen door het uitoefenen van de aandelenoptierechten € 14.500 waard. De uitoefenprijs is nog steeds € 10.000. Hierdoor is het totale voordeel $(14.500 - 10.000 =) € 4.500$. Net als in voorbeeld 1 bestaat het loon van Tom nu uit twee elementen. De regeling voor aandelenoptierechten heeft door de keuze voor het eerdere afrekenen in dit geval maar een duur van 9 jaar (2027 tot 2036).

Het loon van Tom bestaat dus weer uit de volgende elementen, zijnde $(2.922/3.287 \times 4.500 \times 65\% =) € 2.600$ en $(366/3.287 \times 4.500 =) € 500$.

Het loon dat Tom heeft genoten uit hoofde van zijn aandelenoptierechten bij BrightSteps Labs wordt daarom voor een bedrag van € 3.101 in de heffing betrokken op 1 januari 2036.

Voorbeeld: regulier met dividenduitkeringen

Op 1 januari 2027 krijgt Lindsey van haar werkgever, de scale-up BrightLoop BV, een aandelenoptiepakket met een waarde in het economisch verkeer én gelijklopende uitoefenprijs van € 10.000. Ze oefent deze aandelenoptierechten uit op 1 januari 2033, maar deze aandelen zijn nog niet direct verhandelbaar. Na 8 jaar, op 1 januari 2035, verloopt de RVO beschikking waardoor BrightLoop BV niet langer kwalificeert als scale-up. Op 1 januari 2034 heeft Lindsey een dividenduitkering ontvangen van € 500 op haar aandelenpakket. Vervolgens krijgt ze op 1 januari 2036 weer € 500 aan dividend. Voor beide dividenduitkeringen heeft ze geen kosten gemaakt. Op 1 januari 2037 worden de aandelen van Lindsey verhandelbaar. De aandelen zijn op dat moment € 20.000 waard. Net zoals in het eerste voorbeeld wordt het voordeel dat is genoten over de aandelenoptierechten voor € 7.200 in de heffing betrokken op 1 januari 2037. Wat er wel anders is in dit voorbeeld is de uitwerking van het dividend. Artikel 10b, negende lid, stelt namelijk dat de grondslagversmalling alleen van toepassing is op het loon dat betrekking heeft op de tijdsperiode gelegen tussen het moment van toekenning van de aandelenoptierechten en het moment van vervallen of intrekken van de beschikking. Volgens artikel 10b, elfde lid, is ontvangen dividend loon waar de grondslagversmalling op van toepassing is wanneer de aandelen de loonsfeer nog niet hebben verlaten. In dit voorbeeld is de eerste dividenduitkering van € 500 op 1 januari 2034 toerekenbaar aan de periode 1 januari 2033 tot 1 januari 2034, zijnde de periode tussen het verkrijgen van de aandelen en het ontvangen van het eerste dividend. Deze periode valt volledig in de tijdsperiode dat de grondslagversmalling mag worden toegepast. Voor het tweede dividend is dit anders. Hier ziet het dividend namelijk op de periode tussen de dividenduitkering en de laatste dividenduitkering daarvoor, zijnde 1 januari 2034 tot 1 januari 2036. Aangezien de tijdsperiode waarop de grondslagversmalling mag worden toegepast volgens artikel 10b, negende lid, eindigt op 1 januari 2035 is de grondslagversmalling nu slechts voor de helft van toepassing op de tweede dividenduitkering. Het totale dividend wat als loon wordt aangemerkt is dus $(500 \times 65\% =) 325$ op 1 januari 2034 en $(365/730 \times 500 \times 65\% + 365/730 \times 500 =) € 412,50$ op 1 januari 2036.

Artikel 10b, dertiende lid, regelt dat bij emigratie van de werknemer wordt uitgegaan van een fictieve vervreemding van de aandelen(optierechten) voor de gevallen waarin een werknemer emigreert voordat de aandelenoptierechten, dan wel de daaruit volgende aandelen in de loonheffing zijn betrokken. De aandelen(optierechten) worden geacht op het moment van

emigratie te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer. Om te voorkomen dat belastingheffing onevenredig wordt uitgesteld en het aandelenbezit door vererving lastig te traceren wordt, wordt een conserverende aanslag opgelegd. Dit wordt nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting bij artikel I, onderdeel A, artikel III, onderdeel E en artikel IV.

Artikel 10b, veertiende lid, regelt dat voordelen (niet zijnde vervreemdingsvoordelen) die worden genoten uit het aandelenoptierecht, dan wel uit de bij uitoefening daarvan verkregen aandelen worden gerekend onder de voordelen zoals bedoeld in dit artikel. Dat betekent dat heffing over die genoten voordelen pas verschuldigd is bij de vervreemding van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen, dan wel een van de momenten uit artikel 10b, derde lid, indien daarvoor wordt gekozen. Kosten die gemaakt worden voor het verkrijgen van deze voordelen zijn aftrekbaar op de genoten voordelen zodat het netto voordeel belast wordt. Om dubbele aftrek van de optieuitoefenprijs te voorkomen is deze uitgesloten van aftrek voor de voordelen zoals bedoeld in het elfde lid. Zoals uit artikel 10b, tweede lid, blijkt, is de grondslagversmalling tot 65% eveneens van toepassing op de (netto) voordelen zoals bedoeld in dit lid.

Artikel 10b, vijftiende lid, regelt dat het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 niet van toepassing is indien aandelenoptierechten of aandelen bedoeld in artikel 10b Wet LB 1964 kwalificeren als lucratief belang op grond van artikel 3.92b Wet IB 2001. De grondslagversmalling tot 65% is niet bedoeld voor beloningsbestanddelen die kwalificeren als lucratief belang. Dit is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie van toelichting.

Tot slot bepaalt het zestiende lid dat vierde, tiende en veertiende lid van artikel 10a van overeenkomstige toepassing zijn. Dit borgt consistentie met de bestaande behandeling van aandelenoptieregelingen en bevordert praktische uitvoerbaarheid.

Artikel 10ba

Met het voorgestelde artikel 10ba Wet loonbelasting 1964 wordt voor de toepassing van artikel 10b een definitie geïntroduceerd van startups en scale-ups. Op grond van het voorgestelde eerste lid, onderdeel a, wordt onder een startup of scale-up verstaan een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB 1964 die een onderneming drijft met een schaalbaar, herhaalbaar verdienmodel gericht op snelle groei en waarvan het verdienmodel zijn oorsprong vindt in innovatie. In het voorgestelde eerste lid, onderdelen b en c, zijn als voorwaarden opgenomen dat de aandelen of winstbewijzen van de vennootschap niet worden verhandeld op een gereguleerde markt, en dat de aandelen of winstbewijzen van de vennootschap voor niet meer dan 25% rechtens dan wel in feite, direct of indirect worden gehouden door een lichaam waarvan de aandelen, onderscheidenlijk winstbewijzen, worden verhandeld op een gereguleerde markt. Als de vennootschap beursgenoteerd is, zijn de aandelen of winstbewijzen relatief snel liquide te maken en is er geen reden om deze aandelen of winstbewijzen onder het voorgestelde regime te brengen.

Op grond van het voorgestelde tweede lid wordt onder een schaalbaar en herhaalbaar verdienmodel verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt. Op grond van het voorgestelde derde lid wordt onder innovatie verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de markt.

Artikel 10bb

Het voorgestelde artikel 10bb regelt de wijze waarop een verzoek om een beschikking kan worden gedaan en de geldigheidsduur van de beschikking. Het voorgestelde eerste lid bepaalt dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van een inhoudingsplichtige bij beschikking vaststelt dat de vennootschap kwalificeert als startup of scale-up. De RVO voert deze toetsing uit in opdracht van de Minister van Economische Zaken en Klimaat. De beschikking geldt vanaf de dagtekening voor acht jaar. Het voorgestelde tweede en derde lid bepalen dat de periode van acht jaar ten hoogste drie keer met telkens vijf jaar op verzoek van de

inhoudingsplichtige kan worden verlengd indien de Minister van Economische Zaken en Klimaat vaststelt dat nog steeds sprake is van een startup of scale-up als bedoeld in artikel 10ba.

Het voorgestelde vierde lid regelt dat in geval van een overgang onder algemene titel van de inhoudingsplichtige, zoals bijvoorbeeld bij een juridische fusie, de verkrijgende vennootschap in de plaats van de vennootschap treedt met betrekking tot de beschikking, bedoeld in het eerste, tweede, of derde lid. Hiervoor is vereist dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de verkrijgende inhoudingsplichtige bij beschikking vaststelt dat nog steeds sprake is van een startup of scale-up als bedoeld in artikel 10ba, eerste lid, Wet IB 2001.

Het voorgestelde vijfde lid regelt dat de aanvraag voor een beschikking, bedoeld in het eerste, tweede, derde en vierde lid en een melding als bedoeld in artikel 10be, tweede lid, uitsluitend elektronisch in een daarvoor door de Minister van Economische Zaken en Klimaat aangewezen omgeving op een door hem daarbij aangegeven wijze kan worden gedaan.

In het voorgestelde zesde lid wordt bepaald dat regels bij ministeriële regeling door de Minister van Economische Zaken en Klimaat regels kunnen worden gesteld. Om te kunnen beoordelen of de inhoudingsplichtige kwalificeert als startup of scale-up, zijn gegevens nodig. Deze verstrekt de inhoudingsplichtige bij zijn verzoek aan de Minister van Economische Zaken en Klimaat. Hierbij kan gedacht worden aan bijvoorbeeld een ondernemingsplan, met daarin het ondernemingsmodel en jaarrekeningen. Hierover kunnen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld door de Minister van Economische Zaken en Klimaat. Ook over de melding door de inhoudingsplichtige dat hij niet langer kwalificeert als startup of scale-up kunnen nadere regels gesteld worden.

Artikel 10bc

Het voorgestelde artikel 10bc, eerste lid, regelt dat geen sprake meer is van een startup of scale-up indien niet langer aan de voorwaarden als bedoeld in artikel 10ba wordt voldaan of de inhoudingsplichtige failliet is verklaard.

Op grond van het voorgestelde tweede lid is de startup of scale-up gehouden om het ontstaan van een situatie als bedoeld in het voorgestelde eerste lid binnen vier weken te melden bij de Minister van Economische Zaken en Klimaat. Op grond van het voorgestelde derde lid kan de Minister van Economische Zaken een bestuurlijke boete opleggen indien de startup of scale-up deze melding niet tijdig doet. Er bestaat afhankelijk van de omstandigheden van het geval de mogelijkheid om de boete te matigen. De bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt op grond van de artikelen 5:45, eerste lid, en 5:53, eerste lid, Algemene wet bestuursrecht vijf jaar na de datum waarop de melding uiterlijk had moeten worden gedaan.

Artikel 10bd

Het voorgestelde artikel 10bd regelt dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat de beschikking, bedoeld in artikel 10bb intrekt als de startup of scale-up een mededeling heeft gedaan van een van de situaties bedoeld in het voorgestelde artikel 10bc, eerste lid. Dit is ook het geval wanneer aannemelijk is dat de startup of scale-up een dergelijke mededeling had behoren te doen. Op grond van het voorgestelde tweede lid trekt de Minister van Economische Zaken en Klimaat de beschikking in als aannemelijk is dat ter verkrijging van de beschikking bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest.

Artikel III, onderdeel C (artikel 13a, vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 13a, vierde lid, Wet LB 1964 bevat bepalingen over het genietingsstijdstip van door een werknemer in het kader van zijn dienstbetrekking ontvangen aandelenoptierechten. Op basis van het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 komt dit genietingsstijdstip voor aandelenoptierechten die worden toegekend door een startup of scale-up in principe te liggen op het moment dat de werknemer zijn bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen daadwerkelijk vervreemdt. De werknemer kan er echter voor kiezen om al op een eerder moment belasting te betalen, namelijk bij verhandelbaarheid van de aandelen of nog eerder bij uitoefening van het aandelenoptierecht. Het belastbaar voordeel dat in de loonbelasting

wordt betrokken hangt af van de keuze van de werknemer voor het moment waarop de aandelen(opties) in de heffing worden betrokken. Door de introductie van een nieuw genietingsmoment bij vervreemding van de aandelen die worden verkregen bij uitoefening van door een startup of scale-up toegekende aandelenoptierechten, behoeft artikel 13a, vierde lid, aanpassing.

Artikel III, onderdeel D (artikel 32bb, vierde en vijfde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964)
Artikel 32bb vierde en vijfde lid, Wet LB 1964 wordt bepaald dat de waarde van het nog niet uitgeoefende aandelenoptierecht tot het loon voor het bepalen van de excessieve vertrekvergoeding behoort. Voor de definitie van een aandelenoptierecht verwijst artikel 32bb Wet LB 1964 naar artikel 10a Wet LB 1964. Voorgesteld wordt om aandelenoptierechten in de zin van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 in deze definitie te betrekken.

Artikel V

Artikel V (artikel 2 van de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de meewerkaftrek komt in de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen met ingang van 1 januari 2030 de verwijzing naar de meewerkaftrek te vervallen. Hiervoor in de plaats komt de huidige definitie uit artikel 3.78 van de Wet IB 2001 van de meewerkende partner. Hierdoor blijft een meewerkende partner gelijkgesteld aan de aanvrager en wordt voorkomen dat deze hiermee geen aanspraak meer kan hebben op een IOAZ-uitkering. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de huidige situatie beoogd.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 1.6 van de Wet kinderopvang)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de meewerkaftrek komt in de Wet kinderopvang met ingang van 1 januari 2030 de verwijzing naar de meewerkaftrek te vervallen. Hiervoor in de plaats komt de huidige definitie uit artikel 3.78 van de Wet IB 2001 van de meewerkende partner. Hiermee blijft een ouder aan de arbeidseis voldoen voor de kinderopvangtoeslag, indien de ouder in dat jaar zonder enige vergoeding gedurende het kalenderjaar ten minste 525 uur arbeid verricht in een onderneming waaruit de partner, die aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 van de Wet IB 2001, voldoet, winst geniet. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de huidige situatie beoogd.

Artikel VII

Artikel VII, onderdelen A, B en C (hoofdstuk 2 van de Algemene wet bestuursrecht)

Er wordt in artikel VI voorgesteld om een verwijzing naar de definitie van startup en scale-up toe te voegen aan de artikelen 4, 7 en 11 van bijlage 2 van de Algemene wet bestuursrecht. Hiermee wordt geregeld dat tegen een besluit van de Minister van Economische Zaken en Klimaat beroep in eerste en enige aanleg kan worden ingesteld bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Indien de Minister van Economische Zaken en Klimaat op grond van het voorgestelde artikel 10bc, derde lid, Wet loonbelasting 1964 (ook) een bestuurlijke boete aan een inhoudingsplichtige heeft opgelegd is in beroep de rechtbank Rotterdam bevoegd en in hoger beroep het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Artikel VIII

Artikel VIII (overgangsrecht)

In artikel VIII wordt voorgesteld om te voorzien in overgangsrecht. Om ongewenst anticipatiegedrag te voorkomen zal artikel 10b Wet op de loonbelasting 1964 van toepassing zijn op alle aandelenoptierechten die door startups en scale-ups zijn uitgegeven sinds de bekendmaking van de fiscale regeling in de Voorjaarsnota, dat wil zeggen: op of na 17 april 2025, en die de loonsfeer nog niet hebben verlaten. Er moet dan zijn voldaan aan de voorwaarden zoals

gesteld in artikel 10b, met dien verstande dat de beschikking als bedoeld in artikel 10bd uiterlijk op 31 december 2027 is aangevraagd.

Artikelen IX

Artikelen IX (evaluatiebepaling)

De motie Maâtoug²³ schrijft voor dat voor in te voeren fiscale regelingen voor zover mogelijk een evaluatiebepaling en horizonbepaling wordt geïntroduceerd. Er wordt daarom conform deze motie voorzien in zowel een evaluatiebepaling als horizonbepaling. De horizonbepaling wordt hiervoor toegelicht bij de artikelsgewijze toelichting bij de artikelen I, onderdeel I en III, onderdeel G.

Er wordt conform genoemde motie voorzien in een evaluatiebepaling in artikel IX. Er wordt daarin voorgesteld om te regelen dat Onze Minister van Financiën in overeenstemming met Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat binnen vijf jaar na de inwerkingtreding van de artikelen de artikelen I, onderdeel A, III onderdelen A tot en met F, IV, onderdelen A en B, artikel VII en artikel VIII, aan de Staten-Generaal een verslag zendt over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet in de praktijk. Dit betekent dat de met het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde definitie van startup en scale-up en de regeling voor aandelenoptierechten in de Wet LB 1964 gezamenlijk vijf jaar na inwerkingtreding van die artikelen worden geëvalueerd.

Er wordt in artikel VIII Wet werkelijk rendement box 3 al voorzien in een evaluatie van het nieuwe box 3-stelsel binnen drie jaar na inwerkingtreding van die wet.²⁴ Het voornemen is om de Wet werkelijk rendement box 3 met ingang van 1 januari 2028 in werking te laten treden. De fiscale behandeling van aandeelhouders in en houder van winstbewijzen van startups en scale-ups door middel van het vermogenswinstregime is ook voorzien per 1 januari 2028 en maakt daarom deel uit van de evaluatie van dat wetsvoorstel.

Artikel X

Artikel X (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met uitzondering van de artikelen I, onderdelen A, D tot en met I, II tot en met IV, VII tot en met IX, die in werking treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip dat voor de verschillende artikelen en onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld. Dit betekent dat de voorgestelde versobering en afschaffing van de stakings- en meewerkaftrek in werking treedt met ingang van 1 januari 2027. De reden hiervoor is dat deze versobering en afschaffing dient ter dekking en voor de uitvoering aan het begin van het kalenderjaar in werking dient te treden. De overige maatregelen in dit wetsvoorstel treden in werking bij koninklijk besluit. Dit laat onverlet dat het voornemen is om de regeling voor aandelenoptierechten zoals opgenomen in artikel III, onderdeel C, van dit wetsvoorstel ook met ingang van 1 januari 2027 in werking te laten treden.

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Economische Zaken en Klimaat,

²³ Kamerstukken II 2022/23, nr. 36202, nr. 112.

²⁴ Het bij koninklijke boodschap van 16 mei 2025 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 om werkelijke inkomsten uit bezittingen en schulden in box 3 te belasten (Wet werkelijk rendement box 3).

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

Derde wijziging van de Wet minimumbelasting 2024 in verband met het internationaal overeengekomen veiligehavenregels in het Side-by-Side-pakket en een aantal overige technische wijzigingen (Wet aanvullende veiligehavenregels Wet minimumbelasting 2024)

VOORSTEL VAN WET

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

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

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is om aanpassingen te doen in de Wet minimumbelasting 2024 met het oog op de internationaal afgesproken veiligehavenregels;

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

ARTIKEL I

De Wet minimumbelasting 2024 wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan artikel 1.2, eerste lid, wordt in alfabetische volgorde een begripsbepaling ingevoegd, luidende:

kwalificerende fiscale regeling: een algemeen beschikbare fiscale regeling voor zover het bedrag van deze fiscale regeling wordt berekend op basis van de gemaakte uitgaven en het bedrag niet hoger is dan de gemaakte uitgaven, of wordt bepaald aan de hand van de hoeveelheid materiële goederen die in een staat worden geproduceerd.

B

Aan artikel 6.5 wordt toegevoegd „, tenzij er sprake is van een kwalificerende fiscale regeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit een keuze als bedoeld in artikel 13.2,

tweede lid, maakt voor toepassing van de veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen als bedoeld in artikel 8.17.”.

C

Artikel 7.2 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid, onderdeel d wordt “; en” vervangen door “, tenzij er sprake is van een bedrag als bedoeld in onderdeel f;”

2. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel door “; of” wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

f. het bedrag in de zin van artikel 8.17, derde en vierde lid indien sprake is van een kwalificerende fiscale regeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van de veilige haven voor kwalificerende fiscale regelingen die betrekking hebben op reële economische activiteiten als bedoeld in artikel 8.17

D

Artikel 8.2a wordt als volgt gewijzigd:

Aan het vierde lid wordt een zin toegevoegd, luidende:

“Indien in een verslagjaar artikel 8.11 wordt toegepast, wordt het bedrag van de voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen op overeenkomstige wijze in aanmerking genomen als bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen.”

E

Artikel 8.8 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt “voor een verslagjaar dat aanvangt op of voor 31 december 2026 en eindigt voor 1 juli 2028” vervangen door “voor een verslagjaar dat aanvangt op of voor 31 december 2027 en eindigt vóór 1 juli 2029”.

2. In het twaalfde lid, onderdeel c, wordt subonderdeel 3° vervangen door
“3°. 2026 en 2027: 17%”.

F

Artikel 8.11 komt te luiden:

Artikel 8.11 (Vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilighavenregel)

1. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, bedraagt de bijheffing voor de in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten voor een verslagjaar nihil, indien voor die getoetste staat voor dat verslagjaar:

- a. het vereenvoudigde effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief; of
- b. sprake is van een vereenvoudigd verlies.

2. Het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor een getoetste staat voor een verslagjaar, als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, wordt berekend volgens de formule:

$$VE = (VB/VI) \times 100\%$$

waarbij wordt verstaan onder:

VE: het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor een verslagjaar voor een getoetste staat, uitgedrukt in een percentage dat rekenkundig wordt afgerond op vier decimalen;

VB: de vereenvoudigde belastingen, bedoeld in artikel 8.11b;

VI: het vereenvoudigde inkomen, bedoeld in artikel 8.11a.

3. Voor de toepassing van het eerste lid bestaat een getoetste staat uit groepsentiteiten, daaronder mede begrepen vaste inrichtingen, joint ventures en met een joint venture verbonden partijen, voor zover voor die entiteiten voor de desbetreffende staat een afzonderlijke berekening van het effectieve belastingtarief is vereist voor de toepassing van artikel 8.1.

4. Een informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar, overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid, ervoor kiezen om voor de toepassing van dit artikel als een groepsentiteit in een getoetste staat mede aan te merken:

- a. een groepsentiteit, niet zijnde een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, die op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat is gevestigd; en
- b. een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit die op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat is gevestigd en waarvan:

1. alle groepsentiteit-belanghouders op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat zijn gevestigd als die beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit; en

2. geen van die groepsentiteit-belanghouders een keuze heeft gemaakt voor de toepassing van artikel 10.5 of artikel 10.6.

5. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat worden berekend op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit, bedoeld in artikel 6.1, eerste en tweede lid.

6. In afwijking van het vijfde lid wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat berekend op basis van een lokale financiële verslaggevingsstandaard als bedoeld in artikel 8.13, tweede lid, onderdeel c, indien de kwalificerende binnenlandse bijheffing in die staat wordt berekend op grond van een lokale financiële verslaggevingsstandaard, tenzij die staat voor de toepassing van dit artikel toestaat dat wordt aangesloten bij de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

7. Voor de toepassing van deze afdeling zijn de artikelen 1.4, artikel 6.1, vijfde lid en 7.1, vierde lid, van overeenkomstige toepassing bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat.

8. De keuze, bedoeld in het eerste lid, is slechts mogelijk met inachtneming van artikel 8.11h.

9. Het overgangsjaar voor een getoetste staat waarvoor voor het eerst toepassing wordt gegeven aan dit artikel is het eerste verslagjaar waarvoor de keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt gemaakt. Bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in dat verslagjaar zijn de bepalingen inzake het overgangsjaar, opgenomen in hoofdstuk 14, van overeenkomstige toepassing, voor zover deze bepalingen van invloed zijn op de vaststelling van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen.

10. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar ervoor kiezen dat bij de toepassing van dit artikel tevens toepassing wordt gegeven aan artikel 8.17.

G

Na artikel 8.11 worden tien artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 8.11a (Vereenvoudigd inkomen of verlies)

1. Het vereenvoudigde inkomen of verlies van een getoetste staat over een verslagjaar wordt bepaald door op de winst of het verlies vóór belastingen over dat verslagjaar de correcties toe te passen die op grond van dit hoofdstuk bij de bepaling van het vereenvoudigd inkomen of verlies in aanmerking worden genomen.

2. De winst of het verlies vóór belastingen over een verslagjaar is gelijk aan de nettowinst of het nettoverlies volgens de financiële verslaggevingsstandaard van alle in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten over dat verslagjaar, vermeerderd met de belastinglast, bedoeld in artikel 8.11b, tweede lid, die in die nettowinst of dat nettoverlies is begrepen.

3. De winst of het verlies vóór belastingen, bedoeld in het tweede lid, wordt gecorrigeerd met:

- a. uitgesloten dividenden als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b;
- b. uitgesloten vermogenswinsten en -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c;
- c. niet-aftrekbare kosten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f, alsmede boetes en sancties voor zover die meer bedragen dan € 250.000;
- d. betalingen en opbrengsten met betrekking tot aanvullend tier-1-kapitaal overeenkomstig artikel 6.11;
- e. inbegrepen herwaarderingswinsten en -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, eerste lid, onderdeel d, met dien verstande dat ingeval van een last of verlies geen correctie wordt toegepast;
- f. inkomen dat verband houdt met fourterstel en stelselwijzigingen ten opzichte van een voorgaande periode als bedoeld in artikel 6.2, eerste lid, onderdeel g, met dien verstande dat ingeval van een last of verlies geen correctie wordt toegepast;

4. Bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies worden in aanmerking genomen:

a. de aanpassing overeenkomstig artikel 6.10, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor het verslagjaar ervoor kiest om deze aanpassing buiten toepassing te laten;

b. inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart als bedoeld in artikel 6.12, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest om de uitsluiting bedoeld in artikel 6.12 buiten toepassing te laten voor een periode van vijf verslagjaren waarin de veilighavenregel van artikel 8.11 van toepassing is en het gezamenlijke inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart positief is;

c. asymmetrische valutaresultaten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een periode van vijf verslagjaren overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, ervoor kiest deze correctie niet toe te passen;

d. aangegroeide pensioenlasten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel h, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een periode van vijf verslagjaren overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, ervoor kiest deze correctie niet toe te passen.

5. Een mutatie in verplichtingen aan polishouders van een verzekeringsmaatschappij die verband houdt met een uitgesloten dividend bedoeld in het derde lid, onderdeel a, of een uitgesloten vermogenswinst of -verlies bedoeld in het derde lid, onderdeel b, ten aanzien van effecten die worden gehouden voor rekening van de polishouders, wordt niet in aanmerking genomen als kosten bij de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

6. De correcties, bedoeld in het derde lid, onderdelen e en f, blijven buiten aanmerking, indien:

a. het desbetreffende inkomen in de getoetste staat waarin de groepsentiteit is gevestigd, belast is tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief; en

b. de op het betreffende inkomen betrekking hebbende belasting in de financiële verslaggeving in het eigen vermogen is verwerkt met dien verstande dat indien de op het inkomen betrekking hebbende belasting betrekking heeft op een passieve belastinglatentie, sprake moet zijn van een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, die is gevormd tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

7. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan een of meer keuzes of optionele correcties die op grond van hoofdstuk 6 gemaakt kunnen worden bij de bepaling van het kwalificerend inkomen of verlies eveneens toepassen bij de bepaling van het vereenvoudigd inkomen of verlies, met dien verstande dat een keuze die op grond van hoofdstuk 6 geldt voor meerdere verslagjaren of onherroepelijk is, voor de toepassing van dit hoofdstuk onder dezelfde voorwaarden, voor dezelfde duur en met dezelfde onherroepelijkheid geldt.

8. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een groepsentiteit die uitsluitend wegens beperkte omvang of materialiteit niet is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de groep, voor een verslagjaar ervoor kiezen een vereenvoudigde berekening te maken, waarbij:

a. het vereenvoudigde inkomen of verlies van die groepsentiteit gelijk wordt gesteld aan de totale inkomsten van die groepsentiteit zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor de desbetreffende staat; en

b. de vereenvoudigde belastingen van die groepsentiteit gelijk worden gesteld aan de acute belastinglast over het verslagjaar zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor de desbetreffende staat.

9. Bij de bepaling van het vereenvoudigd inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen zijn de bepalingen uit hoofdstuk 9 van overeenkomstige toepassing voor zover deze bepalingen van invloed zijn op de vaststelling van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen.

Artikel 8.11b Vereenvoudigde belastingen

1. De vereenvoudigde belastingen van een getoetste staat over een verslagjaar worden bepaald door de correcties, bedoeld in dit artikel, toe te passen op de belastinglast van die getoetste staat over dat verslagjaar.

2. De belastinglast van een getoetste staat over een verslagjaar is gelijk aan de som van de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die in dat verslagjaar bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten in aanmerking zijn genomen ter zake van betrokken belastingen als bedoeld in artikel 7.1, vermeerderd met de op het niveau van de geconsolideerde jaarrekening in aanmerking genomen mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan die groepsentiteiten.

3. De belastinglast van een getoetste staat, bedoeld in het tweede lid, wordt gecorrigeerd door:

a. vermindering met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan belastingen die geen betrokken belastingen zijn als bedoeld in artikel 7.1;

b. aanpassing voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel als bedoeld in artikel 7.2, tweede lid, onderdelen d en e;

c. vermindering met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, en artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel a, die toerekenbaar zijn aan inkomensbestanddelen die niet in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies;

d. aanpassing voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een onzekere belastingpositie als bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel d;

e. vermindering met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties ten aanzien waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie jaar na afloop van het verslagjaar worden betaald als bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel e; en

f. aanpassing voor de mutaties in belastinglatenties die betrekking hebben op een onzekere belastingpositie of een uitdeling als bedoeld in artikel 7.3, negende lid, onderdeel a, voor zover deze mutaties op grond van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel b, niet in aanmerking zouden worden genomen bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen.

4. De mutaties in actieve en passieve belastinglatenties worden bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in aanmerking genomen met toepassing van het vijfde tot en met achtste lid.

5. Indien belastinglatenties in de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard zijn berekend tegen een belastingtarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief, worden de in het verslagjaar in aanmerking te nemen mutaties in die belastinglatenties herrekend tegen het minimumbelastingtarief overeenkomstig artikel 7.3, tweede lid.

6. De mutaties in belastinglatenties worden in aanmerking genomen zonder rekening te houden met:

a. waarderingsvoorzieningen of aanpassingen van de verwerkingsmethode overeenkomstig artikel 7.3, vierde lid, en vijfde lid, onderdeel c;

b. een herziening van het bedrag aan belastinglatenties als gevolg van een wijziging van het van toepassing zijnde nationale belastingtarief, overeenkomstig artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel d; en

c. belastinglatenties die betrekking hebben op het verkrijgen van een recht op verrekening van belasting en de verrekening van belasting, tenzij die belastinglatenties kunnen worden aangemerkt als alternatieve verliesverrekeningslatenties overeenkomstig artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e.

7. De mutaties in passieve belastinglatenties die geen betrekking hebben op een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, blijven bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen buiten aanmerking, tenzij sprake is van:

a. een mutatie die voortvloeit uit de herziening van een passieve belastinglatentie die toerekenbaar is aan een overdracht van activa en passiva en die overdracht overeenkomstig artikel 8.11d in aanmerking is genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen; of

b. een mutatie die voortvloeit uit de herziening van een passieve belastinglatentie die in een voorgaand verslagjaar in aanmerking is genomen bij de berekening van het effectieve belastingtarief onder toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel of een kwalificerende binnenlandse bijheffing[smaatregel].

8. Bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen worden tevens de aanpassingen toegepast waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit krachtens deze wet een keuze heeft gemaakt, voor zover deze aanpassingen van invloed zijn op de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies dan wel de vereenvoudigde belastingen.

9. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kiezen om bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen overeenkomstig artikel 7.2, tweede lid, onderdeel a, mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat in de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard over dat verslagjaar als kosten is toegerekend aan dat verslagjaar, maar dat niet is begrepen in de belastinglast van een getoetste staat, bedoeld in het tweede lid.

10. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kiezen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat betrekking heeft op bestanddelen

die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard rechtstreeks in het eigen vermogen dan wel als overige resultaten zijn verwerkt en bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies op grond van artikel 8.11a, derde lid, onderdelen e en f, en vijfde lid, in aanmerking zijn genomen, voor zover deze belastingen niet reeds op grond van het tweede of negende lid in aanmerking zijn genomen.

11. In afwijking van het derde lid, onderdeel b, kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kiezen een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel dat in de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard als vermindering van de belastinglast is verantwoord en dat in het verslagjaar of in een eerder verslagjaar is ontstaan en nog niet volledig is verrekend of terugontvangen, in aanmerking te nemen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt. Voor zover een bedrag op grond van dit lid in aanmerking is genomen, blijft het buiten aanmerking bij de toepassing van het derde lid, onderdeel b. De keuze blijft van toepassing totdat het belastingtegoed of het belastingvoordeel volledig is verrekend of terugontvangen.

12. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar kiezen om bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen gebruik te maken van het keuzeregime voor kwalificerende belastingen overeenkomstig artikel 7.4.

13. Een bedrag dat bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen op grond van dit artikel in aanmerking wordt genomen, wordt slechts eenmaal in aanmerking genomen.

Artikel 8.11bb (Vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen in vereenvoudigde verliesjaren)

1. In afwijking van artikel 7.2, vijfde en zesde lid, wordt voor de toepassing van artikel 8.11 een bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen vastgesteld indien in een verslagjaar voor een getoetste staat een vereenvoudigd verlies en een negatief bedrag aan vereenvoudigde belastingen worden vastgesteld.

2. Het bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen voor een verslagjaar is gelijk aan het bedrag waarmee de vereenvoudigde belastingen voor dat verslagjaar lager zijn dan het vereenvoudigde verlies, vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

3. Het bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt voortgewenteld en in een volgend verslagjaar opgenomen in de berekening van de vereenvoudigde belastingen, dan wel in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen in een verslagjaar waarin de veilighavenregel voor het vereenvoudigde effectieve belastingtarief van artikel 8.11 niet van toepassing is, overeenkomstig de wijze waarop een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave als bedoeld in artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit minimumbelasting 2024 wordt opgenomen in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Het bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt op dezelfde voet verminderd.

4. In afwijking van het eerste tot en met derde lid kan een multinationale groep of binnenlandse groep ervoor kiezen om voor een verslagjaar gedurende de overgangsperiode een

bedrag aan verlieslatentie-aanpassing vast te stellen, mits de groep in dat verslagjaar en in elk daaraan voorafgaand verslagjaar gedurende de overgangsperiode een fiscaal verlies, een vereenvoudigd verlies en per saldo negatieve belastingen heeft gehad.

5. Het bedrag aan verlieslatentie-aanpassing is gelijk aan de som van:

a. de actieve belastinglatentie ter zake van het fiscale verlies die is opgenomen in de belastinglast van de getoetste staat en die toerekenbaar is aan permanente verschillen, herrekend tegen het minimumbelastingtarief; en

b. de in het verslagjaar opgekomen passieve belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan goodwill en andere immateriële activa met een onbepaalde levensduur, herrekend tegen het minimumbelastingtarief.

6. Het bedrag aan verlieslatentie-aanpassing wordt voortgewenteld en vermindert, maar niet verder dan tot nihil, het bedrag van de aanwending van de actieve belastinglatentie ter zake van een verlies zoals berekend bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen of de gecorrigeerde betrokken belastingen in een volgend verslagjaar. Het bedrag aan verlieslatentie-aanpassing wordt op dezelfde voet verminderd.

7. Voor de toepassing van dit artikel:

a. is sprake van per saldo negatieve belastingen indien voor een multinationale groep of binnenlandse groep in een verslagjaar de belastinglast van een getoetste staat, na correctie voor waarderingsvoorzieningen en voor verschillen in de boekhoudkundige verwerking van actieve belastinglatenties, nihil of negatief is;

b. wordt onder overgangsperiode verstaan: de periode van vijf opeenvolgende verslagjaren die aanvangt met het eerste verslagjaar waarvoor artikel 8.11 toepassing vindt.

Artikel 8.11bc (Aanpassingen na afloop van het verslagjaar)

1. In afwijking van de artikelen 7.6 en 8.4 worden, voor de toepassing van artikel 8.11, wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard na afloop van het verslagjaar waarop zij betrekking hebben worden verwerkt, in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies onderscheidenlijk de vereenvoudigde belastingen van het verslagjaar waarin zij worden verwerkt, tenzij het tweede of vijfde lid van toepassing is.

2. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kiezen om wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen, voor zover die betrekking hebben op een verslagjaar en binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt, in afwijking van het eerste lid, in aanmerking te nemen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van dat verslagjaar. Deze keuze geldt voor alle staten waarin de multinationale groep of binnenlandse groep actief is en waarop artikel 8.11 wordt toegepast maar is niet van toepassing op wijzigingen die verband houden met verrekenprijsaanpassingen als bedoeld in artikel 8.11c.

3. In het verslagjaar waarin de keuze, bedoeld in het tweede lid, voor het eerst toepassing vindt, worden wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die betrekking hebben op het voorafgaande verslagjaar en die op grond van het eerste lid in het verslagjaar waarin de keuze

wordt gemaakt zouden worden verwerkt, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt.

4. In het verslagjaar waarin de keuze, bedoeld in het tweede lid, wordt herroepen, blijven wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die op grond van die keuze reeds in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het voorgaande verslagjaar, buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het verslagjaar waarin de keuze wordt herroepen.

5. Voor de toepassing van artikel 8.11 kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit een netto-afname van betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar die meer dan twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt en die geen verband houdt met een afname van het vereenvoudigde inkomen of verlies, buiten aanmerking laten bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van het verslagjaar waarin die netto-afname wordt verwerkt, indien het in aanmerking nemen van die netto-afname ertoe zou leiden dat het vereenvoudigde effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, en voor zover:

a. na herrekening van de vereenvoudigde belastingen van het voorgaande verslagjaar voor alle netto-afnames van betrokken belastingen en de aan die afnames toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het vereenvoudigde effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.11, voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief; of

b. na herrekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen van het voorgaande verslagjaar voor alle netto-afnames van betrokken belastingen en de aan die afnames toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.1, voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief.

Artikel 8.11c (Vereenvoudiging verrekenprijzen)

1. Indien een aanpassing plaatsvindt van een tussen groepsentiteiten overeengekomen prijs als gevolg van toepassing van het arm's-lengthbeginsel bij een transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende staten, en die aanpassing volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard in een verslagjaar wordt verwerkt, wordt het bedrag van die aanpassing in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat over dat verslagjaar.

2. Onder een aanpassing als bedoeld in het eerste lid wordt verstaan het verschil tussen:

a. het bedrag dat volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard bij de betrokken groepsentiteit in aanmerking is genomen ter zake van de transactie; en

b. het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die transactie in aanmerking wordt genomen.

3. Indien een aanpassing als bedoeld in het eerste lid wordt toegepast bij een groepsentiteit zonder dat een overeenkomstige aanpassing volgens de financiële verslaggevingsstandaard is

verwerkt bij de andere bij de transactie betrokken groepsentiteit, wordt bij laatstgenoemde groepsentiteit een corresponderende aanpassing in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat.

4. Een toename of afname van vereenvoudigde belastingen die voortvloeit uit een aanpassing als bedoeld in het eerste lid wordt toegerekend aan hetzelfde verslagjaar en dezelfde getoetste staat als waarin de belastinglast ter zake van die aanpassing volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard is verwerkt, overeenkomstig hoofdstuk 7.

5. In afwijking van het eerste en vierde lid kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, ervoor kiezen om aanpassingen als bedoeld in het eerste lid, alsmede de daarmee samenhangende mutaties in vereenvoudigde belastingen, toe te rekenen aan het verslagjaar waarop de onderliggende transactie betrekking heeft, mits:

a. de aanpassing en de daarmee samenhangende mutaties in de vereenvoudigde belastingen binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard zijn verwerkt; en

b. deze keuze gedurende vijf opeenvolgende verslagjaren voor alle staten en alle groepsentiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep op consistente wijze wordt toegepast.

6. Indien een transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende getoetste staten volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard in aanmerking is genomen tegen kostprijs, wordt bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat van de overdragende groepsentiteit een correctie toegepast tot het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die transactie in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de belastbare winst of het verlies.

7. De verkrijgende groepsentiteit bepaalt haar vereenvoudigde inkomen of verlies op basis van de boekwaarden van de verkregen activa en passiva zoals verantwoord volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard, met dien verstande dat:

a. samenhangende actieve of passieve belastinglatenties overeenkomstig hoofdstuk 7 in aanmerking worden genomen; en

b. voor immateriële activa wordt uitgegaan van het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die activa in aanmerking wordt genomen.

8. Dit artikel is van overeenkomstige toepassing op een overdracht van een activum tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde getoetste staat indien die overdracht leidt tot een verlies en de overeengekomen prijs ter zake van die overdracht niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel.

9. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder arm's-lengthbeginsel verstaan hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 6.4, derde lid.

Artikel 8.11d (Vereenvoudiging bij overdracht van activa en passiva)

1. Indien in een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 wordt toegepast door een groepsentiteit activa en passiva worden overgedragen, worden het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen bepaald met overeenkomstige toepassing van de artikelen 9.2 en 9.3,

met dien verstande dat resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen in boekwaarden van die activa en passiva buiten aanmerking blijven.

2. In afwijking van het eerste lid blijven de resultaten en vereenvoudigde belastingen, bedoeld in dat lid, niet buiten aanmerking indien wordt voldaan aan de voorwaarden, bedoeld in het derde lid.

3. De afwijking, bedoeld in het tweede lid, is uitsluitend van toepassing indien:

a. de fiscale boekwaarden van de overgedragen activa, met uitzondering van goodwill, en passiva vóór en na de overdracht ongewijzigd blijven; en

b. met betrekking tot de verschillen in boekwaarden corresponderende actieve of passieve belastinglatenties zijn verantwoord in de financiële verslaggevingsstandaard tegen een belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

4. Indien toepassing wordt gegeven aan het tweede lid:

a. wordt het resultaat dat voortvloeit uit verschillen in boekwaarden van de overgedragen activa en passiva in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies;

b. blijven de actieve en passieve belastinglatenties die ontstaan als gevolg van die verschillen buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen; en

c. wordt de aanwending van die actieve en passieve belastinglatenties, daaronder begrepen passieve belastinglatenties die geen passieve belastinglatenties als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, zijn, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen.

5. In afwijking van het vierde lid, onderdeel a, worden afwaarderingen en afschrijvingen van goodwill die voortvloeien uit een overdracht van activa en passiva bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies bijgeteld, voor zover deze afwaarderingen en afschrijvingen niet corresponderen met een passieve belastinglatentie die in aanmerking is genomen tegen een belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

6. In een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 wordt toegepast kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit een keuze maken als bedoeld in artikel 9.3, vierde lid, indien in dat verslagjaar als gevolg van een gebeurtenis die leidt tot een overdracht van activa en passiva de boekwaarden van activa en passiva voor fiscale doeleinden worden aangepast aan de reële waarde.

7. In afwijking van het zesde lid kan de keuze, bedoeld in dat lid, tevens worden gemaakt met betrekking tot een overdracht van activa en passiva die heeft plaatsgevonden in een eerder verslagjaar, mits die keuze in dat eerdere verslagjaar niet beschikbaar was.

8. Indien toepassing wordt gegeven aan het zesde of zevende lid, wordt het resultaat dat voortvloeit uit de aanpassing van de boekwaarden van activa en passiva in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt, dan wel gespreid over vijf verslagjaren overeenkomstig artikel 9.3, vierde lid.

9. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder een overdracht van activa en passiva verstaan een transactie waarbij activa en passiva worden overgedragen in samenhang met:

a. de verwerving van een beslissend eigendomsbelang in een entiteit, niet zijnde een transactie als bedoeld in artikel 9.2, tweede lid; of

b. een reorganisatie als bedoeld in hoofdstuk 9.

10. Dit artikel is van toepassing op een overdracht van activa en passiva die heeft plaatsgevonden in het verslagjaar waarop artikel 8.11 wordt toegepast, alsmede op een overdracht van activa en passiva die in een eerder verslagjaar heeft plaatsgevonden, voor zover en zolang de overgedragen activa en passiva worden verantwoord in de financiële verslaggeving die wordt gebruikt bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

Artikel 8.11e (Grensoverschrijdende toerekening van inkomen en belasting)

1. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een vaste inrichting of een doorstroomentiteit wordt bepaald aan de hand van artikel 6.13 respectievelijk artikel 6.14 en artikel 7.5, tweede lid.

2. Het bedrag aan betrokken belastingen dat is opgenomen in de financiële verslaggevingsstandaard van een groepsentiteit, als bedoeld in artikel 7.5, eerste, derde, vierde en vijfde lid, blijft buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in de getoetste staten waarop de eenvoudige effectieve belastingtarief veilighavenregel wordt toegepast.

3. Het tweede lid is niet van toepassing op belastingen die door inhouding worden geheven ter zake van uitdelingen door een in een staat gevestigde groepsentiteit.

4. In afwijking van het tweede lid kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid, voor een verslagjaar en per getoetste staat jaarlijks ervoor kiezen dat voor de toepassing van dit hoofdstuk vereenvoudigde regels worden toegepast ten aanzien van vaste inrichtingen van een hoofdentiteit die is gevestigd in die staat (vereenvoudigingskeuze vaste inrichting). De vereenvoudigingskeuze vaste inrichting kan uitsluitend worden toegepast indien in de staat van de hoofdentiteit:

a. de inkomsten uit een vaste inrichting die is gelegen in een andere staat, aan de belastingheffing zijn onderworpen;

b. maatregelen gericht tegen hybride mismatches van toepassing zijn indien die maatregelen vergelijkbaar zijn met de bepalingen in afdeling 2.2a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

c. de uitgestelde belastingen die worden geheven over het inkomen van de hoofdentiteit, met inachtneming van de uitgaven die toerekenbaar zijn aan de binnenlandse activiteiten, niet zijn opgenomen in de acute en latente belastinglast tegen een lager tarief dan het minimumtarief.

5. Bij toepassing van de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting:

a. wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies van de vaste inrichting begrepen in het vereenvoudigde inkomen of verlies van de staat van de hoofdentiteit voor zover dit inkomen of verlies overeenkomstig het belastingstelsel voor vaste inrichtingen in die staat in aanmerking wordt genomen;

b. worden de acute en latente betrokken belastingen van de hoofdentiteit die verband houden met het in onderdeel a bedoelde inkomen of verlies van vaste inrichtingen, in aanmerking genomen worden bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd;

c. wordt de verrekening of vermindering van belasting ter zake van het in onderdeel a bedoelde inkomen van een vaste inrichting, in aanmerking worden genomen bij de

vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd, met dien verstande dat het aldus in aanmerking te nemen bedrag niet hoger is dan het nominale belastingtarief in die staat vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van een vaste inrichting;

d. worden bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen of het kwalificerende inkomen en de betrokken belastingen in de staat waar de vaste inrichting is gelegen artikel 6.13, zesde lid, en artikel 7.5, achtste lid, buiten beschouwing gelaten.

6. Indien bij toepassing van het vijfde lid een vereenvoudigd verlies van een vaste inrichting wordt opgenomen in het vereenvoudigde inkomen van de staat van de hoofdentiteit, wordt de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting voortgezet in elk volgend verslagjaar totdat in het vereenvoudigde inkomen van die staat een gelijk bedrag aan vereenvoudigd inkomen van die vaste inrichting is begrepen.

7. Indien de door de hoofdentiteit in een verslagjaar gebruikte verrekening of vermindering van in een andere staat geheven belasting betrekking heeft op verscheidene bestanddelen van inkomen uit andere staten, wordt het aan een vaste inrichting toerekenbare deel bepaald naar evenredigheid van de verhouding tussen het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van een vaste inrichting en het totale bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen uit een andere staat, met dien verstande dat het aldus in aanmerking te nemen bedrag ten hoogste bedraagt het nominale belastingtarief in de staat van de hoofdentiteit vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van een vaste inrichting.

8. De toepassing van de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting heeft geen gevolgen voor de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van de getoetste staat waarin een vaste inrichting is gelegen. Betrokken belastingen die door de hoofdentiteit ter zake van aan een vaste inrichting toerekenbaar inkomen zijn verschuldigd blijven buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van die staat, tenzij toepassing wordt gegeven aan de vijfjaarskeuze, bedoeld in het negende lid.

9. De aangifte-indienende groepsentiteit kan overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid, voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kiezen dat betrokken belastingen als bedoeld in artikel 7.5, eerste, derde, vierde en vijfde lid worden toegerekend overeenkomstig artikel 7.5. Deze keuze is niet van toepassing op betrokken belastingen als bedoeld in artikel 7.5, eerste lid, gedurende verslagjaren waarin toepassing wordt gegeven aan de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting voor de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd. Indien toepassing wordt gegeven aan deze keuze:

a. worden de aldus toegerekende betrokken belastingen in aanmerking genomen bij de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de groepsentiteit waaraan wordt toegerekend, is gevestigd, indien in die staat geen kwalificerende binnenlandse bijheffing[smaatregel] van kracht is;

b. blijven de aldus toegerekende betrokken belastingen buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in alle staten waarvoor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief veilighavenregel wordt toegepast, indien in de staat waaraan de betrokken belastingen toerekenbaar zouden zijn een kwalificerende binnenlandse bijheffing[smaatregel] van kracht is.

Artikel 8.11f (Bijzondere entiteiten)

1. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een uiteindelijkkemoederentiteit die een doorkijkentiteit is of een vaste inrichting als bedoeld in artikel 10.1, vierde lid, worden verminderd overeenkomstig artikel 10.1. Indien het volledige belang in de uiteindelijkkemoederentiteit wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.1, eerste lid, worden het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen geacht nihil te bedragen.

2. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een uiteindelijkkemoederentiteit of een groepsentiteit als bedoeld in artikel 10.2, derde lid, die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel, worden verminderd overeenkomstig artikel 10.2. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen worden geacht nihil te bedragen indien:

a. het volledige belang in de uiteindelijkkemoederentiteit wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.2, eerste lid; en

b. het volledige inkomen is uitgekeerd als aftrekbaar dividend.

3. Indien het eerste en tweede lid niet van toepassing zijn, wordt de bijheffing voor een staat geacht nihil te bedragen indien het vereenvoudigde effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.11, tweede lid, na toepassing van het eerste en tweede lid ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

4. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een fiscaal transparante entiteit die geen uiteindelijkkemoederentiteit is, worden geacht nihil te bedragen indien al het inkomen en alle belastingen van die entiteit, na toepassing van artikel 6.14, eerste lid, worden toegerekend aan:

a. een of meer vaste inrichtingen op grond van de artikelen 6.14, tweede lid, en 7.5, eerste lid; of

b. een of meer groepsentiteit-belanghouders op grond van de artikelen 6.14, derde lid, en 7.5, tweede lid.

5. Indien het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van alle groepsentiteiten in een getoetste staat op grond van het eerste, tweede of vierde lid nihil bedragen, wordt de bijheffing voor die staat eveneens geacht nihil te bedragen.

6. De bijheffing over een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit wordt geacht nihil te bedragen voor een verslagjaar indien zij ten aanzien van al haar groepsentiteit-belanghouders als een fiscaal transparant wordt aangemerkt of wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit op grond van artikel 10.5.

Artikel 8.11g (Uitsluitingen)

Artikel 8.11 is niet van toepassing ten aanzien van groepsentiteiten:

a. die staatloze groepsentiteiten zijn, tenzij artikel 8.11f, vierde lid, van toepassing is;

b. die beleggingsentiteiten of verzekeringsbeleggingsentiteiten zijn, tenzij artikel 8.11f, zesde lid, van toepassing is;

c. waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van artikel 10.3 of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, en waarvoor aan het begin van het verslagjaar een openstaand saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting bestaat.

Artikel 8.11h (Eerste toepassing en hernieuwde toepassing)

1. Artikel 8.11 kan voor een getoetste staat voor het eerst worden toegepast in een verslagjaar indien voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen 24 maanden voorafgaand aan de eerste dag van dat verslagjaar een bijheffing verschuldigd is geweest.

2. Indien artikel 8.11 voor een getoetste staat in een verslagjaar niet wordt toegepast nadat het in een eerder verslagjaar voor die getoetste staat is toegepast, kan artikel 8.11 voor die getoetste staat opnieuw worden toegepast in een later verslagjaar, mits voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen 24 maanden na de eerste dag van het verslagjaar waarin artikel 8.11 niet wordt toegepast een bijheffing verschuldigd is geweest.

3. Indien toepassing wordt gegeven aan de keuze, bedoeld in artikel 8.11, vierde lid, wordt aan het eerste en tweede lid slechts voldaan indien in de in die leden bedoelde periode geen bijheffing verschuldigd is geweest ten aanzien van zowel de in die getoetste staat gevestigde groepsentiteiten als de beleggingsentiteiten of verzekeringsbeleggingsentiteiten waarop die keuze betrekking heeft.

4. Voor de toepassing van het eerste en tweede lid wordt een verslagjaar waarin voor de desbetreffende getoetste staat geen bijheffing is berekend op grond van deze wet of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, aangemerkt als een verslagjaar waarin geen bijheffing verschuldigd is geweest.

H

Na artikel 8.14 worden drie artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 8.15 (Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel)

1. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, bedraagt voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, en artikel 5.2, tweede lid, de bijheffing voor iedere laagbelaste groepsentiteit voor een verslagjaar nihil, indien de uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep in het verslagjaar is gevestigd in een staat met een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel als bedoeld in het derde lid.

2. De keuze, bedoeld in het eerste lid, kan worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026. Indien de keuze, bedoeld in het eerste lid, is toegepast, bedraagt voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, en artikel 5.2, tweede lid, de bijheffing eveneens nihil ter zake van elk belang in:

- a. een joint venture; of
- b. een met een joint venture verbonden partij,

voor zover dat belang wordt gehouden door een groepsentiteit van de multinationale groep en de

uiteindelijkemoederentiteit van die multinationale groep is gevestigd in een staat met een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel als bedoeld in het derde lid.

3. Van een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel in een staat is sprake indien in die staat:

a. een kwalificerend binnenlands belastingstelsel van toepassing is dat vóór 1 januari 2026 in werking is getreden of ten aanzien waarvan een verzoek bij het Inclusive Framework on BEPS is ingediend in 2027 of 2028;

b. een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel van toepassing is dat vóór 1 januari 2026 in werking is getreden of ten aanzien waarvan een verzoek bij het Inclusive Framework on BEPS is ingediend in 2027 of 2028; en

c. een regeling geldt op grond waarvan buitenlandse winstbelasting, waaronder kwalificerende binnenlandse bijheffing, voor verrekening in aanmerking komt.

4. Van een kwalificerend binnenlands belastingstelsel in een staat is sprake indien:

a. een belasting naar de winst wordt geheven tegen een nominaal statutair tarief van ten minste 20%;

b. een kwalificerende binnenlandse bijheffing of een alternatieve minimumwinstbelasting van toepassing is die:

1°. gebaseerd is op het resultaat volgens de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkemoederentiteit met inachtneming van toepasselijke aanpassingen, mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van een minimumbelasting;

2°. een nominaal tarief hanteert van ten minste 15%; en

3°. van toepassing is op een substantieel deel van de winst van in die staat gevestigde groepsentiteiten; en

c. het belastingstelsel niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in die staat gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%.

5. Van een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel in een staat is sprake indien een belastingstelsel:

a. van toepassing is op groepsentiteiten die in die staat belastingplichtig zijn voor een belasting naar de winst ter zake van inkomen uit activiteiten gelegen in een andere staat, waaronder wordt begrepen het inkomen van vaste inrichtingen en gecontroleerde lichamen gelegen in een andere staat, ongeacht of dat inkomen wordt uitgekeerd, onder voorbehoud van een beperkt aantal aanpassingen mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van een minimumbelasting;

b. voorziet in voldoende maatregelen tegen uitholling van de belastinggrondslag en winstverschuivingen; en

c. niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in een andere staat gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%.

Artikel 8.16 (Uiteindelijkmoederentiteit veilighavenregel)

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, bedraagt voor de toepassing van artikel 5.2, tweede lid, de bijheffing voor iedere laagbelaste groepsentiteit die is gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkmoederentiteit is gevestigd voor een verslagjaar nihil, indien die staat op 1 januari 2026 beschikt over een kwalificerend binnenlands belastingstelsel als bedoeld in artikel 8.14, vierde lid, dat op die datum in werking en van toepassing is.

Artikel 8.17 (Kwalificerende regelingen veilighavenregel)

1. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, bedraagt de bijheffing in een staat die betrekking heeft op kwalificerende fiscale regelingen in een verslagjaar nihil.

2. De bijheffing die betrekking heeft op kwalificerende fiscale regelingen is het verschil tussen de bijheffing in een staat berekend volgens de behandeling van kwalificerende fiscale regelingen overeenkomstig het derde lid, en de bijheffing in een staat indien de keuze, bedoeld in het eerste lid, niet was gemaakt.

3. Voor de bijheffing in een staat berekend volgens de behandeling van kwalificerende fiscale regelingen worden de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar, ingevolge artikel 7.2, tweede lid, onderdeel g, vermeerderd met:

a. het bedrag aan verrekening of teruggave van een belastingtegoed dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale regeling dat in het verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast;

b. het bedrag van een verhoogde vergoeding of extra aftrek dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale regeling vermenigvuldigd met het belastingtarief;

c. het bedrag aan inkomen dat is vrijgesteld van belastingheffing en dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale regeling vermenigvuldigd met het belastingtarief; en

d. het bedrag aan inkomen dat tegen een afwijkend voordelig tarief is belast dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale regeling in het verslagjaar waarop een voordelig belastingtarief van toepassing is, vermenigvuldigd met het verschil tussen het nationale belastingtarief en het voordelige belastingtarief.

4. Voor de toepassing van het derde lid bedraagt de vermeerdering van de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar ten hoogste het hoogste van de volgende bedragen:

a. 5,5% van de in het verslagjaar in aanmerking komende loonkosten ter zake van de in het verslagjaar in aanmerking komende werknemers die in die staat activiteiten verrichten voor de multinationale groep of binnenlandse groep in de zin van artikel 8.3, dan wel de afschrijvingen van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen als bedoeld in artikel 8.3, met uitzondering van de afschrijvingen op de materiële vaste activa die in aanmerking zijn genomen ingevolge onderdeel b;

b. indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit in overeenstemming met artikel 13.2, eerste lid, daarvoor kiest, 1% van de boekwaarde van de in het verslagjaar in

aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van gronden en andere materiële activa waarop niet wordt afgeschreven.

I

Artikel 13.2 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, wordt na "6.9, eerste lid," ingevoegd: "8.11bc, tweede lid, 8.17, vierde lid, onderdeel b,".

2. In het tweede lid wordt na "8.11, eerste lid," ingevoegd: "8.11bc, vijfde lid, 8.11e, vierde lid, 8.11e, negende lid".

Artikel II

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2026.

2. Artikel I, onderdelen A, B, C, D, H en I, vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

3. Artikel I, onderdeel E, vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025.

4. Artikel I, onderdelen F en G, vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2026.

5. In afwijking van het vierde lid vinden artikel I, onderdelen F en G, reeds toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025 indien:

a. in de getoetste staat een veilighavenregel voor een kwalificerende binnenlandse bijheffing van toepassing is als bedoeld in artikel 8.13;

b. voor de getoetste staat uitsluitend op de OESO-modelregels gebaseerde wet- of regelgeving van kracht is; of

c. in alle staten waarin op de OESO-modelregels gebaseerde wet- of regelgeving van kracht is, voor dat verslagjaar artikel 8.11 wordt toegepast en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze, bedoeld in artikel 8.11, eerste lid, in al die staten heeft gemaakt.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

ARTIKEL I

Artikel 1, onderdeel A (artikel 1.2 Wet minimumbelasting 2024)

In artikel 1.2, eerste lid, Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024) zijn de definities opgenomen van begrippen die voor de toepassing van de WMB 2024 van belang zijn.

In samenhang met de voorgestelde veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen in het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 wordt voorgesteld om in artikel 1.2, eerste lid, WMB 2024 een definitie voor het begrip 'kwalificerende fiscale regeling' op te nemen. Onder kwalificerende fiscale regelingen worden fiscale regelingen verstaan die algemeen beschikbaar zijn en die worden berekend aan de hand van de gemaakte uitgaven in de desbetreffende staat of die worden bepaald aan de hand van de hoeveelheid materiële goederen die in een staat worden geproduceerd. Voorts kan het bedrag van de fiscale regelingen die worden berekend op basis van gemaakte uitgaven, niet hoger zijn dan de gemaakte uitgaven zelf. Kwalificerende fiscale regelingen hebben doorgaans een direct en duidelijk verband met de investering die ze beogen te stimuleren. Fiscale regelingen berekend aan de hand van het inkomen worden daarom niet gezien als kwalificerende fiscale regelingen voor toepassing van deze veilighavenregel. Onder de definitie vallen alleen regelingen die algemeen beschikbaar zijn voor belastingplichtigen. Indien een fiscale regeling beperkt wordt tot multinationale groepen die binnen de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting vallen, dan is geen sprake van algemeen beschikbare regeling als hier bedoeld.

Voor een nadere toelichting bij de voorgestelde veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024.

De voorgestelde wijziging van artikel 1.2, eerste lid, WMB 2024 werkt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling terug tot en met 1 januari 2026 en vindt op grond van die bepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

Artikel 1, onderdeel B (artikel 6.5 Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 6.5 WMB 2024 regelt dat kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden worden behandeld als inkomen voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit.

In tegenstelling tot restitueerbare belastingtegoeden en kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden hebben kwalificerende fiscale regelingen geen invloed op het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Daarom wordt voorgesteld om artikel 6.5 WMB 2024 niet van toepassing te laten zijn, wanneer een kwalificerend restitueerbaar belastinggoed of een kwalificerende verhandelbare belastinggoed kwalificeert als een kwalificerend fiscale regeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van de veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen.

Voor een nadere toelichting bij de voorgestelde veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024.

De voorgestelde wijziging van artikel 6.5 WMB 2024 werkt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling terug tot en met 1 januari 2026 en vindt op grond van die bepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

Artikel 1, onderdeel c (artikel 7.2 Wet minimumbelasting 2024)

In artikel 7.2 WMB 2024 wordt bepaald welke correcties op het bedrag aan betrokken belastingen moeten worden aangebracht om het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen te bepalen. Op grond van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 wordt het bedrag aan verrekening of teruggaaf van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed of kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed dat in het verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast, toegevoegd aan de betrokken belastingen.

In samenhang met de voorgestelde veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen in het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 wordt voorgesteld om in artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 een uitzondering op te nemen wanneer deze veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen geldt. Voorgesteld wordt om artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 niet van toepassing te laten zijn, wanneer een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed of een kwalificerende verhandelbare belastingtegoed kwalificeert als een kwalificerend fiscale regeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van de veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen.

Voor een nadere toelichting bij de voorgestelde veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024.

De voorgestelde wijziging van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 werkt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling terug tot en met 1 januari 2026 en vindt op grond van die bepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

Artikel 1, onderdeel D (artikel 8.2a Wet minimumbelasting 2024)

Aan artikel 8.2a, vierde lid, wordt een zin toegevoegd die regelt op welke wijze een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave in aanmerking wordt genomen indien voor een verslagjaar toepassing wordt gegeven aan de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilighavenregel van artikel 8.11. De voorgestelde aanvulling verduidelijkt dat een bedrag aan voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen op overeenkomstige wijze wordt verwerkt als bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Daarmee wordt aangesloten bij de bestaande systematiek van artikel 8.2a en artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit minimumbelasting 2024.

Artikel 1, onderdeel E (artikel 8.8 Wet minimumbelasting 2024)

Als onderdeel van het Side-by-Side-pakket is overeengekomen dat de tijdelijke Country-by-Country Reporting-veiligehavenregel (hierna: CbCR-veiligehavenregel) wordt verlengd met een jaar. De veiligehavenregel kan daardoor worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen op of voor 31 december 2027. Daarom wordt voorgesteld artikel 8.8 WMB 2024 aan te passen. De tijdelijke Country-by-Country Reporting-veiligehavenregel staat multinationale groepen toe het effectieve belastingtarief te berekenen op basis van het landenrapport en financiële verslaglegging. Als volgens deze berekening het effectieve belastingtarief ten minste 16% (2025) of 17% (2026 en 2027) is, hoeft de groep de uitgebreide berekening van het effectieve belastingtarief niet te maken en vindt geen er geen bijheffing plaats op grond van de WMB 2024. Voor de toepassing van deze veiligehavenregel geldt als voorwaarde dat de groep moet beschikken over een kwalificerend landenrapport.¹

Artikel 1, onderdeel E (artikel 8.11 Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 8.11 (Vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel)

In het voorgestelde artikel 8.11, eerste lid, wordt geregeld dat de bijheffing voor de in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten voor een verslagjaar nihil bedraagt indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest en voor die getoetste staat voor dat verslagjaar aan een van de twee voorwaarden wordt voldaan. Dat is het geval indien het vereenvoudigde effectievebelastingtarief ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief of indien sprake is van een vereenvoudigd verlies. De vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel wordt daarmee toegepast op het niveau van de getoetste staat.

In het voorgestelde artikel 8.11, tweede lid, wordt bepaald hoe het vereenvoudigde effectievebelastingtarief voor een getoetste staat voor een verslagjaar wordt berekend. Dit tarief wordt berekend door de vereenvoudigde belastingen, bedoeld in artikel 8.11b, te delen door het vereenvoudigde inkomen, bedoeld in artikel 8.11a, en de uitkomst daarvan te vermenigvuldigen met 100%. Het percentage wordt rekenkundig afgerond op vier decimalen.

In het voorgestelde artikel 8.11, derde lid, wordt bepaald wat voor de toepassing van dit artikel onder een getoetste staat wordt verstaan. Een getoetste staat bestaat uit groepsentiteiten, daaronder mede begrepen vaste inrichtingen, joint ventures en met een joint venture verbonden partijen, voor zover voor die entiteiten voor de desbetreffende staat een afzonderlijke berekening van het effectieve belastingtarief is vereist voor de toepassing van artikel 8.1. Daarmee sluit de bepaling aan bij de bestaande systematiek van de berekening van de bijheffing per staat.

In het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid, wordt een keuze opgenomen op grond waarvan bepaalde entiteiten mede als groepsentiteit in een getoetste staat kunnen worden aangemerkt. Onderdeel a ziet op een groepsentiteit, niet zijnde een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, die op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat is gevestigd. Onderdeel b ziet op een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit die op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat is gevestigd, mits alle groepsentiteit-belanghouders van die entiteit in dezelfde staat zijn gevestigd en geen van die belanghouders heeft gekozen voor toepassing van artikel 10.5 of artikel 10.6. Deze keuze wordt gemaakt overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid.

¹ Artikel 29e Wet Vpb 1969.

In het voorgestelde artikel 8.11, vijfde lid, wordt het uitgangspunt vastgelegd voor de gegevensbron die wordt gebruikt bij de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat. Aangesloten wordt bij de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit, bedoeld in artikel 6.1, eerste en tweede lid.

In het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, wordt op dit uitgangspunt een uitzondering gemaakt voor gevallen waarin de kwalificerende binnenlandse bijheffing in een staat wordt berekend op basis van een lokale financiële verslaggevingsstandaard als bedoeld in artikel 8.13, tweede lid, onderdeel c. In dat geval worden het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor die getoetste staat in beginsel eveneens op basis van die lokale financiële verslaggevingsstandaard berekend, tenzij die staat voor de toepassing van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel toestaat dat wordt aangesloten bij de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

In het voorgestelde artikel 8.11, zevende lid, wordt geregeld dat de artikelen 1.4, 6.1, vijfde lid, en 7.1, vierde lid, van overeenkomstige toepassing zijn bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat. Daarmee worden onder meer de regels over valutaomrekening en de aansluiting bij afwijkende verslagperiodes overeenkomstig toegepast binnen de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel.

In het voorgestelde artikel 8.11, achtste lid, wordt bepaald dat de keuze voor toepassing van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel slechts kan worden gemaakt met inachtneming van artikel 8.11h. Artikel 8.11h bevat de voorwaarden voor eerste toepassing en hernieuwde toepassing van de veilig havenregel.

In het voorgestelde artikel 8.11, negende lid, wordt geregeld welk verslagjaar voor een getoetste staat als overgangsjaar geldt wanneer voor het eerst toepassing wordt gegeven aan artikel 8.11. Dat is het eerste verslagjaar waarvoor de keuze voor toepassing van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel wordt gemaakt. Voor dat verslagjaar zijn de bepalingen inzake het overgangsjaar uit hoofdstuk 14 van overeenkomstige toepassing, voor zover die bepalingen van invloed zijn op de vaststelling van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11, tiende lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar kan kiezen om bij de toepassing van artikel 8.11 tevens toepassing te geven aan artikel 8.17. Daarmee kan de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel worden toegepast in samenhang met de kwalificerende fiscale regelingen-veilig havenregel.

Artikel 8.11a (Vereenvoudigd inkomen of verlies)

In het voorgestelde artikel 8.11a, eerste lid, wordt geregeld hoe het vereenvoudigde inkomen of verlies van een getoetste staat over een verslagjaar wordt bepaald. Het vereenvoudigde inkomen of verlies wordt berekend door op de winst of het verlies vóór

belastingen over dat verslagjaar de correcties toe te passen die op grond van dit hoofdstuk bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies in aanmerking worden genomen. Het vereenvoudigde inkomen of verlies vormt daarmee de gecorrigeerde winst of het gecorrigeerde verlies vóór belastingen van de groepsentiteiten in de desbetreffende getoetste staat.

In het voorgestelde artikel 8.11a, tweede lid, wordt bepaald wat onder de winst of het verlies vóór belastingen wordt verstaan. Dit bedrag is gelijk aan de nettowinst of het nettoverlies volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard van alle in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten over het verslagjaar, vermeerderd met de belastinglast, bedoeld in artikel 8.11b, tweede lid, die in die nettowinst of dat nettoverlies is begrepen. Hiermee wordt aangesloten bij de financiële gegevens die ook ten grondslag liggen aan de geconsolideerde jaarrekening, met inachtneming van de specifieke vereenvoudigingen en correcties die voor de toepassing van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel gelden.

In het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, worden de correcties geregeld die worden toegepast op de winst of het verlies vóór belastingen. De onderdelen a tot en met c bevatten basisaanpassingen. Uitgesloten dividenden als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, en uitgesloten vermogenswinsten en -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, blijven buiten aanmerking bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Beleidsmatig niet-afrekbare kosten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f, alsmede boetes en sancties voor zover die meer bedragen dan € 250.000, worden daarentegen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies in aanmerking genomen.

Het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdeel d, bevat een sectorspecifieke aanpassing voor betalingen en opbrengsten met betrekking tot aanvullend tier-1-kapitaal overeenkomstig artikel 6.11. Deze aanpassing waarborgt dat aanvullend tier-1-kapitaal voor de toepassing van het vereenvoudigde inkomen of verlies op overeenkomstige wijze wordt behandeld als bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdelen e en f, bevat conditionele aanpassingen voor inbegrepen herwaarderingswinsten en -verliezen en voor inkomen dat verband houdt met fouterstel en stelselwijzigingen ten opzichte van een voorgaande periode. Voor deze posten geldt dat uitsluitend positieve bedragen in aanmerking worden genomen. Indien sprake is van een last of verlies, blijft een correctie achterwege.

In het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, worden aanvullende aanpassingen en keuzes geregeld die bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies in aanmerking worden genomen. Onderdeel a regelt dat de aanpassing overeenkomstig artikel 6.10 in beginsel van toepassing is, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest deze aanpassing voor het verslagjaar buiten toepassing te laten.

Onderdeel b regelt dat de uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart als bedoeld in artikel 6.12 in beginsel van overeenkomstige toepassing is bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan er echter voor kiezen deze uitsluiting buiten toepassing te laten voor een periode van vijf verslagjaren waarin de veiligehavenregel van artikel 8.11 van toepassing is en het gezamenlijke inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale

scheepvaart positief is. De keuze geldt uitsluitend voor verslagjaren waarin de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel wordt toegepast.

Onderdeel c regelt dat asymmetrische valutaresultaten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, in beginsel buiten aanmerking blijven bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, ervoor kiest deze correctie voor een periode van vijf verslagjaren niet toe te passen.

Onderdeel d bevat een vergelijkbare regeling voor aangegroeide pensioenlasten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel h. Ook deze blijven in beginsel buiten aanmerking, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, ervoor kiest deze correctie voor een periode van vijf verslagjaren niet toe te passen.

In het voorgestelde artikel 8.11a, vijfde lid, wordt geregeld dat een mutatie in verplichtingen aan polishouders van een verzekeringsentiteit die verband houdt met een uitgesloten dividend of een uitgesloten vermogenswinst of -verlies ten aanzien van effecten die worden gehouden voor rekening van de polishouders, niet als kosten in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Hiermee wordt voorkomen dat een daarmee samenhangende last de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies verlaagt, terwijl het corresponderende inkomen buiten aanmerking blijft.

In het voorgestelde artikel 8.11a, zesde lid, wordt geregeld onder welke voorwaarden de correcties voor inbegrepen herwaarderingswinsten en verliezen en voor inkomen dat verband houdt met fouterstel en stelselwijzigingen achterwege blijven. Dat is het geval indien het desbetreffende inkomen in de getoetste staat waarin de groepsentiteit is gevestigd, is belast tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief en de op dat inkomen betrekking hebbende belasting volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard rechtstreeks in het eigen vermogen is verwerkt. Indien de op het inkomen betrekking hebbende belasting betrekking heeft op een passieve belastinglatentie, moet bovendien sprake zijn van een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, die is gevormd tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11a, zevende lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies voor kan kiezen één of meer keuzes of optionele correcties die op grond van hoofdstuk 6 beschikbaar zijn bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies, eveneens toe te passen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Indien een keuze op grond van hoofdstuk 6 geldt voor meerdere verslagjaren of onherroepelijk is, geldt die keuze voor de toepassing van dit hoofdstuk onder dezelfde voorwaarden, voor dezelfde duur en met dezelfde onherroepelijkheid.

In het voorgestelde artikel 8.11a, achtste lid, wordt een vereenvoudigde berekening geregeld voor een groepsentiteit die uitsluitend wegens beperkte omvang of materialiteit niet is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de groep. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een dergelijke groepsentiteit voor een verslagjaar kiezen voor een vereenvoudigde berekening. In dat geval wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies van die groepsentiteit gelijkgesteld aan de totale inkomsten van die groepsentiteit zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor de desbetreffende staat. De vereenvoudigde belastingen van

die groepsentiteit worden gelijkgesteld aan de acute belastinglast over het verslagjaar zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor die staat. Hiermee wordt aangesloten bij de gegevens uit het kwalificerende landenrapport, zonder dat voor die groepsentiteit een afzonderlijke volledige berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen hoeft plaats te vinden.

In het voorgestelde artikel 8.11a, negende lid, wordt geregeld dat de bepalingen uit hoofdstuk 9 van overeenkomstige toepassing zijn bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen, voor zover deze bepalingen van invloed zijn op de vaststelling daarvan. Daarmee wordt gewaarborgd dat de regels voor reorganisaties en bijzondere transacties ook binnen de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel doorwerken voor zover zij relevant zijn voor de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen.

Artikel 8.11b (Vereenvoudigde belastingen)

In het voorgestelde artikel 8.11b, eerste lid, wordt geregeld hoe de vereenvoudigde belastingen van een getoetste staat over een verslagjaar worden bepaald. De vereenvoudigde belastingen worden berekend door de correcties, bedoeld in dit artikel, toe te passen op de belastinglast van die getoetste staat over dat verslagjaar. Daarmee vormt de belastinglast het uitgangspunt voor de berekening van de vereenvoudigde belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, tweede lid, wordt bepaald wat voor de toepassing van dit artikel onder de belastinglast van een getoetste staat wordt verstaan. De belastinglast van een getoetste staat bestaat uit de som van de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die in het verslagjaar bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van alle in die getoetste staat gevestigde groepsentiteiten in aanmerking zijn genomen ter zake van betrokken belastingen als bedoeld in artikel 7.1. Daarnaast worden de op het niveau van de geconsolideerde jaarrekening in aanmerking genomen mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan die groepsentiteiten in aanmerking genomen. Hiermee wordt aangesloten bij de gegevens die voortvloeien uit de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard, met inachtneming van de specifieke vereenvoudigingen en correcties die gelden voor de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel.

In het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, worden de correcties geregeld die worden toegepast op de belastinglast van een getoetste staat om tot de vereenvoudigde belastingen te komen.

Onderdeel a regelt dat de belastinglast wordt verminderd met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan belastingen die geen betrokken belastingen zijn als bedoeld in artikel 7.1. Daarmee wordt gewaarborgd dat uitsluitend betrokken belastingen deel uitmaken van de vereenvoudigde belastingen.

Onderdeel b regelt de aanpassing voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend handelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel als bedoeld in artikel 7.2, tweede lid, onderdelen d en e.

Onderdeel c regelt dat de belastinglast wordt verminderd met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan inkomensbestanddelen die niet in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Hiermee wordt voorkomen dat discrepanties ontstaan tussen de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de berekening van de vereenvoudigde belastingen.

Onderdeel d regelt de aanpassing voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een onzekere belastingpositie als bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel d.

Onderdeel e regelt dat de belastinglast wordt verminderd met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties ten aanzien waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie jaar na afloop van het verslagjaar worden betaald als bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel e. Hiermee wordt voorkomen dat betrokken belastingen in aanmerking worden genomen waarvan onzeker is of zij daadwerkelijk zullen worden betaald.

Onderdeel f regelt de aanpassing voor mutaties in belastinglatenties die betrekking hebben op een onzekere belastingpositie of een uitdeling als bedoeld in artikel 7.3, negende lid, onderdeel a, voor zover deze mutaties op grond van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel b, niet in aanmerking zouden worden genomen bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Hiermee wordt gewaarborgd dat dergelijke belastinglatenties pas doorwerken in de vereenvoudigde belastingen indien en voor zover de daarmee samenhangende belastingen daadwerkelijk worden betaald.

In het voorgestelde artikel 8.11b, vierde lid, wordt geregeld dat mutaties in actieve en passieve belastinglatenties bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in aanmerking worden genomen met toepassing van het vijfde tot en met achtste lid.

In het voorgestelde artikel 8.11b, vijfde lid, wordt geregeld dat mutaties in belastinglatenties worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief indien de belastinglatenties volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard zijn berekend tegen een belastingtarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief. De herrekening vindt plaats overeenkomstig artikel 7.3, tweede lid. Daarbij wordt voor de toepassing van dit lid uitgegaan van de mutatie van het totale bedrag aan belastinglatenties dat bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen voor de getoetste staat in aanmerking wordt genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, zesde lid, worden enkele bestanddelen die buiten aanmerking blijven bij de bepaling van de mutaties in belastinglatenties.

Onderdeel a regelt dat mutaties in belastinglatenties in aanmerking worden genomen zonder rekening te houden met waarderingsvoorzieningen of aanpassingen van de verwerkingsmethode overeenkomstig artikel 7.3, vierde lid, en vijfde lid, onderdeel c. Hierdoor blijven waarderingsvoorzieningen die verband houden met de verwachting dat in de toekomst onvoldoende belastbaar inkomen beschikbaar zal zijn om een actieve belastinglatentie te benutten buiten aanmerking.

Onderdeel b regelt dat herzieningen van belastinglatenties als gevolg van een wijziging van het toepasselijke nationale belastingtarief buiten aanmerking blijven overeenkomstig artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel d.

Onderdeel c regelt dat belastinglatenties die betrekking hebben op het verkrijgen van een recht op verrekening van belasting en de verrekening van belasting buiten aanmerking blijven, tenzij deze belastinglatenties kunnen worden aangemerkt als alternatieve verliesverrekeningslatenties overeenkomstig artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e.

In het voorgestelde artikel 8.11b, zevende lid, wordt geregeld dat mutaties in passieve belastinglatenties die geen betrekking hebben op een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, in beginsel buiten aanmerking blijven bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen.

Onderdeel a bevat een uitzondering voor mutaties die voortvloeien uit de herziening van een passieve belastinglatentie die toerekenbaar is aan een overdracht van activa en passiva, indien die overdracht overeenkomstig artikel 8.11d in aanmerking is genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen.

Onderdeel b bevat een uitzondering voor mutaties die voortvloeien uit de herziening van een passieve belastinglatentie die in een voorgaand verslagjaar in aanmerking is genomen bij de berekening van het effectieve belastingtarief onder toepassing van een kwalificerende inkomeninclusiemaatregel, een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel of een kwalificerende binnenlandse bijheffing.

In het voorgestelde artikel 8.11b, achtste lid, wordt geregeld dat bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen tevens de aanpassingen worden toegepast waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit krachtens deze wet een keuze heeft gemaakt, voor zover deze aanpassingen van invloed zijn op de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, negende lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kan kiezen om bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard als kosten is toegerekend aan dat verslagjaar, maar dat niet is begrepen in de belastinglast van die getoetste staat, bedoeld in het tweede lid. Dit betreft een jaarlijkse keuze overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid, die wordt gemaakt voor de desbetreffende getoetste staat. Een bedrag wordt slechts in aanmerking genomen voor zover dit niet reeds bij de bepaling van de belastinglast of de vereenvoudigde belastingen in aanmerking is genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, tiende lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kan kiezen om bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat betrekking heeft op bestanddelen die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard rechtstreeks in het eigen vermogen dan wel als overige resultaten zijn verwerkt en die bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies op grond van artikel 8.11a, derde lid, onderdelen e en f, en vijfde lid, in aanmerking zijn genomen. Deze belastingen worden slechts in aanmerking genomen voor zover zij niet reeds op grond van het tweede of negende lid in aanmerking zijn genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, elfde lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit, in afwijking van het derde lid, onderdeel b, voor een verslagjaar voor

een getoetste staat ervoor kan kiezen een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel dat volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard als vermindering van de belastinglast is verantwoord en dat in het verslagjaar of in een eerder verslagjaar is ontstaan en nog niet volledig is verrekend of terugontvangen, in aanmerking te nemen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt. Voor zover een bedrag op grond van dit lid in aanmerking is genomen, blijft het buiten aanmerking bij de toepassing van het derde lid, onderdeel b. Dit betreft een jaarlijkse keuze overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid, die wordt gemaakt voor de desbetreffende getoetste staat. De keuze blijft van toepassing totdat de teruggave, het tegoed of het belastingvoordeel volledig is verrekend of terugontvangen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, twaalfde lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar ervoor kan kiezen om bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen toepassing te geven aan het keuzeregime voor kwalificerende belastingen overeenkomstig artikel 7.4.

In het voorgestelde artikel 8.11b, dertiende lid, wordt geregeld dat een bedrag dat bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen op grond van dit artikel in aanmerking wordt genomen, slechts eenmaal in aanmerking wordt genomen

Artikel 8.11bb (Vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen in vereenvoudigde verliesjaren)

In het voorgestelde artikel 8.11bb, eerste lid, wordt geregeld dat voor de toepassing van artikel 8.11 een bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt vastgesteld indien in een verslagjaar voor een getoetste staat zowel sprake is van een vereenvoudigd verlies als van een negatief bedrag aan vereenvoudigde belastingen. In zoverre wordt afgeweken van artikel 7.2, vijfde en zesde lid. Hiermee wordt aangesloten bij de systematiek voor bovenmatige negatieve belastinguitgaven conform de wereldwijde minimumbelasting, aangepast aan de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, tweede lid, wordt geregeld hoe het bedrag van de vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt berekend. Het bedrag is gelijk aan het bedrag waarmee de vereenvoudigde belastingen voor het verslagjaar lager zijn dan het vereenvoudigde verlies, vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, derde lid, wordt geregeld dat het bedrag van de vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt voortgewenteld. Het bedrag wordt in een volgend verslagjaar opgenomen in de berekening van de vereenvoudigde belastingen dan wel in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen in een verslagjaar waarin de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel van artikel 8.11 niet van toepassing is. Daarbij wordt aangesloten bij de wijze waarop een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave als bedoeld in artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit minimumbelasting 2024 wordt opgenomen in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Het bedrag van de vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt op dezelfde voet verminderd.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, vierde lid, wordt een alternatieve regeling opgenomen voor verslagjaren gedurende de overgangsperiode. Een multinationale groep of binnenlandse groep kan ervoor kiezen om gedurende de overgangsperiode een verlieslatentie-aanpassing vast te stellen indien de groep in het desbetreffende verslagjaar en in elk daaraan voorafgaand verslagjaar gedurende de overgangsperiode een fiscaal verlies, een vereenvoudigd verlies en per saldo negatieve belastingen heeft gehad.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, vijfde lid, wordt geregeld hoe het bedrag van de verlieslatentie-aanpassing wordt berekend. Onderdeel a ziet op actieve belastinglatenties ter zake van fiscale verliezen die zijn opgenomen in de belastinglast van de getoetste staat en toerekenbaar zijn aan permanente verschillen. Deze belastinglatenties worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief. Onderdeel b ziet op in het verslagjaar opgekomen passieve belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan goodwill en andere immateriële activa met een onbepaalde levensduur. Ook deze belastinglatenties worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, zesde lid, wordt geregeld dat het bedrag van de verlieslatentie-aanpassing wordt voortgewenteld en in een volgend verslagjaar in mindering komt op het bedrag van de aanwending van de actieve belastinglatentie ter zake van een verlies zoals deze in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen of de gecorrigeerde betrokken belastingen. De vermindering vindt plaats tot ten hoogste nihil. Het bedrag van de verlieslatentie-aanpassing wordt op dezelfde voet verminderd.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, zevende lid, worden enkele begrippen voor de toepassing van dit artikel nader omschreven. Onderdeel a regelt wanneer sprake is van per saldo negatieve belastingen. Daarvan is sprake indien voor een multinationale groep of binnenlandse groep in een verslagjaar de belastinglast van een getoetste staat, na correctie voor waarderingsvoorzieningen en voor verschillen in de boekhoudkundige verwerking van actieve belastinglatenties, nihil of negatief is. Onderdeel b bepaalt dat onder overgangsperiode wordt verstaan de periode van vijf opeenvolgende verslagjaren die aanvangt met het eerste verslagjaar waarvoor artikel 8.11 toepassing vindt

Artikel 8.11bc (Aanpassing na afloop van het verslagjaar)

In het voorgestelde artikel 8.11bc, eerste lid, wordt geregeld hoe voor de toepassing van artikel 8.11 wordt omgegaan met wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die na afloop van het verslagjaar waarop zij betrekking hebben volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt. Als uitgangspunt geldt dat dergelijke wijzigingen in aanmerking worden genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies onderscheidenlijk de vereenvoudigde belastingen van het verslagjaar waarin zij volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt. Daarmee wordt aangesloten bij het verwerkingsjaar. Door in beginsel aan te sluiten bij het verwerkingsjaar wordt veelal voorkomen dat herrekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen van een voorgaand verslagjaar noodzakelijk is. Op dit uitgangspunt wordt een uitzondering gemaakt indien het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede of vijfde lid, van toepassing is

In het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kan kiezen wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die betrekking hebben op een verslagjaar en die binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt, in afwijking van het eerste lid in aanmerking te nemen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het verslagjaar waarop die wijzigingen betrekking hebben. Daarmee wordt aangesloten bij het verslagjaar waarop de wijzigingen betrekking hebben in plaats van bij het verwerkingsjaar. De keuze geldt voor alle staten waarop artikel 8.11 wordt toegepast en is niet van toepassing op wijzigingen die verband houden met verrekenprijsaanpassingen als bedoeld in artikel 8.11c. Deze keuze staat los van de afzonderlijke keuze die geldt voor verrekenprijsaanpassingen.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, derde lid, wordt geregeld hoe de keuze, bedoeld in het tweede lid, uitwerkt in het eerste verslagjaar waarin die keuze toepassing vindt. Wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die betrekking hebben op het onmiddellijk voorafgaande verslagjaar en die zonder toepassing van de keuze op grond van het eerste lid zouden worden verwerkt in het verslagjaar waarin de keuze voor het eerst toepassing vindt, worden in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het verslagjaar waarin de keuze voor het eerst toepassing vindt. Hiermee wordt voorkomen dat dergelijke wijzigingen dubbel in aanmerking worden genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, vierde lid, wordt geregeld hoe de herroeping van de keuze, bedoeld in het tweede lid, uitwerkt. Wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die op grond van de keuze reeds in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het voorafgaande verslagjaar, blijven buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het verslagjaar waarin de keuze wordt herroepen. Hiermee wordt eveneens voorkomen dat wijzigingen dubbel in aanmerking worden genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, vijfde lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit onder voorwaarden een netto-afname van betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar buiten aanmerking kan laten bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van het verslagjaar waarin die netto-afname volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt. Het betreft uitsluitend netto-afnames van betrokken belastingen die meer dan twaalf maanden na afloop van het desbetreffende verslagjaar worden verwerkt en die geen verband houden met een afname van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

De netto-afname van betrokken belastingen kan slechts buiten aanmerking blijven indien het in aanmerking nemen daarvan ertoe zou leiden dat het vereenvoudigde effectievebelastingtarief van het verslagjaar waarin de netto-afname wordt verwerkt lager is dan het minimumbelastingtarief.

Onderdeel a regelt dat de netto-afname buiten aanmerking kan blijven indien na herrekening van de vereenvoudigde belastingen van het voorgaande verslagjaar voor alle netto-afnames van betrokken belastingen en de aan die afnames toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het vereenvoudigde effectievebelastingtarief voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief.

Onderdeel b bevat een vergelijkbare regeling voor situaties waarin het voorgaande verslagjaar niet onder de toepassing van artikel 8.11 viel. In dat geval wordt beoordeeld of na herrekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen van het voorgaande verslagjaar, met inbegrip van alle netto-afnames van betrokken belastingen en de daaraan toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.1, voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief.

Artikel 8.11c (Vereenvoudiging verrekenprijzen)

In het voorgestelde artikel 8.11c, eerste lid, wordt geregeld dat verrekenprijsaanpassingen bij transacties tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende getoetste staten in aanmerking worden genomen bij de toepassing van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel.

In het voorgestelde artikel 8.11c, tweede lid, wordt bepaald wat voor de toepassing van dit artikel onder een aanpassing wordt verstaan. Het gaat om het verschil tussen de prijs die ter zake van een transactie in de financiële verslaggeving is verwerkt en de prijs die voor de berekening van de belastbare winst of het verlies op grond van het arm's-lengthbeginsel in aanmerking wordt genomen. Een dergelijke aanpassing kan onder meer ontstaan naar aanleiding van een 'advance pricing agreement', een eigen correctie van de multinationale groep of een fiscale correctie door een belastingautoriteit.

In het voorgestelde artikel 8.11c, derde lid, wordt geregeld dat een dergelijke aanpassing bij alle bij de transactie betrokken groepsentiteiten op overeenkomstige wijze in aanmerking wordt genomen. Indien in één getoetste staat een verrekenprijsaanpassing wordt verwerkt zonder dat bij de wederpartij een corresponderende aanpassing plaatsvindt, wordt voor de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 bij die wederpartij een overeenkomstige aanpassing aangebracht. Hiermee wordt voorkomen dat dezelfde transactie binnen de vereenvoudigde berekening asymmetrisch doorwerkt.

In het voorgestelde artikel 8.11c, vierde lid, wordt geregeld dat verrekenprijsaanpassingen die na afloop van het verslagjaar waarop de relevante transactie betrekking heeft worden verwerkt, in aanmerking worden genomen in het verslagjaar waarin zij volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt (het accrual year). De daarmee samenhangende wijzigingen in betrokken belastingen worden eveneens in dat verslagjaar in aanmerking genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11c, vijfde lid, wordt een keuze opgenomen om verrekenprijsaanpassingen en de daarmee samenhangende wijzigingen in betrokken belastingen toe te rekenen aan het verslagjaar waarop de transactie betrekking heeft, mits die aanpassingen

binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar in de financiële verslaggeving zijn verwerkt. De in het vijfde lid opgenomen keuze vormt een uitzondering op de hoofdregel van het vierde lid. Indien de keuze wordt gemaakt, worden zowel de verrekenprijsaanpassingen als de daarmee samenhangende wijzigingen in betrokken belastingen toegerekend aan het verslagjaar waarop de relevante transactie betrekking heeft (het transaction year), in plaats van aan het accrual year. Deze keuze geldt voor een periode van vijf verslagjaren en wordt uniform toegepast binnen de multinationale groep of binnenlandse groep. De keuze staat los van de vergelijkbare keuze voor overige aanpassingen na afloop van het verslagjaar.

In het voorgestelde artikel 8.11c, zesde lid, wordt een specifieke regel opgenomen voor transacties tussen groepsentiteiten die in verschillende getoetste staten zijn gevestigd en die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard tegen kostprijs worden verwerkt. In dat geval wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat van de overdragende groepsentiteit aangepast tot het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die transactie in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de belastbare winst of het verlies. Indien de transactie fiscaal niet in aanmerking wordt genomen, wordt aangesloten bij de arm's-lengthprijs.

In het voorgestelde artikel 8.11c, zevende lid, wordt geregeld op welke wijze de verkrijgende groepsentiteit de verkregen activa en passiva verwerkt. De verkrijgende groepsentiteit bepaalt haar vereenvoudigde inkomen of verlies in beginsel op basis van de boekwaarden van de verkregen activa en passiva zoals deze volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard in aanmerking zijn genomen. Daarbij worden samenhangende actieve of passieve belastinglatenties overeenkomstig hoofdstuk 7 in aanmerking genomen tegen het minimumbelastingtarief. Voor immateriële activa wordt echter uitgegaan van het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die activa in aanmerking wordt genomen. De werking van het zevende lid kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld X

A Ltd. is gevestigd in staat X en draagt een machine over aan B LLC, gevestigd in staat Y. Zowel A Ltd. als B LLC passen een financiële verslaggevingsstandaard toe die toestaat dat intra-groepsoverdrachten tegen kostprijs worden verwerkt. De machine staat voorafgaand aan de overdracht in de financiële verslaggevingsstandaard van A Ltd. opgenomen voor een boekwaarde van € 1.000. De arm's-lengthwaarde bedraagt € 1.500. Het toepasselijke belastingtarief in staat Y bedraagt 25%. Op grond van het voorgestelde zesde lid wordt bij A Ltd. uitgegaan van de arm's-lengthprijs van € 1.500. Daardoor wordt bij A Ltd. voor de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 een winst van € 500 in aanmerking genomen. Voor fiscale doeleinden bedraagt de fiscale waarde van de machine bij B LLC € 1.500, terwijl de boekwaarde volgens de financiële verslaggevingsstandaard € 1.000 bedraagt. B LLC verwerkt de machine voor de bepaling van haar vereenvoudigde inkomen of verlies in beginsel tegen die boekwaarde van € 1.000. Daarnaast wordt een actieve belastinglatentie in aanmerking genomen voor het verschil tussen de fiscale waarde van € 1.500 en de boekwaarde van € 1.000. Deze actieve belastinglatentie bedraagt € 125, berekend over het verschil van € 500 tegen het toepasselijke belastingtarief van 25%. Indien B LLC de machine vervolgens overdraagt aan een andere groepsentiteit terwijl de arm's-lengthwaarde ongewijzigd is gebleven, leidt dit verschil niet opnieuw tot additioneel vereenvoudigd inkomen of verlies. De eerder in aanmerking genomen actieve belastinglatentie wordt in dat geval overeenkomstig hoofdstuk 7 teruggedenomen. Hiermee wordt

voorkomen dat dezelfde stille reserve meermalen doorwerkt in de berekening van het vereenvoudigde effectievebelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11c, achtste lid, wordt geregeld dat dit artikel van overeenkomstige toepassing is op een overdracht van een activum tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde getoetste staat indien die overdracht leidt tot een verlies en de overeengekomen prijs ter zake van die overdracht niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel. Indien bij een overdracht tussen groepsentiteiten in dezelfde getoetste staat een verlies ontstaat dat fiscaal buiten aanmerking blijft en dat verlies voortvloeit uit een niet-zakelijke overdrachtprijs, wordt het bedrag van dat verlies voor de toepassing van dit artikel aangemerkt als een verrekenprijsaanpassing.

In het voorgestelde artikel 8.11c, negende lid, wordt bepaald dat voor de toepassing van dit artikel onder arm's-lengthbeginsel wordt verstaan hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 6.4, derde lid. Hiermee wordt aangesloten bij de reeds in hoofdstuk 6 opgenomen uitleg van het arm's-lengthbeginsel binnen de Wet minimumbelasting 2024.

Artikel 8.11d (Vereenvoudiging bij overdracht van activa en passiva)

In het voorgestelde artikel 8.11d worden bijzondere regels opgenomen voor de toepassing van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel van artikel 8.11 in situaties waarin activa en passiva worden overgedragen in het kader van een overname of reorganisatie. De regeling beoogt te voorkomen dat verschillen tussen de waardering van activa en passiva volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard en de voor de toepassing van deze wet relevante boekwaarden zonder noodzaak leiden tot vertekeningen in de berekening van het vereenvoudigde effectievebelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, wordt geregeld dat bij een overdracht van activa en passiva in een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 wordt toegepast, het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in beginsel worden bepaald met overeenkomstige toepassing van de artikelen 9.2 en 9.3 Wet minimumbelasting 2024. Daarmee sluit het eerste lid aan bij de reguliere systematiek van de wereldwijde minimumbelasting voor reorganisaties en overdrachten van activa en passiva. Het eerste lid bepaalt vervolgens dat resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen tussen de boekwaarden volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard en de voor de toepassing van deze wet relevante boekwaarden van de overgedragen activa en passiva buiten aanmerking blijven. Hiermee wordt voorkomen dat zogenoemde 'GloBE-to-book differences' zonder meer doorwerken in de berekening van het vereenvoudigde effectievebelastingtarief. Het voorgaande wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld X

Een moedervennootschap van een multinationale groep verwerft 100% van de aandelen in groepsentiteit A Co voor een bedrag van 1000, terwijl het netto eigen vermogen van A Co 800 bedraagt. Het verschil van 200 wordt in de geconsolideerde jaarrekening verwerkt als 'purchase price allocation' (PPA) en volledig toegerekend aan één materieel actief. Voor fiscale doeleinden blijft de fiscale boekwaarde van het actief ongewijzigd, zodat een verschil ontstaat tussen de boekwaarde

volgens de financiële verslaggevingsstandaard en de fiscale boekwaarde. Ter zake van dit verschil wordt een passieve belastinglatentie opgenomen van 30, berekend tegen een belastingtarief van 15%. Vanaf het eerste jaar na acquisitie leidt de PPA tot aanvullende afschrijvingen van 40 per jaar. Daartegenover staat jaarlijks een vrijval van de passieve belastinglatentie van 6. Zonder toepassing van artikel 8.11d zouden deze verschillen bij de toepassing van hoofdstuk 9 worden geëlimineerd om aan te sluiten bij de reguliere boekwaarden conform de wereldwijde minimumbelasting. Daardoor zou steeds worden gerekend met een vereenvoudigd inkomen van 1000 en vereenvoudigde belastingen van 150.

In het voorgestelde artikel 8.11d, tweede lid, wordt een afwijking opgenomen op de hoofdregel van het eerste lid. Indien wordt voldaan aan de voorwaarden van het derde lid, blijven de resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen in boekwaarden niet buiten aanmerking. De regeling berust op de gedachte dat volledige eliminatie van verschillen in boekwaarden niet noodzakelijk is indien die verschillen zich in de tijd symmetrisch ontwikkelen via corresponderende belastinglatenties. In dat geval leiden de verschillen weliswaar tot lagere resultaten volgens de financiële verslaggevingsstandaard, maar ook tot een proportionele verlaging van de vereenvoudigde belastingen, zodat het vereenvoudigde effectievebelastingtarief ongewijzigd blijft.

In het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, worden de voorwaarden opgenomen waaronder toepassing kan worden gegeven aan de afwijking van het tweede lid.

Onderdeel a vereist dat de fiscale boekwaarden van de overgedragen activa, met uitzondering van goodwill, en passiva vóór en na de overdracht ongewijzigd blijven. Hiermee wordt de regeling beperkt tot situaties waarin geen fiscale 'step-up' plaatsvindt. Indien de fiscale boekwaarden wel zouden worden aangepast aan de reële waarde, zouden de verschillen niet uitsluitend voortvloeien uit de financiële verslaggeving, maar tevens leiden tot structurele wijzigingen in de fiscale positie van de betrokken groepsentiteiten.

Onderdeel b vereist dat met betrekking tot de verschillen in boekwaarden corresponderende actieve of passieve belastinglatenties zijn verantwoord tegen ten minste het minimumbelastingtarief. Hiermee wordt gewaarborgd dat tegenover de verschillen in boekwaarden belastinglatenties staan die de effecten van die verschillen in latere verslagjaren op symmetrische wijze neutraliseren.

In het voorgestelde artikel 8.11d, vierde lid, worden de gevolgen geregeld indien toepassing wordt gegeven aan het tweede lid.

Onderdeel a bepaalt dat het resultaat dat voortvloeit uit verschillen in boekwaarden van de overgedragen activa en passiva in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Dit betekent dat aanvullende afschrijvingen of andere resultaten die voortvloeien uit de PPA zichtbaar blijven in de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

Onderdeel b bepaalt dat de actieve en passieve belastinglatenties die ontstaan als gevolg van die verschillen buiten aanmerking blijven bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen. Hiermee wordt voorkomen dat de initiële vorming van belastinglatenties de vereenvoudigde belastingen beïnvloedt.

Onderdeel c bepaalt vervolgens dat de aanwending van die actieve en passieve belastinglatenties wel in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen. Daaronder begrepen passieve belastinglatenties die niet kwalificeren als passieve belastinglatenties als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid. Hiermee wordt bereikt dat de effecten van de verschillen in boekwaarden in latere jaren op overeenkomstige wijze doorwerken in zowel het vereenvoudigde inkomen of verlies als de vereenvoudigde belastingen. In het volgende voorbeeld wordt de werking van het tweede tot en met vierde lid geïllustreerd.

Voorbeeld X

In de jaren 1 tot en met 4 bedraagt het vereenvoudigde inkomen of verlies als gevolg van de aanvullende afschrijvingen 960 in plaats van 1000. Tegelijkertijd bedragen de vereenvoudigde belastingen 144 in plaats van 150 als gevolg van de vrijval van de passieve belastinglatentie. Het vereenvoudigde effectievebelastingtarief blijft daardoor 15%. Onder de veilighavenregel is het daarom niet noodzakelijk deze verschillen afzonderlijk te elimineren.

In het voorgestelde artikel 8.11d, vijfde lid, wordt een bijzondere regeling opgenomen voor goodwill. Afwaarderingen en afschrijvingen van goodwill die voortvloeien uit een overdracht van activa en passiva worden bijgeteld bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies voor zover die afwaarderingen en afschrijvingen niet corresponderen met een passieve belastinglatentie die is gewaardeerd tegen ten minste het minimumbelastingtarief. De achtergrond hiervan is dat goodwill onder veel financiële verslaggevingsstandaarden niet leidt tot een corresponderende passieve belastinglatentie. Een 'impairment' van goodwill verlaagt in dat geval wel het vereenvoudigde inkomen of verlies, maar niet de vereenvoudigde belastingen. Daardoor zou het vereenvoudigde effectievebelastingtarief hoger uitvallen dan zonder goodwill impairment het geval zou zijn. In het volgende voorbeeld wordt de toepassing van het vijfde lid geïllustreerd.

Voorbeeld X

In jaar 5 wordt naast de reguliere aanvullende afschrijving van 40 tevens een goodwill impairment van 30 verwerkt. Zonder correctie zou het vereenvoudigde inkomen of verlies dalen tot 930, terwijl de vereenvoudigde belastingen 144 blijven. Het vereenvoudigde effectievebelastingtarief zou daardoor stijgen tot circa 15,5%. Om dit versturende effect te voorkomen, schrijft het vijfde lid voor dat de goodwill impairment van 30 wordt bijgeteld bij het vereenvoudigde inkomen of verlies. Daardoor bedraagt het vereenvoudigde inkomen of verlies opnieuw 960 en blijft het vereenvoudigde effectievebelastingtarief 15%. De veilighavenregel vervangt hiermee een systematiek van volledige eliminatie van verschillen door een systematiek van gerichte correctie, waarbij uitsluitend wordt gecorrigeerd indien de symmetrische verwerking ontbreekt.

In het voorgestelde artikel 8.11d, zesde lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit in een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 wordt toegepast een keuze kan maken als bedoeld in artikel 9.3, vierde lid, indien in dat verslagjaar voor fiscale doeleinden de boekwaarden van activa en passiva worden aangepast aan de reële waarde als gevolg van een gebeurtenis die leidt tot een overdracht van activa en passiva. Deze bepaling ziet op situaties waarin niet wordt voldaan aan de voorwaarden van het derde lid, bijvoorbeeld omdat een fiscale 'step-up' plaatsvindt.

In het voorgestelde artikel 8.11d, zevende lid, wordt bepaald dat de keuze van het zesde lid ook kan worden gemaakt met betrekking tot een overdracht van activa en passiva die heeft plaatsgevonden in een eerder verslagjaar, mits die keuze in dat eerdere verslagjaar nog niet beschikbaar was. Hiermee wordt voorkomen dat overdrachten die hebben plaatsgevonden vóór de invoering van deze regeling blijvend buiten de reikwijdte van de keuze zouden vallen terwijl de effecten daarvan nog doorwerken in de financiële verslaggeving.

In het voorgestelde artikel 8.11d, achtste lid, wordt geregeld hoe het resultaat dat voortvloeit uit de aanpassing van de boekwaarden van activa en passiva wordt verwerkt indien toepassing wordt gegeven aan het zesde of zevende lid. Dat resultaat wordt in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt, dan wel gespreid over vijf verslagjaren overeenkomstig artikel 9.3, vierde lid. Hiermee wordt aangesloten bij de systematiek van hoofdstuk 9 en wordt voorkomen dat substantiële verschillen in boekwaarden volledig in één verslagjaar doorwerken in de berekening van het vereenvoudigde effectievebelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11d, negende lid, wordt voor de toepassing van dit artikel gedefinieerd wat onder een overdracht van activa en passiva wordt verstaan.

Onderdeel a ziet op transacties waarbij activa en passiva worden overgedragen in samenhang met de verwerving van een beslissend eigendomsbelang in een entiteit, met uitzondering van transacties als bedoeld in artikel 9.2, tweede lid.

Onderdeel b ziet op reorganisaties als bedoeld in hoofdstuk 9.

Hiermee wordt aangesloten bij de reikwijdte van de regels inzake de wereldwijde minimumbelasting voor transacties die leiden tot een overdracht van activa en passiva in het kader van overnames en reorganisaties.

In het voorgestelde artikel 8.11d, tiende lid, wordt de temporele reikwijdte van dit artikel geregeld. Dit artikel is niet alleen van toepassing op overdrachten van activa en passiva die plaatsvinden in het verslagjaar waarop artikel 8.11 wordt toegepast, maar ook op overdrachten die in eerdere verslagjaren hebben plaatsgevonden, voor zover en zolang de overgedragen activa en passiva worden verantwoord in de financiële verslaggeving die wordt gebruikt bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Daarmee wordt gewaarborgd dat de regeling blijft doorwerken zolang de effecten van de overdracht nog doorwerken in de relevante financiële verslaggeving, bijvoorbeeld via afschrijvingen, afwaarderingen of aanwending van belastinglatenties.

Artikel 8.11e (Grensoverschrijdende toerekening van inkomen en belastingen)

Artikel 8.11e ziet op de grensoverschrijdende toedeling van het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen tussen groepsentiteiten ingeval één van beide groepsentiteiten een vaste inrichting, een doorkijkentiteit, een gecontroleerd buitenlands lichaam of een hybride entiteit is en de andere groepsentiteit de hoofdentiteit - ingeval van een vaste inrichting - of - in de overige gevallen - de groepsentiteit-belanghouder is.

In het voorgestelde artikel 8.11e, eerste lid, wordt geregeld dat voor de toedeling van het vereenvoudigde inkomen ingeval van een vaste inrichting of een doorstroomentiteit de bepaling van artikel 6.13 respectievelijk artikel 6.14 wordt gevolgd. Voor de toedeling van de

vereenvoudigde belastingen ingeval van een doorkijkentiteit wordt de bepaling van artikel 7.5, tweede lid, gevolgd. Grosso modo komen die bepalingen erop neer dat voor een vaste inrichting het inkomen wordt bepaald aan de hand van de aparte financiële verslaggeving die voor een vaste inrichting wordt aangehouden, dikwijls voor belastingdoeleinden. Voor doorkijkentiteiten geldt dat het inkomen van de doorstroomentiteit wordt toegedeeld aan de groepsentiteit-belanghouder, tenzij sprake is van een onderliggende vaste inrichting. Dezelfde toedeling aan de groepsentiteit-belanghouder geldt ook voor de belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11e, tweede lid, wordt het uitgangspunt geregeld voor de toedeling van grensoverschrijdende vereenvoudigde belastingen. Op grond van de 'hoofdregels' van artikel 7.5, eerste en derde tot met vijfde lid, wordt een aantal belastingen toegerekend aan de entiteit waaraan het daarmee verband houdende inkomen wordt toebedeeld; dit wordt ook wel omschreven als een "push-down" van die belastingen. Het betreft de belastingen die worden geheven bij de hoofdentiteit of de groepsentiteit-belanghouder en die verband houden met het inkomen van een vaste inrichting, een gecontroleerd buitenlands lichaam of een hybride entiteit alsmede belastingen op uitdelingen aan de groepsentiteit-belanghouder. Echter, voor de berekening van de vereenvoudigde belastingen worden deze grensoverschrijdende belastingen omwille van de vereenvoudiging in geen enkele getoetste staat in aanmerking genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11e, derde lid, wordt een uitzondering hierop geregeld. Op grond van deze uitzondering worden de bronbelastingen op winstuitdelingen door een groepsentiteit, welke bronbelastingen worden geheven door de staat waarin die groepsentiteit is gevestigd, wel in aanmerking genomen bij de berekening van de vereenvoudigde belastingen. Op het uitgangspunt van het tweede lid dat een aantal grensoverschrijdende belastingen nergens in aanmerking wordt genomen, bestaan twee uitzonderingen. De eerste uitzondering is de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting. Op grond van deze vereenvoudigingskeuze worden het inkomen en de belastingen van een vaste inrichting toegerekend aan de hoofdentiteit. De vereenvoudigingskeuze vaste inrichting wordt uitgewerkt in het vierde tot en met het achtste lid. De vereenvoudigingskeuze vaste inrichting geldt ingevolge het vierde lid per verslagjaar en per getoetste staat.

In het voorgestelde artikel 8.11e, vierde lid, wordt geregeld dat voor de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting aan de volgende, cumulatieve vereisten moet zijn voldaan:

- In de staat van de hoofdentiteit worden de inkomsten uit een vaste inrichting die is gelegen in een andere staat, aan de belastingheffing onderworpen.
- In de staat van de hoofdentiteit zijn maatregelen gericht tegen hybride mismatches van toepassing welke maatregelen vergelijkbaar zijn met de bepalingen in afdeling 2.2a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en die zijn gebaseerd op actiepunten 2 van het BEPS-project.
- De uitgestelde belastingen die worden geheven over het inkomen van de hoofdentiteit, met inachtneming van de uitgaven die toerekenbaar zijn aan de binnenlandse activiteiten, zijn niet opgenomen in de acute en latente belastinglast tegen een lager tarief dan het minimumtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11e, vijfde lid, wordt geregeld dat onder de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting de volgende toedeling van toepassing is:

- Het vereenvoudigde inkomen of verlies van een vaste inrichting wordt toegedeeld aan dat van de hoofdentiteit voor zover dat inkomen of verlies ook wordt meegenomen bij de berekening van de verschuldigde belasting over het belastbare inkomen uit de vaste inrichting.
- De acute en latente betrokken belastingen van de hoofdentiteit die verband houden met het inkomen of verlies van de vaste inrichting, worden in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van de getoetste staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd.
- Bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd, wordt rekening gehouden met de verrekening of vermindering door de staat van hoofdentiteit van de belasting die in de staat van de vaste inrichting is geheven. Dat wil zeggen dat het bedrag van de verrekening of vermindering wordt opgeteld bij de vereenvoudigde belastingen van de staat van de hoofdentiteit. Dat bedrag mag niet hoger zijn dan het nominale belastingtarief van de staat van de hoofdentiteit vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van de vaste inrichting. Het bedrag aan verrekening of vermindering bestaat niet uitsluitend de verrekening of vermindering die ziet op het desbetreffende verslagjaar, maar ook op het bedrag aan te verrekenen of verminderen belasting uit eerdere jaren dat is voortgewenteld naar dat verslagjaar.
- Bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen – of het kwalificerende inkomen en de betrokken belastingen – van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen, zijn artikel 6.13, zesde lid, en artikel 7.5, achtste lid, niet van toepassing. Indien die bepalingen wel van toepassing zouden zijn, dan zouden het inkomen en de belastingen in de staat van de vaste inrichting (voor de winstbelasting), niet meer aan die staat worden toegerekend voor zover sprake is van de inhaal van een verrekenbaar verlies uit die vaste inrichting (voor de winstbelasting) in de staat van de hoofdentiteit.

In het voorgestelde artikel 8.11e, zesde lid, wordt geregeld dat indien sprake is geweest van een vereenvoudigd verlies van de vaste inrichting dat in mindering is gekomen op het vereenvoudigde inkomen in de staat van de hoofdentiteit, dat verlies eerst moet worden ingehaald. Dat betekent dat de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting van toepassing blijft totdat in de staat van de hoofdentiteit hetzelfde bedrag aan inkomen uit de vaste inrichting is begrepen in de vereenvoudigde belastingen als in de staat van de vaste inrichting.

In het voorgestelde artikel 8.11e, zevende lid, wordt geregeld dat indien de belastingverrekening of -vermindering voor in het buitenland geheven belasting in de staat van de hoofdentiteit te herleiden is naar verscheidene in het buitenland geheven belastingen, een evenredige toerekening geldt om te bepalen welk deel ziet op de belasting van de vaste inrichting. Het aan de vaste inrichting toe te rekenen deel van de belastingverrekening of – vermindering wordt bepaald door het totale bedrag van de verrekening of de verminderingen te vermenigvuldigen met de breuk van het inkomen van de vaste inrichting gedeeld door het totale buitenlandse inkomen. Ook hier geldt dat bedrag van de in aanmerking te nemen verrekening of

vermindering niet hoger mag zijn dan het nominale belastingtarief van de staat van de hoofdentiteit vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van de vaste inrichting. Dat wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld X

Het totale buitenlandse inkomen van A Co, die gevestigd is in staat Y bedraagt 150, waarvan 100 betrekking heeft op een vaste inrichtingen in staat X en 50 op royalty-inkomen. Bij een totaalbedrag aan belastingverrekening van 15 wordt de aan de vaste inrichting toe te rekenen bedrag aan verrekening gesteld op 10, namelijk $15 \times 100/150$.

In het voorgestelde artikel 8.11e, achtste lid, wordt geregeld dat de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting geen betrekking heeft op het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. De belasting die betrekking heeft op het inkomen van de vaste inrichting en die worden geheven op het niveau van de hoofdentiteit, wordt niet meegenomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in de staat van de vaste inrichting.

In het voorgestelde artikel 8.11e, negende lid, wordt de tweede uitzondering op het uitgangspunt van het tweede lid geregeld. Het gaat hier om een keuzemogelijkheid die gemaakt wordt voor een periode van vijf verslagjaren en geldt voor de gehele multinationale groep. Op grond van deze uitzondering worden de belastingen die betrekking hebben op het inkomen van een vaste inrichting, een gecontroleerd buitenlands lichaam of een hybride entiteit alsmede belastingen op uitdelingen aan de groepsentiteit-belanghouder, en die worden geheven op het niveau van de hoofdentiteit of groepsentiteit-belanghouder, wel meegenomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in de staat van de vaste inrichting of de groepsentiteit; een “push-down” van belasting geheven op het niveau van de hoofdentiteit of de groepsentiteit-belanghouder derhalve. Bij de bepaling van de belasting die wordt toegedeeld aan een gecontroleerd buitenlands lichaam moet rekening worden gehouden met de beperkingen van artikel 7.5, zesde en zevende lid. De keuze kan niet worden gemaakt indien voor de hoofdentiteit de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting is gemaakt. De keuzemogelijkheid van het negende lid is evenmin voorhanden indien in de staat van de vaste inrichting of de groepsentiteit een binnenlandse bijheffing van toepassing is. In dat geval worden de belastingen die aan de laatstgenoemde staat zouden worden toegerekend (moest er geen binnenlandse bijheffing van toepassing zijn) nergens in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen.

Artikel 8.11f (Bijzondere entiteiten)

In het voorgestelde artikel 8.11f, eerste lid, wordt geregeld hoe voor de toepassing van artikel 8.11 wordt omgegaan met een uiteindelijkkemoederentiteit die een doorkijkentiteit is of een vaste inrichting als bedoeld in artikel 10.1, vierde lid. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van die uiteindelijkkemoederentiteit worden verminderd overeenkomstig artikel 10.1. Indien het volledige belang in de uiteindelijkkemoederentiteit wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.1, eerste lid, worden het vereenvoudigde

inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen geacht nihil te bedragen. Hiermee wordt aangesloten bij de behandeling van dergelijke entiteiten binnen de reguliere GloBE-regels.

In het voorgestelde artikel 8.11f, tweede lid, wordt een vergelijkbare regeling opgenomen voor een uiteindelijkkmoederentiteit of groepsentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel als bedoeld in artikel 10.2. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van die entiteit worden verminderd overeenkomstig artikel 10.2. Indien aan de in het tweede lid opgenomen voorwaarden wordt voldaan, worden het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen geacht nihil te bedragen.

Onderdeel a regelt dat het volledige belang in de uiteindelijkkmoederentiteit moet worden gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.2, eerste lid.

Onderdeel b regelt dat het volledige inkomen moet zijn uitgekeerd als aftrekbaar dividend.

De vermindering overeenkomstig artikel 10.2 vindt plaats indien en voor zover een aftrekbaardividendstelsel van toepassing is op de uiteindelijkkmoederentiteit en op een groepsentiteit waarin die uiteindelijkkmoederentiteit een belang houdt, mits die groepsentiteit in dezelfde staat is gevestigd als de uiteindelijkkmoederentiteit en het kwalificerende inkomen wordt dooruitgedeeld aan een belanghouder als bedoeld in artikel 10.2, eerste lid.

In het voorgestelde artikel 8.11f, derde lid, wordt geregeld dat de bijheffing voor een getoetste staat geacht wordt nihil te bedragen indien het vereenvoudigde effectievebelastingtarief voor die getoetste staat na toepassing van het eerste en tweede lid ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Daarmee wordt voorkomen dat een bijheffing ontstaat in situaties waarin de toepassing van het eerste of tweede lid weliswaar niet leidt tot een volledige vermindering tot nihil, maar het vereenvoudigde effectievebelastingtarief na toepassing van die bepalingen nog steeds ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11f, vierde lid, wordt geregeld hoe voor de toepassing van artikel 8.11 wordt omgegaan met een fiscaal transparante entiteit die geen uiteindelijkkmoederentiteit is. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een dergelijke entiteit worden geacht nihil te bedragen indien al het inkomen en alle belastingen van die entiteit, na toepassing van artikel 6.14, eerste lid, worden toegerekend aan een of meer vaste inrichtingen of aan een of meer groepsentiteit-belanghouders.

Onderdeel a ziet op de situatie waarin het inkomen en de belastingen worden toegerekend aan een of meer vaste inrichtingen op grond van de artikelen 6.14, tweede lid, en 7.5, eerste lid.

Onderdeel b ziet op de situatie waarin het inkomen en de belastingen worden toegerekend aan een of meer groepsentiteit-belanghouders op grond van de artikelen 6.14, derde lid, en 7.5, tweede lid.

In het voorgestelde artikel 8.11f, vijfde lid, wordt geregeld dat de bijheffing voor een getoetste staat geacht wordt nihil te bedragen indien het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van alle groepsentiteiten in die getoetste staat op grond van het eerste, tweede of vierde lid nihil bedragen. Daarmee wordt gewaarborgd dat geen bijheffing ontstaat in situaties waarin voor alle groepsentiteiten in de getoetste staat reeds een volledige vermindering tot nihil heeft plaatsgevonden.

In het voorgestelde artikel 8.11f, zesde lid, wordt geregeld dat de bijheffing over een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit geacht wordt nihil te bedragen voor een

verslagjaar indien die entiteit ten aanzien van al haar groepsentiteit-belanghouders als fiscaal transparant wordt aangemerkt of wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit op grond van artikel 10.5. Daarmee wordt aangesloten bij de behandeling van dergelijke entiteiten binnen hoofdstuk 10 van de Wet minimumbelasting 2024.

Artikel 8.11g (Uitsluitingen)

In het voorgestelde artikel 8.11f WMB 2024 is opgenomen welke entiteiten niet in aanmerking komen voor de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel in het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024. Deze entiteiten betalen doorgaans geen belasting in een staat en hebben daardoor waarschijnlijk niet voldoende vereenvoudigde belastingen om te voldoen aan de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel.

Het voorgestelde artikel 8.11f, eerste lid, onderdeel a WMB 2024 bepaalt dat de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel niet van toepassing is op staatloze groepsentiteiten in een getoetste staat. Een uitzondering geldt voor staatloze groepsentiteiten die fiscale transparante entiteiten zijn en waarvoor het voorgestelde artikel 8.11e, vierde lid, WMB 2024 van toepassing is. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen worden dan onder bepaalde voorwaarden geacht nihil te bedragen.

Het voorgestelde artikel 8.11f, eerste lid, onderdeel b WMB 2024 bepaalt dat beleggingsentiteiten niet in aanmerking komen voor de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel, tenzij het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, WMB 2024 van toepassing is. Wanneer een beleggingsentiteit als fiscaal transparant wordt aangemerkt of wordt behandeld als fiscaal transparante entiteit op grond van artikel 10.5 WMB 2024, bedraagt de bijheffing nihil ingevolge het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.11f, eerste lid, onderdeel c WMB 2024 ziet op groepsentiteiten die onderworpen zijn aan een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel en waarvoor artikel 10.3 WMB 2024 van toepassing is. Wanneer er een openstaand saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting in een staat bestaat in het begin van het verslagjaar dan komen deze groepsentiteiten niet in aanmerking voor de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel.

Het voorgestelde artikel 8.11f WMB 2024 is in lijn met onderdeel 2.7 van het Side-by-Side-pakket van januari 2026. Deze voorgestelde bepaling werkt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling terug tot en met 1 januari 2026 en vindt op grond van die bepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026

Artikel 8.11h (Eerste toepassing en hernieuwde toepassing)

In het voorgestelde artikel 8.11g, WMB 2024 is voor de toepassing van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel opgenomen welke toetredings- en herintredingsregel er gelden om selectief gebruik van de veilig havenregel te voorkomen.

Het voorgestelde artikel 8.11g, eerste lid, WMB 2024 bepaalt dat de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veilig havenregel voor het eerst kan worden toegepast indien voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen 24 maanden voorafgaand aan de eerste dag van dat verslagjaar een bijheffing verschuldigd is geweest.

Het voorgestelde artikel 8.11g, tweede lid, WMB 2024 heeft betrekking op de herintredingsregel en bepaalt vanaf wanneer een getoetste staat opnieuw de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel kan toepassen. Dit is het geval wanneer voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen 24 maanden na de eerste dag van het verslagjaar de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel niet wordt toegepast een bijheffing verschuldigd is geweest. Herintreding onder de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel is mogelijk gemaakt vanwege het permanente karakter van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel.

Het voorgestelde artikel 8.11g, derde lid, WMB 2024 heeft betrekking op de situatie dat een groep heeft gekozen om groepsentiteiten, beleggingsentiteiten en verzekeringsbeleggingsentiteiten in dezelfde staat aan te merken als een getoetste staat overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid. Aan het eerste en tweede lid is dan slechts voldaan indien geen bijheffing verschuldigd is geweest ten aanzien van zowel de in die staat gevestigde groepsentiteiten als beleggingsentiteiten of verzekeringsbeleggingsentiteiten waarop de keuze betrekking heeft.

Het voorgestelde artikel 8.11g, vierde lid, WMB 2024 bepaalt dat voor de toepassing van het eerste en tweede lid een verslagjaar waarin voor de desbetreffende getoetste staat geen bijheffing wordt berekend, aangemerkt als een verslagjaar waarin geen bijheffing verschuldigd is geweest.

Het voorgestelde artikel 8.11f WMB 2024 is in lijn met onderdeel 2.7 van het Side-by-Side-pakket van januari 2026. Deze voorgestelde bepaling werkt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling terug tot en met 1 januari 2026 en vindt op grond van die bepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

Onderdeel F (artikel 8.15 Wet minimumbelasting 2024)

Op grond van het voorgestelde artikel 8.15, eerste lid, WMB 2024 leidt de toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel ertoe dat, indien daarvoor wordt gekozen door de informatieaangiftie-indienende groepsentiteit, de bijheffing op nihil wordt gesteld ten aanzien van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel over de binnenlandse en buitenlandse winsten van multinationale groepen, waarvan de uiteindelijke moederentiteit is gevestigd in een kwalificerende jurisdictie. Om voor de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel te kwalificeren dient een jurisdictie te beschikken over een kwalificerend belastingstelsel. Een dergelijk stelsel moet een minimumbelastingniveau waarborgen over zowel binnenlandse als wereldwijde winsten van een multinationale groep. In dat verband gelden er criteria op basis waarvan moet worden beoordeeld of sprake is van een zogenoemd kwalificerend binnenlands belastingstelsel en een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel in het vierde respectievelijk vijfde lid van het voorgestelde artikel 8.15 WMB 2024. Deze toepassingsvoorwaarden zijn een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve criteria.

Het voorgestelde artikel 8.15, tweede lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de keuze zoals bedoeld in het eerste lid van het voorgestelde artikel 8.15 WMB 2024 alleen kan gelden voor de verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026. Indien deze keuze is gemaakt vindt er ook

geen bijheffing plaats ter zake van elk belang in een joint venture of een met de joint venture verbonden partij.

Het voorgestelde artikel 8.15, derde lid, WMB 2024 bepaalt dat jurisdicties die lid zijn van het inclusive framework on BEPS (IF) vanaf 2026 alleen in 2027 of 2028 nog een verzoek kunnen indienen ter beoordeling door het IF of zij aan de criteria voldoen voor de toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel.

In het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat sprake van een kwalificerend binnenlands belastingstelsel indien een statutair vennootschapsbelastingtarief van ten minste 20% van toepassing is, ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel a, Wet WMB 2024. Hierbij wordt rekening gehouden met algemene vrijstellingen of gelijksoortige preferentiële regimes, alsmede met vennootschapsbelastingen die worden geheven door lagere overheden. Het wettelijke nominale belastingtarief is het belastingtarief dat over het algemeen wordt geheven ten aanzien van multinationale groepen op basis van een veelomvattende winstbelastinggrondslag. In dat kader moet het gaan om een belastinggrondslag waarop geen wezenlijke uitzonderingen van toepassing zijn. Ten tweede dient er ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, Wet WMB 2024 een binnenlandse bijheffing of alternatieve binnenlandse minimumbelasting met een tarief van ten minste 15% van kracht te zijn die van toepassing is op een substantieel deel van de binnenlandse winsten van een multinationale groep die onder de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting valt. Bij een alternatieve binnenlandse minimumbelasting worden ondernemingen belast op basis van het hoogste bedrag van de belastingplicht volgens de regels van de alternatieve minimumbelasting of het bedrag van de belastingplicht volgens de reguliere vennootschapsbelasting. Ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, subonderdeel 1, WMB 2024 dient een alternatieve minimumbelasting, dan wel kwalificerende binnenlandse bijheffing, gebaseerd te zijn op de winst volgens de financiële verslaggevingsstandaard (van de multinationale groep als geheel of van een deel daarvan). Voor aanpassingen hierop geldt dat deze zijn toegestaan, mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Aanpassingen aan de winst op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die bijvoorbeeld gericht zijn op het overnemen van afschrijvingsschema's uit het belastingstelsel of op het in lijn brengen met de fiscale behandeling van een beloning in aandelen, worden geacht in overeenstemming te zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Daarnaast zou een uitsluiting van inkomsten met een hoog belastingtarief van de alternatieve minimumbelasting eveneens in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Verder kan de vennootschapsbelasting worden gecompenseerd door buitenlandse of binnenlandse belastingtegoeden (tax credits), mits deze tegoeden in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting.

De alternatieve minimumbelasting zou bijvoorbeeld van toepassing kunnen zijn op het wereldwijde inkomen van de belastingplichtige waarbij belastingtegoeden voor buitenlandse belastingen meetellen om aan het vereiste minimumtarief te voldoen. Ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, subonderdeel 2, WMB 2024 dient de alternatieve minimumwinstbelasting een nominaal tarief te hanteren van 15%. Het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, subonderdeel 3, WMB 2024 vereist daarbij dat de alternatieve

minimumwinstbelasting van toepassing is op een substantieel deel van de winst van in die staat gevestigde groepsentiteiten. De alternatieve minimumwinstbelasting hoeft niet te gelden voor iedere individuele groepsentiteiten in een bepaalde staat die onderworpen is aan de wereldwijde minimumbelasting, maar dient het totale in een staat behaalde winst dat gemaakt wordt door groepsentiteiten die onderworpen zijn aan de wereldwijde minimumbelasting te belasten met de alternatieve minimumwinstbelasting. Op deze wijze wordt er toch voldaan aan de eis dat de alternatieve minimumwinstbelasting van toepassing moet zijn op een substantieel deel van de winst van aan wereldwijde minimumbelasting onderworpen groepsentiteiten gevestigd in een bepaalde staat, ondanks dat er een deel van deze groepsentiteiten niet belast wordt door de alternatieve minimumwinstbelasting.

Naast deze kwalificerende alternatieve minimumwinstbelasting vereist het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel c, WMB 2024 dat het belastingstelsel niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in die jurisdictie gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%.² Voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel geldt – kort gezegd – dat er zowel actief als passief inkomen uit activiteiten gelegen in een andere jurisdictie in aanmerking wordt genomen. De beoordeling hiervan moet worden gebaseerd op de opzet en de werking van de GloBE-regels, met inbegrip van de toepasselijke veilighavenbepalingen en met inachtneming van eenzelfde behandeling van stimuleringsmaatregelen, waaronder de gunstige behandeling van fiscale regelingen voor bedrijven met reële economische activiteit. Verder moet de beoordeling zijn gebaseerd op een pragmatische inschatting van de algehele werking van het belastingstelsel dat van toepassing is in de desbetreffende jurisdictie, inclusief de beschikbaarheid en behandeling van belastingtegoeden en -faciliteiten binnen dat stelsel. De enkele mogelijkheid dat een multinationale groep in een hypothetisch scenario zou zijn onderworpen aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst, betekent niet dat een jurisdictie niet aan dit criterium voldoet. Een jurisdictie zou bijvoorbeeld aan dit criterium kunnen voldoen als het een vennootschapsbelastingregime hanteert met een effectief belastingtarief van iets minder dan 15% over bepaalde type inkomsten, maar de multinationale groep die van deze faciliteit gebruik maakt, waarschijnlijk aanzienlijke andere inkomsten uit binnenlandse activiteiten heeft die ruim boven de 15% worden belast, waardoor het gemiddelde belastingtarief zeer waarschijnlijk boven de 15% ligt. Een belastingstelsel voldoet niet aan dit criterium wanneer multinationale groepen in deze jurisdictie in aanmerking komen voor belastingvoordelen waarvan de potentiële omvang en het gewicht een zodanig materieel risico met zich brengen dat een multinationale groep onderworpen zal zijn aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst. Dit criterium moet in zijn geheel, over een langere periode en op geaggregeerd niveau worden beschouwd en niet afzonderlijk voor elke multinationale groep. Aan dit criterium kan worden voldaan door de toepassing van de alternatieve minimumbelasting. Daarnaast kan ook rekening worden gehouden met eventuele wettelijke regelingen ter bestrijding van BEPS³-risico's.

² OESO (2026), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimumtax/side-by-side-package.pdf>, p. 83 en 84.

³ Base Erosion and Profit Shifting.

In het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld aan welke eisen moet worden voldaan voor het bepalen of er sprake is van een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel.

Voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel geldt ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, onderdeel a, WMB 2024, in de eerste plaats dat een belastingstelsel van toepassing is op zowel actief als passief buitenlands inkomen van buitenlandse dochtermaatschappijen, met slechts beperkte uitzonderingen. Het moet gaan om een alomvattend belastingstelsel dat van toepassing is op vennootschappen met buitenlands inkomen. De grondslag voor de berekening van buitenlands inkomen moet breed zijn en mag geen materiële uitzonderingen bevatten. Het inkomen moet zowel het actieve als het passieve inkomen van gecontroleerde buitenlandse vennootschappen omvatten, zelfs wanneer dat inkomen niet aan de aandeelhouders wordt uitgekeerd. Voor deze doeleinden moet onder gecontroleerde buitenlandse vennootschap elke buitenlandse vennootschap worden verstaan die wordt gecontroleerd door een aandeelhouder in de kwalificerende jurisdictie. Beperkte uitzonderingen op de belastbare inkomsten zijn mogelijk, mits deze uitzonderingen in lijn zijn met de beleidsdoelstellingen van minimumbelasting. Bijvoorbeeld wanneer de regeling alleen inkomsten uitsluit die in het land van herkomst doorgaans tegen een hoog tarief worden belast (bijvoorbeeld inkomsten uit de winningssector, zoals olie en gas). Daarnaast dient een belastingstelsel, in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, onderdeel b, WMB 2024 over voldoende mechanismen te beschikken om risico's ten aanzien van grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS) te adresseren. Het kwalificerende buitenlandse belastingstelsel moet gerichte en doeltreffende mechanismen bevatten die zijn ontworpen om aanmerkelijke BEPS-risico's aan te pakken. Een stelsel zou bijvoorbeeld aan dit criterium kunnen voldoen door regels te hanteren die voorkomen dat de belasting over passief en in het buitenland laagbelast inkomen wordt gecompenseerd door verrekening met belastingtegoeden (tax credits) die betrekking hebben op actief en in het buitenland hoogbelast inkomen. Op dezelfde wijze zou een stelsel aan dit criterium kunnen voldoen door een belastingplichtige te verplichten om afzonderlijk rekening te houden met inkomsten uit CFC's die onderworpen zijn aan een laag belastingtarief en inkomsten die onderworpen zijn aan een hoog belastingtarief. Tot slot geldt als voorwaarde voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel op grond van het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, onderdeel c, WMB 2024 dat er geen materieel risico is dat de buitenlandse winsten van multinationale groepen die onder de wereldwijde minimumbelasting zouden vallen en hun uiteindelijke moederentiteit in de jurisdictie hebben, onderworpen zijn aan een effectief tarief van minder dan 15%. De beoordeling van dit criterium moet worden gemaakt op basis van de opzet en werking van de wereldwijde minimumbelasting. De toelichting op het derde criterium voor een in aanmerking komend binnenlands belastingstelsel is in het algemeen ook van toepassing op dit criterium.

Onderdeel G (artikel 8.16 Wet minimumbelasting 2024)

In het voorgestelde artikel 8.16, WMB 2024 wordt de uiteindelijk moederentiteit veiligehavenregel geregeld. Deze veiligehavenregel heeft betrekking op de binnenlandse

activiteiten van multinationale groepen waarvan de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd in een jurisdictie die beschikt over een kwalificerend binnenlands belastingstelsel. De criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel bij deze veilighavenregel zijn gelijk aan de criteria die zijn neergelegd in het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, WMB 2024. Voor de toelichting van deze criteria wordt korthedshalve verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, WMB 2024. Deze veilighavenregel leidt ertoe dat de bijheffing voor de onderbelastewinstmaatregel op nihil wordt gesteld ten aanzien van entiteiten die zijn gevestigd in de staat van de uiteindelijkkemoederentiteit. De uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel vervangt in feite de tijdelijke onderbelastewinstmaatregel, die in artikel 8.14 Wet MB 2024 is neergelegd, met aanvullende voorwaarden. Om voor de uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel te kwalificeren, dient een jurisdictie een kwalificerend binnenlands belastingstelsel hebben dat op of voor 1 januari 2026 van kracht is. Wanneer een andere IF-jurisdictie verzoekt om in aanmerking te komen voor uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel, zal het IF in de eerste helft van 2026 beoordelen of aan de criteria wordt voldaan.

Artikel I, onderdeel H (artikel 8.17 Wet minimumbelasting 2024)

In het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 is de veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen opgenomen. Deze regeling ziet op het aantrekken en/of behouden van reële economische activiteiten. Met deze veilighavenregel wordt meer ruimte geboden voor het ondersteunen van innovatie en specifieke (duurzaamheids)investeringen. De veilighavenregel bevat daarom waarborgen om te garanderen dat deze alleen kan worden toegepast indien sprake is van daadwerkelijke reële economische activiteit. De toepassing van deze veilighavenregel is gelimiteerd door middel van een maximum dat gekoppeld is aan de loonkosten of materiële vaste activa.

Het voorgestelde artikel 8.17, eerste lid, WMB 2024 bepaalt dat indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, de bijheffing in een staat die betrekking heeft op kwalificerende fiscale regelingen in een verslagjaar nihil bedraagt.

Op grond van het voorgestelde artikel 8.17, tweede lid, WMB 2024 is de bijheffing in een staat die betrekking heeft op kwalificerende fiscale regelingen het verschil tussen de bijheffing in een staat berekend volgens de behandeling van kwalificerende fiscale regelingen overeenkomstig het derde lid, en de bijheffing in een staat indien de keuze, bedoeld in eerste lid niet was gemaakt.

In het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, WMB 2024 wordt bepaald met welk bedrag de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar wordt vermeerderd. Wanneer de kwalificerende fiscale regeling betrekking heeft op een belastingtegoed, dan wordt het bedrag aan verrekening of teruggave van dit belastingtegoed dat is toe te rekenen aan een kwalificerend fiscale regeling in aanmerking genomen bij het bedrag betrokken belastingen op grond van het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, onderdeel a, WMB 2024. Wanneer de kwalificerende fiscale regeling betrekking heeft op een verhoogde vergoeding, extra aftrek of vrijstelling van belastingheffing, dan wordt dit bedrag vermenigvuldigd met het belastingtarief om in aanmerking te worden genomen bij het bedrag betrokken belastingen op grond van het voorgestelde artikel

8.17, derde lid, onderdeel b en c, WMB 2024. Het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, onderdeel d, WMB 2024, ziet op kwalificerende fiscale regelingen die betrekking hebben op de toepassing van een voordelig belastingtarief. Het bedrag aan inkomen dat tegen een afwijkend voordelig tarief is belast moet worden vermenigvuldigd met het verschil tussen het nationale belastingtarief en het voordelige belastingtarief.

Het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, WMB 2024 ziet op de berekening van het maximum om te waarborgen dat fiscale regelingen betrekking hebben op reële economische activiteiten. Voorgesteld wordt dat voor toepassing van het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, WMB 2024 de vermeerdering van de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar ten hoogste een van de volgende bedragen is. Allereerst kan op grond van het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel a WMB 2024 voor het maximum worden aangesloten bij 5,5% van ten hoogste de in het verslagjaar in aanmerking komende loonkosten ter zake van de in het verslagjaar in aanmerking komende werknemers die in die staat activiteiten verrichten, dan wel de afschrijvingen van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen. Voor de berekening van dit maximum wordt aangesloten bij de definities in artikel 8.3 WMB 2024. Daarnaast kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ingevolge het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel b WMB 2024 kiezen om voor het maximum aan te sluiten bij 1% van de boekwaarde van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van gronden en andere materiële activa waarop niet wordt afgeschreven. De afschrijvingen die betrekking hebben op materiële activa die in aanmerking zijn genomen voor de berekening van het maximum ingevolge het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel b WMB 2024, worden uitgezonderd van de berekening van het maximum ingevolge het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel a WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 werkt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling terug tot en met 1 januari 2026 en vindt op grond van die bepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

Onderdeel I (artikel 13.2 Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 13.2 WMB 2024 regelt de duur en werking van keuzes die door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit worden gemaakt. Het eerste lid bepaalt dat de daarin genoemde keuzes gelden voor een periode van vijf opeenvolgende verslagjaren.

De voorgestelde wijziging van artikel 13.2, eerste lid, WMB 2024 strekt ertoe de verwijzing naar het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel b, WMB 2024 op te nemen. Hierdoor geldt de vijfjaarsperiode eveneens voor de keuze om bij de toepassing van de kwalificerende fiscale regelingen-veiligehavenregel aan te sluiten bij 1% van de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van gronden en andere materiële activa waarop niet wordt afgeschreven. Daarmee wordt aangesloten bij de systematiek van andere meerjarige keuzes in de Wet minimumbelasting 2024.

Daarnaast wordt artikel 13.2, tweede lid, WMB 2024 aangevuld met verwijzingen naar het voorgestelde artikel 8.11bc, vijfde lid, en artikel 8.11e, vierde en negende lid, WMB 2024. Hiermee wordt geregeld dat de daarin opgenomen keuzes per verslagjaar kunnen worden gemaakt. Het

betreft keuzes die nauw samenhangen met de toepassing van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel en waarvan een jaarlijkse beoordeling beter aansluit bij de aard van de betreffende vereenvoudigingen.

De wijzigingen van artikel 13.2 WMB 2024 vinden op grond van artikel II voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

Artikel II

In artikel II wordt voorzien in de inwerkingtreding en de eerste toepassing van de in deze wet opgenomen wijzigingen van de Wet minimumbelasting 2024.

In het eerste lid wordt geregeld dat deze wet in werking treedt met ingang van 1 januari 2026. Hiermee wordt aangesloten bij het tijdstip waarop het Side-by-Side-pakket van januari 2026 beoogt toepassing te vinden.

In het tweede lid wordt geregeld dat artikel I, onderdelen A, B, C, D, H en I, voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026. Deze onderdelen betreffen de invoering van de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel en daarmee samenhangende bepalingen. Hiermee wordt aangesloten bij de beoogde toepassing van deze veiligehavenregel vanaf verslagjaren die aanvangen in 2026.

In het derde lid wordt geregeld dat artikel I, onderdeel E, voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025. Dit onderdeel betreft een wijziging van artikel 13.2 van de Wet minimumbelasting 2024 inzake de toepassing van de vijfjaarskeuze voor de veiligehavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen. Met deze datum wordt aangesloten bij de systematiek van de Wet minimumbelasting 2024, waarbij verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025 worden aangemerkt als verslagjaren vanaf 2026.

In het vierde lid wordt geregeld dat artikel I, onderdelen F en G, voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2026. Deze onderdelen betreffen de veiligehavenregel voor kwalificerende binnenlandse bijheffingen en de daarmee samenhangende bepalingen. Hiermee wordt aangesloten bij het uitgangspunt van het Side-by-Side-pakket dat deze onderdelen in beginsel eerst toepassing vinden vanaf verslagjaren die aanvangen in 2027.

In het vijfde lid wordt voorzien in een uitzondering op het vierde lid. Op grond van dit lid kunnen artikel I, onderdelen F en G, reeds toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025 indien aan één van de in dat lid opgenomen voorwaarden wordt voldaan.

Onderdeel a ziet op de situatie waarin in de getoetste staat een veiligehavenregel voor een kwalificerende binnenlandse bijheffing van toepassing is als bedoeld in artikel 8.13.

Onderdeel b ziet op de situatie waarin voor de getoetste staat uitsluitend op de OESO-modelregels gebaseerde wet- of regelgeving van kracht is. Hiermee wordt aangesloten bij situaties waarin voor de desbetreffende staat uitsluitend een op de OESO-modelregels gebaseerd minimumbelastingstelsel geldt en geen andere relevante minimumbelastingregels van toepassing zijn.

Onderdeel c ziet op de situatie waarin in alle staten waarin op de OESO-modelregels gebaseerde wet- of regelgeving van kracht is, voor het desbetreffende verslagjaar artikel 8.11 wordt toegepast en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze, bedoeld in artikel 8.11, eerste lid, in al die staten heeft gemaakt. Hiermee wordt beoogd te waarborgen dat de vervroegde toepassing van artikel I, onderdelen F en G, uitsluitend plaatsvindt indien de vereenvoudigde effectievebelastingtarief-veiligehavenregel binnen de betrokken staten op consistente wijze wordt toegepast.

CONCEPT AP

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2027)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	3
1.	Inleiding	3
2.	Pakket Belastingplan 2027	3
3.	Opzet algemeen deel	5
4.	Inkomensbeleid	6
5.	Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2026	6
5.1	Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen.....	6
5.2	Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	8
5.3	Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek).....	9
5.4	Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	10
5.5	Bevriezen aftoppingsgrens pensioen.....	16
5.6	Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten.....	16
5.7	Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	18
5.8	Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	23
5.9	Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties.....	25
5.10	Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	28
5.11	Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's en vrachtauto's	33
5.12	Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen.....	35
5.13	Indexering alcoholaccijns.....	38
5.14	Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	40
5.15	Verhoging belastingvrije kilometervergoeding BES-eilanden	41
5.16	Verlaging benzineaccijns BES eilanden	42
5.17	Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing.....	42
6.	Budgettaire aspecten	44
7.	Grenseffecten	45
8.	EU-aspecten	46
9.	Gegevensbescherming	48
10.	Doenvermogen	48

11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven.....	53
12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen	58
13. Advies en consultatie.....	60
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	65

CONCEPT Rvdr

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het wetsvoorstel Belastingplan 2027 (BP 2027). Het wetsvoorstel bevat onder andere het inkomensbeleid voor het komende jaar en fiscale maatregelen met (budgettaire) gevolgen die samenhangen met de begroting voor het jaar 2027. Voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel is het wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2027 in werking treden.

2. Pakket Belastingplan 2027

Het pakket Belastingplan 2027 bestaat uit **PM** wetsvoorstellen met daarin een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Naast de maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen, wordt voorgesteld een aantal actuele maatschappelijke opgaven aan te pakken. In de wetsvoorstellen in dit pakket zijn onder andere ambities op het terrein van arbeid en inkomen, aanpak belastingconstructies en klimaat uitgewerkt. De plannen voor die thema's worden hieronder kort toegelicht. Een uitgebreidere toelichting op de afzonderlijke wetsvoorstellen vindt u in de memories van toelichting bij de betreffende wetsvoorstellen.

Samenstelling pakket Belastingplan 2027

Het pakket Belastingplan 2027 bestaat uit de volgende **PM** wetsvoorstellen:

- Wetsvoorstel Belastingplan 2027;
- Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2027;
- **PM**

Het pakket Belastingplan 2027 is zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2027 in werking moeten treden of vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum in het Staatsblad moeten zijn opgenomen. Fiscale maatregelen die met ingang van 1 januari 2028 of later in werking kunnen treden, worden zo veel mogelijk als zelfstandige wetsvoorstellen ingediend of opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2028 dat het komende voorjaar bij de Staten-Generaal wordt ingediend. Hierbij zal het doorgaans niet gaan om fiscale maatregelen met budgettair effect.

Maatregelenpakket energieschok

Naar aanleiding van de situatie in het Midden-Oosten heeft het kabinet een maatregelenpakket aangekondigd (hierna: maatregelenpakket energieschok).¹ In dit maatregelenpakket zijn op drie thema's maatregelen aangekondigd: een versnellingsoffensief om verduurzaming te versterken, de vergroting van de onafhankelijkheid van olie en gas uit het buitenland en het gericht steunen van kwetsbare burgers en bedrijven. Budgettair is voor € 627 miljoen aan uitgavenmaatregelen aangekondigd en voor € 300 miljoen aan lastenmaatregelen.

¹ Kamerstukken II PM brief van 20 april 2026, Acties weerbaarheid energieschok.

Arbeid en inkomen

PM

Vereenvoudiging

PM

Klimaat

PM

Brede welvaart

Jaarlijks bestaat het pakket Belastingplan uit een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Daarbij ligt doorgaans de nadruk op maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen die op 1 januari van het eerstvolgende kalenderjaar ingaan. Van fiscale maatregelen kan ook een financiële prikkel uitgaan die gedrag kan beïnvloeden, bijvoorbeeld door het stimuleren van gewenst gedrag of het ontmoedigen van ongewenst gedrag. Hiermee kan het belastingstelsel gericht bijdragen aan maatschappelijke opgaven, zoals het verduurzamen van de economie door vergroening van belastingtarieven. Recente belastingplanpakketten bevatten bijvoorbeeld voorstellen op het terrein van arbeid en inkomen, vereenvoudiging, klimaat, vermogen, wonen en gezondheid. Daarbij is het een uitdaging om vooruitgang uit te drukken in andere vormen dan economische groei en materiële welvaart. Het kabinet onderschrijft daarom de toegevoegde informatiewaarde van brede welvaart. In het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2023 heeft het kabinet een uitgebreid overzicht van de ontwikkeling van brede welvaart geschetst, op basis van de Monitor Brede Welvaart van het Centraal Bureau voor Statistiek (CBS).²

Spreiding van wetgeving

Het kabinet hecht aan spreiding van fiscale wetgeving. Een ruime, reële voorbereidingstijd voor nieuwe wetgeving en de gelegenheid voor beide Kamers om daar zorgvuldig naar te kijken, komt de kwaliteit ten goede. Kamerleden van beide Kamers³ en diverse adviesorganen vragen hier ook al geruime tijd terecht aandacht voor. Daarom hanteert het kabinet de volgende uitgangspunten voor fiscale wetgeving:

- 1) De beleidsmatig meest ingrijpende en voorzienbare wetsvoorstellen over de kabinetsperiode spreiden en als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject indienen.
- 2) Minder beleidsmatig en meer technische en kleinere fiscale wijzigingen opnemen in een fiscale verzamelwet, die als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject in het voorjaar wordt ingediend.
- 3) Fiscale wetgeving opnemen in een pakket Belastingplan als een van de volgende omstandigheden speelt:
 - Er bestaat een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar;

² Financieel Jaarverslag van het Rijk 2024; Monitor Brede Welvaart & SDG's.

³ Kamerstukken II 2024/25, 36602 nr. 127

- er bestaat voor de reparatie van jurisprudentie noodzaak voor de inwerkingtreding (rekening houdend met implementatietermijnen of overgangsrecht) voor het eerstvolgende kalenderjaar; of
- er bestaat politieke noodzaak of een toezegging voor inwerkingtreding voor het eerstvolgende kalenderjaar.

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

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving⁴ en aanwijzing 6.4⁵ uit de Aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire, thematische en-/ of uitvoeringstechnische samenhang. Zo wordt de opbrengst van bepaalde maatregelen gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat een van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin voornoemde toelichting op de beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2027.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Paragraaf 4 gaat in op het inkomensbeleid. Vanaf paragraaf 5 wordt per maatregel in het BP 2027 een toelichting gegeven. In die paragraaf wordt ook per maatregel ingegaan op de doelmatigheid en de doeltreffendheid.

Doeltreffendheid is de mate waarin de beleidsmaatregel er naar verwachting in zal slagen om het gestelde beleidsdoel te bereiken. Uiteengezet wordt *hoe* en *in welke mate* de in te zetten instrumenten naar verwachting bijdragen aan het realiseren van het doel. De doelmatigheid is de mate waarin dat tegen zo laag mogelijke kosten gebeurt en hoe dat in verhouding staat tot de gestelde doelen. Het kan gaan om budgettaire gevolgen, maar ook om maatschappelijke gevolgen

⁴ Kamerstukken I 2010/11, 32500 VI, M.

⁵ Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl).

of uitvoeringskosten. Daarnaast wordt per maatregel in het algemeen deel van deze memorie informatie over een al dan niet beoogde evaluatie of monitoring van de op voorhand ingeschatte doelmatigheid en doeltreffendheid gegeven. Daarbij komt ook de benodigde beleidsinformatie aan bod. Het is belangrijk om voorafgaand aan de implementatie van nieuw beleid te bepalen hoe die informatie wordt vergaard en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid. De Strategische Evaluatie Agenda (SEA) die wordt meegestuurd met de begroting Financiën en Nationale Schuld bevat een meerjarig overzicht van alle beleidsevaluaties op het terrein van belastingen en toeslagen. Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting. Het slot van het algemeen deel van deze memorie gaat in een aantal paragrafen achtereenvolgens in op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gegevensbescherming, de grenseffecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de uitvoeringsgevolgen en het resultaat van advies en consultatie.

4. Inkomensbeleid

PM augustusbesluitvorming

5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2027

5.1 Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

Een werkgever kan een onbelaste reiskostenvergoeding geven van maximaal € 0,23 per kilometer over de volledige reisafstand die de werknemer voor woon-werkverkeer en overige zakelijke kilometers aflegt. Deze regel is onderdeel van de zogenoemde gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding. Deze gerichte vrijstelling biedt werkgevers de mogelijkheid om maximaal € 0,23 per kilometer onbelast te vergoeden (zonder gebruik te hoeven maken van de vrije ruimte). Het ligt echter aan de afspraken tussen de werkgever en de werknemer of en zo ja in welke mate de reiskosten ook daadwerkelijk worden vergoed. Het maakt voor toepassing van de gericht vrijgestelde kilometervergoeding niet uit hoe de werknemer reist (lopend, fietsend, met ov of met de auto). Als een werknemer met het ov reist, kan een werkgever er ook voor kiezen de (hogere) werkelijke kosten onbelast te vergoeden. De onbelaste reiskostenvergoeding is niet van toepassing op een door de werkgever ter beschikking gesteld vervoermiddel. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de auto van de zaak of de fiets van de zaak.

Uit de laatste evaluatie van de reiskostenvergoeding blijkt dat het merendeel van de werkgevers een vorm van een reiskostenvergoeding aanbiedt.⁶ Slechts 11% van de werkgevers biedt geen enkele vorm van reiskostenvergoeding aan. Een kilometervergoeding voor het gebruik van de privéauto is de meest gebruikelijke vorm van het verstrekken van een reiskostenvergoeding; 55% van de werkgevers biedt deze vorm aan. Ongeveer driekwart van de werknemers in Nederland krijgt een reiskostenvergoeding aangeboden door hun werkgever.

⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36.418, nr. 141, bijlage.

Het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding is voor het laatst per 2024 verhoogd. Er vindt niet automatisch elk jaar een indexatie plaats. Het kabinet neemt maatregelen om de gestegen kosten voor huishoudens en bedrijven op te vangen. Om de koopkracht van mensen te ondersteunen, verhoogt het kabinet daarom structureel de maximaal gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding met terugwerkende kracht per 1 januari 2026 van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer. Omgerekend leidt de hogere reiskostenvergoeding tot een voordeel van circa € 0,30 per liter brandstof.⁷ Voor de ritten die een werknemer moet maken om voor en naar het werk te reizen, kan hiermee door de werkgever een groot deel van de prijsstijging van brandstof belastingvrij worden gecompenseerd. Het kabinet kiest voor een verhoging met terugwerkende kracht om deze (spoed)maatregel voor werkgevers, softwareontwikkelaars en de Belastingdienst zo uitvoerbaar mogelijk te houden. Deze maatregel betreft de codificatie van het goedkeurend beleidsbesluit terzake **PM**. Deze voorgestelde wijziging geeft werkgevers de mogelijkheid om de onbelaste reiskostenvergoeding te verhogen, maar deze wijziging creëert op zichzelf geen verplichting. Het kabinet roept werkgevers op om van deze fiscale faciliteit gebruik te maken, zodat het voordeel ook daadwerkelijk bij de werknemers terechtkomt. Het beleidsbesluit is PM gepubliceerd, waardoor werkgevers over de eerste 5 maanden van 2026 een verhoging met terugwerkende kracht konden toepassen. Het kabinet heeft er mede voor gekozen om deze maatregel terugwerkende kracht te geven, omdat het een ingrijpende structuurwijziging zou zijn als binnen een kalenderjaar twee verschillende maximum forfaits gelden. Dat zou niet uitvoerbaar zijn voor de Belastingdienst. Het kan echter voorkomen dat het toepassen van deze verhoging met terugwerkende kracht nauwelijks voordeel oplevert voor de ontvanger, of dat dit de administratieve lasten voor de inhoudingsplichtige onevenredig groot zijn. Denk hierbij aan situaties waarin op declaratiebasis incidenteel een reiskostenvergoeding wordt verstrekt, bijvoorbeeld door het UWV aan uitkeringsgerechtigden.⁸ Het staat werkgevers en werknemers vrij om af te spreken de verhoging alleen voor de toekomst toe te passen of helemaal niet toe te passen.

De verhoging van het maximum van de gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer geldt voor werknemers in de loonheffingen, maar ook voor de hoogte van de aftrekbare reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters.

Ten slotte geldt ook voor de andere in de Wet IB 2001 opgenomen forfaitaire aftrekbedragen voor reiskosten dat structureel en met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 een forfait van € 0,25 geldt in plaats van € 0,23 per kilometer. Het gaat dan om:

- de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten voor reiskosten van ziekenbezoek;
- de aftrek voor weekenduitgaven voor gehandicapten;
- de giftenaftrek voor de situatie waarin een vrijwilliger afziet van een reiskostenvergoeding.

⁷ Bij gemiddeld verbruik van 1 op 15.

⁸ Beleidsregel kostenvergoeding UWV.

Een verhoging van de gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding zorgt vooral voor een aansluiting op de daadwerkelijke reiskosten als een werknemer met een privéauto reist. Er wordt echter voor gekozen om deze verhoging voor alle vervoersmodaliteiten toe te passen. Een generieke stijging naar € 0,25 per kilometer sluit het beste aan bij de huidige uitvoeringsstructuur van de onbelaste reiskostenvergoeding. Een differentiatie zou de gerichte vrijstelling veel complexer maken in de uitvoering.

Het kabinet spant zich, conform de aangenomen motie van de leden Bikker en Dijk⁹, in samenwerking met de Stichting van de Arbeid, in om zoveel mogelijk werknemers te bereiken met deze maatregel.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het kabinet wil ervoor zorgen dat huishoudens en bedrijven niet direct in de problemen komen door de gestegen brandstofprijzen. Met het verhogen van de gerichte vrijstelling voor reiskosten biedt het kabinet werkgevers de mogelijkheid de prijsstijgingen voor hun werknemers te compenseren door een hogere kilometervergoeding te geven voor zakelijke reizen, waaronder woon-werkverkeer. De maatregel is daarmee doeltreffend. De maatregel biedt alleen compensatie voor hogere kosten aan werknemers van werkgevers die bereid zijn een (hogere) reiskostenvergoeding te verstrekken. Het is niet verplicht voor werkgevers om een dergelijke vergoeding te geven, dan wel te verhogen. De maatregel is doelmatig, omdat de kosten van de maatregel bijna volledig terecht komen bij werknemers die daadwerkelijk hogere reiskosten hebben.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De Belastingdienst heeft beoordeeld dat de voorgestelde maatregel uitvoerbaar is, maar geeft aan dat de forfaitaire bedragen in de Wet IB 2001 pas bij de definitieve aangifte inkomstenbelasting over 2026 kan worden toegepast. Het is niet meer mogelijk om deze verhoging door te voeren in het aangifteprogramma waarmee een verzoek voor een voorlopige aanslag over 2026 kan worden ingediend. Daarnaast kan de verhoging ook niet meer worden verwerkt in alle papieren aangifte inkomstenbelastingbiljetten over het jaar 2026. In het papieren biljet dat gebruikt wordt om aangifte te doen voor het belastingjaar 2026 zal voor actuele cijfers verwezen worden naar de website van de Belastingdienst maar voor het F-biljet (overlijden) kan de verhoging niet meer worden aangepast omdat deze formulieren al verstuurd worden aan de nabestaanden.

5.2 Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

De energie-investeringsaftrek (EIA) is een regeling die tot doel heeft om investeringen in aangewezen energiebesparende bedrijfsmiddelen te stimuleren. De EIA heeft het karakter van een eenmalige aanvullende aftrekpost op de winst van thans 40% van het investeringsbedrag. In het maatregelenpakket Acties Weerbaarheid Energieschok is aangekondigd dat bedrijven extra ondersteund zullen worden bij het nemen van verduurzamingsmaatregelen door het aftrekpercentage van de EIA per 1 januari 2027 te verhogen naar 45,5%. Hiermee wordt het nog

⁹ Kamerstukken II 2025/26, 36.933, nr. 18.

aantrekkelijker voor bedrijven om investeringen te doen in energiebesparende maatregelen of duurzame energie.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel is onderdeel van een maatregelenpakket dat burgers en bedrijven een steun in de rug geeft, de weerbaarheid op lange termijn vergroot en de afhankelijkheid van energie uit het buitenland vermindert. Door het aftrekpercentage van de EIA te verhogen wordt het aantrekkelijker voor bedrijven om investeringen te doen in energiebesparende maatregelen of duurzame energie. Hiermee wordt beoogd bedrijven extra te ondersteunen bij het nemen van verduurzamingsmaatregelen.

De volgende evaluatie van de EIA is beoogd in 2027 en ziet op de periode 2022-2026. De doeltreffendheid en doelmatigheid van de regeling zal daar conform de regeling Periodiek Evaluatieonderzoek worden gezien, de hoogte van het aftrekpercentage maakt daar onderdeel van uit. Data over de verhoging per 2027 is dan nog niet beschikbaar.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde wijziging van de EIA met betrekking tot het verhogen van het aftrekpercentage is een parameterwijziging in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). Deze wijziging heeft beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst.

5.3 Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)

Zoals aangekondigd in het maatregelenpakket acties Weerbaarheid Energieschok wordt de startersaftrek afgeschaft. De startersaftrek is een verhoging van de zelfstandigenaftrek. Een belastingplichtige ondernemer komt hiervoor – kort gezegd – in aanmerking indien hij in één of meer van de vijf voorafgaande jaren geen ondernemer was en bij hem in die periode niet meer dan tweemaal zelfstandigenaftrek is toegepast.

Omdat afschaffing per 1 januari 2027 niet uitvoerbaar is, vindt eerst per 1 januari 2027 een verlaging plaats van de startersaftrek van € 2.123 naar € 10. Vervolgens wordt de startersaftrek per 1 januari 2028 afgeschaft.

Er is geen overgangsrecht. De maatregel geldt dus zowel voor nieuwe startende ondernemers als voor belastingplichtigen die bijvoorbeeld in 2025 een onderneming zijn gestart en verwachtten nog enkele jaren belastingvoordeel te kunnen krijgen. Zij kunnen in 2026 uiteraard nog wel gebruik maken van de startersaftrek.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de startersaftrek was het stimuleren van ondernemerschap in de inkomstenbelasting. De onderbouwing hiervoor is dat ondernemerschap positieve externe effecten kan hebben voor de maatschappij als geheel. Dat kan bijvoorbeeld door meer innovatie, meer werkgelegenheid en meer investeringen.

Uit de evaluatie blijkt dat de startersaftrek waarschijnlijk zeer beperkt doeltreffend is. De startersaftrek leidt niet tot veel meer ondernemerschap. De omvang is te klein voor een substantieel effect. Bovendien draagt het extra ondernemerschap beperkt bij aan het algemene maatschappelijke doel van de positieve externe effecten. Dit heeft ook deels te maken met de toegenomen groep IB-ondernemers die alleen eigen arbeid aanbieden. Zij zijn minder vaak geneigd om te investeren in werkgelegenheid, kapitaal of innovatie.

Tegenover de beperkte maatschappelijke baten staan maatschappelijke kosten. De startersaftrek kent relatief hoge uitvoeringslasten vanwege het urencriterium. Ook is sprake van een groot budgettair beslag. Andere maatschappelijke kosten zijn de negatieve neveneffecten zoals een verstoring van arbeidsmarktkeuzes en hoge inkomensrisico's, mede doordat veel IB-ondernemers niet goed verzekerd zijn tegen ziekte, arbeidsongeschiktheid en ouderdom.

Door het afschaffen van de startersaftrek komt een ondoelmatige en ondoeltreffende maatregel te vervallen. Dit maakt het belastingstelsel eenvoudiger. De opbrengst van het afschaffen van de startersaftrek is onderdeel van de dekking van de maatregelen in het kader van de Acties Weerbaarheid Energieschok. Er vindt geen evaluatie van deze maatregel plaats, omdat de startersaftrek met ingang van 1 januari 2028 vervalt.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De startersaftrek kan per 1 januari 2028 volledig worden afgeschaft, voor het jaar 2027 betreft dit een parameteraanpassing.

5.4 Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

Belastingplichtigen kunnen in de inkomstenbelasting onder voorwaarden gebruikmaken van de aftrekpost vanwege uitgaven voor specifieke zorgkosten (de aftrekpost). Deze aftrekpost voorziet erin dat bepaalde uitgaven als gevolg van ziekte of een beperking onder voorwaarden worden afgetrokken. Bepaalde zorgkosten mogen worden afgetrokken. Hiervoor komt in aanmerking het deel van de kosten dat uitkomt boven het drempelbedrag en waarvoor geen vergoeding is gekregen van bijvoorbeeld de (aanvullende) zorgverzekering of de bijzondere bijstand. Onder omstandigheden geldt een verhoging van het in aftrek te brengen bedrag. In 2024 maakten zo'n 900.000 huishoudens gebruik van de aftrekpost, met een gemiddelde compensatie van € 400. Zo'n 245.000 belastingplichtigen maakten in 2024 ook gebruik van de regeling tegemoetkoming specifieke zorgkosten (TSZ-regeling), waarbij een gemiddeld geldbedrag van € 340 werd uitbetaald.

In 2022 is een negatieve evaluatie van de aftrekpost vastgesteld. Ingevolge de begrotingsregels is het dan noodzakelijk om te bezien of de regeling dient te worden afgeschaft, aangepast of te worden omgezet in een subsidie. De onderzoekers concluderen onder andere dat het doel en de doelgroep onvoldoende duidelijk zijn en dat er daardoor niet goed vastgesteld kan worden of de regeling doelmatig is. Ook bestaan er zorgen over het gebruiksgemak voor belastingplichtigen en

de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst. De beschikbare financiële middelen worden hierdoor onvoldoende gericht en onvoldoende effectief ingezet om mensen met een chronische ziekte of beperking financieel te ondersteunen. In reactie op de evaluatie hebben de ministeries van Financiën, Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Volksgezondheid, Welzijn en Sport in afstemming met het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties een ambtelijke verkenning verricht om te bezien of aanpassing of alternatieven van de aftrekpost geboden is. De varianten in de fiscaliteit bleken te knellen vanwege het feit dat belastingplichtigen eerst kosten maken en die doorgaans pas na vaststelling de belastingaanslag terugkrijgen. Hierdoor wordt op een veel later moment duidelijk of de kosten worden vergoed, hetgeen leidt tot onzekerheid over de teruggave. Ten slotte blijkt de regeling complex, hetgeen een groot beroep doet op het doenvermogen. De regeling komt hierdoor niet altijd terecht waar de nood het hoogste is. Het kabinet stelt daarom, in overeenstemming met het coalitieakkoord, voor om de aftrekpost met ingang van 1 januari 2028 af te schaffen.

Aanleiding voor afschaffing van de regeling

Ontbreken eenduidige afbakening (doelgroep) en beperkte aansluiting op meerkosten van mensen met een chronische ziekte of beperking

Bij de vormgeving van de regeling is in het verleden beoogd om met name belastingplichtigen met structureel hogere en niet vergoede zorgkosten, zoals chronisch zieken en mensen met een beperking, te ondersteunen. In de praktijk is deze doelgroepafbakening echter niet scherp te maken, omdat er veel mensen zijn met een chronische ziekte of beperking en er grote heterogeniteit bestaat in de hoogte van meerkosten. Deze heterogeniteit hangt af van individuele factoren als het type chronische ziekte of beperking, de ernst, het stadium en de verschijningsvorm, de sociale context en gezondheidsvaardigheden. In plaats daarvan knoopt de regeling aan bij het type kosten dat wordt gemaakt en niet bij persoonskenmerken. Er zijn geen kostenposten te definiëren die uitsluitend voorkomen bij mensen met een chronische ziekte of beperking. De mate waarin mensen met een chronisch ziekte of beperking met meerkosten in de zorg gebruikmaken van de regeling blijkt volgens de evaluatie beperkt (ca. 16%). Zelfs binnen de onzekerheid van de doelgroepdefinitie is dit percentage erg laag.

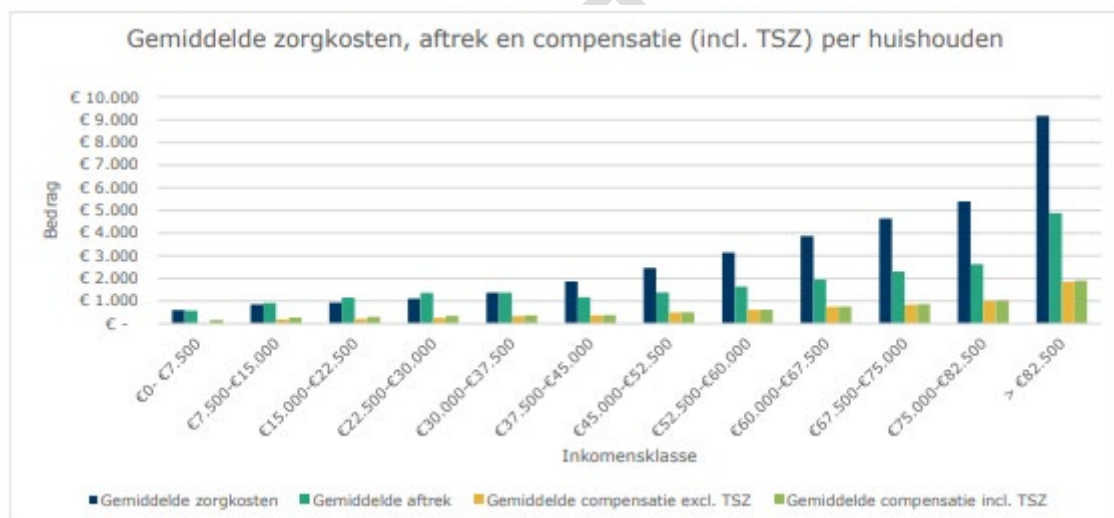
Door het ontbreken van mogelijkheden om een doelgroep af te bakenen is de regeling gebaseerd op het type kosten dat wordt gemaakt. Hierdoor kunnen ook belastingplichtigen zonder chronische ziekte of beperking gebruikmaken van de aftrek als zij worden geconfronteerd met deze kosten. Dat is bijvoorbeeld het geval bij de kostenposten mondzorg en gehoorapparaten. Een groot deel van de middelen wordt ook besteed aan de kostenposten mondzorg en gehoorapparaten, terwijl deze dus ook terechtkomen bij mensen zonder chronische ziekte of beperking.

Beperkte doeltreffendheid en doelmatigheid

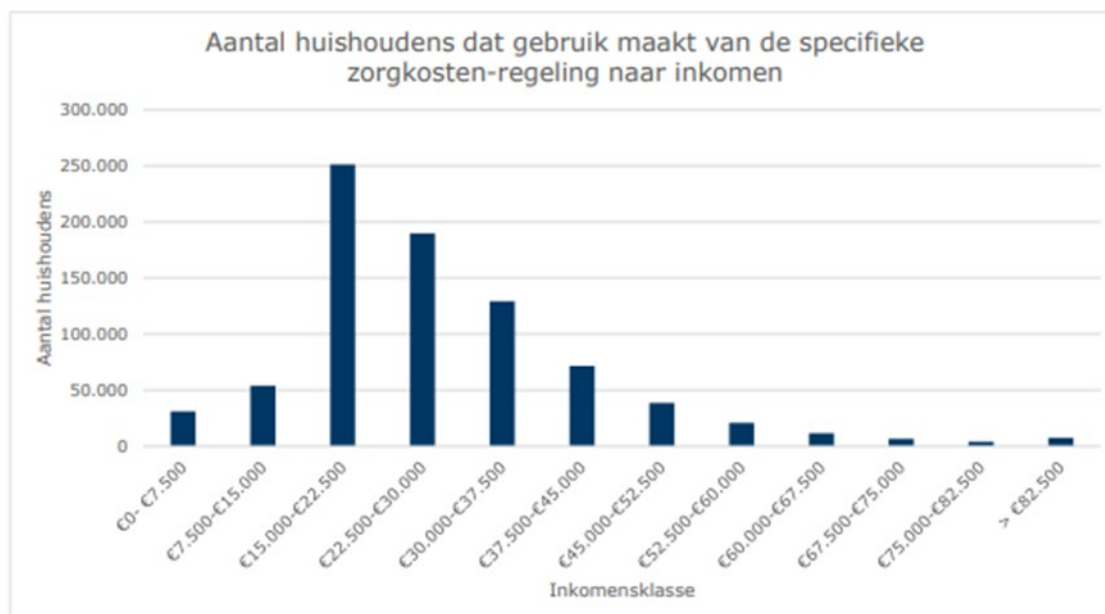
Met behulp van de evaluatie is geconcludeerd dat de aftrek beperkt doelmatig en doeltreffend is. Wanneer wordt gekeken naar het bredere doel van de regeling (het bieden van een compensatie voor meerkosten), blijkt de regeling beperkt doeltreffend. Dit komt onder andere doordat bepaalde zorgkosten zijn uitgezonderd en er sprake is van een drempel. Hierdoor valt een deel van de mensen met een chronische ziekte of beperking die meerkosten in de zorg hebben buiten de boot.

De hiervoor genoemde evaluatie concludeert dat de aftrek beperkt doelmatig en doeltreffend is. Wanneer wordt gekeken naar het (bredere) doel van de regeling, het bieden van een compensatie voor meerkosten, blijkt de regeling beperkt doeltreffend. Dit komt onder andere doordat bepaalde zorgkosten zijn uitgezonderd en er sprake is van een financiële drempel. Hierdoor valt een deel van de mensen met meerkosten buiten de boot. De regeling is daarnaast beperkt doelmatig. Zo blijkt uit informatie van de Belastingdienst dat er sprake is van substantieel onjuist gebruik van de regeling. Dit betreft naar schatting 39% van het bedrag aan opgegeven zorgkosten. Uit de in het kader van de evaluatie uitgevoerde enquête blijkt dat bij meer dan een kwart van de belastingplichtigen de opgevoerde uitgaven niet voortvloeien uit een chronische ziekte of beperking en bij een kwart slechts gedeeltelijk. Dit wordt niet aangemerkt als onjuist gebruik, maar toont wel dat de regeling onvoldoende gericht is op de beoogde doelgroep, waarbij niet kan worden uitgesloten dat binnen deze groep ook sprake is van onjuist gebruik. Kosten zijn niet aftrekbaar wanneer die al zijn vergoed. Dit leidt ertoe dat juist kostenposten waarvoor de keuze is gemaakt om deze niet te vergoeden onder de zorg- en ondersteuningswetten via de fiscaliteit gedeeltelijk collectief worden bekostigd. Dit geldt bijvoorbeeld voor uitgaven aan homeopathie en zorg in het buitenland.

Figuur PM



Figuur PM



Te grote complexiteit en belasting van het doenvermogen

De regeling is complex, doordat de regeling verschillende categorieën aftrekbare kosten, inkomensafhankelijke drempels en specifieke voorwaarden kent. Het is voor gebruikers onduidelijk welke kosten aftrekbaar zijn en deze sluiten niet altijd aan op de meerkosten van mensen met een chronische ziekte of beperking. Daarnaast bestaat samenloop met andere regelingen, waardoor het voor belastingplichtigen niet altijd duidelijk is welke kosten voor aftrek in aanmerking komen en welke uitgesloten zijn (bijvoorbeeld eigen bijdragen). Het invullen van de aftrekpost in de belastingaangifte is complex en kost gebruikers veel tijd. Sommige gebruikers hebben een belastingconsulent nodig om de aangifte te kunnen invullen. Het toepassen van de regeling vraagt van belastingplichtigen dat zij gemaakte kosten verzamelen, beoordelen en administreren en deze op de juiste wijze verwerken in de aangifte inkomstenbelasting. Hierdoor zijn de administratieve lasten hoog in verhouding tot het uitgekeerde bedrag. Daarnaast is voorfinanciering van meerkosten niet voor iedereen haalbaar en duurt het tot de (definitieve) aanslag tot de aftrek daadwerkelijk leidt tot een teruggave. Ook na deze periode kan angst voor terugbetalingen blijven bestaan. De complexiteit van de regeling vergroot het risico op fouten en leidt tot onjuist of onbedoeld gebruik. Uit informatie van de Belastingdienst blijkt dat er in 2018 bij 28% van de gebruikers van de aftrekpost (in de belastingaangifte) sprake is van een correctiepotentieel voor een bedrag van 39% van de opgegeven kosten. Hiermee wordt bedoeld op foutief ingevulde aangiften waarbij correctie mogelijk is. Deze correctie kan effect hebben op ontvangen toeslagen, die moeten worden terugbetaald en werkt door in het verzamelinkomen. Hierdoor kan dit effect hebben op inkomensafhankelijke regelingen zoals een lagere aanspraak op toeslagen, waardoor een terugbetalingsverplichting kan ontstaan.

Uitvoerings- en handhavingsproblemen

De regeling is complex voor belastingplichtigen en moeilijk uitvoerbaar en handhaafbaar voor de Belastingdienst. Belastingheffing vindt grotendeels geautomatiseerd plaats, maar de controle over meerkosten vindt handmatig plaats. Deze beoordeling van de aftrekpost vereist in veel gevallen een inhoudelijke beoordeling van zorgkosten, terwijl de Belastingdienst geen informatie heeft over gemaakte kosten en niet beschikt over medische expertise. Daarnaast kan er sprake zijn van ongemak bij het verwerken van medische gegevens. De beoordeling of kosten aftrekbaar zijn, is in sommige gevallen casuïstisch. Kosten moeten bijvoorbeeld noodzakelijk zijn wegens ziekte of invaliditeit en mogen bij hulpmiddelen alleen hoofdzakelijk voorkomen bij mensen met een chronische ziekte of beperking. Daarnaast is sprake van een relatief hoog nalevingstekort. Onjuist gebruik van de regeling is moeilijk te controleren en te corrigeren, mede vanwege de aard en diversiteit van de opgevoerde kosten.

Gelet op het voorgaande is het kabinet van oordeel dat de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten onvoldoende gericht, te complex en moeilijk uitvoerbaar is voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst. De regeling blijkt daarmee ongeschikt om mensen met meerkosten vanwege chronische ziekte of beperking op een effectieve en doelmatige wijze te ondersteunen. Dit is voor het kabinet reden om voor te stellen om de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten af te schaffen.

Vormgeving en reikwijdte van de voorgenomen afschaffing

Het kabinet stelt voor om de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten in de Wet inkomstenbelasting 2001 te schrappen. Daar wordt voorgesteld om afdeling 6.5 van die wet, waarin de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten is geregeld, met ingang van 1 januari 2028 te schrappen. Ook worden de daarmee samenhangende bepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 aangepast of geschrapt.

Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten vervalt ook de daaraan gekoppelde TSZ-regeling. Op grond van deze regeling kan recht bestaan op een tegemoetkoming, indien (een gedeelte van) het recht op heffingskortingen niet kan worden verzilverd als gevolg van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten. Er wordt ook voorgesteld om te voorzien in een overgangsbepaling, ten aanzien van de huidige systematiek van negatieve persoonsgebonden aftrek, waardoor voor gevallen waarin na 2027 nog een teruggaaf of nagekomen betaling plaatsvindt met betrekking tot voor die datum in aftrek gebrachte zorgkosten. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten zullen ook de bepalingen in lagere regelgeving die betrekking hebben op deze aftrek dienovereenkomstig worden aangepast.

Verhouding tot toekomstige ondersteuning

Het kabinet heeft in het coalitieakkoord vanaf 2027 € 350 miljoen vrijgemaakt via de “enveloppe zorgkosten chronisch zieken”. Het kabinet zal een integrale weging maken op welke manier de middelen uit de enveloppe het beste kunnen worden ingezet. Hierbij wordt ook bezien hoe de inzet van deze middelen zich verhoudt tot maatregelen die aangrijpen op de zorgkosten van mensen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten is een fiscale regeling die is vormgegeven als op het type kosten gebaseerde generieke aftrekpost. Zoals hiervoor toegelicht is de aftrekpost onvoldoende gericht en sluit deze onvoldoende aan bij mensen met meerkosten vanwege chronische ziekte of beperking. De huidige regeling omvat daarnaast een breed scala aan aftrekbare kosten, waaronder uitgaven voor dieetkosten en andere meerkosten als gevolg van ziekte of beperking. Met het vervallen van de aftrekpost worden deze kosten niet langer via de fiscaliteit gedeeltelijk gecompenseerd. Dit aspect is betrokken bij de beoordeling van dit wetsvoorstel, mede in het licht van de bredere afweging van maatregelen die zien op de inkomenspositie van personen met een chronisch ziekte of beperking.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen, Douane en overige uitvoeringsinstanties

De afschaffing van de aftrek specifieke zorgkosten (inclusief de tegemoetkoming) is een significante vereenvoudiging voor de Belastingdienst en een vereenvoudiging van het inkomstenbelastingproces om tot een berekening van het verzamelinkomen te komen. In relatie tot deze maatregel vinden er dan geen aanpassingen van het verzamelinkomen meer plaats doordat de aftrekbare specifieke zorgkosten op een later moment worden gecorrigeerd. Dat zorgt ook voor minder correcties van inkomensondersteunende regelingen en inkomensafhankelijke eigen bijdragen.

De combinatie van het medische (niet-fiscale) karakter en de vormgeving vanwege de massaliteit van het fiscale proces passen niet bij elkaar. Hierdoor is het moeilijk rekening te houden met de situatie van de burger. Deze inbreuk op de uitvoerings- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst en deze niet-fiscale taak wordt door de afschaffing weggenomen. De Belastingdienst is niet in staat medische gegevens te beoordelen. Vanwege de aard van het fiscale proces kan de Belastingdienst de knelpunten voor de burger niet wegnemen. De regeling is voor zowel burgers als de Belastingdienst complex. Het is voor de burger lastig te overzien (na alle voorgaande beoordelingen bij andere instanties met andere voorwaarden) welke kosten voor de fiscale regeling in aanmerking komen en welke onderbouwing daarvoor aanwezig moet zijn. Het hoge nalevingstekort van 28% (2018) is daarvan een duidelijk signaal.¹⁰

Er zullen incidentele inspanningen nodig zijn om de afschaffing te realiseren en communicatie en dienstverlening in te zetten. Dit vervangt echter de structurele inspanningen die thans gedaan worden om burgers en medewerkers te informeren over het (juist) toepassen van de aftrek specifieke zorgkosten, naast een vereenvoudiging en verbetering van het uitvoeringsproces.

Naast uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst, kan de afschaffing van de aftrek incidenteel leiden tot indirecte effecten bij andere uitvoeringsorganisaties. Door de wijziging van het verzamelinkomen kunnen burgers te maken krijgen met veranderingen in inkomensafhankelijke regelingen, zoals toeslagen en eigen bijdragen. Dit kan leiden tot een incidentele toename van vragen, verzoeken om informatie en bezwaren bij onder meer het CAK en andere betrokken

¹⁰ Dialogic en Significant Public (2022), Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten, p. 8.

uitvoeringsorganisaties. Deze effecten zijn naar verwachting tijdelijk en vooral rond de invoering van de maatregel.

5.5 Bevroren aftoppingsgrens pensioen

Met ingang van het 1 januari 2015 is het inkomen waarover een pensioen (tweede pijler) kan worden opgebouwd (pensioengevend loon) of waarover een lijfrente (derde pijler) kan worden opgebouwd gemaximeerd.¹¹ Per 2015 bedroeg deze zogenoemde aftoppingsgrens € 100.000.¹² Op grond van de wet¹³ wordt de aftoppingsgrens aan het begin van het kalenderjaar geïndexeerd. Vanwege deze indexatie bedraagt de aftoppingsgrens momenteel € 137.800 (bedrag 2026). Bij het begin van de kalenderjaren 2025 en 2026 is de aftoppingsgrens niet geïndexeerd vanwege het amendement Grinwis c.s. ter dekking van het in stand houden van de giftenaftrek in de winstbelasting en het verruimen van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting.¹⁴ Voorgesteld wordt om ook bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032 geen indexatie toe te passen met betrekking tot de aftoppingsgrens van het pensioengevend loon en van het inkomen voor de opbouw van lijfrenten. Hiermee wordt de indexatie van de aftoppingsgrens ook voor de komende zes jaar gepauzeerd. Deze maatregel betreft een algemene dekkingsmaatregel opgenomen in het coalitieakkoord 2026-2030 'Aan de slag'.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel voor pensioenen en lijfrenten leidt ertoe dat de aftoppingsgrens niet wordt verhoogd, met een budgettair oogmerk. De maatregel is daartoe doeltreffend en doelmatig. Er is niet voorzien in evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

5.6 Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

In het debat over de maatregelen van het kabinet inzake de hoge energie-en brandstofprijzen op 22 april 2026 is een motie¹⁵ ingediend voor het aanpassen van de dekking van de voorgestelde maatregelen, waarbij verzocht wordt deze dekking te zoeken bij een ondoelmatige regeling binnen de werkkostenregeling, zoals de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten. Deze motie is aangenomen. Het kabinet geeft gehoor aan deze motie en stelt voor deze gerichte vrijstelling af te schaffen.

Met ingang van 1 januari 2015 is een gerichte vrijstelling opgenomen voor branche-eigen producten van het bedrijf van de inhoudingsplichtige of van het bedrijf van een met de

¹¹ Artikel 18ga, eerste lid, Wet LB 1964 en artikel 3.127, derde lid, Wet IB 2001.

¹² Over het inkomen boven de aftoppingsgrens kan wel een nettopensioen of een nettolijfrente worden opgebouwd. Dit betekent dat vanuit het netto-inkomen kan worden gespaard waarbij voor de betreffende aanspraken uitsluitend een vrijstelling geldt in box 3.

¹³ Artikel 18ga, tweede lid, Wet LB 1964 en artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001.

¹⁴ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 90.

¹⁵ Kamerstukken II 2025/26, 36.933, nr. 30.

inhoudingsplichtige verbonden vennootschap, tot een bedrag van ten hoogste 20% van de waarde in het economische verkeer van deze producten, maar niet meer dan € 500 per werknemer per kalenderjaar. Denk hierbij aan personeelskorting op boodschappen, kleding, elektronica, gezinsabbonnementen, vliegtickets, hypotheekadvies of verzekeringspremies.

Het kabinet is zich bewust van het feit dat het afschaffen van deze gerichte vrijstelling financieel nadelig is voor specifieke sectoren die gebruik maken van deze gerichte vrijstelling, zoals de detailhandel en industriële/productiegerichte sectoren. De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten wordt gebruikt door deze werkgevers met vaak relatief veel deeltijders met relatief lage lonen. Deze gerichte vrijstelling voorkomt op dit moment dat de relatief kleine vrije ruimte bij deze werkgevers gebruikt moet worden voor kortingsregelingen op producten uit het eigen bedrijf. Andere overwegingen, zoals mede volgen uit de evaluatie van de werkkostenregeling, wegen echter zwaarder voor dit kabinet.

SEO Economisch Onderzoek (SEO) heeft de werkkostenregeling onlangs geëvalueerd.¹⁶ Eén van de aanbevelingen van SEO is: 'Schaf de vrijstelling voor korting op branche-eigen producten af.' SEO geeft aan dat deze geen maatschappelijk doel meer dient, dat de branche-eigen producten geen zakelijke kosten zijn en niet bijdragen aan de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Verder geeft SEO aan dat de korting op branche-eigen producten doelmatiger kan worden vormgegeven door de vrije ruimte te gebruiken. SEO oordeelt dat deze gerichte vrijstelling deels doeltreffend en niet doelmatig is. Het kabinet neemt met dit voorstel de aanbeveling over om de gerichte vrijstelling af te schaffen, zoals ook is verzocht in de eerdergenoemde motie van onder meer het lid Flach.

Het voorstel betekent dat werkgevers die werknemers korting geven op eigen producten, deze onder kunnen brengen in de zogenaamde vrije ruimte van de werkkostenregeling.¹⁷ Met dit voorstel wordt aangesloten bij het streven naar een vereenvoudiging van de werkkostenregeling, waarbij specifieke niet-zakelijke uitzonderingen worden teruggedrongen. In de communicatie richting het bedrijfsleven wordt extra aandacht besteed aan de overgang van deze gerichte vrijstelling naar het reguliere systeem van de vrije ruimte binnen de werkkostenregeling. Een tweetal bepalingen die zien op de belastingheffing van branche-eigen producten blijven in stand, omdat deze ook relevant zijn als de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten niet meer bestaat. Ten eerste regelt de Wet LB 1964¹⁸ dat het voordeel van het verstrekken van een branche-eigen product wordt bepaald aan de hand van de waarde in het economische verkeer. Deze bepaling is geïntroduceerd vanaf 2020 om de waardering in lijn te brengen met de gerichte vrijstelling. Vóór 2020 werd uitgegaan van de prijs die aan een derde (zijnde een eindgebruiker) in rekening gebracht zou worden als het product als zodanig in dezelfde vorm en onder dezelfde omstandigheden wordt aangeboden aan een derde. Als er geen sprake is van gelijke producten of overeenkomstige omstandigheden (denk bijvoorbeeld aan een groothandel) wordt de waarde

¹⁶ Kamerstukken II 2024/25, 36.602, nr. 163, bijlage.

¹⁷ Voor zover aan het gebruikelijkheidscriterium wordt voldaan. Werkgevers kunnen de korting ook als belast loon in aanmerking nemen bij werknemers. Deze mogelijkheid ligt echter minder voor de hand.

¹⁸ Artikel 13, tweede lid, Wet LB 1964.

bepaald aan de hand van de waarde in het economische verkeer. Om de administratieve last voor werkgevers zo beperkt mogelijk te houden, wil het kabinet voor de waardering van branche-eigen producten blijven aansluiten bij de waarde in het economische verkeer. Daarom wordt niet voorgesteld om deze waardering aan te passen. Ten tweede regelt de Wet LB 1964¹⁹ dat een korting op branche-eigen producten voor oud-werknemers kwalificeert als eindheffingsloon. Deze bepaling is destijds geïntroduceerd om te borgen dat het verstrekken van personeelskorting aan oud-werknemers geen fiscale gevolgen met zich meebrengt voor de oud-werknemer.²⁰ Zonder deze bepaling, is een dergelijk voordeel bruto loon voor de oud-werknemer. Dat heeft als gevolg dat een inhoudingsplichtige werkgever de hierover verschuldigde loonheffing moet verhalen op de oud-werknemer. Dat vindt het kabinet onwenselijk. Daarom wordt niet voorgesteld deze bepaling aan te passen, zodat bij oud-werknemers dit loonvoordeel verplicht eindheffingsloon blijft voor de werkkostenregeling.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten is als deels doeltreffend en niet doelmatig geëvalueerd. Het afschaffen van deze maatregel is daarom doeltreffend en doelmatig.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

Het vervallen van de vrijstelling voor branche-eigen producten raakt de systemen en processen bij de Belastingdienst niet. Met het vervallen van een gerichte vrijstelling wordt de werkkostenregeling minder complex. Wel verwacht de Belastingdienst dat met het vervallen van deze gerichte vrijstelling vaker afstemming plaatsvindt over de waardering van werknemersvoordelen, bijvoorbeeld bij het overnemen van kleding na 6 maanden, producten die over datum zijn et cetera. De Belastingdienst verwacht dit binnen de bestaande capaciteit op te kunnen lossen.

5.7 Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat

Het kabinet stelt voor om de regeling inzake het afdekken van valutarisico's die worden gelopen met een deelneming aan te passen. Het voordeel dat wordt behaald met een afdekkingsinstrument in verband met een valutarisico dat met een deelneming in een vreemde valuta wordt gelopen, kan op verzoek van de belastingplichtige tot de voordelen uit hoofde van de deelneming worden gerekend. In dat geval zijn deze voordelen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting. Het kabinet heeft met de voorgestelde wijziging tot doel om een onevenwichtigheid weg te nemen. De budgettaire opbrengst van deze aanpassing dient ter dekking van de structurele derving als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2025 over de toepassing van de liquidatieverliesregeling.²¹ Daarnaast maakt het kabinet van de gelegenheid gebruik om de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van afdekkingsinstrumenten op een aantal punten aan te vullen en te verduidelijken.

¹⁹ Artikel 31, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964.

²⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32.130, nr. 3.

²¹ HR 21 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:417.

De hiervoor genoemde wijzigingen vinden in beginsel voor het eerst toepassing met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027, met dien verstande dat overgangsrecht van toepassing is. De voorgestelde aanpassingen het overgangsrecht worden hierna toegelicht.

Aanpassing fiscale behandeling van het valutaresultaat op een afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling

Het kabinet stelt zoals gezegd voor om de regeling inzake het afdekken van valutarisico's die worden gelopen met een deelneming aan te passen. Onder de deelnemingsvrijstelling zijn voordelen uit hoofde van een deelneming onder voorwaarden vrijgesteld. De winsten zijn niet belast, terwijl de verliezen niet aftrekbaar zijn.²² Een voordeel dat voortkomt uit het valutarisico dat de belastingplichtige met een deelneming in vreemde valuta loopt, is ook vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling.²³ Dat valutarisico kan worden afgedekt. In de praktijk zijn daarvoor verschillende rechtshandelingen (lees: afdekkingsinstrumenten) beschikbaar. Gedacht kan worden aan een geldlening of een valutatermijncontract. Anders dan valutaresultaten die worden behaald op een deelneming, vallen valutaresultaten die worden behaald met een afdekkingsinstrument in beginsel niet onder de deelnemingsvrijstelling.²⁴ De valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten zijn in dat geval belast.

De valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten kunnen echter onder voorwaarden onder het regime van de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Als de inspecteur heeft vastgesteld dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen, wordt onder de huidige wettelijke regeling bij het vaststellen van de belastbare winst het voordeel (positief of negatief) uit die rechtshandeling onder de deelnemingsvrijstelling gebracht. Een valutawinst op het afdekkingsinstrument is in dat geval niet belast en een valutaverlies op het afdekkingsinstrument is niet aftrekbaar.

Ten aanzien van het valutaresultaat op een afdekkingsinstrument kunnen een niet-ingeprijsd valutaresultaat en een ingeprijsd valutaresultaat worden onderscheiden. Het ingeprijsde valutaresultaat laat zich reeds bij het aangaan van de rechtshandeling bepalen en houdt verband met de relatieve zwakte of sterkte van de betreffende valuta in vergelijking met de euro dan wel de functionele valuta van de belastingplichtige. Een 'zwakke' valuta is in deze context een valuta waarvan de markt verwacht dat de koers ten opzichte van de euro (of de functionele valuta van de belastingplichtige) gaat dalen. Een 'sterke' valuta is in deze context een valuta waarvan de markt verwacht dat de koers ten opzichte van de euro (of de functionele valuta van de belastingplichtige) gaat stijgen. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat betreft het verschil tussen de ingeprijsde (verwachte) koersontwikkeling²⁵ ten tijde van het aangaan van het afdekkingsinstrument en de daadwerkelijke koersontwikkeling bij afwikkeling van het afdekkingsinstrument. Deze daadwerkelijke koersontwikkeling kan door bijvoorbeeld politieke beslissingen en economische ontwikkelingen anders zijn dan vooraf is ingeprijsd. Het verschil tussen verwachting en

²² Dit met uitzondering van zogenoemde liquidatieverliezen waarop de liquidatieverliesregeling van toepassing is.

²³ HR 9 juni 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9415.

²⁴ HR 17 november 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8760.

²⁵ Dit is de in de markt gehanteerde termijenkoers ten opzichte waarvan partijen hun koersrisico afdekken.

werkelijkheid kan niet worden ingeprijsd en wordt ook wel als het eigenlijke of 'echte' valutaresultaat gezien.

In de praktijk kan een belastingplichtige een vreemde valuta als functionele valuta hanteren. Voor wat betreft de systematiek van het berekenen van het ingeprijsde en niet-ingeprijsde voordeel maakt het geen verschil of de belastingplichtige als functionele valuta de euro of een vreemde valuta hanteert. Het gaat om de relatieve zwakte of sterkte van de functionele valuta ten opzichte van de andere valuta die wordt afgedekt. Het kabinet gaat er in deze toelichting op het wetsvoorstel vanuit dat een belastingplichtige de euro als functionele valuta hanteert.

Er zijn, zoals aangegeven, verschillende instrumenten om het valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen af te dekken. Ingeval het afdekkingsinstrument leidt tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom, zoals bij een geldlening, is rente verschuldigd over de ter beschikking gestelde hoofdsom. Op een geldlening in een zwakke vreemde valuta zal een hogere rente verschuldigd zijn dan op een daarmee vergelijkbare eurolening. Bij een zwakke vreemde valuta staat tegenover een hogere rentelast ten opzichte van een eurolening een ingeprijsde (verwachte) valutawinst op de hoofdsom van de geldlening. Naar verwachting zijn aan het einde van de looptijd van de lening voor de terugbetaling van de hoofdsom in de vreemde valuta minder euro's nodig. Bedrijfseconomisch vallen deze componenten tegen elkaar weg: tegenover de hogere rentelast staat een even grote ingeprijsde (verwachte) valutawinst. Fiscaal wordt de hoge(re) rentelast in aftrek gebracht, terwijl de hier tegenoverstaande ingeprijsde valutawinst onder de deelnemingsvrijstelling wordt gebracht en wordt vrijgesteld. Deze onevenwichtigheid wenst het kabinet weg te nemen.

Om de hiervoor geschetste onevenwichtige behandeling van valutaresultaten weg te nemen, stelt het kabinet voor om de fiscale behandeling van het valutaresultaat op afdekkingsinstrumenten onder de deelnemingsvrijstelling aan te passen. Het kabinet stelt voor dat voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027 enkel het niet-ingeprijsde valutaresultaat van een rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, behoort tot de voordelen uit hoofde van de deelneming. Het ingeprijsde valutaresultaat kan ingevolge de door het kabinet voorgestelde maatregel niet langer onder het regime van de deelnemingsvrijstelling worden gebracht en valt dan in de belaste sfeer.

Het kabinet merkt daarnaast ter volledigheid op dat er afdekkingsinstrumenten zijn, waarbij geen hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals bij non-deliverable valutatermijncontacten. Bij een non-deliverable valutatermijncontract wordt aan de hand van de actuele koers (spotkoers) en de termijnkoers (forwardkoers) in wezen een prijsafsprake gemaakt inzake het (al dan niet fictief) ontvangen of leveren van een bepaalde hoeveelheid vreemde valuta op een overeengekomen toekomstig tijdstip. Deze prijsafsprake leidt niet tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom, zodat geen sprake is van rentekosten. De eventuele (al dan niet in de termijnkoers versleutelde) afsluitkosten kunnen in aftrek worden gebracht. Als de werkelijke koers afwijkt van de overeengekomen termijnkoers zal op een dergelijk afdekkingsinstrument sprake zijn van een niet-

ingeprijsd voordeel dat onder de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht, mits aan de daartoe gestelde voorwaarden wordt voldaan.²⁶

Overige aanpassingen

Voorts maakt het kabinet van de gelegenheid gebruik om voor te stellen om de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van afdekkingsinstrumenten op een aantal punten aan te vullen en te verduidelijken. Deze wijzigingen worden hierna op hoofdlijnen toegelicht.

Zoals hiervoor is opgemerkt, kan een valutaresultaat dat wordt behaald met een afdekkingsinstrument in verband met een valutarisico dat met een deelneming in een vreemde valuta wordt gelopen onder voorwaarden onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Voorgesteld wordt te verduidelijken dat de mogelijkheid om dat valutaresultaat onder de deelnemingsvrijstelling te brengen louter op verzoek van de belastingplichtige wordt toegepast. Daarnaast wordt in de wet verankerd dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is vanaf het moment dat de rechtshandeling is aangegaan, of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek door de inspecteur is ontvangen, of, indien dat nog later is, vanaf de datum die de belastingplichtige in het verzoek heeft opgenomen.

Onder de huidige wettelijke regeling ontbreekt voor belastingplichtigen de mogelijkheid om de deelnemingsvrijstelling vanaf enig moment niet langer toe te passen op het afdekkingsinstrument. In de praktijk bestaat soms behoefte de resultaten voor de toekomst niet langer onder de deelnemingsvrijstelling te brengen. Om aan die behoefte tegemoet te komen, stelt het kabinet verder voor dat belastingplichtigen kunnen verzoeken om de deelnemingsvrijstelling niet langer toe te passen op een afdekkingsinstrument dat strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen. Het kabinet merkt daarbij volledigheidshalve op dat de inspecteur niet bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist op een dergelijk verzoek van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige daarom verzoekt, is de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing op de resultaten die worden behaald met het afdekkingsinstrument voor zover die opkomen nadat het volledige verzoek door de inspecteur is ontvangen of, indien dat later is, de datum die in het verzoek is opgenomen.

Voorts wordt ter verduidelijking van de huidige wettekst voorgesteld om expliciet vast te leggen dat de rechtsmiddelen bezwaar en beroep, tegen de beschikking waarin door de inspecteur wordt vastgesteld dat een rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen, uitsluitend betrekking kunnen hebben op het vereiste dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen. Met de beschikking wordt louter vastgesteld of de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat ingeval een belastingplichtige wil opkomen tegen (de hoogte van) het bedrag dat onder de deelnemingsvrijstelling valt, dat mogelijk is door de rechtsmiddelen te benutten die mogelijk zijn tegen de aanslag vennootschapsbelasting waarin het betreffende bedrag is opgenomen.

²⁶ Zie ook het standpunt van de KG Deelnemingsvrijstelling van de Belastingdienst inzake een non-deliverable (KG:023:2024:6).

Tot slot wordt voorgesteld dat het afdekkingsinstrument wordt gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer bij een overgang van de belaste naar de onbelaste sfeer en vice versa. Als gevolg daarvan wordt een voordeel (winst of verlies) van een niet-ingeprijsd voordeel tot de belastbare winst gerekend als de deelnemingsvrijstelling nog niet van toepassing is of onder de deelnemingsvrijstelling vrijgesteld als die wel van toepassing is.

Inwerkingtreding en overgangsrecht

Het kabinet stelt, zoals aangegeven, voor om de genoemde wijzigingen voor het eerst toepassing te laten vinden met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027. Daarbij stelt het kabinet overgangsrecht voor met het oog op de reacties op de internetconsultatie en de uitvoering door de Belastingdienst van de voorgestelde wijzigingen.

Allereerst stelt het kabinet voor om te regelen dat de voordelen die toerekenbaar zijn aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 op basis van de huidige wettelijke regeling te blijven behandelen. Hierdoor blijft een eventueel ingeprijsd voordeel dat toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling, ook als dat voordeel pas na die periode (bijvoorbeeld bij latere afwikkeling van het afdekkingsinstrument) op grond van goed koopmansgebruik behoeft te worden verantwoord.

In afwijking van het voorgaande stelt het kabinet uitgestelde werking voor tot en met 31 december 2027 voor afdekkingsinstrumenten die vóór 15 september 2026 (Prinsjesdag 2026) zijn aangegaan en ofwel vóór die datum onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling vallen ofwel voor die datum een volledig verzoek daartoe is ontvangen. Met de voorgestelde uitgestelde werking worden deze afdekkingsinstrumenten voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027 volledig onder het huidige recht afgewikkeld. De voorgestelde uitgestelde werking tot en met 31 december 2027 is beperkt tot afdekkingsinstrumenten die al op Prinsjesdag 2026 onder de deelnemingsvrijstelling vielen. Hiermee wordt voorkomen dat belastingplichtigen op de voorgestelde wetswijziging kunnen anticiperen door na publicatie van het wetsvoorstel, maar vóór de inwerkingtreding nieuwe afdekkingsinstrumenten (eventueel met een langere termijn) nog onder de huidige regeling te brengen. Met het oog op het wegnemen van de geconstateerde onevenwichtigheid acht het kabinet dergelijk anticipatiegedrag onwenselijk. Ook is de voorgestelde uitgestelde werking beperkt tot een periode van ten hoogste één jaar. In de praktijk hebben afdekkingsinstrumenten veelal een korte looptijd. Voor de meeste bestaande afdekkingsinstrumenten is naar de verwachting van het kabinet uitgestelde werking van één jaar daarom voldoende om (volledig) onder de huidige regeling te worden afgewikkeld. Ook wordt hiermee voorkomen dat er een ongewenste ongelijke situatie gaat ontstaan tussen instrumenten die op verschillende momenten zijn aangegaan.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met de voorgestelde wetsaanpassing wordt beoogd een onevenwichtigheid weg te nemen in de fiscale behandeling van valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten die onder de

deelnemingsvrijstelling vallen voor wat betreft de aftrekbare rente en het daarmee samenhangende vrijgestelde valutaresultaat, alsmede het ophalen van budgettaire opbrengst ter dekking van de structurele derving als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2025 over de toepassing van de liquidatieverliesregeling. Met de voorgestelde wetsaanpassing worden naar verwachting de doelen bereikt en zijn daardoor doeltreffend. Met de wetsaanpassing wordt de budgettaire derving die uitgaat van het arrest van Hoge Raad gedekt binnen het domein waar de derving vandaan komt en wordt voorkomen dat dekking elders moet worden opgevangen. Er wordt geen evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De maatregelen zijn uitvoerbaar voor de Belastingdienst per 1 januari 2027. Hoewel de complexiteit naar verwachting toeneemt door de combinatie van toezicht en het overgangsrecht, is de impact voor de uitvoering beperkt zoals ook volgt uit de bijgevoegde uitvoeringstoets. Voor de Dienst Toeslagen en de Douane hebben de voorgestelde maatregelen geen uitvoeringsgevolgen.

5.8 Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

Met de voorgestelde maatregel wordt het zogeheten algemene woningtarief in de overdrachtsbelasting verlaagd van 8% naar 7%. Dit tarief geldt voor de verkrijging van woningen in de gevallen waarin de verkrijger de woning niet zelf (anders dan tijdelijk) als hoofdverblijf gaat gebruiken (hierna: niet-hoofdverblijfwoningen). Het doel van de verlaging is het investeringsklimaat op de huurmarkt te verbeteren en het aanbod van huurwoningen, waaronder nieuwbouw te stimuleren. De startersvrijstelling en de overige bestaande tarieven, zoals het verlaagde tarief van 2% voor woningen die wel door de verkrijger zelf als hoofdverblijf worden gebruikt (hierna: hoofdverblijfwoningen), blijven ongewijzigd.

De overdrachtsbelasting kent sinds 2021 een gedifferentieerd tariefstelsel voor verkrijgingen van onroerende zaken en het gebruik daarvan. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen hoofdverblijfwoningen en overige onroerende zaken, bijvoorbeeld bedrijfspanden en niet-hoofdverblijfwoningen. Met deze differentiatie is destijds beoogd de positie van eigenaren-bewoners, en met name starters te verbeteren ten opzichte van beleggers c.q. investeerders.²⁷ Sindsdien geldt voor hoofdverblijfwoningen een lager tarief van 2% dan wel een startersvrijstelling. Voor niet-hoofdverblijfwoningen, bijvoorbeeld woningen die worden verkregen door investeerders voor verhuur, en andere onroerende zaken, bijvoorbeeld bedrijfspanden verkregen door ondernemers, was van 1 januari 2021 tot 1 januari 2023 het algemeen tarief van 8% van toepassing.

In de daaropvolgende jaren is het tarief voor niet-hoofdverblijfwoningen, alsmede voor andere onroerende zaken, verder aangepast. Zo is met ingang van 1 januari 2023 het algemeen tarief van 8% verhoogd naar 10,4% wegens budgettaire redenen en met het oogmerk de relatieve positie

²⁷ Kamerstukken II 2020/21, 35 576, nr. 3.

van de starters en doorstromers ten opzichte van investeerders te versterken.²⁸ Vervolgens is met ingang van 1 januari 2026 een afzonderlijk tarief van 8% ingevoerd voor niet-hoofdverblijfwoningen (het zogeheten algemeen woningtarief), zoals huurwoningen verworven door investeerders. Voor andere onroerende zaken zoals bedrijfspanden bleef het tarief van 10,4% in stand. Met deze laatste aanpassing is beoogd om een beter evenwicht te realiseren tussen het ondersteunen van eigenaren-bewoners en het bevorderen van investeringen in huurwoningen, met als doel het aanbod van huurwoningen te vergroten.²⁹

Het onderhavige voorstel bouwt hierop voort. In het coalitieakkoord is afgesproken om het investeringsklimaat voor verhuurders te verbeteren, onder meer door het fiscale klimaat op de huurmarkt zodanig vorm te geven dat het aanbod van huurwoningen niet verder afneemt en kan toenemen.³⁰ Tegen deze achtergrond wordt voorgesteld het algemeen woningtarief te verlagen van 8% naar 7%. Deze maatregel maakt daarbij onderdeel uit van een breder pakket aan maatregelen dat is gericht op het verbeteren van het investeringsklimaat voor verhuurders, met als doel bij te dragen aan het bevorderen van het aanbod van huurwoningen, waaronder nieuwbouw.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde verlaging van het algemeen woningtarief in de overdrachtsbelasting is onderdeel van een breder pakket aan maatregelen dat is gericht op het verbeteren van het investeringsklimaat voor verhuurders en het vergroten van het aanbod van huurwoningen, zoals volgt uit het coalitieakkoord.³¹ Dit pakket omvat onder andere het optimaliseren van de Wet betaalbare huur, het opnemen van een faciliteit voor woningbouwcorporaties in de vennootschapsbelasting, het schrappen van bezwaarprocedures, het introduceren van een vereenvoudigingswet en het invoeren van een ministeriële taskforce 'Versnelling Woningbouw' gericht op de realisatie van 100.000 woningen per jaar.³² Het onderhavige voorstel dient in dit bredere perspectief te worden gezien.

Uit de evaluatie van eerdere wijzigingen in de overdrachtsbelasting volgt dat de tariefdifferentiatie doeltreffend is in het verbeteren van de concurrentiepositie van starters en doorstromers ten opzichte van investeerders.³³ Zo hebben de eerdere tariefsverhogingen voor niet-hoofdverblijfwoningen geleid tot een afname van aankopen binnen deze groep en tot een verbetering van de positie van eigenaren-bewoners. Het investeringsklimaat voor (midden)huurwoningen is echter de afgelopen jaren ook verslechterd, als gevolg van een combinatie van fiscale maatregelen, strengere regelgeving en ongunstige macro-economische ontwikkelingen, hetgeen heeft geleid tot een toename van de verkoop van (midden)huurwoningen door investeerders.

De belastingdruk is hierbij medebepalend voor het te behalen rendement en dus voor de bereidheid van verhuurders om in de huurwoningmarkt te (blijven) investeren. Indien het

²⁸ Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 3.

²⁹ Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 41.

³⁰ [Aan de slag - Coalitieakkoord 2026-2030 | Kabinetsformatie](#).

³¹ [Aan de slag - Coalitieakkoord 2026-2030 | Kabinetsformatie](#).

³² Brief van Minister van Volkshuisvesting en Ruimtelijke Ordening, Eerste resultaten Taskforce Versnelling Woningbouw, 20 april 2026, 2026Z08348.

³³ SEO Economisch Onderzoek, Kopen zonder heffen, SEO-Rapport 2024-109; *Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 27*.

verwachte rendement lager is dan het vereiste rendement, dan bestaat het risico dat investeringen in nieuwbouw huurwoningen uitblijven en huurwoningen verkocht worden aan particulieren, met een daling van het aanbod aan huurwoningen tot gevolg. De tariefsverlaging van het algemeen woningtarief beoogt daarom de belastingdruk voor investeerders in huurwoningen te verlagen om de haalbaarheid van dergelijke investeringen te verbeteren.

Wat betreft de doelmatigheid geldt dat de tariefsverlaging naar verwachting op zichzelf een positief, maar beperkt effect heeft. Dit beperkte effect wordt mede veroorzaakt omdat het investeringsklimaat voor huurwoningen onder druk staat door een samenloop van factoren op fiscaal terrein, op het gebied van regelgeving en door macro-economische omstandigheden. De tariefsverlaging vormt daarom een onderdeel van een breder pakket aan maatregelen dat is gericht op het verbeteren van het investeringsklimaat voor huurwoningen en een beter functionerende huurmarkt. Daarbij wordt onder meer ingezet op aanpassing van het fiscale beleid en relevante niet-fiscale wet- en regelgeving, waaronder de verdere optimalisatie van de Wet betaalbare huur.³⁴ De voorgestelde maatregel is relatief eenvoudig uitvoerbaar, gezien de aansluiting bij de bestaande systematiek van tariefdifferentiatie in de overdrachtsbelasting. Wel dient te worden opgemerkt dat de verlaging niet alleen geldt voor verkrijgingen van woningen die zijn bestemd voor verhuur, maar ook voor andere verkrijgingen van woningen, zoals tweede woningen of vakantiehuizen. Dit beperkt de doelmatigheid van de maatregel in enige mate. Daar staat tegenover dat, in vergelijking met alternatieve fiscale instrumenten, deze maatregel relatief gericht is ten aanzien van woningtransacties.

Voor de maatregel is voorzien in een evaluatie in 2029, waarbij zal worden nagegaan in welke mate de verlaging van het tarief daadwerkelijk heeft bijgedragen aan het beleidsdoel. Tevens zal hierbij worden stilgestaan bij mogelijke onbedoelde effecten, zoals verkrijgingen van tweede woningen en vakantiehuizen en de relatieve concurrentiepositie met hoofdverblijfwoningen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

PM

5.9 Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

In de overdrachtsbelasting geldt onder voorwaarden een vrijstelling van overdrachtsbelasting bij een taakoverdracht tussen twee algemeen nut beogende instellingen (ANBI). Woningcorporaties kunnen een ANBI zijn, als zij aan de voorwaarden voldoen. Van een taakoverdracht is sprake als er een taak in de sfeer van het algemeen nut of in het kader van de verenigingsactiviteiten wordt overgedragen.

Uit de evaluatie door SEO Economisch Onderzoek van vier vrijstellingen in de overdrachtsbelasting die verband houden met de woningmarkt is gebleken dat het begrip "taak" in het kader van de vrijstelling bij taakoverdracht tussen onder meer algemeen nut beogende instellingen niet meer

³⁴ SEO Economisch Onderzoek, *Investeringsklimaat Middenhuur*, SEO-rapport 2025-150.

goed aansluit bij de maatschappelijke taken van woningcorporaties in de volkshuisvesting.³⁵ Dat houdt in dat overdrachten die wel bijdragen aan de maatschappelijke taken van woningcorporaties in sommige gevallen niet onder de vrijstelling vallen, en andersom. Om te kunnen spreken van een taakoverdracht dient een taak of een zelfstandig onderdeel daarvan bijvoorbeeld naar geografie of doelgroep³⁶, te worden overgedragen. Dit moet bekeken worden vanuit het oogpunt van de overdrager en niet vanuit het oogpunt van de verkrijger. Deze vrijstelling heeft een aantal voorwaarden die het voor woningcorporaties complex, en soms onmogelijk maken, om huurwoningen aan elkaar over te dragen met gebruik van deze vrijstelling van overdrachtsbelasting, waardoor het algemene woningtarief van 8% (per 2027 7%) bij deze overdrachten van toepassing is.³⁷ Zo geldt de vrijstelling alleen als sprake is van de overdracht van een taak en niet bij de overdracht van losse onroerende zaken. In het tweeminutendebat 'Staat van de Volkshuisvesting' op 25 juni 2025 hebben de leden Grinwis (CU) en De Hoop (GroenLinks-PvdA)³⁸ een motie ingediend die is aangenomen waarin het kabinet wordt opgeroepen om af te zien van overdrachtsbelasting bij een taakoverdracht tussen woningcorporaties.

Om de woningopgave uit de Nationale Prestatieafspraken te realiseren wordt ingezet op het vergroten van onderlinge solidariteit tussen woningcorporaties.³⁹ Een belangrijke oplossing is het onderling overnemen van vastgoed tussen woningcorporaties wanneer de ene corporatie de benodigde investeringen niet kan dragen en een kapitaalkrachtigere corporatie wel.

Het kabinet begrijpt deze behoefte. Om hierin te voorzien wordt voorgesteld in de overdrachtsbelasting een nieuwe vrijstelling op te nemen gericht op overdrachten van onroerende zaken tussen woningcorporaties onderling. Het gaat daarbij alleen om onroerende zaken die woningcorporaties nodig hebben om bepaalde diensten van algemeen economisch belang (hierna: DAEB) te verrichten.⁴⁰ Andere onroerende zaken, bijvoorbeeld woningen die geen rol hebben bij de DAEB of bedrijfsonroerendgoed, vallen niet onder deze nieuwe vrijstelling.

Met de invoering van de nieuwe vrijstelling wordt tegelijkertijd voorgesteld de huidige vrijstelling die door ANBI's, waaronder woningcorporaties, wordt gebruikt bij een taakoverdracht terug te brengen naar de vormgeving van voor 2021.

Bij de juridische fusie of taakoverdracht tussen ANBI's is één van de voorwaarden dat commerciële factoren geen rol mogen spelen.⁴¹ In de praktijk bleek dat met name deze eis belemmerend werkte voor het toepassen van de vrijstelling bij corporaties.⁴² Hierop is de vrijstelling per 2021 in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (UBBR) verruimd in die zin dat tevens aan de voorwaarde dat commerciële factoren geen rol mogen spelen is voldaan, als een koopsom tegen

³⁵ SEO rapport Kopen zonder heffen

³⁶ ECLI:NL:RBZWB:2024:8079, Rechtbank Zeeland-West-Brabant, BRE 23/11303

³⁷ Kamerstukken II, 2024/25, 36 602, nr. 153.

³⁸ Kamerstukken II, 2025/26, 32 847, nr. 1380 (ter vervanging van de eerdere motie gedrukt onder nr. 1356).

³⁹ Kamerstukken II, 2024/25, 29 453, nr. 574.

⁴⁰ Artikel 47, eerste lid, onderdeel b en d van de Woningwet.

⁴¹ Artikel 5d, eerste lid, onderdeel b UBRR.

⁴² Kamerstukken II, 2020/21, 35 572, nr. 75

marktwaarde of hoger wordt bedongen, mits deze koopsom van overheidswege is voorgeschreven.⁴³

Het kabinet is voornemens deze voorwaarde te laten vervallen in het UBBR. Na invoering van de nieuwe vrijstelling voor woningcorporaties is deze verruiming immers niet langer noodzakelijk. Op deze manier wordt de vrijstelling teruggebracht naar de vormgeving van voor 2021. Hierdoor kunnen ANBI's, waaronder ook woningcorporaties, nog steeds gebruik maken van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij een taakoverdracht, maar alleen in situaties dat een eventuele koopsom niet hoger is dan de boekwaarde (dit is de historische kostprijs verminderd met de afschrijvingen) van de overgedragen activa. De facto betekent dit dat het niet meer mogelijk is om gebruik te maken van de vrijstelling voor niet-DAEB vastgoed als onderdeel van een taakoverdracht tegen een koopsom. **Deze maatregel zal meelopen in het Eindejaarsbesluit 2026.** Met die voorgenomen wijziging in het UBBR wordt bovendien voorkomen dat woningcorporaties in voorkomende gevallen een beroep op twee vrijstellingen kunnen doen: enerzijds de voorgestelde vrijstelling voor woningcorporaties en anderzijds de vrijstelling voor taakoverdracht tussen ANBI's.⁴⁴ Hiermee worden uitvoeringslasten voor de Belastingdienst voorkomen doordat er niet onnodig twee vrijstellingen in de wet naast elkaar bestaan.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De beoogde maatregel heeft tot doel dat woningcorporaties niet belemmerd worden in hun onderlinge solidariteit om hun maatschappelijk taken in de volkshuisvesting te kunnen verrichten. Als woningcorporaties die geen gebruik kunnen maken van de bestaande vrijstelling voor verkrijgingen bij taakoverdracht, gebruik maken van deze vrijstelling om onderlinge solidariteit toe te kunnen passen is de maatregel doeltreffend.

De maatregel is naar verwachting doelmatig omdat de voorgestelde vrijstelling een duidelijk afgebakende doelgroep kent en specifiek is gericht op onroerende zaken die noodzakelijk zijn voor het verrichten van bepaalde DAEB-taken. Hiermee worden de middelen heel gericht ingezet om het doel van het bevorderen van onderlinge solidariteit te bereiken. Tegelijkertijd wordt de overlap met bestaande vrijstellingen weggenomen, wat de uitvoering vereenvoudigt en administratieve lasten voor zowel woningcorporaties als de Belastingdienst vermindert. Hierdoor is de maatregel naar verwachting doelmatig. Omdat de maatregel ziet op een specifieke handeling van een kleine, duidelijk afgebakende doelgroep en omdat de budgettaire gevolgen beperkt zijn wordt niet in een evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Die is als bijlage bijgevoegd. De Belastingdienst acht dit voorstel uitvoerbaar met ingang van de voorgestelde datum van inwerkingtreding (1 januari 2027). De gevolgen voor de uitvoering zijn hierna samengevat en worden verder beschreven in genoemde uitvoeringstoets.

⁴³ Besluit van 7 juli 2021 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer in verband met verkrijgingen in het kader van een taakoverdracht en de woningwaarderingsgrens voor toepassing van de startersvrijstelling, Staatsblad 2021, 357.

⁴⁴ Zoals omschreven in artikel 5d UBBR

Het introduceren van een vrijstelling voor transacties van DAEB-onroerende zaken tussen woningcorporaties leidt tot een complexiteitsreductie. Ondanks een toename van het aantal processen bij de notaris en de woningcorporaties, is het criterium van de overdracht van DAEB-vastgoed duidelijker dan het criterium of er sprake is van een taakoverdracht. De handhaafbaarheid neemt toe, omdat de toetsing of er sprake is van DAEB-vastgoed wordt verricht door de notaris, die aan de hand van een taxatierapport zal moeten vaststellen in welke mate de transactie is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Het in de nieuwe vrijstelling ontbreken van de verplichting om ook de op de taak betrekking hebbende schulden over te dragen, zal tevens leiden tot minder vooroverleg en minder reden voor toezicht achteraf. De Belastingdienst verwacht echter geen impact op de fraudebestendigheid. Verder vergt deze vrijstelling aanpassingen van de aangiftesystemen bij het notariaat en bij de Belastingdienst. Voor beide partijen kunnen deze aanpassingen naar verwachting tijdig worden gerealiseerd. Verder zal de invoering van deze vrijstelling niet leiden tot personele gevolgen voor de Belastingdienst.

5.10 Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Voor sierteeltproducten geldt het verlaagde btw-tarief van 9%. Het kabinet stelt in het coalitieakkoord *Aan de slag* voor om met ingang van 1 januari 2028 het verlaagde btw-tarief van 9% voor sierteeltproducten af te schaffen. In dit wetsvoorstel wordt hieraan uitvoering gegeven. Per 1 januari 2028 zal voor deze producten het algemene tarief (21%) gelden. Onder sierteeltproducten vallen bijvoorbeeld snijbloemen, kamer- en tuinplanten, bloembollen, en boomkwekerijproducten, zoals kerstbomen.

Het vervallen van het verlaagde btw-tarief leidt tot een budgettaire opbrengst, draagt bij aan een doelmatiger en eenvoudiger belastingstelsel en maakt de belastingheffing consistent. De voorgestelde wijziging is een beweging naar een meer uniform btw-tarief, dat de doelmatigheid van de btw als belastingmiddel ten goede komt. Een vereenvoudigd stelsel waarin de hoofdregel (algemeen btw-tarief van 21%) vaker van toepassing is, zorgt bovendien voor een meer consistentere belastingheffing op verschillende goederen en diensten.

Evaluatie verlaagde btw-tarieven (2023)

Het verlaagde btw-tarief als zodanig is ingevoerd bij de introductie van het nieuwe btw-stelsel in 1969. Het oorspronkelijke doel hiervan was het verlichten van de belastingdruk voor minder draagkrachtigen door eerste levensbehoeften betaalbaar te houden. In de loop der tijd is het aantal productgroepen waarop het verlaagde btw-tarief van toepassing is uitgebreid en zijn de doelstellingen verbreed. Zo geldt specifiek voor het verlaagde btw-tarief op sierteelt dat dit destijds in 1975 op verzoek van de Tweede Kamer per amendement is ingevoerd.⁴⁵ Door deze uitbreidingen zijn de budgettaire kosten van het verlaagde btw-tarief toegenomen. De verlaagde btw-tarieven zijn in 2023 geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid door Dialogic en Significant Public.⁴⁶ Daarbij is ook het verlaagde btw-tarief op sierteelt onderzocht.

⁴⁵ Kamerstukken II 1974/1975, 13 110, nr. 31.

⁴⁶ Kamerstukken II 2022/2023, 32 140, nr. 151.

Uit de evaluatie volgt dat het verlaagde btw-tarief in zekere mate kan bijdragen aan de beleidsdoelen die ermee worden nagestreefd, namelijk het betaalbaarder maken van bloemen en planten voor lagere inkomens en het stimuleren van werkgelegenheid en omzet in de tuinbouwsector. In die zin is het verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten doeltreffend. Tegelijkertijd concluderen de onderzoekers dat het verlaagde btw-tarief in algemene zin geen doelmatig instrument is om deze doelen te bereiken.

Het fiscale voordeel komt niet specifiek terecht bij lagere inkomensgroepen. Het bestedingsaandeel aan sierteeltproducten is per inkomensgroep vergelijkbaar, waardoor hogere inkomens in absolute zin (in euro's) meer profiteren van het verlaagde btw-tarief dan lagere inkomens. Daarmee is het instrument onvoldoende gericht.

Voor het stimuleren van werkgelegenheid is het verlaagde btw-tarief ook ondoelmatig. Voor elke voltijdsbaan die gecreëerd wordt door toepassing van het verlaagde tarief bedragen de kosten volgens de onderzoekers € 70.000 tot € 100.000. Daarmee liggen de kosten voor het creëren van een baan in veel gevallen hoger dan het inkomen dat aan deze baan gekoppeld is, wat maakt dat het verlaagde btw-tarief voor sierteelt als ondoelmatig wordt beoordeeld.

Verder blijkt niet dat de werkgelegenheid of omzet in deze sector zodanig achter blijft dat overheidsingrijpen in de vorm van een fiscale subsidie noodzakelijk is. Ook is niet duidelijk waarom deze doelen specifiek voor deze sector moeten worden nagestreefd. De bijlage bij het ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen wijst bovendien op mogelijke negatieve externe effecten die samenhangen met de sector, zoals het gebruik van chemische gewasbeschermingsmiddelen en kunstmest, waterverbruik, (vliegtuig)transport en energiegebruik.⁴⁷

De voorgestelde maatregel sluit ook aan bij de aanbevelingen uit het recente IBO arbeidsmigratie, waarbij voorgesteld wordt een bewustere keuze te maken voor de ondersteuning van sectoren.⁴⁸ Door deze ondersteuning af te schaffen ontstaat er een indirect effect op de sectorale vraag naar arbeidsmigratie. In dat onderzoek wordt het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op sierteelt als een mogelijke maatregel genoemd omdat dit een arbeidsmigratie-intensieve sector betreft.

Impact van de maatregel

Door de voorgestelde maatregel neemt de btw op binnenlandse levering van sierteeltproducten toe van 9% naar 21%. Deze belastingverhoging kan vervolgens worden doorberekend in de consumentenprijzen. De mate van afwenteling is niet met zekerheid vast te stellen, maar naar verwachting wordt de btw-verhoging volledig doorberekend. In dat geval bedraagt de prijsstijging voor consumenten ongeveer 11%⁴⁹. Ter illustratie, voor een bosje bloemen dat nu € 15 kost betalen consumenten na de btw-verhoging € 16,65.

In opdracht van de Nederlandse sierteeltsector heeft Decisio in 2026 onderzoek gedaan naar de economische gevolgen van een verhoging van het btw-tarief op sierteeltproducten.⁵⁰ Dit onderzoek

⁴⁷ Kamerstukken II 2022/2023, 32 140, nr. 167.

⁴⁸ Kamerstukken II 2024/2025, 29 861, nr. 164.

⁴⁹ Berekend als (121-109)/109

⁵⁰ Decisio, 2026. Effectenstudie verhoging btw tarief op sierteeltproducten. [Titel](#)

bouwt voort op onderzoek dat in 2023 is gedaan door Wageningen University Research (WUR)⁵¹. Omdat beide studies tot vergelijkbare effecten komen, gaan we in deze paragraaf in op de meest recente resultaten van Decisio.

Wanneer in Nederland het btw-tarief wordt verhoogd, neemt volgens Decisio de omzet in de detailhandel naar verwachting af met € 318 tot € 391 miljoen (13-15% van de sierteeltomzet). De verwachte omzetsdaling bij de groothandel bedraagt ongeveer € 163 tot €200 miljoen (-1,6%) bij de groothandel en € 65 tot € 80 miljoen (-1,2%) bij producerende bedrijven. Decisio verwacht dat in dit scenario op de korte termijn 1.815 tot 2.235 voltijdsbanen verloren gaan in de Nederlandse sierteeltketen (-2,8 tot -3,4%), waarvan 1.245 tot 1.535 in de detailhandel, 240 tot 295 bij producerende bedrijven en 330 tot 405 in de groothandel. Decisio heeft aanvullend gekeken naar de impact op toeleverende sectoren. Inclusief deze indirecte effecten verwacht Decisio voor 2025 een totale omzetsdaling (directe + indirecte impact) van € 674 tot € 830 miljoen en een daling van de werkgelegenheid met 2.280 tot 2.820 fte. Vanwege de arbeidskrapte schat Decisio in dat de werkgelegenheidseffecten met name op de korte termijn spelen en dat de meeste werknemers op de lange termijn elders aan de slag kunnen.

In de berekening is rekening gehouden met dat een deel van de afzet van de sierteeltsector gericht is op de zakelijke markt (15% van de totale afzet voor snijbloemen en potplanten en 30% voor boomkwekerij en bloembollen). Voor zakelijke afnemers leidt de btw-verhoging tot meer btw op hun inkoopkosten, deze hogere btw-kosten kunnen zij echter in aftrek brengen. De btw-verhoging leidt daarom per saldo niet tot een hogere btw-last en heeft dus geen invloed op de vraag vanuit zakelijke afnemers. De impact op de producenten van sierteeltproducten is beperkt vergeleken met de impact op de detailhandel. Dit komt omdat circa 80%-85% van de sierteeltsector gericht is op verkopen naar het buitenland (binnen en buiten de EU). Bij export is het btw-nultarief van toepassing en is dus geen btw verschuldigd. Dit is in lijn met de BTW-richtlijn 2006.⁵² Bij intracommunautaire leveringen (leveringen binnen de EU tussen lidstaten) is de afnemer/ondernemer in zijn lidstaat btw verschuldigd over zijn inkopen tegen het aldaar geldende btw-tarief. Veranderingen in de Nederlandse btw hebben daardoor slechts beperkt effect op de totale vraag naar in Nederland geproduceerde sierteeltproducten.

Decisio besteedt ook specifiek aandacht aan de detailhandel, waar de impact waarschijnlijk het grootst is. Vaststaat dat het aantal specialistische bloemenwinkels al jaren dalende is, van 4.400 winkels in 2019 naar 3.880 begin 2023 en dat hun omzet tussen 2022 en 2024 is gedaald met 0,2% per jaar. Decisio stelt dat de helft van de bloemisten een omzet heeft van minder dan 200.000 euro en dat voor deze bloemisten bedrijfsbeëindiging dreigt na de btw-verhoging. Ten aanzien van het gedrag van burgers verwacht Decisio dat met name consumenten in de laagste inkomensgroepen minder bloemen en planten zullen kopen.

De resultaten uit het onderzoek van Decisio zijn afhankelijk van de aannames over vraagelasticiteiten, dat wil zeggen hoe sterk consumenten reageren op prijsveranderingen. De bandbreedtes geven de verwachting weer bij een prijselasticiteit van respectievelijk -1,3 en -1,6.

⁵¹ Van Galen, M.A., G. Jukema, G.M. Splinter, 2023. Doorrekening effecten van btw-verhoging op sierteeltproducten in Nederland en EU; Update situatie 2023. Wageningen, Wageningen Economic Research, Rapport 2023-120

⁵² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

Eerder baseerde de WUR zich voor hun elasticiteiten op uitkomsten uit een enquête die is uitgevoerd in 2021. Deze bedragen -1,6 voor snijbloemen, -1,3 voor kamer- en tuinplanten en -1,5 voor bloembollen. Daarbij hoort de kanttekening dat bij enquêtes respondenten hun reactie op prijsstijgingen vaak overschatten, zoals ook opgemerkt in de impactanalyse van de btw-verhoging op logies.⁵³ In een beleidsevaluatie uit 2007 van het verlaagde btw-tarief op sierteelt is empirisch gekeken naar prijselasticiteiten. Daaruit volgde elasticiteiten van -1,13 voor kamerplanten en bloemen en -1,5 voor tuinproducten.

Decisio verwijst ten slotte naar het WUR, dat ook gekeken heeft naar een scenario waarin andere landen Nederland zullen volgen in de afschaffing van het verlaagde btw-tarief. Indien de nog resterende EU-lidstaten eveneens tot een tariefsverhoging overgaan, zullen de economische gevolgen voor de Nederlandse sierteeltsector naar verwachting groter zijn dan in het hierboven geschetste scenario. Het is niet bekend óf en in hoeverre andere lidstaten hun btw-tarief zullen aanpassen als gevolg van een btw-verhoging op sierteeltproducten in Nederland. Op dit moment hanteren al twaalf EU-landen (en ook het Verenigd Koninkrijk) het algemene btw-tarief voor alle sierteeltproducten (zie tabel hieronder) en drie lidstaten die voor de snijbloemen het algemene tarief toepassen.

Tabel **PM**: Btw-tarieven op sierteeltproducten in de EU en het Verenigd Koninkrijk

Land	Tarief sierteelt in %
België	6
Bulgarije	20
Cyprus	19
Denemarken	25
Duitsland	7
Estland	24
Finland	25,5
Frankrijk	10
Griekenland	13
Hongarije	27
Ierland	23
Italië	10
Kroatië	5 voor bollen en boomkwekerij 25 voor snijbloemen en (sier)blad
Letland	21
Litouwen	21
Luxemburg	8
Malta	18
Nederland	9
Oostenrijk	13
Polen	8
Portugal	6 voor bollen en boomkwekerij 23 voor snijbloemen en (sier)blad

⁵³ Kamerstukken II, 2024/2025, 32140, nr. 264

Roemenië	9 voor bollen en boomkwekerij 19 voor snijbloemen en (sier)blad
Slovenië	9,5
Slowakije	23
Spanje	10
Tsjechië	15
Verenigd Koninkrijk	20
Zweden	25

In Spanje is in 2012 het btw-tarief voor sierteeltproducten verhoogd van 8% naar 21%. Tussen 2012 en 2014 is de omzet van bloemisten met ruim 25% afgenomen. Hierbij hoort de kanttekening dat ook voor deze btw-verhoging de vraag naar bloemen en planten al sterk afnam door de economische en financiële crisis, maar het is aannemelijk dat de vraaguitval door de btw-verhoging is versterkt. In 2015 is deze maatregel teruggedraaid en momenteel geldt een verlaagd btw-tarief van 10%.

In 2025 zijn de eerste resultaten gepubliceerd van de doorlichting van overheidsbeleid op de arbeidsvraag, uitgevoerd door de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.⁵⁴ In het rapport Werkgelegenheidseffecten van overheidsbeleid wordt naar verschillende subsidies en fiscale regelingen gekeken, waaronder het verlaagde btw-tarief op sierteelt. Hoewel de schattingen voor specifieke maatregelen onzeker zijn, viel op dat het effect op de sectorspecifieke arbeidsvraag relatief sterk was voor het verlaagde btw-tarief op sierteelt. Dit hangt samen met een hoge prijsgevoeligheid van de vraag (prijselasticiteit) van de productgroep, omdat sierteelt een relatief luxeproduct is. Vanuit macro-economisch perspectief en de huidige krapte op de arbeidsmarkt kan het wenselijk zijn om als overheid de vraag naar arbeid minder te stimuleren. In het bijzonder leidt deze maatregel mogelijk tot (iets) minder arbeidsmigratie als de productie van sierteelt afneemt en er relatief veel arbeidsmigranten werkzaam zijn in deze sector.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten beoogt de belastingopbrengsten te verhogen en te zorgen voor een eenvoudiger en consistentere belastingheffing. De maatregel leidt naar verwachting tot een budgettaire opbrengst van € 301 miljoen en is daarmee doeltreffend. De maatregel zorgt ook voor een eenvoudiger belastingstelsel omdat een ondoelmatige fiscale regeling wordt afgeschaft en de hoofdregel binnen de btw (toepassing algemeen tarief van 21%) vaker – op meer producten – wordt toegepast. Ook voor bloemisten en tuincentra is er een (beperkte) vereenvoudiging omdat zij niet langer onderscheid hoeven te maken tussen producten in het lage en algemene btw-tarief, zoals bij de levering van zogenoemde samengestelde prestaties waarbij zowel het verlaagde als algemene btw-tarief van toepassing is (zie ook uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst).

De maatregel is doelmatig omdat de belastingopbrengsten worden verhoogd en tegelijkertijd een ondoelmatige fiscale regeling wordt afgeschaft. De werkgelegenheid die als gevolg van deze maatregel is gecreëerd staat volgens de evaluatie niet in verhouding tot de derving aan

⁵⁴ Kamerstukken II, 2025/2026, 29 544, nr. 1307.

belastingopbrengsten (ondoelmatig). Dit betekent dat deze maatregel een doelmatige manier is om de belastingopbrengsten te verhogen, zelfs als rekening wordt gehouden met het verlies aan werkgelegenheid (zie bij *Impact van de maatregel*). De maatregel heeft verder zowel positieve als negatieve neveneffecten. Positieve neveneffecten door de vraagvermindering zijn verminderd gebruik van chemische gewasbeschermingsmiddelen en kunstmest, waterverbruik, (vliegtuig)transport en energiegebruik voor verwarming van de kassen. Daar tegenover staan mogelijke negatieve effecten van minder bloemen en planten (groen) in de omgeving. Zo verwijst de WUR in hun doorrekening naar de positieve effecten van bloemen en planten op gezondheid gerelateerde en sociale aspecten en van bomen en struiken op klimaatadaptatie. Daarbij geldt dat het stimuleren van gezondheid en vergroening van stedelijk gebied en de publieke ruimte niet zonder meer is te koppelen aan het toepassen van een verlaagd btw-tarief. Een generieke btw-verlaging is een weinig doelmatig of doeltreffende maatregel om vergroening te stimuleren. Voor de vergroening van de publieke ruimte geldt bovendien dat gemeenten en provincies btw-uitgaven voor openbaar groen via het btw-compensatiefonds kunnen compenseren, waardoor het hanteren van het algemene btw-tarief voor deze overheden niet leidt tot additionele btw-lasten. Gezien de verwachte impact van de maatregel wordt vanaf 2028 gemonitord wat de effecten zijn van de btw-verhoging. In 2028 worden de verlaagde btw-tarieven opnieuw geëvalueerd. Deze maatregel kan hierin meelopen. In die evaluatie zullen de eerste effecten op prijzen en vraag zichtbaar zijn, maar dit moment komt waarschijnlijk te vroeg om de effecten volledig in beeld te krijgen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een Uitvoeringstoets. De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2028. Voor een nadere beschrijving van de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets. Tot en met 2020 had de Belastingdienst een convenant afgesloten met de bloemistenbranche over samengestelde producten (bijvoorbeeld een bloem/plant met vaas/ondergrond/lint). Per 2021 is dit convenant geëindigd, wat heeft kunnen leiden tot meer complexiteit bij het vaststellen van de juiste tarieven (voor een vaas en lint geldt bijvoorbeeld het algemene btw-tarief). Door de voorgestelde maatregel zijn discussies met de Belastingdienst over de vraag of een product onder het verlaagde btw-tarief valt niet meer nodig. Dit betreft met name samengestelde prestaties (zoals bloemstukjes in een pot) omdat het gehele product tegen het algemene btw-tarief wordt belast.

5.11 Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's en vrachtauto's

Er wordt een tijdelijke verlaging voorgesteld van de motorrijtuigenbelasting (**mr**b) voor twee categorieën motorrijtuigen die in belangrijke mate worden gebruikt in de bedrijfsuitoefening. Het betreft ten eerste een tijdelijke halvering van het tarief van de mr**b** voor bestelauto's van ondernemers. Ten tweede wordt het tarief van de mr**b** voor vrachtauto's tijdelijk op nihil gesteld.

De aanleiding voor de maatregelen is de uitzonderlijke stijging van de brandstofprijzen als gevolg van de recente oorlog in het Midden-Oosten en de daarmee samenhangende verstoringen van de energiemarkten. De blokkade van de Straat van Hormuz en schade aan energie-infrastructuur hebben geleid tot beperkingen in de aanvoer van olie en olieproducten. Dit heeft zich vertaald in sterk gestegen brandstofprijzen. Ondernemers en vervoerders die voor hun bedrijfsvoering afhankelijk zijn van bestelauto's of vrachtauto's worden daardoor direct geraakt in hun kostenstructuur. Met deze tijdelijke maatregelen beoogt het kabinet een gerichte lastenverlichting te bieden aan groepen belastingplichtigen die in hun bedrijfsvoering relatief sterk worden geraakt door de gestegen brandstofprijzen.

De voorgestelde maatregelen gelden voor de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. Omdat het Belastingplan 2027 pas met ingang van 1 januari 2027 in werking treedt, is vooruitlopend op deze wetgeving bij beleidsbesluit goedgekeurd dat de verlaagde tarieven al vanaf 1 juli 2026 worden toegepast. Met dit wetsvoorstel wordt die goedkeuring alsnog voorzien van een wettelijke grondslag. Daarom wordt voorgesteld dat de artikelen waarin de tariefverlagingen zijn opgenomen terugwerken tot en met 1 juli 2026. Het gaat om een tijdelijke tegemoetkoming in de vaste lasten van het voertuiggebruik. De maatregelen zijn uitdrukkelijk niet bedoeld als structurele verlaging van de mrb. Met ingang van 1 januari 2027 herleeft het reguliere wettelijke stelsel.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregelen zijn gericht op groepen belastingplichtigen die naar hun aard in sterke mate worden geraakt door de gestegen brandstofprijzen. Voor bestelauto's van ondernemers en voor vrachtauto's geldt dat deze motorrijtuigen in overwegende mate zakelijk worden gebruikt en een belangrijke rol vervullen in de bedrijfsvoering, de logistiek en de bevoorrading. Een tijdelijke verlaging van de mrb is in dat licht een doeltreffend instrument om juist deze groepen op korte termijn een gerichte tegemoetkoming te bieden in de vaste lasten die samenhangen met het voertuiggebruik. Daarmee sluit de maatregel aan bij het doel om ondernemers en vervoerders die relatief sterk afhankelijk zijn van wegvervoer tijdelijk te ondersteunen.

De maatregelen zijn tevens doelmatig en proportioneel vormgegeven. Zij zijn tijdelijk van aard, gelden voor een duidelijk afgebakende periode en zijn beperkt tot specifieke voertuigcategorieën waarvan het zakelijke gebruik vooropstaat. Daarbij wordt uitsluitend ingegrepen in de mrb en wordt geen structurele wijziging van het stelsel voorgesteld. Evenmin wordt gekozen voor een generieke stimulering van brandstofgebruik. De maatregelen voorzien in een tijdelijke verlichting van vaste lasten, zonder de prikkel tot efficiënt brandstofgebruik weg te nemen. Gelet op de beperkte looptijd en het tijdelijke karakter wordt geen evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en douane

Er zijn geen uitvoeringsgevolgen. Doordat de maatregelen reeds bij beleidsbesluit zijn goedgekeurd en in de uitvoering vanaf 1 juli 2026 zijn toegepast, heeft dit wetsvoorstel in zoverre een codificerend karakter. De wettelijke regeling bevestigt de reeds toegepaste tijdelijke tariefverlagingen.

5.12 Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

De teruggaafregeling voor bio- en hernieuwbare brandstoffen voorziet in een gedeeltelijke teruggaaf van accijns voor motorbrandstoffen die een aandeel duurzaam geproduceerde biobrandstoffen of hernieuwbare brandstoffen bevatten. De teruggaaf wordt verleend aan degene⁵⁵ die de accijns verschuldigd is bij uitslag tot verbruik en kan worden aangevraagd onder voorwaarden, waaronder dat de brandstof voldoet aan duurzaamheidscriteria en een minimumaandeel duurzame brandstof bevat. Daarbij geldt als ondergrens dat ten minste 10% van de energie-inhoud afkomstig moet zijn van bio- of hernieuwbare brandstoffen (de zogenoemde 10%-eis). Deze ondergrens is destijds vastgesteld in aansluiting op de Europese doelstelling van 10% hernieuwbare energie in vervoer in 2020 (RED I).⁵⁶ De ratio⁵⁷ van de regeling is om het accijnsnadeel te compenseren dat ontstaat doordat bio- en hernieuwbare brandstoffen een lagere energie-inhoud hebben dan fossiele brandstoffen. Hierdoor kan met een liter brandstof minder afstand worden gereden, terwijl wel het reguliere accijnstarief geldt.

Het kabinet stelt voor de regeling te beëindigen, omdat de nadelen in de praktijk zwaarder wegen dan het beoogde doel. De regeling is complex, arbeidsintensief en foutgevoelig, terwijl het fiscale voordeel beperkt is. Daarnaast heeft de regeling een slechts beperkt impact op de totale inzet van bio- of hernieuwbare brandstoffen. Het gebruik van de regeling is gering (circa 16 aanvragen met een totale omvang van circa € 4 miljoen in 2025), wat onderstreept dat slechts een beperkte groep hiervan gebruik maakt. De betekenis van de regeling is in de huidige beleidscontext afgenomen. De inzet van duurzame brandstoffen in vervoer wordt in toenemende mate bepaald door Europese verplichtingen en nationale regelgeving, waaronder de brandstoftransitieverplichting die oploopt tot circa 29% in 2030. Tegen deze achtergrond is een afzonderlijke fiscale compensatie voor het verschil in energie-inhoud minder relevant.

Met de teruggaafregeling is beoogd⁵⁸ het accijnsnadeel van bio- en hernieuwbare brandstoffen ten opzichte van fossiele brandstoffen te compenseren, dat voortvloeit uit het verschil in energie-inhoud. De regeling is echter beperkt doeltreffend, omdat niet is geborgd dat het fiscale voordeel daadwerkelijk terechtkomt bij de eindgebruiker, aangezien deze niet teruggaafgerechtigde is. Daar komt bij dat het gebruik van de regeling beperkt is. In 2025 bedraagt het aantal aanvragen 16, met een totale budgettaire omvang van circa € 4 miljoen. Teruggaafgerechtigden geven aan vaak geen gebruik te maken van de regeling vanwege de complexiteit en de administratieve lasten. De complexiteit van de regeling brengt bovendien financiële en juridische risico's met zich mee. Belastingplichtigen lopen het risico om achteraf te worden geconfronteerd met naheffingen, mede doordat niet met zekerheid kan worden vastgesteld of aan alle voorwaarden is voldaan. Dit wijst op beperkte rechtszekerheid en vergroot de kans op fouten in de toepassing van de regeling.

⁵⁵ In de praktijk is dat doorgaans de brandstofleverancier.

⁵⁶ Wet uitwerking Autobrief, kamerstuk 33 007, nr. 3.

⁵⁷ Amendement Omtzigt c.s., 24 november 2009, kamerstuk 32128 nr. 25.

⁵⁸ Amendement Omtzigt c.s., 24 november 2009, kamerstuk 32128 nr. 25.

In de praktijk lijkt de regeling met name toegepast te worden op HVO. Ter indicatie: zo bedraagt de teruggaaf bij een levering van 7.000 liter diesel met 30% HVO circa € 70 (ongeveer € 0,01 per liter) en bij een levering van 7.000 liter met 100% HVO circa € 231 (ongeveer € 0,03 per liter). Het fiscale voordeel is daarmee beperkt.

Voor benzine is de praktische relevantie van de regeling voor personenauto's klein. Reguliere benzine (E10) bevat maximaal 10% duurzame componenten en komt daardoor in de praktijk niet in aanmerking voor teruggaaf, omdat niet wordt voldaan aan de eis dat ten minste 10% van de energie-inhoud afkomstig moet zijn van deze componenten. Hogere blends, zoals E85 (met een aandeel ethanol van circa 70% tot 85%), vallen wel binnen het bereik van de regeling, maar zijn slechts geschikt voor een beperkt deel van het wagenpark en beperkt beschikbaar. Hierdoor is het toepassingsbereik van de regeling bij benzine gering.

Ook is de regeling ondoelmatig. Zo kent de regeling uitvoeringsproblemen, die samenhangen met de wijze waarop de wettelijke voorwaarden zijn vormgegeven en de praktijk van ketenleveringen van brandstoffen. De Douane geeft aan dat de regeling complex en arbeidsintensief is in de uitvoering. De beoordeling van teruggaafverzoeken vergt uitgebreide controles achteraf op de samenstelling en energie-inhoud van brandstoffen, alsmede toezicht dat verder reikt dan het moment van uitslag tot verbruik. Dit leidt tot relatief hoge uitvoeringslasten en vergroot het risico op fouten en onterechte teruggaafverzoeken. De kern van de uitvoeringsproblematiek en hoge administratieve lasten is dat de regeling informatie vereist die bij ketenleveringen vaak niet beschikbaar is bij de teruggaafgerechtigde. Degene die de accijns verschuldigd is bij uitslag tot verbruik en daarmee recht heeft op teruggaaf, beschikt in de praktijk niet over alle gegevens die nodig zijn om aan de wettelijke voorwaarden te voldoen.

Dit doet zich in het bijzonder voor bij de eis dat ten minste 10% van de energie-inhoud van de brandstof afkomstig moet zijn van duurzame brandstoffen (de 10%-eis). Om vast te stellen dat aan deze eis wordt voldaan, moet worden voorkomen dat na uitslag tot verbruik opnieuw fossiele brandstof wordt bijgemengd. Dit vereist feitelijk toezicht tot aan het moment van aflevering aan de eindgebruiker, bijvoorbeeld bij het vulpistool van een tankstation. In ketensituaties heeft de teruggaafgerechtigde echter geen feitelijke of juridische zeggenschap over de brandstof in deze fase, waardoor naleving en controle moeilijk vast te stellen zijn.

Een vergelijkbaar probleem doet zich voor bij de duurzaamheidseis. De toetsing van duurzaamheid vindt plaats bij de partij die de brandstof inboekt in het NEa-register⁵⁹, terwijl dit vaak niet dezelfde partij is als degene die de brandstof tot verbruik uitslaat en daarmee recht heeft op teruggaaf. Hierdoor kan de teruggaafgerechtigde niet zelfstandig aantonen dat aan de duurzaamheidseisen is voldaan.

Om de regeling in de praktijk toepasbaar te maken, wordt gewerkt met verklaringen van derden waaruit moet blijken dat aan de voorwaarden is voldaan en dat de biobrandstoffen duurzaam zijn

⁵⁹ Bedrijven met een verplichting maken gebruik van het register van de Nederlandse Emissieautoriteit om te voldoen aan hun verplichting opvoer brandstofleveringen, jaarverplichting en reductieverplichting.

en niet dubbel zijn ingezet via hernieuwbare brandstofeenheden (HBE's, vanaf 2026: ERE's⁶⁰).

Deze werkwijze brengt aanzienlijke administratieve lasten met zich mee voor bedrijven en leidt tot een verhoogde toezichtslast voor de Douane, omdat dergelijke verklaringen alleen via derdenonderzoek kunnen worden gecontroleerd. Tegelijkertijd is de juridische robuustheid van deze werkwijze beperkt, wat bijdraagt aan onzekerheid voor betrokken partijen.

Daarnaast is de teruggaaf beperkt tot brandstoffen die worden gebruikt voor het aandrijven van motorrijtuigen (de zogenoemde motorrijtuigeneis). Ook voor deze voorwaarde is toezicht nodig na het moment van uitslag tot verbruik, terwijl in ketensituaties vaak niet kan worden vastgesteld waar de brandstof uiteindelijk wordt gebruikt.

Concluderend is de regeling complex, arbeidsintensief en foutgevoelig, terwijl het fiscale voordeel beperkt is. Daarnaast heeft de regeling slechts een beperkt impact op de totale inzet van bio- of hernieuwbare brandstoffen en is de betekenis van de regeling in de huidige beleidscontext afgenomen. De regeling bereikt slechts een beperkte groep tegen relatief hoge administratieve- en uitvoeringslasten. Het kabinet acht het voortzetten van de regeling daarom, mede gelet op de beperkte doeltreffendheid en ondoelmatigheid, niet langer gerechtvaardigd. Het beëindigen van ondoelmatige regelingen past binnen het bredere streven naar fiscale vereenvoudiging en het verminderen van uitvoeringslasten.

Alternatieven

Bij de beoordeling van de teruggaafregeling zijn verschillende beleidsopties in beeld geweest. Zo is bezien of de regeling in aangepaste vorm kan worden voortgezet, bijvoorbeeld door de ondergrens voor het aandeel duurzame brandstof te verhogen. Indien wordt aangesloten bij de huidige brandstoftransitieverplichting voor hernieuwbare brandstoffen in vervoer (circa 29% in 2030) wordt het toepassingsbereik van de regeling beperkt tot situaties waarin het verschil in energie-inhoud relatief groter is. Deze variant neemt echter de kern van de uitvoeringsproblematiek niet weg. Ook bij hogere blends blijft het noodzakelijk om de brandstof door de gehele keten te volgen om vast te stellen dat wordt voldaan aan de voorwaarden, waaronder de eis dat de brandstof wordt gebruikt voor het aandrijven van motorrijtuigen (motorrijtuigeneis). In ketensituaties heeft de teruggaafgerechtigde hier vaak geen zicht op of zeggenschap over. Ook blijft de afhankelijkheid van informatie van derden bestaan.

Verder is bezien of de regeling kan worden verbreed naar andere sectoren waarin hernieuwbare brandstoffen worden toegepast, zoals de scheepvaart of de luchtvaart. Voor deze sectoren geldt echter dat brandstoffen veelal reeds zijn vrijgesteld van accijns (zogenoemde bunkervrijstelling voor schepen en luchtvaart). Een uitbreiding van de regeling zou daardoor slechts effect hebben op een beperkt aantal specifieke toepassingen (waaronder pleziervaart). Bovendien blijven de bezwaren ten aanzien van de uitvoerbaarheid en doelmatigheid onverkort van toepassing. Ook in deze sectoren zou de regeling vereisen dat wordt vastgesteld dat aan voorwaarden zoals de minimumaandelen duurzame brandstoffen en het daadwerkelijke gebruik van de brandstof wordt voldaan. Dit vergt toezicht dat verder reikt dan het moment van uitslag tot verbruik en is in

⁶⁰ Met de invoering van de herziene Europese richtlijn hernieuwbare energie (REDIII) stuurt de Nederlandse wet- en regelgeving op gereduceerde ketenemissies en niet meer op geleverde hernieuwbare energie. Hierdoor is de HBE vanaf 2026 aangepast naar een Emissiereductie-eenheid (ERE).

ketensituaties moeilijk vast te stellen, omdat de teruggaafgerechtigde niet beschikt over alle relevante informatie. Net als bij wegverkeer zou daardoor afhankelijkheid ontstaan van verklaringen van derden, wat leidt tot beperkte controleerbaarheid, hogere administratieve lasten en juridische onzekerheid. Daarnaast is de doelmatigheid beperkt, omdat de fiscale compensatie gering blijft en ook hier niet gewaarborgd is dat de compensatie bij de eindgebruiker terecht komt.

Deze alternatieven bieden geen afdoende oplossing voor de geconstateerde knelpunten. Het kabinet kiest daarom voor beëindiging van de regeling. De budgettaire opbrengst van deze maatregel wordt, conform de Voorjaarsnota 2026, aangewend voor de introductie van een overdrachtsbelastingvrijstelling voor woningcorporaties.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

Het beëindigen van de regeling leidt tot een vereenvoudiging in de uitvoering voor de Douane, doordat een complexe teruggaafregeling en bijbehorende controleactiviteiten komen te vervallen. De beëindiging van de regeling heeft een beperkte impact op de systemen. De maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2027.

5.13 Indexering alcoholaccijns

Ter dekking van het aangekondigde maatregelenpakket naar aanleiding van de situatie in het Midden-Oosten (hierna: maatregelenpakket energieschok)⁶¹ aan de inkomstenkant heeft het kabinet gekeken naar maatregelen die bijdragen aan het verbeteren van het belastingstelsel. Een van de dekkingsmaatregelen is het introduceren van een indexatiesystematiek binnen de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (hierna: alcoholaccijns). In tegenstelling tot andere accijns, zoals de brandstofaccijns, wordt de alcoholaccijns op dit moment niet geïndexeerd. Hierdoor neemt de reële waarde van de alcoholaccijns jaarlijks af. Vanuit het oogpunt van de volksgezondheid is dit ongewenst. Het kabinet stelt daarom voor om de alcoholaccijns jaarlijks te indexeren. Dit betekent dat de hoogte van de accijns jaarlijks automatisch wordt aangepast aan de inflatie. Dit gebeurt op basis van de wijziging van de consumentenprijsindex die het CBS publiceert aan de hand van de zogenoemde tabelcorrectiefactor.

Jaarlijkse indexering alcoholaccijns

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns heeft betrekking op alle alcoholhoudende producten waarover accijns is verschuldigd. Dit zijn bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten.⁶² Voor bier geldt dat de accijns per hectoliter per volumepercent alcohol € 8,12 bedraagt, met dien verstande dat het minimumbedrag aan accijns in totaal ten minste € 26,13 bedraagt. Dit minimumbedrag van € 26,13 is gelijk aan het tarief van de verbruiksbelasting van

⁶¹ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 1.

⁶² Accijns is verschuldigd ingevolge de Wet op de accijns (WA). Zie in het bijzonder artikel 1, onderdelen a, b, c en d, WA.

alcoholvrije dranken. Dit om te voorkomen dat alcoholische dranken lager worden belast dan alcoholvrije dranken (uitgangspunt is kort gezegd: 'bier niet lager belasten dan fris'). Zoals aangegeven wordt de hoogte van de bieraccijns bepaald aan de hand van het alcoholpercentage van het bier (€ 8,12 per hectoliter per volumepercent alcohol). Op grond van deze systematiek zou bier met een laag alcoholpercentage lager worden belast dan € 26,13 per hectoliter, ofwel het tarief dat nu geldt in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Om te voorkomen dat bier op deze manier lager wordt belast dan fris, geldt daarom in de alcoholaccijns op bier een minimumbedrag van € 26,13 per hectoliter. Voor bier met een alcoholpercentage van meer dan 3,2% geldt dat de accijns op basis van het alcoholgehalte hoger is dan € 26,13 per hectoliter, waardoor het minimumbedrag op die bieren geen effect meer heeft.

De voorgestelde indexeringsystematiek geldt niet voor het minimumbedrag in de bieraccijns. Dit is niet nodig omdat het tarief van de verbruiksbelasting ook niet wordt geïndexeerd. Voor het uitgangspunt dat bier niet lager mag worden belast dan fris, is jaarlijkse indexering van het minimumbedrag dus niet nodig.

Gezondheidsoogpunt

Het jaarlijks indexeren van de alcoholaccijns draagt bij aan het bevorderen van de volksgezondheid. Alcohol is schadelijk voor de gezondheid en veroorzaakt meer dan 200 aandoeningen (waaronder 7 soorten kanker, hart- en vaatziekten, leveraandoeningen, verslaving en mentale problemen). Het verhogen van de prijs van alcohol heeft een direct effect op de vraag naar alcohol en wordt door de WHO beschouwd als één van de drie maatregelen die het meest kosteneffectief, betaalbaar en uitvoerbaar zijn⁶³ om alcoholgebruik te verminderen. De andere twee maatregelen bestaan uit het beperken van alcoholreclame en het beperken van de beschikbaarheid van alcohol. Jaarlijkse indexatie van alcoholaccijns voorkomt dat de reële prijs van de alcoholaccijns daalt. Zonder indexatie daalt de reële prijs van alcoholaccijns over tijd en wordt alcohol relatief goedkoper. Uit recent onderzoek is gebleken dat de prijzen van alcoholhoudende dranken de afgelopen jaren zijn achtergebleven bij de (gestegen) inkomens.⁶⁴ Als alcohol relatief goedkoop wordt kan dit gebruikers stimuleren om meer alcohol te drinken. Naar verwachting zal een jaarlijkse indexatie kunnen bijdragen aan meer bewustwording van de schadelijke effecten van alcohol en aan minder alcoholgebruik.

Tabelcorrectiefactor

De tabelcorrectiefactor is een wettelijke indexatieregeling. Het doel ervan is om diverse fiscale parameters, zoals schijven, heffingskortingen en grenzen, jaarlijks aan te passen aan de inflatie. De tabelcorrectiefactor zorgt er dus voor dat bedragen en grenzen in de belastingwetgeving hun reële waarde behouden en bij inflatie niet afnemen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Zoals eerder aangegeven stelt het kabinet voor de alcoholaccijns jaarlijks te indexeren ter dekking van het maatregelenpakket energieschok. Bij de dekkingsmaatregelen die hiervoor aan de orde

⁶³ [Quick buys for prevention and control of noncommunicable diseases - The Lancet Regional Health – Europe.](#)

⁶⁴ [Alcoholconsumptie steeds goedkoper - ESB.](#)

zijn, heeft het kabinet steeds gekeken naar maatregelen die bijdragen aan het verbeteren van het belastingstelsel. Voor een jaarlijkse indexatiesystematiek van de alcoholaccijns geldt dat deze bijdraagt aan het bevorderen van de volksgezondheid, omdat jaarlijkse indexatie voorkomt dat de reële prijs van de alcoholaccijns daalt. Hiermee is dit een gewenste aanpassing van het belastingstelsel. Het doel van de maatregel is daarmee tweeledig: het genereren van een budgettaire opbrengst en het bevorderen van de volksgezondheid. Wat betreft beide doelen is de maatregel doeltreffend en doelmatig.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen & Douane

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns betreft voor de Douane een parameterwijziging. De noodzakelijke aanpassingen kunnen tijdig worden gedaan, mits uiterlijk 15 december van het jaar voorafgaand aan de wijziging bekend. Er worden geen wijzigingen voorzien in de (massale) processen en de dienstverlening. De wijzigingen kunnen worden gecommuniceerd via de reguliere kanalen. Ten opzichte van de bestaande situatie treedt er nauwelijks een wijziging van de handhaafbaarheid en fraudebestendigheid op.

5.14 Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland

De accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG zijn vanaf 1 april 2022 verlaagd. Per 1 juli 2023 is de verlaging gedeeltelijk teruggedraaid. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 heeft de Tweede Kamer bij amendement de tarieven per 1 januari 2024 een jaar gelijk gehouden aan de tarieven per 1 juli 2023. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2025 is opnieuw besloten de tarieven ook voor 2025 gelijk te houden. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2026 is besloten de korting (met een gedeeltelijke tariefsverhoging) met 1 jaar te verlengen. Het kabinet stelt met deze wijziging voor om de accijnskorting voor ongelode benzine (ongelode lichte olie) per 1 januari 2027 te verlengen tot 1 januari 2028. Het tarief wordt iets verhoogt maar door niet te indexeren wordt de accijnskorting voor 2027 de facto ruimer.

De maatregel is gericht om de benzinekosten van autorijden te reduceren. Het verlengen van de accijnskorting leidt tot een tijdelijke daling van de belastinginkomsten. Het kabinet meent dat de voordelen voor een betaalbare mobiliteit op dit moment zwaarder wegen dan de derving van de inkomsten voor 2027.

Uit de Richtlijn energiebelastingen volgt dat EU-lidstaten belasting (accijns) moeten heffen over energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof. Deze accijns mag niet liggen onder de in de richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus. De door het kabinet voorgestelde accijnstarieven blijven boven de minimumbelastingniveaus, waardoor aan de eisen van de richtlijn wordt voldaan.⁶⁵

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het verlengen van de accijnskorting op ongelode benzine heeft als doel om de kosten van autorijden te reduceren. De verlenging van de accijnskorting is voor benzineautorijders

⁶⁵ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU, L 283).

doeltreffend indien de prijs aan de pomp lager is dan wanneer de accijnskorting niet tijdelijk zou zijn verlaagd.⁶⁶ Of en in hoeverre dit doel wordt bereikt, hangt af van de mate waarin verkopers van ongelode benzine de verlaging in hun verkoopprijzen blijven doorberekenen. De overheid kan deze doorberekening niet verplichten. Op verzoek van de Tweede Kamer zijn de grenseffecten van de huidige accijnskorting gemonitord. Hierover zijn - en worden - op verschillende momenten grenseffectenrapportages met de Tweede Kamer gedeeld.⁶⁷ Uit deze onderzoeken naar grenseffecten blijkt dat verschillende indicatoren wijzen dat het voordeel van de accijnskorting grotendeels wordt doorgegeven aan de consument. In die zin is de maatregel dus doeltreffend. De kosten voor gebruikers van elektrische voertuigen en voor gebruikers van andere fossiele brandstoffen worden met deze maatregel echter niet verlaagd. Dat maakt de maatregel minder doeltreffend.

Een accijnskorting is een doelmatige manier om benzineautorijders te bereiken. Het voordeel van de maatregel neemt toe naarmate er meer wordt getankt. Huishoudens zonder benzineauto of huishoudens die weinig kilometers met de auto afleggen ondervinden daardoor in absolute zin geen of minder direct financieel voordeel van deze generieke maatregel dan huishoudens die veel kilometers rijden. Na het aflopen van de tariefsverlaging zal in 2028 onderzoek worden gedaan naar de grenseffecten daarvan.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De wijziging van het tarief van ongelode benzine betreft voor de Douane een parameterwijziging. De noodzakelijke aanpassingen kunnen tijdig worden gedaan, mits uiterlijk 15 december bekend. Er worden geen wijzigingen voorzien in de (massale) processen en de dienstverlening. De wijzigingen kunnen worden gecommuniceerd via de reguliere kanalen. Ten opzichte van de bestaande situatie treedt er nauwelijks een wijziging van de handhaafbaarheid en fraudebestendigheid op.

5.15 Verhoging belastingvrije kilometervergoeding BES-eilanden

Ook op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (BES-eilanden) worden burgers hard geraakt door de hogere brandstofprijzen. Daarom worden de maximale bedragen die belastingplichtigen op de BES-eilanden voor autokosten en onbelaste kilometervergoedingen in aanmerking mogen nemen tevens verhoogd volgens het 'comply or explain'-principe.

Het maximale bedrag dat belastingplichtigen op de BES-eilanden in de inkomstenbelasting mogen aftrekken op inkomsten uit arbeid, bedrijf en beroep bij gebruik van de eigen auto wordt verhoogd van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer. Omdat de belastingvrije kilometervergoeding in de loonbelasting op de BES-eilanden is gekoppeld aan dit maximumbedrag, mag de werkgever voortaan ook USD 0,22 per kilometer onbelast aan werknemers vergoeden. Tot slot wordt het maximumbedrag dat voor autokosten mag worden meegenomen bij het bepalen van aftrekbare

⁶⁶ Of een absolute daling van de prijzen plaatsvindt, is afhankelijk van de verdere ontwikkeling van brandstofprijzen zelf, waaronder de prijs van een vat ruwe olie.

⁶⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 128.

uitgaven in de inkomstenbelasting op de BES-eilanden verhoogd van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het kabinet wil ervoor zorgen dat huishoudens en bedrijven niet direct in de problemen komen door de gestegen brandstofprijzen. Met het verhogen van de gerichte vrijstelling voor reiskosten biedt het kabinet werkgevers de mogelijkheid de prijsstijgingen voor hun werknemers te compenseren door een hogere kilometervergoeding te geven voor zakelijke reizen, waaronder woon-werkverkeer. De maatregel is daarmee doeltreffend. De maatregel biedt alleen compensatie voor hogere kosten aan werknemers van werkgevers die bereid zijn een (hogere) reiskostenvergoeding te verstrekken. Het is niet verplicht voor werkgevers om een dergelijke vergoeding te geven, dan wel te verhogen. De maatregel is doelmatig, omdat de kosten van de maatregel bijna volledig terecht komen bij werknemers die daadwerkelijk hogere reiskosten hebben. Het voorgaande is eveneens van toepassing op de BES-eilanden, met de uitzondering dat woon-werkverkeer op de BES-eilanden niet als een zakelijke reis wordt aangemerkt.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

5.16 Verlaging benzineaccijns BES eilanden

In het verlengde van de accijnsmaatregel in Europees Nederland wordt op de BES-eilanden een tijdelijke verlaging van de accijns doorgevoerd. Deze tijdelijke verlaging geldt voor de periode 1 januari 2027 tot en met 31 december 2027. Deze tijdelijke verlaging bedraagt op elk van de drie BES-eilanden PM USD cent per liter.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De verwachte effecten van de maatregel wat betreft doeltreffendheid en doelmatigheid zijn vergelijkbaar als de voorgestelde accijnskorting voor benzine in Europees Nederland. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het fiscale stelsel van op Bonaire, Sint Eustatius en Saba wat betreft brandstoffen uitsluitend een accijns op benzine kent.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

5.17 Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing

De vrachtwagenheffing is op 1 juli 2026 gestart. Houders van een vrachtwagen betalen sinds die datum een heffing, waarvan de hoogte wordt bepaald door het tarief dat voor de betreffende vrachtwagen geldt, vermenigvuldigd met het aantal kilometers dat de betreffende vrachtwagen rijdt op de heffingsplichtige wegen. De tarieven en heffingsplichtige wegen zijn vastgelegd in de Wet vrachtwagenheffing.

Naar aanleiding van de uitzonderlijke stijging van de brandstofprijzen als gevolg van het conflict in het Midden-Oosten en de daarmee samenhangende verstoringen op de energiemarkten, heeft de Tweede Kamer via de motie-Flach c.s.⁶⁸ en de motie-Eerdmans/Wilders⁶⁹ verzocht om de tarieven van de vrachtwagenheffing tijdelijk te verlagen. Het kabinet heeft de moties uitgevoerd. De Tweede Kamer is op 22 mei 2026⁷⁰ geïnformeerd over een tijdelijke verlaging van de tarieven met 22,3% van 1 september 2026 tot en met 31 december 2026.

De vrachtwagenheffing is een heffing als bedoeld in artikel 104 van de Grondwet. Deze heffing en ook de hoogte ervan dienen in een wet in formele zin te worden vastgelegd. Gelet op de acute omstandigheden en het belang om de maatregel op korte termijn effect te laten hebben, is, vooruitlopend op een wijziging van de wet en (tot aan inwerkingtreding van deze wijziging) in afwijking van de in de wet vastgestelde tarieven, door middel van een zogeheten goedkeurend beleidsbesluit goedkeuring verleend om tijdelijk lagere tarieven toe te passen voor de vrachtwagenheffing. Voor de afweging of het aanvaardbaar is om een dergelijk beleidsbesluit te nemen, is uitgegaan van het daarvoor vastgestelde afwegingskader. In de toelichting op het goedkeurend beleidsbesluit is dat ook gemotiveerd, en is aangekondigd dat de wijziging van de tarieven wordt opgenomen in het Belastingplan 2027, om daarmee te voorzien in de benodigde wettelijke grondslag⁷¹.

Motivering tariefverlaging

Het tarief van de vrachtwagenheffing is vastgelegd in artikel 5, eerste lid, onderdelen a tot en met c, van de Wet vrachtwagenheffing. Het tarief bestaat uit drie componenten: een infrastructuurheffing (onderdeel a), een externekostenheffing in verband met luchtkwaliteit en geluidshinder (onderdeel b) en een externekostenheffing in verband met CO₂-emissies (onderdeel c). Voor al deze componenten geldt dat het tarief afhankelijk is van het gewicht (maximummassa van de combinatie), de CO₂-emissieklasse en de euro-emissieklasse van de vrachtwagen. Bij het verlagen van de tarieven is gekozen voor een eenvoudige en uitlegbare aanpassing, die ook kan rekenen op draagvlak van vervoerspartijen TLN, evofenedex en VERN. Concreet betekent dit een verlaging van 22,3% van alle tariefcomponenten van 1 september tot en met 31 december 2026.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel is doeltreffend, omdat hij regelt wat beoogd is: een tijdelijke verlaging van de tarieven van de vrachtwagenheffing. De maatregel is daarnaast doelmatig. Houders van vrachtwagens hoeven zelf geen actie te ondernemen om in aanmerking te komen voor de verlaagde tarieven. De tarieven (en dus ook de verlaagde tarieven) worden door de dienstaanbieders van de vrachtwagens aan hen gefactureerd. Gezien het tijdelijke karakter en de terugwerkende kracht is een afzonderlijke evaluatie niet voorzien. Wel worden op basis van artikel

⁶⁸ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 30.

⁶⁹ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 4.

⁷⁰ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 37.

⁷¹ Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1329.

34 van de Wet vrachtwagenheffing de doeltreffendheid en effecten van de Wet vrachtwagenheffing geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen Dienst Wegverkeer (RDW)

RDW is de centrale uitvoeringsorganisatie van de vrachtwagenheffing. Voorafgaand aan het vaststellen van het goedkeurend beleidsbesluit heeft overleg plaatsgevonden met RDW, waarbij RDW heeft aangegeven dat de tariefverlaging uitvoerbaar is. De tariefverlaging is al per 1 september 2026 ingegaan en wordt beëindigd met ingang van 1 januari 2027. Er zijn daarmee geen resterende uitvoeringsgevolgen als gevolg van dit wetsvoorstel.

6. Budgettaire aspecten

Het pakket Belastingplan 2027 bestaat uit **PM** wetsvoorstellen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2027. In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2027 en een uitsplitsing van de maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2027. De budgettaire effecten per maatregel van de andere **PM** wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2027 worden toegelicht in de betreffende memories van toelichting. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen op transactiebasis voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 12 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

De ramingen per maatregel worden nader toegelicht in de bijlage *Ramingstoelichtingen* bij dit wetsvoorstel. Het Centraal Planbureau (CPB) bezieet de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2027. Met deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte.⁷² Het CPB heeft het voorlopige resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit.

Bij het doorlopen van het certificeringsproces zijn enkele ramingen herijkt waardoor er een verschil kan ontstaan tussen het lastenbeeld in de Miljoenennota en het Belastingplan. De budgettaire gevolgen van deze herijking worden integraal meegenomen in de voorjaarsbesluitvorming. In tabel 12 worden de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2027 weergegeven.

Tabel PM: Budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2027, in € mln.

PM

Tabel PM: Budgettaire effecten van het wetsvoorstel Belastingplan 2027, in € mln.

Maatregel	2026	2027	2028	2029	2030	2031	Struc.
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	-155	-191	-223	-218	-212	-207	-207

⁷² Kamerstukken II 2015/16, 34300, nr. 74.

Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	0	0	0	0	0	0	0
Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)	0	112	112	109	106	104	99
Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	0	0	560	560	560	560	560
Bevriezen aftoppingsgrens pensioen	0	31	66	102	139	182	229
Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	0	123	123	123	123	123	123
Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	0	70	120	120	120	120	120
Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	-226	118	-75	-75	-75	-75	-75
Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	0	-2	-2	-2	-2	-2	-2
Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	0	0	301	301	301	301	301
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's	-160	0	0	0	0	0	0
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor vrachtauto's	-35	0	0	0	0	0	0
Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	0	4	4	4	4	4	4
Indexering alcoholaccijns	0	26	46	69	89	110	129
Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	0	-899	0	0	0	0	0
Verhoging belastingvrije kilometervergoeding BES-eilanden	0	0	0	0	0	0	0
Verlaging benzineaccijns BES eilanden	0	-1	0	0	0	0	0
Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing	-80	0	0	0	0	0	0
Beperkt toepassen tabelcorrectiefactor in de inkomstenbelasting (IB) in 2027 en 2028	0	1500	3400	3400	3400	3400	3400
Compenseren zorgpremies via verhoging tarieven eerste en tweede schijf IB	0	3025	3258	3960	4132	4256	4956

7. Grenseffecten

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

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Het is te verwachten dat de btw-verhoging een prijsopdrijvend effect heeft. Het valt op voorhand niet geheel uit te sluiten dat consumenten in grensgebieden soms hun sierteeltproducten over de grens zullen gaan aanschaffen. Hoe groot dit grenseffect is hangt af van de geschiktheid voor grensoverschrijdende aankoop (denk aan bederfelijkheid van bloemen, reisafstand, kwaliteit e.d.), de prijselasticiteit en het prijsverschil met aangrenzende landen. De exacte omvang en impact van deze grenseffecten zijn niet te kwantificeren, maar naar verwachting zijn deze effecten beperkt.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

De verwachting is dat de grenseffecten naar aanleiding van deze maatregel verwaarloosbaar zijn, aangezien de fiscale compensatie en het aantal aanvragen (16 in 2025) gering is en de maatregel slechts een klein onderdeel vormt van de totale brandstofprijs.

Indexering alcoholaccijns

In zowel Duitsland als België worden de tarieven van de alcoholaccijns niet jaarlijks geïndexeerd op basis van de inflatie, zoals nu wordt voorgesteld. Dat de bedragen in de alcoholaccijns in Nederland per 2027 wel jaarlijks worden geïndexeerd, betekent dat de verschillen in accijns tussen Nederland, Duitsland en België kunnen toenemen of, in het geval van het accijnsverschil ten aanzien van sterke drank tussen België en Nederland (waar geldt dat de accijns in België op dit moment hoger is dan in Nederland), kunnen afnemen.

Verlengen accijnskorting Europees Nederland

Ten opzichte van het basispad (de situatie waarin het accijnstarief per 1 januari niet langer zou worden verlaagd) zorgt de maatregel voor grenseffecten. Door het lagere accijnstarief zullen meer consumenten in Nederland tanken of minder Nederlandse consumenten over de grens tanken. Ten opzichte van 2026 is het daarentegen juist de verwachting dat de maatregel geen groot effect heeft op het grensoverschrijdende tankverkeer, aangezien het tarief stabiel blijft. Overigens kunnen ook andere factoren dan deze maatregel het grensverkeer beïnvloeden, zoals maatregelen die in buurlanden worden genomen.

Verlaging benzineaccijns BES Eilanden

Gelet op de geografische ligging van Bonaire, Sint Eustatius en Saba worden als gevolg van de tariefkorting op benzine geen grenseffecten verwacht.

8. EU-aspecten

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

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

De maatregel bevat geen elementen die raken aan het recht van de Europese Unie. Er is derhalve geen sprake van EU-aspecten. De maatregel is ook gezien in het licht van de verplichtingen die voortvloeien uit het VN-verdrag inzake de rechten van personen met een handicap, dat Nederland in 2016 heeft geratificeerd. Het hoofddoel van dit verdrag is het bevorderen, beschermen en waarborgen van de rechten van mensen met een beperking. De afschaffing van deze aftrekpost betreft het beëindigen van een specifiek fiscaal instrument. De regering is zich er van bewust dat de afschaffing gevolgen kan hebben voor mensen met een beperking. Het afschaffen van de aftrek specifieke zorgkosten is onderdeel van een breder pakket aan maatregelen die gevolgen kunnen hebben voor mensen met een beperking. Deze maatregel loopt, zoals hiervoor beschreven, voort uit op dit bredere pakket aan maatregelen uit het coalitieakkoord

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

De heffing van de omzetbelasting is geharmoniseerd binnen de Europese Unie op grond van de BTW-richtlijn 2006.⁷³ Lidstaten zijn verplicht een algemeen btw-tarief toe te passen en kunnen onder voorwaarden een of meer verlaagde tarieven hanteren voor in de richtlijn genoemde categorieën. Het toepassen van het algemene tarief op sierteeltproducten is in overeenstemming met de BTW-richtlijn 2006. De richtlijn verplicht lidstaten niet tot toepassing van een verlaagd tarief op deze producten. De voorgestelde maatregel is derhalve verenigbaar met het Unierecht.

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's

Bijlage I van de Eurovignetrichtlijn⁷⁴ bevat minimumtarieven voor de belasting op vrachtauto's met een toegestane maximum massa van meer dan 12 ton. Deze minimumtarieven strekken ertoe te waarborgen dat zware vrachtauto's in de EU-lidstaten ten minste op een bepaald minimumniveau worden belast en dat verstoringen van de interne markt worden voorkomen. Het reguliere tarief voor vrachtauto's in de mrb dient daarom in beginsel ten minste aan deze minimumtarieven te voldoen. Vastgesteld is evenwel dat de tarieven voor vrachtauto's over de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 tot nihil kunnen worden verlaagd. Hieraan liggen een aantal overwegingen ten grondslag. In de eerste plaats de bijzondere stijging van de brandstofprijzen en de wens om op een tijdelijke, tijdige en doeltreffende wijze sectoren die hard worden geraakt tegemoet te komen zonder hierbij afbreuk te doen aan de prikkel om zo efficiënt mogelijk om te gaan met brandstof. Via de verlaging van de mrb kunnen ondernemers die gebruikmaken van vrachtauto's voortvarend, gericht en doeltreffend een tegemoetkoming ontvangen. In de tweede plaats is vastgesteld dat het tarief tot 1 juli 2026 aanmerkelijk hoger was dan het Europese minimumtarief zoals dat is opgenomen in de Eurovignetrichtlijn. Verder is in ogenschouw genomen dat deze vrachtauto's vanaf 1 juli 2026 belast worden via de vrachtwagenheffing. Via deze heffing wordt ook de derving opgebracht die het resultaat is van de beëindiging van de Nederlandse deelname aan het Eurovignet met ingang van die datum en de verlaging van het tarief in de mrb zoals dat met ingang van die datum eerder al was voorzien. Gelet op deze omstandigheden is het doel van de Eurovignetrichtlijn in 2026 geborgd. Zware vrachtauto's blijven, gezien over het jaar 2026 als geheel en mede in samenhang met de vrachtwagenheffing vanaf 1 juli 2026, onderworpen aan een lastenregime dat voorkomt dat zij een ongeoorloofd voordeel genieten binnen de interne markt. De tijdelijke nihilstelling doet daarom geen afbreuk aan de doelstelling van de richtlijn om een minimumniveau van belastingheffing en een gelijk speelveld binnen de Europese Unie te waarborgen. Deze rechtvaardiging is echter wel beperkt tot de tijdelijke overgangsperiode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. Met ingang van 1 januari 2027 dienen de tarieven voor vrachtauto's in de mrb weer te worden vastgesteld op ten minste het niveau van de minimumtarieven uit bijlage I bij de Eurovignetrichtlijn.

Indexering alcoholaccijns

⁷³ Richtlijn 2006/112/EG

⁷⁴

De alcoholaccijns komt voort uit de Europese Richtlijn alcoholaccijns.⁷⁵ In de Europese Richtlijn alcoholaccijns zijn minimumtarieven voor de alcoholaccijns opgenomen. De richtlijn staat nationale, jaarlijkse indexatie van de tarieven van de alcoholaccijns impliciet toe.

9. Gegevensbescherming

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

Over het volledige pakket Belastingplan 2027 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven **PM**. Het volledige advies is opgenomen als bijlage bij dit wetsvoorstel.

10. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers of ondernemers. Deze inschatting is gemaakt door de dossierhouder in overleg met de gedragsexperts. Er is hierbij geen aanvullend empirisch onderzoek gedaan en/of contact geweest met burgers over de inschattingen van de doenlijkheid.

Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing,
- welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie;
- in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events en,
- in hoeverre de maatregel bij specifieke groepen kan leiden tot (een verergering) van financiële stress en onzekerheid.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

- de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

⁷⁵ Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PbEG 1992, L 316), herzien door Richtlijn (EU) 2020/1151 van de Raad van 29 juli 2020 tot wijziging van Richtlijn 92/83/EEG betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PbEU 2020, L 256).

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie (i) minder acties vergt, (ii) minder problematische samenloop heeft met stressvolle omstandigheden en/of andere wet- en regelgeving, (iii) zorgt voor minder financiële stress en onzekerheid,
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, maar zij dit naar verwachting goed zullen kunnen. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de geleverde acties beperkt zijn in aantal en complexiteit, en/of wanneer deze acties niet samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, wel aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, en zij dit naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de geleverde acties talrijk en/of complex zijn, en/of wanneer deze acties samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.

Tabel PM: doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	Oordeel 1
Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	Oordeel 1
Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)	Oordeel 3
Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	Oordeel 2
Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen	Oordeel 3
Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	Oordeel 2
Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	Oordeel 1
Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	Oordeel 1
Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	Oordeel 2
Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	Oordeel 1
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's	Oordeel 1
Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	Oordeel 1
Indexering alcoholaccijns	Oordeel 1
Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	Oordeel 1
Verlaging benzineaccijns BES eilanden	Oordeel 1
Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing	Oordeel 1

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

De voorgestelde maatregelen hebben beperkte gevolgen voor het doenvermogen. Voor de loonheffingen zal veelal, indien gewenst door de werkgever, de wijziging automatisch verwerkt kunnen worden via het softwarepakket voor de salarisverwerking. Voor de aangifte inkomstenbelasting geldt dat belastingplichtigen gebruik kunnen maken van de verhoogde aftrek, waarbij het bekendheid met de maatregel vergt om het verhoogde bedrag in aanmerking te nemen. De Belastingdienst heeft hier recent over gecommuniceerd om de bekendheid met de maatregel te verhogen. Het voorgaande is eveneens van toepassing op de BES-eilanden.

Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

De voorgestelde wijziging van de EIA met betrekking tot het verhogen van het aftrekpercentage is een parameterwijziging in de Wet IB 2001. Deze wijziging heeft geen invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen.

Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)

De voorgestelde maatregel heeft tijdelijk een beperkte invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen. Het gaat eerst om een aanpassing van het bedrag en vervolgens om het afschaffen van de faciliteit. Belastingplichtigen hoeven geen extra actie te ondernemen bij bijvoorbeeld het opstellen van de belastingaangifte inkomstenbelasting naar aanleiding van dit voorstel. De beperkte invloed ziet er op dat het versoberen en afschaffen van de startersaftrek een doorwerking heeft naar het verzamelinkomen. Voor het aanvragen van toeslagen is de hoogte van het verzamelinkomen van belang. Doordat de startersaftrek wordt verlaagd en afgeschaft wordt het verzamelinkomen hoger. Dit betekent dat IB-ondernemers die op dit moment in aanmerking komen voor een toeslag en daarnaast ook de startersaftrek in de aangifte IB verwerken, voor zowel 2027 als 2028 het vooraf ingevulde verzamelinkomen waarop de toeslag is gebaseerd goed moeten controleren (en eventueel aanpassen), wat een beroep zal doen op hun doenvermogen, om daarmee te voorkomen dat voor die jaren ontbreken van een mogelijk te laag verzamelinkomen wordt uitgegaan. Er is hierover geen aparte communicatie vanuit de Belastingdienst voorzien, buiten de bredere communicatie over de zelfstandigenaftrek en het urencriterium.

Het is hoe dan ook verstandig om als belastingplichtige tenminste jaarlijks het verzamelinkomen voor toeslagen opnieuw uit te rekenen en door te geven, zeker voor ondernemers met een inkomen dat over het algemeen meer varieert over de jaren dan dat voor iemand in loondienst het geval is. In de huidige situatie geldt dat de groep ondernemers met recht op startersaftrek in het voorgaande jaar (t-1) op te delen is in twee groepen met betrekking tot het recht op die aftrek in het huidige jaar (t): (i) de ondernemers die opnieuw recht hebben op startersaftrek en (ii) de ondernemers die niet opnieuw recht hebben, bijvoorbeeld doordat zij niet langer aan de voorwaarden voor de startersaftrek voldoen. In het tweede geval zouden ondernemers toch al opnieuw het verzamelinkomen moeten uitrekenen en doorgeven voor een zo accuraat mogelijke berekening van het recht op toeslagen in jaar t. In het eerste geval zou het verzamelinkomen voor 2027 en 2028 met ruim € 2.000 te laag worden ingeschat als deze ondernemers hun verzamelinkomen niet opnieuw uitrekenen en doorgeven. In het verzamelinkomen dat de Belastingdienst dan automatisch invult is namelijk nog rekening gehouden met een lager verzamelinkomen uit een eerder jaar waar nog wel recht op startersaftrek bestond. Voor deze

groep ondernemers leidt het niet tijdig doorgeven van een nieuw verzamelinkomen dus tot een aanvullend probleem, naast de problemen die toch al bestaan bij het niet doorgeven van een actueel (en zo accuraat mogelijk) verzamelinkomen.

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

Het afschaffen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten leidt ertoe dat deze kosten niet langer kunnen worden opgevoerd in de aangifte inkomstenbelasting. Dit zorgt ervoor dat belastingplichtigen deze kosten niet langer hoeven te verzamelen en bewijsstukken hoeven te bewaren. Met de afschaffing van de regeling wordt voor veel belastingplichtigen het proces in de inkomstenbelasting eenvoudiger. Dit vermindert structureel het beroep dat wordt gedaan op het doenvermogen van belastingplichtigen. Desondanks zorgt de afschaffing van de aftrek er bij haar invoering voor dat er tijdelijk een (groter) beroep wordt gedaan op het doenvermogen van de belastingplichtige vanwege de verandering. Het besteedbaar inkomen wordt namelijk niet alleen beïnvloed door de afschaffing zelf, ook bedragen uit andere regelingen kunnen wijzigen. Door het afschaffen van de aftrek wordt het verzamelinkomen van de belastingplichtige hoger, wat kan leiden tot een gewijzigd recht op toeslagen of het kindgebonden budget. In het geval van een inkomensafhankelijke eigen bijdrage kan de eigen bijdrage wijzigen door de verhoging van het verzamelinkomen.

Belastingplichtigen moeten kennisnemen van de afschaffing van de aftrek en nagaan of de afschaffing effect heeft op andere regelingen die de burger betaalt of ontvangt, zoals de hoogte van de zorgtoeslag, of op andere toeslagen en de wijziging van inkomensafhankelijke bijdragen. Om belastingplichtigen te ondersteunen is het van belang dat tijdig voldoende informatie beschikbaar is. Niet alleen de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen moeten informatie delen over het afschaffen van de aftrek en eventuele gevolgen voor toeslagen. Ook andere partijen, zoals het Centraal Administratie Kantoor (CAK), kunnen een rol spelen in het informeren van de belastingplichtigen over eventuele gevolgen voor de hoogte van de inkomensafhankelijke bijdragen. Op de website van het CAK is een rekentool beschikbaar, waarmee belastingplichtigen de hoogte van de eigen bijdrage eenvoudig kunnen uitrekenen.

Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen

De voorgestelde maatregel voor pensioenen en lijfrenten leidt ertoe dat aftoppingsgrens hetzelfde blijft als voorgaande jaren. Dit betekent dat naar schatting 280.000 mensen in 2027 minder fiscaal gefaciliteerd pensioen opbouwen door de voorgestelde maatregel. Dit neemt in de jaren daarna toe tot 790.000 mensen in 2032. De voorgestelde maatregel betreft een vrij technische wijziging die de doenlijkheid van de betreffende wetgeving onveranderd laat. Het bedrag waarover belastingplichtigen fiscaal gefaciliteerd pensioen opbouwen, wordt namelijk niet aangepast. Belastingplichtigen hoeven hier niets voor te doen. Wel kan dit tot gevolg hebben dat er meer belastingplichtigen in aanmerking komen voor het opbouwen van nettopensioen of nettolijfrente. Dit vraagt een afweging van de betreffende belastingplichtigen.

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

Met gebruik van de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten dienen werkgevers per werknemer bij te houden hoeveel korting zij in totaal in een jaar hebben gekregen, waarbij de

grens van € 500 per werknemer niet mag worden overschreden. Dit is na afschaffen niet meer van belang en komt het doenvermogen van (sommige) werkgevers ten goede. Hier staat tegenover dat de gegeven kortingen bij afschaffing van de gerichte vrijstelling vervolgens ten laste van de vrije ruimte gebracht wordt, waardoor deze eerder overschreden kan worden hetgeen leidt tot verschuldigd zijn van eindheffing.

Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat

Belastingplichtigen die ervoor kiezen om voordelen op afdekkingsinstrumenten ter zake van valutarisico's op deelnemingen onder de deelnemingsvrijstelling te brengen dienen als gevolg van de voorgestelde maatregel meer acties te ondernemen. De verwachting is dat de belastingplichtigen die in aanraking komen met het voorstel een adviseur hebben of gebruikmaken van een dienstverlener, dan wel dat zij zelf de benodigde vaardigheden en kennis hebben om deze acties correct uit te voeren, waardoor doenlijkheid hier geen bijzonder aandachtspunt vormt.

Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

De voorgestelde maatregel is naar verwachting doenlijk voor belastingplichtigen. De tariefswijziging betreft namelijk een parameter wijziging en wordt veelal automatisch toegepast. Belastingplichtigen hoeven derhalve geen extra handelingen te verrichten. Het doenvermogen wordt als gevolg hiervan niet extra belast.

Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

De vrijstelling richt zich op woningcorporaties (en dus professionele partijen). De nieuwe vrijstelling maakt het eenvoudiger voor woningcorporaties om onroerende zaken aan elkaar over te dragen vrij van overdrachtsbelasting. In vergelijking met de vrijstelling waarvan zij veelal gebruikmaakten, is de vereiste bewijslast significant ingeperkt. De te nemen acties (zoals het raadplegen van registers, taxatierapport overleggen aan de notaris) sluiten aan bij bestaande administratieve processen. Hierdoor neemt het beroep op het doenvermogen van deze doelgroep af.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

De maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van burgers. De btw blijft onderdeel van de consumentenprijs en vraagt geen aanvullende handelingen van consumenten.

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's

Belastingplichtigen hoeven voor deze tijdelijke verlaging geen extra handelingen te verrichten; de tariefsverlaging wordt automatisch toegepast binnen het bestaande systeem. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

Voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen voor het doenvermogen, omdat geen extra handelingen van hen worden gevraagd. De accijns is verwerkt in de consumentenprijs.

Voor leveranciers leidt het beëindigen van de regeling tot een afname van administratieve handelingen, doordat geen teruggaafverzoeken meer hoeven te worden ingediend. Daarmee is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Indexering alcoholaccijns

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van burgers en bedrijven. Het gaat hier om een jaarlijkse indexatie van de tarieven van de alcoholaccijns die automatisch wordt toegepast.

Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor de oliemaatschappijen betreft de maatregel een continuering van het geldende accijnstarief. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Verlaging benzineaccijns BES eilanden

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor de oliemaatschappijen betreft de maatregel een continuering van het geldende accijnstarief. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing

De tijdelijke tariefverlaging van de vrachtwagenheffing doet een beperkt beroep op het doenvermogen van (transport)bedrijven. Hoewel de tariefverlaging automatisch wordt gefactureerd door de dienst aanbieder waarmee ze in het kader van de vrachtwagenheffing reeds een overeenkomst hebben gesloten, kan het aan de orde zijn dat transportondernemers de tarieven moeten doorbelasten aan hun opdrachtgever(s) van transport. Gelet op de complexiteit van de tariefstructuur vergt dit een zorgvuldige administratieve handeling. Vanwege de ingangsdatum van 1 september 2026 zal dit proces inmiddels afgerond zijn, waardoor dit wetsvoorstel geen aanvullend doenvermogen vergt.

11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Dit voorstel betreft enkel maatregelen waarvan geen inschatting van de regeldrukkosten zijn gemaakt. Dit komt omdat vooraf de inschatting is gemaakt dat het gaat om een gering aantal belastingplichtigen of zeer weinig vergt van belastingplichtigen. Deze maatregelen staan beschreven in Tabel **PM**. Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het college van het ATR geeft per maatregel een advies af. Wanneer het college van het ATR geen op- of aanmerkingen heeft bij de regeldrukinschatting of het voorstel beperkte gevolgen heeft voor de regeldruk kunnen maatregelen ook niet voor advies worden geselecteerd.

De maatregelen in dit Belastingplan zijn in meerdere delen voorgelegd aan het ATR. **PM advies**. De volledige adviezen zijn als bijlage bij het pakket Belastingplan gevoegd.

Tabel **PM**: gevolgen regeldruk

Maatregel	Dictum ATR
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	Niet geselecteerd voor advies
Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	Niet geselecteerd voor advies
Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)	PM
Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	PM
Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen	Niet geselecteerd voor advies
Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	PM
Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	PM
Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	Niet geselecteerd voor advies
Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	PM
Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	Niet geselecteerd voor advies
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's	Niet geselecteerd voor advies
Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	PM
Indexering alcoholaccijns	Niet geselecteerd voor advies
Verlenging accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	Niet geselecteerd voor advies
Verlaging benzineaccijns BES eilanden	Niet geselecteerd voor advies
Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing	Niet geselecteerd voor advies

Hieronder wordt per maatregel achtergrondinformatie over regeldruk gegeven. Verder is benoemd welke adviespunten het ATR heeft meegegeven en hoe daarmee rekening is gehouden.

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

Werknemers die een hogere vergoeding krijgen voor hun reiskosten ontvangen met deze maatregel een compensatie voor hogere brandstofprijzen. Voor het bedrijfsleven geldt dat als werkgevers een dergelijke hogere vergoeding geven aan hun personeel dat de bedrijfskosten toenemen. Zouden wij deze vergoeding echter zonder deze maatregel geven, dan zouden de kosten hoger uitvallen, dan wel zouden deze vergoedingen ten laste van de vrije ruimte van de werkkostenregeling gebracht dienen te worden.

Voor de BES-eilanden geldt dat geen sprake is van een werkkostenregeling, waardoor deze vergoedingen niet ten laste van een vrije ruimte kunnen worden gebracht. Voor het overige is het voorgaande van overeenkomstige toepassing.

Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

De voorgestelde wijziging betreft een parameterwijziging en heeft naar verwachting geen noemenswaardig effect op de administratieve lasten.

Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)

De voorgestelde maatregel leidt naar verwachting tot een zeer beperkte afname van administratieve lasten voor IB-ondernemers. Afschaffen van de startersaftrek maakt het stelsel eenvoudiger. Echter is de afname zeer beperkt omdat de startersaftrek een verhoging is van de zelfstandigenaftrek en hiervoor dezelfde gegevens nodig zijn. PM advies ATR

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

De administratieve lasten voor burgers nemen vanwege het vervallen van de aftrekpost af, omdat zij geen bewijsstukken meer hoeven te verzamelen, bewaren en op te voeren in de aangifte inkomstenbelasting. Er maken ca 1,2 miljoen personen gebruik van de aftrek specifieke zorgkosten. De administratieve lasten worden ingeschat op ca. € 13 per persoon op basis van het handboek meting regeldrukkosten. Dit resulteert in een verwachte lastenvermindering van ca. € 16 miljoen.

Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen

PM

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

Met gebruik van de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten dienen werkgevers per werknemer bij te houden hoeveel korting zij in totaal in een jaar hebben gekregen, waarbij de grens van € 500 per werknemer niet mag worden overschreden. Dit is na afschaffen niet meer van belang en komt het doenvermogen van (sommige) werkgevers ten goede.

Hier staat tegenover dat de gegeven kortingen bij afschaffing van de gerichte vrijstelling vervolgens ten laste van de vrije ruimte gebracht wordt, waardoor deze eerder overschreden kan worden hetgeen leidt tot verschuldigd zijn van eindheffing.

Ook kunnen werkgevers ervoor kiezen geen of lagere kortingen te geven. Dat kan nadelig uitpakken voor werknemers die nu gebruik maken van dergelijke kortingen.

Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat

De voorgestelde wijziging heeft geen of beperkte gevolgen voor de totale regeldrukkosten bij alle bedrijven.

Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

De verlaging van het algemene woningtarief is een parameteraanpassing. Deze parameteraanpassing zal eenmalig in de systemen van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) en andere systemen van notarissen worden verwerkt. Het voorstel leidt daarom tot een incidentele verhoging van de administratieve lasten als direct gevolg van de wijziging. Het leidt niet tot een structurele verhoging van de administratieve lasten voor burgers en het bedrijfsleven.

Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

Ter zake van de verkrijging van de juridische eigendom van een onroerende zaak door een woningcorporatie zal een notariële akte worden opgemaakt. De notaris doet vervolgens ook de aangifte overdrachtsbelasting volgens de gebruikelijke wettelijke systematiek. De notaris kan een online register raadplegen om te zien of sprake is van een verkrijging tussen toegelaten

instellingen (woningcorporaties).⁷⁶ Dit register wordt bijgehouden door de Inspectie Leefomgeving en Transport. Om vast te stellen of sprake is van DAEB-vastgoed dient de woningcorporatie een taxatierapport, bijvoorbeeld door een erkend taxateur, aan de notaris te overleggen, waaruit duidelijk blijkt in welke mate de voorgestelde transactie DAEB-vastgoed betreft. Het taxatierapport met de daarin gehanteerde waarde en de classificatie van het DAEB-vastgoed mag niet ouder zijn dan zes maanden of niet ouder dan vierentwintig maanden indien deze vergezeld is van een markttechnische update van maximaal drie maanden oud.⁷⁷ De notaris mag in beginsel uitgaan van de juistheid van dit taxatierapport, tenzij er aanleiding is om het een en ander nader te onderzoeken. Dit kan voor de woningcorporatie additionele kosten met zich meebrengen die door de notaris in rekening kunnen worden gebracht.

Om gebruik te maken van de vrijstelling voor de overdracht van een taak, waar woningcorporaties momenteel gebruik van maken bij het onderling overdragen van vastgoed, is één van de voorwaarden dat alle activa en passiva met betrekking tot de taak moeten worden overgedragen. Met een activa-passiva transactie zijn in de praktijk veel tijd en kosten gemoeid voor (fiscaal)advies- en treasury kosten. De nieuwe vrijstelling kent deze voorwaarde niet. Woningcorporaties hoeven deze kosten bij de toepassing van de nieuwe vrijstelling niet te maken, met een aanzienlijke lastenvermindering als gevolg.

De maatregel is gericht op specifieke handelingen van een specifieke doelgroep. Het totaal aantal handelingen dat te maken krijgt met een verandering in de regeldruk is dus beperkt (geschat op 89). Dit totaal bestaat zowel uit handelingen die op dit moment al vrijgesteld zijn als uit handelingen die op dit moment belast plaatsvinden. Voor beide situaties geldt dat het proces om al dan niet tot toepassing van een vrijstelling te komen zeer complex is en met de voorgestelde maatregel eenvoudiger wordt (geschatte tijdswinst per handeling bedraagt circa 48 uur). Dit resulteert in een structurele lastenvermindering voor woningcorporaties van circa € 200.000.⁷⁸ Deze nieuwe vrijstelling zal in de aangiftesystemen van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) en de notarissen worden opgenomen. Hiervoor dient het aangiftesysteem aangepast te worden. Dit leidt tot een eenmalige administratieve lastenverzwaring.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

De maatregel leidt naar verwachting tot hogere prijzen voor consumenten. Dit leidt mogelijk tot omzet- en werkgelegenheidsverlies bij met name de detailhandel en eventueel tot bedrijfsbeëindigingen bij bloemisten. Zie de uitgebreide toelichting hierbij onder het kopje *Impact van de maatregel*.

De voorgestelde wijziging hebben geen of slechts beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. Ondernemers voeren reeds een btw-administratie en dragen btw af. De wijziging betreft uitsluitend een aanpassing van het toepasselijke tarief. Voor bloemisten en tuincentra nemen de administratieve lasten iets af doordat zij geen onderscheid meer hoeven te maken tussen producten in het verlaagde btw-tarief (bloemen en planten) en het algemene btw-tarief (samengestelde producten, sierpotten, decoratie, kunstbloemen, geleverde bloemen en

⁷⁶ <https://www.ilent.nl/onderwerpen/autoriteit-woningcorporaties/publicaties-cijfers-en-wetgeving-autoriteit-woningcorporaties/actuele-gegevens-woningcorporaties/corporatieregister>

⁷⁷ Hierbij wordt aangesloten bij de systematiek van de verkoopregels (art. 22 tot en met 26a van het Besluit toegelaten instellingen 2015), specifiek artikel 9, eerste lid, onder d van de Regeling toegelaten instellingen 2015.

⁷⁸ Conform Handboek meting regeldrukkosten <https://www.adviescollegeregeldruk.nl/documenten/2023/11/29/handboek-meting-regeldrukkosten>

dergelijke). De maatregel gaat in per 1-1-2028, zodat het bedrijfsleven voldoende tijd heeft om zich voor te bereiden (o.a. aanpassen prijzen en systemen).

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's

Voor bedrijven leiden de maatregelen tot een tijdelijke lastenverlichting. Ondernemers met een bestelauto die onder het ondernemersregime valt, betalen over de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 de helft van het reguliere tarief. Houders van vrachtauto's zijn over diezelfde periode geen mrb verschuldigd voor de vrachtauto. De maatregelen leiden niet tot aanvullende administratieve verplichtingen voor belastingplichtigen. De tariefverlagingen worden binnen het bestaande systeem van de mrb toegepast. Belastingplichtigen hoeven geen afzonderlijk verzoek te doen om voor de tariefverlaging in aanmerking te komen, voor zover zij reeds binnen de bestaande doelgroep vallen. Daarmee wordt het doenvermogen van belastingplichtigen niet belast.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

De maatregel leidt tot een afname van de administratieve lasten voor bedrijven, doordat de verplichting tot het aanvragen, onderbouwen en administreren van teruggaaf vervalt. Bij teruggaafverzoeken speelt onder meer het verzamelen van informatie over de samenstelling, duurzaamheid en het gebruik van brandstoffen. Gezien het beperkte aantal teruggaafverzoeken, is de afname van administratieve lasten voor bedrijven beperkt. Voor burgers zijn er geen gevolgen voor de regeldruk.

Indexering alcoholaccijns

Voor zover de alcoholaccijns naar aanleiding van de jaarlijkse indexatie stijgt en deze stijging wordt doorgerekend in de prijs van alcohol en alcoholhoudende dranken zal de prijs hiervan toenemen. De eindconsument, bijvoorbeeld een burger of bedrijf, zal naar verwachting dus meer betalen voor alcohol en alcoholhoudende dranken.

Voor belastingplichtigen geldt dat de jaarlijkse indexatie niet leidt tot extra administratieve lasten. Indien de jaarlijkse indexatie leidt tot hogere alcoholaccijns, zullen de belastingplichtigen bij een gelijke hoeveelheid aan uitgeslagen alcohol of alcoholhoudende dranken wel een hoger bedrag aan alcoholaccijns verschuldigd zijn.

Verlengen accijnskorting Europees Nederland

Voor consumenten heeft de accijnskorting op ongelode benzine geen administratieve gevolgen aangezien de accijnsverlaging zonder tussenkomst van de burger aan de burger doorberekend wordt. Verder zal accijnskorting, mits doeltreffend, ertoe leiden dat huishoudens uiteindelijk meer geld overhouden, zowel in Europees Nederland als op Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Dit kan vooral bij huishoudens met minder financiële middelen tot verlichting van de financiële zorgen leiden.

Verlaging benzineaccijns BES eilanden

Voor consumenten heeft de accijnskorting op ongelode benzine geen administratieve gevolgen aangezien de accijnsverlaging zonder tussenkomst van de burger aan de burger doorberekend wordt. Verder zal accijnskorting, mits doeltreffend, ertoe leiden dat huishoudens uiteindelijk meer geld overhouden, zowel in Europees Nederland als op Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Dit kan vooral bij huishoudens met minder financiële middelen tot verlichting van de financiële zorgen leiden.

Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing

De tijdelijke tariefverlaging heeft geen directe gevolgen voor burgers. Er zijn wel directe gevolgen voor de regeldruk voor het bedrijfsleven. Dit betreft ten eerste gevolgen voor toldienstaanbieders, die binnen de uitvoering van de vrachtwagenheffing een belangrijke rol hebben. Deze dienaanbieders zijn verantwoordelijk voor de inning van de heffing bij eigenaren van vrachtwagens en de afdracht van deze tolgelden aan de overheid. Zij voorzien eigenaren van boordapparatuur die wordt gebruikt voor de registratie van de gereden kilometers. De toldienstaanbieders hebben de tijdelijke tariefverlaging reeds per 1 september 2026 verwerkt in hun (ICT-)systemen. Er zijn daarmee geen resterende uitvoeringsgevolgen als gevolg van dit wetsvoorstel. Ten tweede betreft het gevolgen voor de regeldruk voor houders van vrachtwagens. Deze houders krijgen van hun dienaar aanbieder weliswaar automatisch het van toepassing zijnde tarief aan vrachtwagenheffing gefactureerd (zie de paragraaf Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie), maar hebben daarnaast mogelijk afspraken met hun opdrachtgever(s) van transport over het doorbelasten van tolgelden, zoals de vrachtwagenheffing. In dat geval zullen houders van vrachtwagens de tariefaanpassing ook zelf in de (administratieve) systemen moeten verwerken. Aangezien de tariefverlaging reeds op 1 september is ingegaan, zal dit proces inmiddels afgerond zijn, waardoor er geen resterende uitvoeringsgevolgen als gevolg van dit wetsvoorstel zijn.

12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

Uitvoeringsgevolgen en toetsen

Het kabinet hecht grote waarde aan het samenspel tussen beleid en uitvoering.

Het is belangrijk om samen met de uitvoering tot een effectief beleid te komen waarmee een bijdrage kan worden geleverd aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. Het is daarbij niet alleen belangrijk dat maatregelen op individueel niveau uitvoerbaar zijn, maar dat ook een wetsvoorstel in zijn geheel uitvoerbaar is. Hiermee wordt eventuele verdringing in het portfolio zichtbaar. Er wordt daarom vroegtijdig een beeld gedeeld van alle beleidsopdrachten die mogelijk door de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen moeten worden uitgevoerd.

Dit is onderdeel van een meerjarig proces waarin beleid en uitvoering samenwerken om het inzicht in de uitvoerbaarheid verder te vergroten. Door beleidsvoornemens in een vroeg stadium inzichtelijk te maken kan rekening gehouden worden met bijvoorbeeld de mogelijkheden en onmogelijkheden in het ICT-landschap van de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen. Zo is een andere of eenvoudigere opzet van een beleidsvoornemen soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben.

Het is wenselijk om beleidsambities te bezien in samenhang met ambities voor de uitvoering. Niet alles kan tegelijkertijd. Het is namelijk van groot belang om de dienstverlening van de Belastingdienst aan burgers en bedrijven te blijven verbeteren. Daarnaast moet er bij het maken van nieuw beleid ook prioriteit worden gegeven aan het op orde brengen van de basis en het implementeren van noodzakelijke modernisering bij de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen, zoals binnen de ICT. Dat betekent ook dat er soms moet worden geaccepteerd dat beleidsvoornemens later worden ingevoerd om zo de modernisering van de ICT niet te vertragen. Tegelijkertijd blijven maatschappelijke opgaven vragen om beleidsmatige oplossingen. Wanneer zich nieuwe beleidswensen voordoen geldt dat de inpasbaarheid steeds op de volgende wijze wordt bekeken:

1. inpassen van maatregelen waar dit mogelijk is zonder herprioritering
2. de vormgeving van maatregelen aanpassen om deze inpasbaar te maken (bijv. als parameter)
3. waar dit niet kan ontstaat een (her)planningsvraagstuk.

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst of Douane beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst of Douane die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet. Waar dit het geval is wordt dit beschreven in de uitvoeringstoets. Als gevolg daarvan moet een aantal fiscale maatregelen dit jaar vastgelegd en volgend jaar uitgevoerd worden. Om de inpasbaarheid in het portofolio te waarborgen en stapeling te voorkomen, zullen andere meer technische maatregelen opgenomen worden in de Fiscale verzamelwet 2028. Hiermee wordt de druk op de uitvoering geprobeerd te verminderen.

De gevolgen voor de uitvoering op individueel niveau zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage bij het BP 2027 zijn bijgevoegd. Daarnaast wordt in de algemene toelichting op de individuele maatregelen in het onderhavige verzamelwetsvoorstel ingegaan op de uitvoeringsgevolgen.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 1 of 10⁷⁹, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

⁷⁹ Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

Tabel PM: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2027 (bedragen x € 1.000)

PM

Tabel PM: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2027, per maatregel (bedragen x € 1.000)

PM

13. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het Belastingplan is het wetsvoorstel in zijn geheel niet ter internetconsultatie aangeboden. Er zijn wetswijzigingen in het wetsvoorstel welke individueel wel voor internetconsultatie zijn uitgezet. Wanneer dit is gebeurd, wordt dat hieronder toegelicht.

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

PM advies

Aanpassing fiscale behandeling van het valutaresultaat op een afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling

Er heeft een internetconsultatie plaatsgevonden van het conceptvoorstel met concepttoelichting. De internetconsultatie van de voorgestelde aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat deelnemingsvrijstelling liep van 2 maart tot en met 30 maart 2026. Op de internetconsultatie zijn in totaal vijf reacties ontvangen, namelijk van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), VNO-NCW, de heer Ruijschop, de Nederlandse Vereniging van Banken (NVB) en de Redactie Vakstudie Nieuws. Daarnaast is over de voorgenomen maatregel gesproken met VNO-NCW. Hierna wordt ingegaan op de verschillende (hoofd)punten die in de verschillende reacties zijn opgebracht.

Algemeen

Een aantal respondenten vraagt om heroverweging van de voorgenomen aanpassing en verzoekt om een alternatieve maatregel binnen de liquidatieverliesregeling. Het voorgaande kabinet heeft ter dekking van de budgettaire derving als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2025 binnen de liquidatieverliesregeling verschillende opties overwogen. Deze opties zijn beoordeeld op wetstechnische aspecten, EU-rechtelijke aspecten, budgettaire impact, uitvoeringsgevolgen en vestigingsklimaat. De overwogen opties zijn desgevraagd bij de brief van 12 januari 2026 met de Kamer gedeeld. Ook in het schriftelijk overleg over belastingontwijking is hierop ingegaan. Door de combinatie van de budgettaire opbrengst, wetstechnische aspecten, EU-rechtelijke aspecten, uitvoeringsgevolgen en vestigingsklimaat bleek dekking binnen de liquidatieverliesregeling niet eenvoudig mogelijk. In de internetconsultatie zijn echter geen concrete alternatieven aangedragen die voldoende dekking opleveren en beter scoren op de verschillende aspecten, waaronder uitvoerbaarheid. Om voornoemde redenen is er uiteindelijk niet voor gekozen om de voorgenomen aanpassing terug te trekken en de derving binnen de liquidatieverliesregeling te dekken. Het kabinet heeft dan ook besloten om vast te houden aan de door het voorgaande kabinet voorgestelde maatregel.

Complexiteit

In alle reacties wordt aandacht gevraagd voor de administratieve lasten van de voorgestelde maatregel, met name voor wat betreft de berekening en de afbakening van het ingeprijsde valutaresultaat en het niet-ingeprijsde valutaresultaat. Zo komen vragen op hoe referentierentes moeten worden vastgesteld en hoe bij sfeerovergang de waarde in het economisch verkeer moet worden bepaald. Daarnaast wordt op uiteenlopende punten verzocht om nadere technische verduidelijking. Zo wordt gevraagd om meer (uitgebreide) voorbeelden op te nemen en daarbij de heffingsmomenten bij meerjarige instrumenten te verduidelijken, alsmede nader toe te lichten wat onder een volledig verzoek wordt verstaan, hoe de maatregel uitwerkt bij lage of negatieve valutaresultaten en wat de rol van de functionele valuta is. Om discussies in de uitvoering zoveel mogelijk te voorkomen en de administratieve lasten te beperken, is de toelichting op de maatregel op tal van punten aangevuld en verduidelijkt en waar mogelijk ter illustratie voorzien van voorbeelden.

EU-recht

De heer Ruijschop stelt verder dat gelet op het Bosal-arrest er mogelijk sprake is van een EU-rechtelijke kwetsbaarheid, omdat de maatregel feitelijk zou functioneren als een renteaftrekbepijking voor de financiering van een buitenlandse deelneming. Het Hof van Justitie van de EU heeft eerder erkend dat valutarisico's op deelnemingen zich niet alleen voordoen bij buitenlandse deelnemingen, maar ook bij binnenlandse deelnemingen. Naar de mening van het kabinet is van een belemmering dan ook geen sprake.

Overgangsrecht

Een aantal respondenten vraagt om overgangsrecht of eerbiedigende werking voor bestaande afdekinstrumenten. Naar aanleiding van deze reacties heeft het kabinet overgangsrecht voorgesteld. Voor een beschrijving van de werking van het overgangsrecht verwijst het kabinet korthedshalve naar onderdeel PM van het algemeen deel van de toelichting en de artikelsgewijze toelichting bij de betreffende wettelijke bepalingen.

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

Naar aanleiding van de evaluatie zijn gesprekken gevoerd met verschillende stakeholders, zoals ondernemers, fiscaal dienstverleners, werkgevers- en werknemersvertegenwoordigers en de Belastingdienst. De inzichten die hieruit zijn verkregen heeft het kabinet meegenomen in haar overwegingen.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Het voorstel is in openbare internetconsultatie gebracht, deze internetconsultatie liep van 26 maart 2026 tot en met 7 mei 2026 en heeft in totaal 288 reacties opgeleverd, waarvan 205 openbaar.⁸⁰ Op 22 mei zijn de reacties op de internetconsultatie besproken tijdens een stakeholderbijeenkomst. Op de consultatiepagina is een verslag te vinden met een samenvatting van de reacties en de stakeholdersbijeenkomst. Aanvullend is door Motivaction een publiekspeiling uitgevoerd onder een

⁸⁰ <https://www.internetconsultatie.nl/btwsierteelt/b1>

representatieve groep Nederlanders om globaal inzicht te krijgen in de houding van Nederlanders ten aanzien van deze maatregel. De uitkomsten hiervan zijn gepubliceerd op Open overheid⁸¹ en zijn tevens samengevat in het consultatieverslag.

Economische gevolgen en raming

Uit de consultatie blijkt brede zorg over de mogelijke negatieve economische gevolgen voor de sierteeltsector. Veel respondenten verwachten dat hogere prijzen zullen leiden tot een daling van de afzet van sierteeltproducten, mede doordat huidige marges door onder meer gestegen energie-, arbeids- en transportkosten al onder druk staan. Men vreest omzet- en afnameverlies, sluiting van bedrijven (zoals bloemisten), een negatieve impact op arbeidsplaatsen—waaronder mensen met afstand tot de arbeidsmarkt—en een beperking van de investeringscapaciteit van agrarische bedrijven. In de stakeholdersbijeenkomst werd bovendien gewezen op ervaringen uit het buitenland, waaronder Spanje, waar een vergelijkbare maatregel tot aanzienlijke omzetsdaling leidde. Ook de concurrentiepositie van Nederlandse ondernemers, met name in de grensregio's, kwam aan bod: buurlanden hanteren vaak lagere btw-tarieven, wat volgens velen tot een concurrentienadeel zal leiden.

Het kabinet erkent dat het afschaffen van een verlaagd btw-tarief aanvankelijk kan leiden tot een omzetsdaling, met name in de detailhandel. In vergelijking met de btw-verhoging in Spanje is de verwachting dat de effecten in Nederland minder groot zullen zijn, onder meer omdat de effecten in Spanje destijds versterkt werden door de economische crisis (zie ook onder kopje *Impact van de maatregel*).

Ten aanzien van de raming is kritiek geleverd op de door de overheid geraamde opbrengsten: diverse partijen stellen dat vraag- en gedragseffecten de uiteindelijke overheidsinkomsten ongunstig zullen beïnvloeden en wijzen hiervoor onder andere naar een rapport van de Universiteit Wageningen (WUR). De raming zoals opgenomen in het coalitieakkoord is gemaakt volgens de ramingsafspraken en wordt gecertificeerd door het Centraal Planbureau (CPB). Het verschil tussen het WUR-rapport en de geraamde opbrengsten is vooral te verklaren doordat bij de officiële raming gedragseffecten van consumenten niet meegenomen worden. De gedachte hierachter is dat indien consumenten uitwijken naar andere producten en diensten, deze eveneens btw-belast zijn, waardoor er per saldo geen substantieel effect op de btw-grondslag wordt verwacht. Daarnaast worden verdere macro-economische doorwerkingen zoals werkgelegenheid niet meegenomen. De reden hiervoor is dat dit soort doorwerkingen zeer onzeker en lastig toe te rekenen zijn aan een specifieke maatregel. Bovendien kunnen uitgaven (en werkgelegenheid) verschuiven, waardoor elders de belastingopbrengsten worden gecompenseerd. Tot slot vinden tegelijkertijd allerlei andere (economische) ontwikkelingen plaats die de belastingontvangsten beïnvloeden, zoals de effecten van hogere inflatie op consumptie. Al deze bredere economische effecten worden meegenomen in de doorrekening door het CPB van de macro-economische ontwikkelingen, waarbij het CPB kijkt naar de effecten van beleid op de totale prijzen, consumptie en inkomens. Op deze CPB doorrekening worden de ramingen van de belastingontvangsten (waaronder die van de btw) zoals terug te vinden in de begrotingsstukken weer gebaseerd. Zo maken deze effecten uiteindelijk wel degelijk onderdeel uit van de inschattingen van het EMU-saldo (overheidssaldo).

⁸¹ [Open overheid](#)

Milieuaspecten en biologische teelt

Op het gebied van milieu zijn de meningen verdeeld. Een deel van de reacties wijst op het belang van vergroening van de leefomgeving, waarin sierteeltproducten—met name bomen en struiken—een bijdrage leveren aan klimaatadaptatie en biodiversiteit. Stijgende prijzen door een hoger btw-tarief zouden het voor burgers, met name uit lagere inkomensgroepen, bemoeilijken om hun omgeving te vergroenen en zo bijvoorbeeld problemen als wateroverlast en hittestress tegen te gaan. Ook werd onderstreept dat de sector reeds stappen heeft gezet op het gebied van verduurzaming, zoals energie- en CO2-reductie en het terugdringen van gewasbeschermingsmiddelen; een lagere omzet zou deze trend onder druk kunnen zetten door verminderde investeringsruimte. Anderzijds is er ook steun voor de maatregel vanuit het idee dat de sierteelt een negatieve bijdrage aan het milieu en de biodiversiteit levert en daarom niet met een verlaagd tarief ondersteund hoeft te worden. Meerdere partijen pleitten voor een (tijdelijk) lagere btw-tarief of nultarief voor biologische sierteeltproducten.

Het kabinet vindt vergroening belangrijk. Het stimuleren van vergroening van stedelijk gebied en de publieke ruimte is echter niet voorbehouden aan het hanteren van een verlaagd btw-tarief. Uit de evaluatie van verlaagde tarieven in 2023⁸² blijkt dat een generieke btw-verlaging in algemene zin geen doelmatig instrument is om specifieke beleidsdoelen (zoals vergroening) te realiseren. Een groot aantal gemeenten, provincies en waterschappen bieden reeds gerichte subsidies aan om vergroeningsmaatregelen te nemen. Specifiek voor de vergroening van de publieke ruimte geldt daarnaast dat voor gemeentes en provincies btw-uitgaven voor openbaar groen onder het btw-compensatiefonds compensabel zijn. Dit betekent dat het overbrengen van sierteelt naar het algemene btw-tarief voor gemeentes en provincies niet tot een hogere btw-last leidt.

De hiervoor genoemde argumenten gelden ook voor het hanteren van een apart verlaagd btw-tarief voor biologische sierteeltproducten. Daarbij geldt dat de btw een consumentenbelasting is op het eindproduct, de wijze van produceren is daarbij niet relevant. Vanwege het neutraliteitsbeginsel is het niet mogelijk om een verschillend btw-tarief te hanteren op goederen die vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument onderling uitwisselbaar zijn. Het toepassen van een verlaagd btw-tarief alléén voor biologische sierteeltproducten is daarom juridisch zeer kwetsbaar. Bovendien zou dit onvermijdelijk leiden tot afbakeningsproblematiek en daarmee tot (veel) fiscale procedures.

Noodzaak verlaagd btw-tarief

Er is verdeeldheid in de reacties over de noodzaak van het verlaagde btw-tarief voor sierteelt. Voorstanders van afschaffing zien sierteeltproducten als luxeproducten en beschouwen het verlaagde tarief als een onterechte ondersteuning die vooral hogere inkomens zou bevoordelen. Tegelijkertijd wijzen anderen op de positieve effecten van bloemen en planten op het welzijn van mensen, met de kanttekening dat een prijsstijging vooral voor lagere inkomensgroepen de aanschaf moeilijker bereikbaar maakt. Ook wordt gewezen op de gevolgen voor sectoren als zorg en onderwijs, die vrijgesteld zijn van btw maar wel de effecten van prijsstijgingen ondervinden.

⁸² [Evaluatie van het verlaagde btw-tarief | Rapport | Rijksoverheid.nl](#)

Ten slotte is vanuit meerdere hoeken aangedrongen op een meer integrale herziening van het btw-stelsel in plaats van het afzonderlijk afschaffen van de verlaagd btw-tarief op sierteelt.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

Met verschillende sectorpartijen is contact opgenomen over de werking van de teruggaafregeling. Dit betrof zowel partijen die brandstoffen uitslaan tot verbruik en gebruik kunnen maken van de regeling, als partijen die brandstoffen afnemen en het voordeel van de regeling mogelijk zouden moeten ervaren.

Partijen die brandstoffen uitslaan tot verbruik geven aan dat de regeling in de praktijk met name wordt toegepast op brandstoffen met HVO. Tegelijkertijd ervaren zij verschillende knelpunten in de uitvoering. Zo wordt het aantonen dat brandstoffen daadwerkelijk zijn geleverd aan wegverkeer als complex ervaren, met name voor grotere leveranciers die ook leveren aan andere sectoren zoals de scheepvaart. Daarnaast wordt het vaststellen van de energie-inhoud en de exacte mengverhoudingen in tankopslag als administratief belastend beschouwd. Deze partijen geven aan dat de regeling bijdraagt aan hun concurrentiepositie ten opzichte van fossiele brandstoffen, ook voor HVO, ondanks dat het verschil in energie-inhoud relatief beperkt is. Partijen die gebruik kunnen maken van de regeling kunnen brandstoffen scherper aanbieden aan afnemers dan partijen die hiervan geen gebruik maken.

Enkele partijen hebben suggesties gedaan om de regeling te vereenvoudigen. Genoemd zijn onder meer een gerichte accijnsverlaging voor specifieke duurzame brandstoffen (zoals HVO100), het beperken van de regeling tot blends met een aanzienlijk hoger aandeel duurzame componenten en het verbreden van de regeling naar andere toepassingen, zoals de pleziervaart.

Partijen die brandstoffen afnemen, zoals vertegenwoordigers van de transportsector, geven aan dat het voor hen niet duidelijk is of de accijnsteruggaaf daadwerkelijk wordt doorberekend in de brandstofprijs. Zij geven aan dat een dergelijke doorberekening wenselijk zou zijn, omdat het gebruik van duurzame brandstoffen vaak gepaard gaat met hogere kosten of een lager bereik per liter brandstof.

De opgehaalde signalen uit de sector bevestigen het beeld dat de regeling in de praktijk complex is in de uitvoering en dat het effect op de eindgebruiker onzeker en beperkt is. De aangedragen alternatieven, zoals aanpassing of verbreding van de regeling, nemen de geconstateerde uitvoeringsproblemen niet weg. Deze inzichten zijn betrokken bij de afweging om de regeling te beëindigen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

CONCEPT Rvdr

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 3.15, zesde lid, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

Artikel I, onderdelen A, B, C en D (artikelen 3.15, 3.17, 6.17 en 6.36 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het kader van het in paragraaf 5.1 van het algemeen deel van deze memorie toegelichte pakket aan maatregelen om de gestegen reiskosten voor huishoudens en bedrijven op te vangen wordt onder meer voorgesteld om enkele bedragen in de Wet IB 2001 en de Wet LB 1964 te verhogen. Dit betreft de artikelen 3.15, 3.17, 6.17 en 6.36 Wet IB 2001 en de artikelen 13a en 31a Wet LB 1964 (zie de met betrekking tot de wijziging van die artikelen opgenomen toelichtingen).

Met de in artikel I, onderdelen A en B, opgenomen wijziging van de artikelen 3.15, zesde lid, en 3.17, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 wordt voorgesteld dat met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 bij het bepalen van de van de ondernemingswinst aftrekbare kosten ten aanzien van een tot het privévermogen van de belastingplichtige (de ondernemer) behorend of door hem in privé gehuurd vervoermiddel rekening wordt gehouden met een bedrag van maximaal € 0,25 per kilometer.

De in artikel I, onderdelen C en D, voorgestelde wijzigingen van de artikelen 6.17, zesde lid, onderdeel a, en 6.36, tweede lid, Wet IB 2001 hebben tot gevolg dat met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 het in die bepalingen opgenomen forfaitaire bedrag van € 0,23 per kilometer wordt verhoogd naar € 0,25 per kilometer. Het betreft in artikel 6.17, zesde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de aftrek als specifieke zorgkosten van de kosten voor ziekenbezoek per auto (anders dan per taxi) en in artikel 6.36, tweede lid, Wet IB 2001 de giftenaftrek van de als vrijwilliger daadwerkelijk gemaakte kosten voor vervoer per auto (anders dan per taxi) en ter zake waarvan de vrijwilliger afziet van een vergoeding of waarvoor geen vergoedingsregeling is getroffen. Zoals nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, beoogt het kabinet met deze voorgestelde wijzigingen de gestegen reiskosten te compenseren. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor het als reiskosten voor de weekenduitgaven voor gehandicapten per kilometer in aanmerking te nemen bedrag de verhoging naar € 0,25 per kilometer met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 wordt gerealiseerd door aanpassing van artikel 40, eerste lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 op grond van artikel 6.26 Wet IB 2001.

B.

In artikel 3.17, eerste lid, onderdeel b, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

C.

In artikel 6.17, zesde lid, onderdeel a, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

D.

In artikel 6.36, tweede lid, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

E.

In artikel 3.42, derde lid, wordt "40 percent" vervangen door "45,5 percent".

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 3.42, derde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat het in dat lid vermelde aftrekpercentage per 1 januari 2027 wordt verhoogd van 40 procent tot 45,5 procent.

F.

In artikel 3.76, derde lid, wordt "€ 2123" vervangen door "€ 10".

Artikel I, onderdeel F (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel I, onderdeel F, opgenomen wijziging wordt voorgesteld het bedrag van de verhoging van de zelfstandigenaftrek in artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001 (startersaftrek) te verlagen van € 2.123 naar € 10 per 1 januari 2027.

G.

Artikel 3.139, onderdeel b, vervalt, onder verlettering van onderdeel c tot b.

Artikel I, onderdeel G (artikel 3.139 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.139, onderdeel b, van de Wet IB 2001 is bepaald dat als een negatieve persoonsgebonden aftrek in aanmerking wordt genomen, hetgeen door de belastingplichtige wordt ontvangen als teruggave van of nagekomen betaling ter zake van uitgaven voor specifieke zorgkosten die op grond van afdeling 6.5 van de Wet IB 2001 in aanmerking zijn genomen, tot ten hoogste het bedrag van de uitgaven die in aftrek zijn gekomen. In samenhang met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten per 1 januari 2028 komt ook deze bepaling te vervallen.

H.

Artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, vervalt.

Artikel I, onderdeel H (artikel 6.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.1, tweede lid, van de Wet IB 2001 is een opsomming gegeven van de persoonsgebonden aftrekposten. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten met ingang van 1 januari 2028, vervalt artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001, omdat daarin de uitgaven voor specifieke zorgkosten (afdeling 6.5 van de Wet IB 2001) als persoonsgebonden aftrekpost zijn aangemerkt.

I.

Artikel 6.2, vijfde lid, vervalt.

Artikel I, onderdeel I (artikel 6.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.2, vijfde lid, van de Wet IB 2001 is in verband met de TSZ-regeling bepaald dat bij een vermindering van de persoonsgebonden aftrek eerst de uitgaven voor specifieke zorgkosten in aanmerking worden genomen. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten en daarmee samenhangend het vervallen van de TSZ-regeling, vervalt artikel 6.2, vijfde lid, van de Wet IB 2001.

J.

Afdeling 6.5 vervalt.

Artikel I, onderdeel J (afdeling 6.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In de artikelen 6.16 tot en met 6.20 van de Wet IB 2001 is de aftrekbaarheid van de uitgaven voor specifieke zorgkosten geregeld. Deze artikelen behoren allen tot afdeling 6.5. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten per 1 januari 2028, vervalt afdeling 6.5 van de Wet IB 2001.

K.

In artikel 10.1, eerste lid, vervalt "6.17, vierde lid, 6.20,".

Artikel I, onderdeel K (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 10.1 van de Wet IB 2001 is de aanpassing van bedragen met de jaarlijkse inflatiecorrectie geregeld. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten van afdeling 6.5 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2028 vervalt de verwijzing naar artikelnummers binnen deze afdeling.

Artikel II

In de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2028 artikel 3.76 als volgt gewijzigd:

1. Het derde lid vervalt, onder vernummering van het vierde tot en met tiende lid tot derde tot en met negende lid.
2. In het derde lid (nieuw) vervalt "en derde".
3. Het vierde lid (nieuw) wordt als volgt gewijzigd:
 - a. In de eerste zin wordt "vierde" vervangen door "derde".
 - b. De tweede zin vervalt.
 - c. In de tweede zin (nieuw) wordt "volzin" vervangen door "zin".
 - d. De derde zin (nieuw) vervalt.
4. In het achtste lid (nieuw) wordt "achtste" vervangen door "zevende" en wordt "zevende" vervangen door "zesde".

Artikel II (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om per 1 januari 2028 de verhoging van de zelfstandigenaftrek in artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001, de startersaftrek, te laten vervallen. In verband met het vervallen van artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001 wordt voorgesteld het vierde tot en met tiende lid te

vernummeren tot derde tot en met negende lid. Tevens wordt voorgesteld artikel 3.76, vierde lid (nieuw), tweede en vierde zin, Wet IB 2001 te laten vervallen. Deze zinnen hebben door het voorgestelde vervallen van het huidige artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001 geen functie meer. Tot slot wordt voorgesteld om verschillende verwijzingen in artikel 3.76 Wet IB 2001 aan te passen in verband met het voorgestelde vervallen van de startersaftrek en de voornoemde vernummering.

Artikel III

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 13a, vierde lid, onderdeel e, wordt "€ 0,23" telkens vervangen door "€ 0,25".

Artikel III, onderdeel A (artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 de in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964 opgenomen gerichte vrijstelling voor de onbelaste reiskostenvergoeding van werknemers te verhogen van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer (zie de toelichting op de wijziging van artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964). Voorgesteld wordt artikel 13a, vierde lid, onderdeel e, Wet LB 1964, dat overigens niet alleen ziet op geheel of gedeeltelijk in het kader van de werkkostenregeling als eindheffingsbestanddeel aangewezen bedragen, op dezelfde wijze aan te passen. Artikel 13a Wet LB 1964 bevat regels op basis waarvan wordt bepaald op welk tijdstip het loon geacht wordt te zijn genoten. Dit genietingstijdstip is relevant om te bepalen op welk moment loonbelasting moet worden ingehouden en afgedragen, dan wel worden betaald. Artikel 13a, vierde lid, aanhef en onderdeel e, Wet LB 1964 regelt dat als een inhoudingsplichtige kiest voor een in hoogte variërende reiskostenvergoeding, waarbij een deel van de reiskostenvergoedingen lager is dan (thans) € 0,23 per kilometer en een deel van die vergoedingen juist hoger is dan € 0,23, de eventuele overschrijding van de in totaal maximale gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding, (dat wil zeggen het gedeelte boven gemiddeld € 0,23 per kilometer) wordt geacht te zijn genoten bij het einde van het kalenderjaar. Zonder deze bepaling zou het in beginsel bovenmatige deel van de reiskostenvergoeding geacht worden te zijn genoten in het loontijdvak waarin de vergoeding wordt uitbetaald, waardoor er niet zou kunnen worden gesaldeerd tussen de hoge reiskostenvergoedingen en de lage reiskostenvergoedingen, zodat ook een deel van de reiskostenvergoeding zou worden belast ingeval de reiskostenvergoeding gemiddeld niet hoger is dan de gericht vrijgestelde vergoeding per kilometer. Zoals gezegd wordt voorgesteld om ook het in artikel 13a, vierde lid, onderdeel e, Wet LB 1964 opgenomen bedrag van € 0,23 te verhogen naar € 0,25.

B.

Artikel 31a wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid wordt als volgt gewijzigd:

- a. In onderdeel a, onder 2° en 3°, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".
- b. Onderdeel i vervalt, onder verlettering van de onderdelen j en k tot i en j.

2. In het zesde lid wordt "€ 0,23" telkens vervangen door "€ 0,25".

3. In het zevende lid, aanhef, wordt "onderdelen a en k" vervangen door "onderdelen a en j".

4. In het twaalfde lid wordt "onderdeel k" vervangen door "onderdeel j".

Artikel III, onderdeel B (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964 het maximale gericht vrijgestelde door een inhoudingsplichtige aan zijn werknemer te vergoeden bedrag voor vervoer in het kader van de dienstbetrekking, waaronder woon-werkverkeer, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 te verhogen van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer.

Inhoudingsplichtigen zijn, evenals onder het huidige recht, niet verplicht tot het verstrekken van een (hogere) reiskostenvergoeding.

Met dit onderdeel wordt, zoals toegelicht in paragraaf 5.6 van het algemeen deel van deze memorie, tevens voorgesteld de gerichte vrijstelling voor het door een inhoudingsplichtige aan zijn werknemer of gewezen werknemer vergoeden of verstrekken van branche-eigen producten te schrappen uit artikel 31a Wet LB 1964. Dat voorstel betekent dat inhoudingsplichtigen die hun werknemers en gewezen werknemers korting geven op branche-eigen producten en dit voordeel voor de werknemer onbelast willen blijven verstrekken, dit voordeel moeten aanwijzen als eindheffingsbestanddeel, bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdeel f en onderdeel g jo 31a, tweede lid, aanhef, en derde lid, Wet LB 1964.

Artikel IV

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 13 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het zevende lid wordt "vooraf" vervangen door "op verzoek van de belastingplichtige" en wordt na "behoort" ingevoegd "vanaf het moment dat die rechtshandeling is aangegaan of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen of, indien dat later is, de datum die in het verzoek is opgenomen". Voorts wordt "een voordeel" vervangen door "een niet-ingeprijsd voordeel" en wordt aan dat lid een zin toegevoegd, luidende: Indien de belastingplichtige daarom verzoekt, behoort een niet-ingeprijsd voordeel uit de rechtshandeling, bedoeld in de vorige zin, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen of, indien dat later is, de datum die in het verzoek is opgenomen, niet langer tot de voordelen uit hoofde van de deelneming.

2. Er worden twee leden toegevoegd, luidende:

21. Rechtsmiddelen tegen de beschikking, bedoeld in het zevende lid, eerste zin, kunnen uitsluitend betrekking hebben op het vereiste dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen.

22. Indien de belastingplichtige een rechtshandeling als bedoeld in het zevende lid, eerste zin, is aangegaan, wordt de waarde van die rechtshandeling op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling van toepassing wordt (sfeerovergang) gesteld op de waarde in het economische verkeer. Indien de

belastingplichtige een rechtshandeling als bedoeld in het zevende lid, eerste zin, is aangegaan waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, wordt de waarde van die rechtshandeling op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de deelnemingsvrijstelling niet meer op die rechtshandeling van toepassing is (sfeerovergang) gesteld op de waarde in het economische verkeer.

Artikel IV, onderdeel A (artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969

Het kabinet stelt voor om artikel 13, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) op vier onderdelen te wijzigen. Ten eerste wordt voorgesteld te verduidelijken dat een voordeel behaald met een afdekkingsinstrument alleen op verzoek van de belastingplichtige onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht. Ten tweede wordt voorgesteld om in het Besluit Deelnemingsvrijstelling opgenomen goedkeuringen ten aanzien van het moment waarop een verzoek moet zijn gedaan en het moment waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is in de wet te verankeren. Ten derde wordt voorgesteld dat alleen een niet-ingeprijsd voordeel op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht. Tot slot wordt voorgesteld aan belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden om te verzoeken om artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 niet langer van toepassing te laten zijn. Deze wijzigingen worden hierna toegelicht.

Toepassing op verzoek van de belastingplichtige

Ingevolge artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 worden – indien de inspecteur daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking positief heeft beslist – de voordelen uit een rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen tot de voordelen uit hoofde van de deelneming gerekend. Het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 maakt tekstueel niet voldoende duidelijk of de inspecteur daartoe enkel op verzoek van de belastingplichtige beslist of dat de inspecteur daartoe ook zelfstandig kan overgaan. Om dit te verduidelijken, wordt voorgesteld om expliciet te maken dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 alleen wordt toegepast op een door de belastingplichtige daartoe gedaan verzoek.

Codificatie goedkeuringen ten aanzien van het moment van verzoeken en moment van toepassing

De huidige tekst van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 stelt de voorwaarde dat vooraf bij voor bezwaar vatbare beschikking moet zijn vastgesteld dat een rechtshandeling strekt tot het afdekken van een valutarisico. In onderdeel 2.7.1 van het Besluit Deelnemingsvrijstelling is in dit kader goedgekeurd dat een (positieve) beschikking kan worden afgegeven als de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, is aangegaan nadat een volledig verzoek is ontvangen, maar voordat de inspecteur bij beschikking heeft beslist op dit verzoek. Ook is goedgekeurd dat een (positieve) beschikking kan worden afgegeven als een volledig verzoek wordt ontvangen nadat de rechtshandeling is aangegaan. In dat geval behoren voordelen uit de desbetreffende rechtshandeling tot de voordelen uit hoofde van de deelneming voor zover deze voordelen opkomen nadat het volledige verzoek is ontvangen.

Voorgesteld wordt om deze goedkeuringen in de tekst van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 te verankeren. In de eerste plaats is daartoe in de voorgestelde tekst van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 het woord 'vooraf' niet langer opgenomen. Daarnaast wordt in de voorgestelde

tekst geregeld dat de beschikking geldt voor voordelen die opkomen uit de rechtshandeling vanaf het moment dat de desbetreffende rechtshandeling is aangegaan of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen. Daarbij wordt aanvullend geregeld dat de belastingplichtige ook kan verzoeken om toepassing van de deelnemingsvrijstelling op een later moment dan het aangaan van de rechtshandeling of de datum waarop het volledige verzoek is ontvangen. Hier kan in de praktijk behoefte aan zijn. Stel dat een belastingplichtige op 1 januari van het jaar een instrument afsluit om het valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen af te dekken, en op 1 februari een verzoek indient om met ingang van 1 maart artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 toe te passen, dan geldt, mits aan de voorwaarden wordt voldaan, dat dat artikel wordt toegepast met ingang van 1 maart.

Dat het verzoek van de belastingplichtige volledig moet zijn, betekent dat het verzoek alle informatie moet bevatten om de inspecteur in staat te stellen te beoordelen of een afdekkingsinstrument onder artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 kan worden gebracht. Welke informatie de inspecteur precies nodig heeft, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. De inspecteur moet in ieder geval weten om welke deelneming het gaat, de actuele waarde van de deelneming, de (beoogde) datum van het afsluiten, de omvang en de aard van het (beoogde) afdekkingsinstrument, en een toelichting op het zogenoemde strekkingvereiste en de administratieve vastlegging van het afdekkingsinstrument. Daarnaast dient in die toelichting te zijn omschreven wat de functionele valuta van de belastingplichtige en van de deelneming is en hoe het afdekkingsinstrument het valutarisico dat wordt gelopen met die deelneming afdekt.

Enkel niet-inge prijdsde voordelen kunnen onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht

Op basis van het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt op verzoek van de belastingplichtige het valutaresultaat ter zake van het afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling. Het valutaresultaat dat wordt behaald met een afdekkingsinstrument bestaat uit een zogenoemd 'inge prijdsd valutaresultaat' en een zogenoemd 'niet-inge prijdsd valutaresultaat'. De voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat uitsluitend een niet-inge prijdsd voordeel uit de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen tot de voordelen uit hoofde van de deelneming behoort.

Voor de bepaling van het 'niet-inge prijdsd valutaresultaat' kan onderscheid worden gemaakt tussen afdekkingsinstrumenten waarbij een hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals geldleningen, en afdekkingsinstrumenten waarbij geen hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals non-deliverable valutatermijncontracten. Bij afdekkingsinstrumenten waarbij een hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, manifesteert het inge prijdsde valutaresultaat zich in het renteverskil op het moment van aangaan van het afdekkingsinstrument tussen de rente op de hoofdsom van dat afdekkingsinstrument in de vreemde valuta ten opzichte van de rente op de hoofdsom van een daarmee vergelijkbaar afdekkingsinstrument in euro. Bij deze afdekkingsinstrumenten wordt onder het niet-inge prijdsde valutaresultaat dan ook verstaan het valutaresultaat dat wordt behaald met de rechtshandeling verminderd met het inge prijdsd resultaat.

Daarnaast zijn er afdekkingsinstrumenten waarbij geen hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals non-deliverable valutatermijncontacten. Bij dergelijke instrumenten wordt aan de hand van de actuele koers (spotkoers) en de termijnkoers (forwardkoers) in wezen een prijsafsprak gemaakt inzake het fictief ontvangen of leveren van een bepaalde hoeveelheid

vreemde valuta op een overeengekomen toekomstig tijdstip. Deze prijsafspraken leiden niet tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom, zodat geen sprake is van rentekosten. Bij een afdekkingsinstrument dat niet leidt tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom is het niet-ingeprijsde voordeel in beginsel het verschil tussen de op het moment van aangaan van de rechtshandeling overeengekomen termijankoers en de werkelijke koers op de datum waarop de rechtshandeling wordt afgewikkeld. Indien in de termijankoers een afsluitprovisie is opgenomen, wordt het niet-ingeprijsde voordeel daarvoor gecorrigeerd (de afsluitprovisie valt niet onder de deelnemingsvrijstelling en is aftrekbaar). De belastingplichtige dient daarbij aannemelijk te maken dat de afsluitkosten deel uitmaken van de termijankoers. Separaat in rekening gebrachte afsluitkosten blijven uiteraard ook aftrekbaar.

Het voorgaande wordt hierna geïllustreerd aan de hand van voorbeelden, waarbij steeds is aangenomen dat een positieve beschikking op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is afgegeven. Daarbij wordt voor het moment waarop het ingeprijsde valutaresultaat in de heffing wordt betrokken aangesloten bij de bestaande regels van goed koopmansgebruik. Voorbeeld 1 illustreert de systematiek ten aanzien van een eenjarige geldlening. Omwille van de eenvoud en de duidelijkheid worden daarin de van toepassing zijnde rentes en de termijankoers gegeven. Voorbeeld 2 bevat een voorbeeld ten aanzien van een non-deliverable valutatermijncontract zonder hoofdsom. Bij de voorbeelden worden diverse scenario's uitgewerkt ter zake van de ontwikkeling van de valutakoers na het afsluiten van het instrument.

Voorbeeld PM – geldlening met een looptijd van één jaar

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een rente van 8%. De looptijd van de lening bedraagt 1 jaar, de lening is niet direct opeisbaar en de rente wordt achteraf voldaan. Ten tijde van het afsluiten van de lening is de koers $\text{€ } 1 = \text{Y } 1$. De rente op een geldlening van € 100 miljoen onder overigens identieke voorwaarden en omstandigheden bedraagt 3%. Dit betekent dat de markt op het moment van het aangaan van de geldlening gedurende de looptijd een koersdaling van valuta Y ten opzichte van de euro van afgerond 5% verwacht. Deze verwachting is ingeprijsd en vormt de verklaring voor het renteverschil van 5%. Op basis van de rentepariteitsconditie (1,03/1,08), het verband tussen het verschil in rente en het verwachte koersresultaat, verwacht men dat de koers van valuta Y op de aflossingsdatum $\text{€ } 1 = \text{Y } 0,9537$ bedraagt (en vice versa $\text{Y } 1 = \text{€ } 1,0485$). Bedrijfseconomisch valt de vanwege de zwakte van de valuta ten opzichte van een eurolening hogere rentelast (-/- 5%) weg tegen het ingeprijsde valutaresultaat (afgerond +5%). Hierna wordt in diverse scenario's ter zake van de ontwikkeling van de valutakoers na het afsluiten van de geldlening de werking van de door het kabinet voorgestelde wijziging uitgelegd.

Scenario 1: Koersontwikkeling gelijk aan verwachting

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de koers aan het einde van de looptijd van de geldlening gelijk is aan de verwachte koers bij het aangaan van de lening, namelijk $\text{€ } 1 = \text{Y } 0,9537$. BV X betaalt 8% rente over de geldlening van Y 100 miljoen. Omgerekend is dat € 7,63 miljoen ($\text{Y } 8 \text{ miljoen} \times 0,9537 = \text{€ } 7,63 \text{ miljoen}$). Bij het voldoen van de hoofdsom bedraagt de valutawinst op de geldlening € 4,63 miljoen ($100 \text{ miljoen} \times 0,9537 = 95,37 \text{ miljoen}$ ten opzichte van € 100 miljoen bij afsluiten van de geldlening).

De rente van € 7,63 miljoen is, afgezien van mogelijke aftrekbeperkingen, aftrekbaar op het niveau van BV X. Daarnaast is onder het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 de gehele valutawinst op de geldlening € 4,63 miljoen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt alleen het niet-ingeprijsde voordeel onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Het reeds bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening kan als gevolg van deze voorgestelde wijziging niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Omdat in dit scenario de daadwerkelijke koersontwikkeling gelijk is aan de verwachte koersontwikkeling, is enkel sprake van een behaald ingeprijsd voordeel. Het ingeprijsde valutaresultaat dient met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik in de belastingheffing te worden betrokken.

Hiermee wordt de door het kabinet geconstateerde onevenwichtigheid opgelost. Immers, tegenover de (aftrekbare) rente op de geldlening in valuta Y van € 7,63 miljoen staat een (belastbare) koerswinst op die geldlening van € 4,63 miljoen. Dit betekent dat met betrekking tot de geldlening per saldo een bedrag van € 3 miljoen in aftrek kan worden gebracht ($-/- € 7,63 \text{ miljoen} + € 4,63 \text{ miljoen} = -/- € 3 \text{ miljoen}$). Dat komt overeen met de situatie dat de belastingplichtige (in casu BV X) een eurolening zou zijn aangegaan in plaats van een Y-lening. In dat geval was er eveneens € 3 miljoen rente aftrekbaar.¹

In de praktijk wijkt de daadwerkelijke koersontwikkeling door uiteenlopende factoren veelal af van de verwachte koersontwikkeling op het moment van aangaan van de rechtshandeling. Daar wordt hierna op ingegaan.

Scenario 2: Koersdaling Y op aflossingsdatum sterker dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling (er is sprake van een niet-ingeprijsd voordeel), meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro sterker is dan verwacht. Bij de afwikkeling van de rechtshandeling blijkt de waarde van de geldlening € 94,5 miljoen te zijn en is de waardemutatie derhalve € 5,5 miljoen.

Ook in dit scenario is de rente van € 7,63 miljoen in beginsel aftrekbaar op het niveau van BV X. Daarnaast is onder het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 de gehele valutawinst op de geldlening van € 5,5 miljoen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Als gevolg van de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is de deelnemingsvrijstelling enkel van toepassing op het niet-ingeprijsde voordeel. Het niet-ingeprijsde voordeel bedraagt € 870.000, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 4,63 miljoen en de werkelijke waardemutatie € 5,5 miljoen). Deze winst van € 870.000 is derhalve niet belast.

Door de voorgestelde aanpassing kan het bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Hierdoor dient het ingeprijsde valutaresultaat van € 4,63 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing te worden betrokken bij BV X. Dat leidt ertoe dat op het niveau van BV X een bedrag van rente van € 7,63 miljoen aftrekbaar is en een bedrag van € 4,63 miljoen is belast, zodat per saldo een bedrag van € 3 miljoen aftrekbaar is. Er is daarmee geen verschil met de situatie dat de belastingplichtige een eurolening zou zijn aangegaan. In dat geval was er in beginsel eveneens € 3 miljoen rente aftrekbaar.²

Scenario 3: Koersdaling Y op aflossingsdatum minder sterk dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling, meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro minder sterk is dan verwacht. Ten tijde van het voldoen van de hoofdsom blijkt de waarde van de geldlening € 96 miljoen te zijn en is de waardemutatie derhalve € 4 miljoen.

¹ € 100 miljoen * 3% = € 3 miljoen. Er is geen sprake van een valutaresultaat op de terugbetalingsverplichting.

² € 100 miljoen * 3% = € 3 miljoen. Er is geen sprake van een valutaresultaat op de terugbetalingsverplichting.

Ook in dit scenario is de rente van € 7,63 miljoen in beginsel aftrekbaar op het niveau van BV X. Daarnaast is onder het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 de gehele valutawinst op de geldlening van € 4 miljoen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Als gevolg van de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is de deelnemingsvrijstelling van toepassing op het niet-ingeprijsde voordeel. Het niet-ingeprijsde voordeel bedraagt negatief € 630.000, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 4,63 miljoen en de werkelijke waardemutatie van € 4 miljoen. Dit verlies, de schuld in de vreemde valuta is immers minder in waarde gedaald dan verwacht, is dus niet aftrekbaar.

De reeds bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutawinst op de geldlening van € 4,63 miljoen kan niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Hierdoor dient het ingeprijsde valutaresultaat van € 4,63 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing te worden betrokken bij BV X. Dat leidt ertoe dat op het niveau van BV X een bedrag van rente van € 7,63 miljoen aftrekbaar is en een bedrag van € 4,63 miljoen is belast, zodat per saldo een bedrag van € 3 miljoen aftrekbaar is. Er is daarmee wederom geen verschil met de situatie dat de belastingplichtige een eurolening zou zijn aangegaan. In dat geval was er in beginsel eveneens € 3 miljoen rente aftrekbaar.³

In de voorgaande voorbeelden zijn omwille van de eenvoud en duidelijkheid de daarin van toepassing zijnde rentes en de termijnkoers gegeven. Om het ingeprijsde valutaresultaat vast te stellen, moet het verschil tussen de actuele koers (spotkoers) en termijnkoers (forwardkoers) worden bepaald. In de praktijk zijn er meerdere manieren waarop de termijnkoers kan worden bepaald. Zo kan de termijnkoers worden berekend op basis van de risicovrije rentecurves van de euro en de betreffende vreemde valuta. Bronnen hiervoor zijn onder andere de rentecurves berekend op basis van de OIS-rente⁴ voor de desbetreffende valuta of de rentecurves die worden berekend op basis van de door de betreffende landen uitgegeven staatsobligaties. Ook een staatsobligatie is niet geheel zonder risico. Het daarin besloten kredietrisico kan worden gecorrigeerd op basis van de zogenoemde *credit default swap spread*⁵ die geldt voor de staatsobligatie in kwestie.⁶ Daarnaast kan voor de termijnkoers worden aangesloten bij de termijnkoers die in de markt is gegeven voor valutatermijncontracten (*FX forward*) met een gelijke looptijd als de meerjarige geldlening.⁷ De hiervoor benodigde gegevens kunnen worden afgeleid uit publiek beschikbare (historische) gegevens. Daarbij komt de belastingplichtige in beginsel vrijheid toe in het bepalen van de bronnen waarop de berekening van de termijnkoers wordt gebaseerd.

In voorbeeld **PM** wordt toegelicht hoe het ingeprijsde valutaresultaat wordt vastgesteld aan de hand van het verschil tussen de actuele koers en de termijnkoers, waarbij de termijnkoers wordt berekend op basis van publiek beschikbare gegevens. De uitgangspunten zijn verder gelijk

³ € 100 miljoen * 3% = € 3 miljoen. Er is geen sprake van een valutaresultaat op de terugbetalingsverplichting.

⁴ De *overnight index swap rate* is een vaste marktrente gebruikt in de prijsstelling van renteswaps, gebaseerd op de (verwachte) centrale bank rente. Renteswaps zijn financiële instrumenten waarin marktpartijen vaste rentestromen ruilen tegen variabele rentestromen.

⁵ De *credit default swap spread* is een premie ter verzekering tegen het risico dat een schuldenaar (bij een staatsobligatie is dat de overheid van het land dat de staatsobligatie heeft uitgegeven) in gebreke blijft, uitgedrukt in basispunten. Hoe hoger de spread, hoe groter het risico op in gebreke blijven van de schuldenaar.

⁶ Indien een belastingplichtige bijvoorbeeld een tienjarige geldlening afsluit, wordt de rente voor de door betreffende landen uitgegeven staatsobligaties gecorrigeerd op basis van de tienjarige *credit default swap spread* die geldt voor de staatsobligaties in kwestie. Sluit een belastingplichtige een vijfjarige geldlening af dan wordt gecorrigeerd op basis van de vijfjaars *credit default swap spread*.

⁷ Dergelijke informatie is verkrijgbaar via informatie van aanbieders van marktdata of andere publiek beschikbare bronnen, alsmede van banken en financiële instellingen die in veel gevallen de tegenpartij of begeleider van de afdekkingstransactie zullen zijn.

aan voorbeeld 1. Bij dit voorbeeld worden wederom drie scenario's uitgewerkt. In de uitwerking van dit voorbeeld is aangenomen dat in de termijankoers geen afsluitkosten zijn opgenomen.⁸

Voorbeeld PM – Geldlening met een looptijd van vijf jaar

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het op 1 januari van jaar t afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een rente van 8%. De looptijd van de lening bedraagt vijf jaar en de lening is niet direct opeisbaar. De actuele koers op 1 januari van jaar t bedraagt $Y 1 = € 0,85$. Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan. BV X waardeert de schuld ingevolge de regels van goed koopmansgebruik tegen de historische koers. Het ingeprijsde valutaresultaat komt derhalve aan het eind van de geldlening tot uiting bij de aflossing ervan.

Voor het vaststellen van het ingeprijsde valutaresultaat wordt gekeken naar het verschil tussen de actuele koers (zijnde 0,85) en de termijankoers van een €/Y valutatermijncontract met een gelijke looptijd (dat wil zeggen vijf jaar). De termijankoers van een €/Y valutatermijncontract is in de markt gegeven, maar kan ook worden berekend op basis van andere in de markt beschikbare gegevens.⁹

Stel dat uit de publiek beschikbare gegevens volgt dat een door Nederland uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar op 1 januari van het jaar t een rente had van 2,48%. Op datzelfde moment had een door het land Y uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar een rente van 3,77%. Om tot een risicovrije rente te komen, worden beide rentes op deze staatsobligaties gecorrigeerd op basis van de zogenoemde *credit default swap spread*. Stel dat op 1 januari van het jaar t deze spread voor een door Nederland uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar afgerond 8 basispunten (0,08%) was en dat op datzelfde moment de spread voor een door land Y uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar afgerond 26 basispunten (0,26%) was).

Op basis van de hiervoor gegeven publiek beschikbare marktdata bedraagt de benaderde risicovrije rente op 1 januari van het jaar t voor geldeenheid Y door afronding 3,51% ($3,77\% - 0,26\%$) en voor de euro door afronding 2,40% ($2,48\% - 0,08\%$). De termijankoers voor het jaar ultimo t+5 is dan ongeveer gelijk aan 0,80.¹⁰ Dit betekent dat verwacht wordt dat aan het einde van de looptijd van de geldlening $Y 1 = € 0,80$ (en vice versa $€ 1 = Y 1,24$).

Op het moment van aangaan van de geldlening was de waarde van de geldlening € 85 miljoen (te weten Y 100 miljoen * 0,85). Op basis van het voorgaande kan ook het ingeprijsde valutaresultaat worden bepaald. Op het moment van aangaan van de geldlening is de verwachting dat de waarde van die geldlening op het moment van aflossen € 80 miljoen bedraagt (te weten Y 100 miljoen * 0,80). Dat betekent dat het ingeprijsde valutaresultaat € 5 miljoen bedraagt.

Scenario 1: Koersontwikkeling gelijk aan verwachting

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de koers aan het einde van de looptijd van de geldlening gelijk is aan de verwachte koers bij het aangaan van de lening, namelijk $Y 1 = € 0,80$. Ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt alleen het niet-ingeprijsde voordeel onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Het reeds bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening kan als gevolg van deze voorgestelde wijziging niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Omdat in dit scenario de daadwerkelijke koersontwikkeling gelijk is

⁸ Zoals eerder opgemerkt geldt ook hier dat indien in de termijankoers een afsluitprovisie is opgenomen het niet-ingeprijsde voordeel daarvoor wordt gecorrigeerd (de afsluitprovisie valt niet onder deelnemingsvrijstelling en is aftrekbaar). De belastingplichtige dient daarbij aannemelijk te maken dat de afsluitkosten deel uitmaken van de termijankoers. Separaat in rekening gebrachte afsluitkosten blijven ook aftrekbaar.

⁹ Omwille van de eenvoud en de duidelijkheid wordt voor de berekening van de termijankoers in de voorbeelden aangesloten bij een uniforme rente en niet de gehele rentecurve over de van toepassing zijnde periode.

¹⁰ Omwille van de eenvoud en de duidelijkheid wordt de risicovrije rente voor illustratiedoeleinden afgerond op twee decimalen. De termijankoersformule leidt dan tot de volgende uitkomst: $0,85 * (1,024^5 / 1,0351^5) \approx 0,80$.

aan de verwachte koersontwikkeling, is enkel sprake van een behaald ingeprijsd voordeel (zijnde € 5 miljoen). Het ingeprijsde valutaresultaat van € 5 miljoen dient met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik in de belastingheffing te worden betrokken.

Scenario 2: Koersdaling Y op aflossingsdatum sterker dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling (er is sprake van een niet-ingeprijsd voordeel), meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro sterker is dan verwacht. Op het moment dat de geldlening wordt afgelost, blijkt de €/Y koers 0,79 te zijn. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat bedraagt € 1 miljoen, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 5 miljoen en de werkelijke waardemutatie van € 6 miljoen.¹¹ Deze winst van € 1 miljoen is derhalve niet belast. Door de voorgestelde aanpassing kan het bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Hierdoor dient het ingeprijsde valutaresultaat van € 5 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing te worden betrokken bij BV X.

Scenario 3: Koersdaling Y op aflossingsdatum minder sterk dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling, meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro minder sterk is dan verwacht. Op het moment dat de geldlening wordt afgelost, blijkt de €/Y koers 0,82 te zijn. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat bedraagt € 2 miljoen, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 5 miljoen en de werkelijke waardemutatie van € 3 miljoen.¹² Dit verlies van € 2 miljoen is derhalve niet aftrekbaar. Net als in scenario 1 en 2 geldt ook hier dat het ingeprijsde valutaresultaat van € 5 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier bij BV X in de belastingheffing wordt betrokken.

Verzoek niet langer van toepassing

Als de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking positief heeft beslist op het verzoek van de belastingplichtige, behoort een niet-ingeprijsd voordeel uit de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen tot de voordelen uit hoofde van de deelneming. De huidige regeling biedt de belastingplichtige niet de mogelijkheid om het voordeel uit die rechtshandeling niet langer onder de deelnemingsvrijstelling te brengen. De voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat, op verzoek van de belastingplichtige, de deelnemingsvrijstelling niet langer wordt toegepast op valutaresultaten die opkomen uit die rechtshandeling. Het kabinet merkt volledigheidshalve op dat de inspecteur niet bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist op een dergelijk verzoek van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige hierom verzoekt, is de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing op valutaresultaten uit die rechtshandeling met ingang van de datum waarop het volledige verzoek is ontvangen of, indien dat later is, de datum die in het verzoek is opgenomen. Welke informatie de inspecteur precies nodig heeft, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. De inspecteur moet in ieder geval weten om welke deelneming, welk afdekkingsinstrument en om welke beschikking op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 het gaat.

¹¹ Verschil tussen de waarde van de geldlening € 85 miljoen (te weten $Y 100 \text{ miljoen} \times 0,85$) op het moment van aangaan en de waarde van die geldlening op het moment van aflossen € 79 miljoen (te weten $Y 100 \text{ miljoen} \times 0,79$).

¹² Verschil tussen de waarde van de geldlening € 85 miljoen (te weten $Y 100 \text{ miljoen} \times 0,85$) op het moment van aangaan en de waarde van die geldlening op het moment van aflossen € 82 miljoen (te weten $Y 100 \text{ miljoen} \times 0,82$).

Artikel 13, eenentwintigste lid, Wet Vpb 1969

Op grond van het voorgestelde artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, stelt de inspecteur op verzoek van de belastingplichtige bij voor bezwaar vatbare beschikking vast dat een rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen.

Het voorgestelde artikel 13, eenentwintigste lid, Wet Vpb 1969, verduidelijkt in dit kader dat rechtsmiddelen, bezwaar en beroep, tegen de beschikking, bedoeld in het voorgestelde artikel 13, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 uitsluitend betrekking kunnen hebben op de vaststelling dat de rechtshandeling (het afdekkingsinstrument, zoals de geldlening of het valutatermijncontract) strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen. Het voorgestelde eenentwintigste lid bewerkstelligt dat slechts tegen die vaststelling kan worden opgekomen.

Indien een belastingplichtige wil opkomen tegen het bedrag dat als voordeel uit de desbetreffende rechtshandeling tot de voordelen uit hoofde van de deelneming wordt gerekend, kan dat dus alleen door de rechtsmiddelen, bezwaar en beroep, te benutten die mogelijk zijn tegen de aanslag vennootschapsbelasting waarin het betreffende voordeel is opgenomen.

Artikel 13, tweeëntwintigste lid, Wet Vpb 1969

In samenhang met de mogelijkheid voor een verzoek om het al dan niet van toepassing te laten zijn van de deelnemingsvrijstelling ingevolge het voorgestelde artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, wordt in artikel 13, tweeëntwintigste lid, Wet Vpb 1969 voorgesteld om op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment van sfeerovergang de waarde van het afdekkingsinstrument te stellen op de waarde in het economische verkeer. Er kunnen twee situaties worden onderscheiden, namelijk van belaste sfeer naar deelnemingsvrijstelling en omgekeerd.

Ten eerste is er de situatie dat de belastingplichtige een afdekkingsinstrument na verloop van tijd onder de deelnemingsvrijstelling brengt. Indien op enig moment de deelnemingsvrijstelling van toepassing wordt terwijl de deelnemingsvrijstelling tot dat moment niet van toepassing was (sfeerovergang), wordt de waarde van het afdekkingsinstrument op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling gesteld op de waarde in het economische verkeer. De belastingplichtige dient op dat moment af te rekenen over het valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling nog niet van toepassing is. Ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 geldt dat na sfeerovergang alleen het niet-ingepriceerde valutaresultaat is vrijgesteld. Om tot een juist bedrag aan niet-ingepriceerd valutaresultaat te komen dat wordt vrijgesteld, moet op het moment van sfeerovergang een herijking van de rentepariteit plaatsvinden. Het vrij te stellen niet-ingepriceerde valutaresultaat op het bestaande afdekkingsinstrument met een nog resterende looptijd is gelijk aan het niet-ingepriceerde valutaresultaat dat die belastingplichtige zou behalen met een nieuw afdekkingsinstrument dat een gelijke looptijd heeft als de nog resterende looptijd van het bestaande instrument. Het ingepriceerde en het niet-ingepriceerde valutaresultaat van dat nieuwe instrument worden bepaald aan de hand van de actuele koers en de termijankoers die op het moment van sfeerovergang (dat wil zeggen het latere moment) publiek beschikbaar zijn. Meer specifiek, het gaat dan om de actuele koers en de risicovrije rentes op de betreffende geldeenheden op dat herijkingstijdstip. De prijsstelling op het moment dat het te herijken afdekkingsinstrument werd afgesloten of overeengekomen, is dus niet langer relevant.

De situatie waarbij op enig moment de deelnemingsvrijstelling van toepassing wordt terwijl de deelnemingsvrijstelling tot dat moment niet van toepassing was (sfeerovergang), kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld. Daarbij worden de risicovrije rentes als gegeven aangenomen. Voor een beschrijving hoe tot de risicovrije rentes gekomen wordt, wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, meer specifiek voorbeeld **PM**.

Voorbeeld PM – Sfeerovergang bij geldlening met een looptijd van twee jaar

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen. De risicovrije rente is 4%. De lening wordt afgesloten op 1 januari 2027 en heeft een looptijd van twee jaar. Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan en is in beginsel aftrekbaar. BV X hanteert een boekjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar. Op het moment van afsluiten van de schuld is de risicovrije eurorente 2%. De actuele koers op 1 januari 2027 is $Y 1 = € 1$ is. De termijnkoers met als datum het einde van 2027 is dan afgerond 0,9807.¹³ De termijnkoers met als datum het einde van 2028 is afgerond 0,9619.¹⁴

BV X verzoekt de inspecteur om toepassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969. Omdat de inspecteur het volledige verzoek op 1 januari 2028 heeft ontvangen, geldt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 met ingang van 1 januari 2028 van toepassing is. Daarbij wordt gegeven dat de risicovrije Y rente 1 januari 2028 8% is. De risicovrije eurorente is 5%. Daarbij wordt ook gegeven dat de actuele koers 1 januari 2028 $Y 0,93 = € 1$ is.

Waardering waarde in het economische verkeer op het moment onmiddellijk voorafgaand aan sfeerovergang

Op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment van sfeerovergang (het moment waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing wordt) waardeert BV X de schuld op grond van het voorgestelde tweeëntwintigste lid op de waarde in het economische verkeer. Hoewel de schuld een nominale waarde heeft van Y 100 miljoen is deze waarde ultimo 2027 louter als gevolg van de gestegen marktrente gedaald naar Y 96,29 miljoen.¹⁵

Daarnaast is de actuele koers op 1 januari 2028 gedaald van $Y 1 = € 1$ naar $Y 0,93 = € 1$. De waarde in het economische verkeer van de Y geldlening bedraagt dan afgerond € 89,55 miljoen.¹⁶ Dat betekent dat BV X ultimo 2027 (het moment onmiddellijk voorafgaand aan de sfeerovergang) op de hoofdsom een winst maakt van € 100 miljoen -/- € 89,55 miljoen = € 10,45 miljoen. Omdat de deelnemingsvrijstelling pas vanaf het moment van sfeerovergang van toepassing is, valt het gehele valutaresultaat in 2027 in de belaste sfeer. Een onderverdeling van het totale valutaresultaat in een ingeprijsd valutaresultaat en een niet-ingeprijsd valutaresultaat is derhalve niet relevant.

Vanaf sfeerovergang is alleen het niet-ingeprijsde valutaresultaat vrijgesteld

Na het moment van sfeerovergang, dus van begin 2028 tot en met het einde van 2028 (het moment waarop de geldlening wordt afgelost), valt de geldlening onder toepassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 (sfeerovergang). Anders gezegd is het niet-ingeprijsde valutaresultaat dat toerekenbaar is aan jaar 2028 vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

¹³ De termijnkoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02/1,04) \approx 0,9807$.

¹⁴ De termijnkoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02^2/1,04^2) \approx 0,9619$.

¹⁵ Over één jaar dient immers Y 104 miljoen te worden voldaan. Wanneer dit bedrag contant wordt gemaakt tegen de actuele koers van 8%, bedraagt de waarde van de geldlening Y 96,29 miljoen ($100 * (1,04/1,08)$). Hierbij is gemakshalve verdisconteerd op risicovrije voet.

¹⁶ $Y 96,29 \text{ miljoen} * 0,93 \approx € 89,55 \text{ miljoen}$.

Zoals hiervoor is aangegeven is de waarde van de Y schuld louter als gevolg van de gestegen marktrente ultimo 2027 gedaald van (nominaal) Y 100 miljoen naar Y 96,29 miljoen. Deze waarde is relevant voor de bepaling van de afdekking en vormt de basis voor de berekening van het ingeprijsde en niet-ingeprijsde valutaresultaat. Om tot een juiste vaststelling van het niet-ingeprijsde valutaresultaat toerekenbaar aan 2028 te komen, dient BV X het ingeprijsde valutaresultaat op het moment van sfeerovergang te herijken. Op basis van de publiek beschikbare gegevens kan worden berekend dat de herijkte termijenkoers voor het einde van 2028 0,9042 is.¹⁷ Op basis van de herijkte termijenkoers is de ingeprijsde (verwachte) waarde van de schuld afgerond € 87,06 miljoen.¹⁸ Het herijkte ingeprijsde valutaresultaat, dat niet onder de deelnemingsvrijstelling is vrijgesteld, is € 2,49 miljoen.¹⁹

Scenario: koersdaling in 2028 is sterker dan verwacht

De werkelijke koers ultimo 2028 (het moment van aflossen van de geldlening) blijkt 0,88 te zijn. De koersdaling van Y ten opzichte van de euro op het moment van de aflossingsdatum is sterker dan verwacht. Het totale valutaresultaat is afgerond € 4,81 miljoen.²⁰ Het ingeprijsde valutaresultaat is een winst van € 2,49 miljoen (zie hiervoor) die is belast. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat van € 2,32 miljoen is een winst die is vrijgesteld door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.²¹

Scenario: koersdaling in 2028 is minder sterk dan verwacht

De werkelijke koers ultimo 2028 (het moment van aflossen van de geldlening) blijkt 0,91 te zijn. De koersdaling van Y ten opzichte van de euro op het moment van de aflossingsdatum is minder sterk dan verwacht. Het totale valutaresultaat is afgerond € 1,93 miljoen.²² Het ingeprijsde valutaresultaat is een winst van € 2,49 (zie hiervoor) miljoen die is belast. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat van € 560.000 is een verlies dat door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet aftrekbaar is.²³

Ten tweede is er de situatie dat de belastingplichtige wenst dat een afdekkingsinstrument niet langer onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling valt. Indien op enig moment de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is terwijl de deelnemingsvrijstelling tot dat moment wel van toepassing was op dit afdekkingsinstrument of een gedeelte daarvan (sfeerovergang), wordt de waarde van het afdekkingsinstrument op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het niet meer van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling eveneens gesteld op de waarde in het economische verkeer. Het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde is door toepassing van de deelnemingsvrijstelling tot het moment van sfeerovergang vrijgesteld, voor zover het voordeel niet was ingeprijsd. Voor de berekening van het niet-ingeprijsde valutaresultaat wordt het werkelijke valutaresultaat afgezet tegen het ingeprijsde resultaat dat voor die periode (en dus niet voor de gehele looptijd van het afdekkingsinstrument) werd verwacht. Vanaf het moment dat de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is, valt het gehele valutaresultaat in de belaste sfeer. Er hoeft dan geen herijking plaats te vinden. De belastingplichtige dient op het moment van de sfeerovergang de waarde in het economische verkeer te bepalen en af te rekenen over het ingeprijsde valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Het niet-ingeprijsde voordeel in die periode is vrijgesteld. Vanaf het moment dat de deelnemingsvrijstelling

¹⁷ De termijenkoersformule afgerond op vier decimalen: $0,93 * (1,05/1,08) \approx 0,9042$.

¹⁸ $Y\ 96,29\ \text{miljoen} * 0,9042 \approx \text{€}\ 87,06\ \text{miljoen}$.

¹⁹ $\text{€}\ 89,55\ \text{miljoen} - \text{€}\ 87,06\ \text{miljoen} = \text{€}\ 2,49\ \text{miljoen}$.

²⁰ $Y\ 96,29\ \text{miljoen} * (0,93 - 0,88) \approx \text{€}\ 4,81\ \text{miljoen}$.

²¹ $\text{€}\ 4,81\ \text{miljoen} - \text{€}\ 2,49\ \text{miljoen} = \text{€}\ 2,32\ \text{miljoen}$.

²² $Y\ 96,29\ \text{miljoen} * (0,93 - 0,91) \approx \text{€}\ 1,93\ \text{miljoen}$.

²³ $\text{€}\ 1,93\ \text{miljoen} - \text{€}\ 2,49\ \text{miljoen} = \text{€}\ 560.000$.

niet meer van toepassing is en de waarde van een afdekkingsinstrument op de waarde in het economische verkeer is gesteld, valt zowel het ingeprijsde als het niet-ingeprijsde valutaresultaat in de belaste sfeer.

B.

Na artikel 34i wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 34j

1. Artikel 13, zevende lid, zoals dat luidde op 31 december 2026 blijft van toepassing voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027, mits voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen of voor die datum een volledig verzoek daartoe is ontvangen.

2. In afwijking van het eerste lid blijft artikel 13, zevende lid, zoals dat luidde op 31 december 2026, van toepassing voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027, mits:

- a. die rechtshandeling is aangegaan voor 15 september 2026; en
- b. voor 15 september 2026 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen of voor die datum een volledig verzoek daartoe is ontvangen.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 34j van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 regelt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2026, van toepassing blijft voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027. Daarbij geldt als voorwaarde dat ofwel voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, ofwel op dat moment reeds een volledig verzoek voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling is ontvangen.

Belastingplichtigen moeten bepalen welk deel van het ingeprijsde valutaresultaat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling nog op ingeprijsde valutaresultaten van toepassing is (dat wil zeggen de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027) en welk deel van het ingeprijsde valutaresultaat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is op ingeprijsde valutaresultaten. Daarbij wordt volledigheidshalve opgemerkt dat in de situaties waarop het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, voordelen uit de rechtshandeling onder de (oude) regeling van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 vallen. Een verzoek om artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 niet langer toe te passen is daarmee ten aanzien van deze afdekkingsinstrumenten niet mogelijk. Uit de aanhef van het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 volgt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 zoals dat luidde op 31 december 2026 van toepassing *blijft*. Dat betekent dat artikel 13, zevende lid (nieuw), Wet Vpb

1969 met de daarin voorgestelde wijziging om te kunnen verzoeken om dat lid niet langer toe te passen, niet van toepassing is ten aanzien van voordelen uit de rechtshandeling die vallen onder toepassing van het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969.

Het voorgestelde 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 heeft tot gevolg dat een eventueel ingeprijsd voordeel dat toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 vrijgesteld blijft onder de deelnemingsvrijstelling, ook als dat voordeel pas na die periode (bijvoorbeeld bij latere afwikkeling van het afdekkingsinstrument) op grond van goed koopmansgebruik behoeft te worden verantwoord. Anders dan in de situaties waarop het voorgestelde artikel 13, tweeëntwintigste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, hoeft geen herwaardering van het afdekkingsinstrument naar waarde in het economische verkeer plaats te vinden. In het verlengde daarvan hoeft geen herijking plaats te vinden van het ingeprijste valutaresultaat.

De werking van het voorgestelde artikel 34j Wet Vpb 1969 kan als volgt worden geïllustreerd. Voor het moment waarop het ingeprijste valutaresultaat in de heffing wordt betrokken, wordt aangesloten bij de regels van goed koopmansgebruik.

Voorbeeld PM – Toerekening ingeprijst valutaresultaat

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een rente van risicovrije rente van 4%. De lening wordt afgesloten op 1 oktober 2026 en heeft een looptijd van drie jaar (aflossing ultimo september 2029). Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan en is in beginsel aftrekbaar. BV X heeft een boekjaar dat loopt van 1 oktober tot en met 30 september. Op het moment van afsluiten van de schuld is de risicovrije eurorente 2%. Stel dat de actuele koers op 1 oktober 2026 € 1 = Y 1 is. De lening valt gedurende de gehele looptijd (van 1 oktober 2026 tot en met 30 september 2029) onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

De inspecteur heeft het volledige verzoek van BV X om de deelnemingsvrijstelling op voornoemde lening toe te passen ontvangen op 1 oktober 2026. Omdat BV X een boekjaar heeft dat loopt van 1 oktober tot en met 30 september is de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 voor het eerst van toepassing met ingang van 1 oktober 2027. Ingevolge het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 is het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 van toepassing op het (volledige) valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode van 1 oktober 2026 tot en met 30 september 2027. De termijankoers voor het eerste jaar is 0,9807.²⁴ Het ingeprijste valutaresultaat voor het eerste jaar is dan afgerond € 1,92 miljoen.²⁵ Dit deel van het ingeprijste valutaresultaat is vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling.

De termijankoers voor de periode 1 oktober 2027 tot en met 30 september 2028 is 0,9619.²⁶ Het ingeprijste valutaresultaat voor dat jaar is dan afgerond € 1,88 miljoen.²⁷ De termijankoers voor de periode 1 oktober 2028 tot en met 30 september 2029 is afgerond 0,9434.²⁸ Het ingeprijste valutaresultaat voor dat jaar is dan afgerond € 1,85 miljoen.²⁹ Voor het ingeprijste valutaresultaat voor zowel het boekjaar dat begint in 2027 als het boekjaar dat begint in 2028 geldt dat valutaresultaat als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 in de heffing wordt betrokken. Het kabinet merkt tot slot voor de

²⁴ De termijankoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02/1,04) \approx 0,9807$.

²⁵ $1 -/ - 0,9807 \approx 0,0192$. Vervolgens is $0,0192 * € 100 \text{ miljoen} \approx € 1,92 \text{ miljoen}$.

²⁶ De termijankoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02^2/1,04^2) \approx 0,9619$.

²⁷ $0,9807 -/ - 0,9619 \approx 0,0188$. Vervolgens is $0,0188 * € 100 \text{ miljoen} \approx € 1,88 \text{ miljoen}$.

²⁸ De termijankoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02^3/1,04^3) \approx 0,9434$.

²⁹ $0,9619 -/ - 0,9434 \approx 0,0185$. Vervolgens is $0,0185 * € 100 \text{ miljoen} \approx € 1,85 \text{ miljoen}$.

volledigheid op dat het (gehele) niet-ingeprijsde valutaresultaat is vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 regelt voor bepaalde reeds bestaande afdekkingsinstrumenten uitgestelde werking van het voorgestelde artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 tot en met 31 december 2027. Daartoe bepaalt het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 dat, in afwijking van het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969, afdekkingsinstrumenten voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027 onder het huidige recht worden afgewikkeld. Daarvoor gelden twee voorwaarden. Allereerst stelt het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 als voorwaarde dat de rechtshandeling is aangegaan vóór 15 september 2026 (Prinsjesdag 2026). Het kabinet merkt hierbij voor de goede orde op dat een verlenging van een afdekkingsinstrument voor de toepassing van deze voorwaarde geldt als het aangaan van een nieuwe overeenkomst ter zake van een afdekkingsinstrument. Daarnaast stelt het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 als voorwaarde dat vóór 15 september 2026 een volledig verzoek voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling is ontvangen. Voor de toerekening aan de verschillende periodes volgt het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 dezelfde systematiek als het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969. Wat betreft die systematiek wordt daarom verwezen naar de toelichting op dat voorgestelde eerste lid.

Voorbeeld PM – Uitgestelde werking

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening. De lening wordt afgesloten op 1 juli 2026 en heeft een looptijd van een jaar (aflossing ultimo juni 2027). Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan en is in beginsel aftrekbaar. De lening valt gedurende de gehele looptijd (van 1 juli 2026 tot en met 30 juni 2027) onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op basis van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 zoals dat luidde op 31 december 2026. Ingevolge het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 is het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 van toepassing op het (volledige) valutaresultaat. Er hoeft om die reden geen onderscheid te worden gemaakt in een ingeprijsd en een niet-ingeprijsd valutaresultaat. Het kabinet merkt volledigheidshalve op dat wanneer sprake zou zijn geweest van een tweejarige geldlening er wel een toerekening dient plaats te vinden. De toerekening geschiedt op dezelfde wijze als geïllustreerd in voorbeeld 5, met dien verstande dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing blijft op het ingeprijsde valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027.

Ook hier wordt volledigheidshalve opgemerkt dat in de situaties waarop het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, voordelen uit de rechtshandeling onder de (oude) regeling van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 vallen. Een verzoek om artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 niet langer toe te passen is daarmee ten aanzien van deze afdekkingsinstrumenten niet mogelijk. Uit de aanhef van het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 volgt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 zoals dat luidde op 31 december 2026 van toepassing *blijft*.

Dat betekent dat artikel 13, zevende lid (nieuw), Wet Vpb 1969 met de daarin voorgestelde wijziging om te kunnen verzoeken om dat lid niet langer toe te passen, niet van toepassing is ten aanzien van voordelen uit de rechtshandeling die vallen onder toepassing van het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969.

Artikel V

De Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 14, tweede en zevende lid, wordt "8 percent" vervangen door "7 percent".

Artikel V, onderdeel A (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Ingevolge artikel 14, tweede lid, Wet op belastingen van rechtsverkeer (**WBR**) is de verkrijging van een woning of van rechten waaraan deze zijn onderworpen in beginsel belast tegen een tarief van 8%. Voorts bepaalt artikel 14, zevende lid, WBR dat het tarief dat geldt voor de woning, eveneens van toepassing is op de gelijktijdig met die woning verkregen aanhorigheden.³⁰ Met de voorgestelde wijziging wordt het in artikel 14, tweede en zevende lid, WBR, opgenomen tarief verlaagd van 8% naar 7%. Deze wijziging treedt in werking met ingang van 1 januari 2027.

B.

In artikel 15, eerste lid, wordt na onderdeel c een onderdeel ingevoegd, luidende:

d. door een toegelaten instelling als bedoeld in artikel 19, eerste lid, van de Woningwet, van een andere toegelaten instelling, indien de onroerende zaak onderscheidenlijk de rechten waaraan deze is onderworpen door de overdragende toegelaten instelling direct voorafgaand aan die verkrijging gebruikt werd voor de uitvoering van diensten van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdelen b en d, van de Woningwet;

Artikel V, onderdeel B (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Voorgesteld wordt om een nieuwe vrijstelling van overdrachtsbelasting op te nemen in artikel 15, eerste lid, onderdeel d, **WBR**. De voorgestelde vrijstelling van overdrachtsbelasting is gericht op de overdracht van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen tussen toegelaten instellingen als bedoeld in artikel 19, eerste lid, van de Woningwet, oftewel woningcorporaties.³¹ De vrijstelling is alleen van toepassing als sprake was van gebruik van een onroerende zaak of de rechten waaraan deze is onderworpen door de overdragende toegelaten instelling ter uitvoering van diensten van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdelen b en d, van de Woningwet direct voorafgaand aan de overdracht. Dit gaat onder andere over onroerende zaken zoals sociale huurwoningen en intramuraal vastgoed (verzorgingshuizen of verpleeghuizen). Ander vastgoed, namelijk onroerende zaken die niet

³⁰ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de overige tarieven ongewijzigd blijven. Dit betreft onder meer het algemene tarief van 10,4% voor verkrijgingen van andere onroerende zaken, en het woningtarief van 2% op verkrijgingen van woningen die door de verkrijger wel zelf (anders dan tijdelijk) als hoofdverblijf worden gebruikt.

³¹ Deze zijn opgenomen in een register dat wordt bijgehouden door de Inspectie Leefomgeving en Transport. Dit corporatieregister is online te raadplegen: <https://www.ilent.nl/onderwerpen/autoriteit-woningcorporaties/publicaties-cijfers-en-wetgeving-autoriteit-woningcorporaties/actuele-gegevens-woningcorporaties/corporatieregister>.

gebruikt worden voor de uitvoering van de hiervoor genoemde opgedragen diensten van algemeen economisch belang, valt niet onder deze voorgestelde vrijstelling.

Voorgesteld wordt de vrijstelling op te nemen in artikel 15, eerste lid, onderdeel d, WBR, hoewel in dat onderdeel eerder een andere vrijstelling was opgenomen die per 1 januari 2010 is vervallen.³² Het is weliswaar in de praktijk niet ongebruikelijk om een vrijstelling van overdrachtsbelasting aan te duiden door de letter te noemen, maar gezien de verstreken tijd zal het weer gebruiken van genoemd onderdeel d niet tot verwarring leiden. Artikel 15, eerste lid, aanhef biedt de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur voorwaarden te stellen aan de vrijstelling. Vooralsnog is het kabinet niet voornemens om bij algemene maatregel van bestuur nadere voorwaarden uit te werken.

Artikel VI

In de Wet op de omzetbelasting 1968 vervalt met ingang van 1 januari 2028 tabel I, onderdeel a, post 48.

Artikel VI (tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 9, tweede lid, onderdeel a, **Wet OB 1968** is bepaald dat, in afwijking van het algemene btw-tarief van 21%, voor bepaalde leveringen van goederen en diensten een verlaagd btw-tarief van 9% van toepassing is. De categorieën van goederen en diensten waarvoor dit geldt, worden genoemd in Tabel I Wet OB 1968.

Voorgesteld wordt om tabel I, onderdeel a, post 48, Wet OB 1968 laten vervallen. Het betreft het vervallen van het verlaagde btw-tarief voor sierteeltproducten, te weten: bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijproducten. Dit betekent dat voor de leveringen van sierteeltproducten het algemene btw-tarief van 21% gaat gelden. Voorgesteld wordt dat het verlaagde tarief voor sierteeltproducten vervalt per 1 januari 2028.

Artikel VII

De Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Na artikel 24b wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 24c

Van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 wordt, in afwijking van artikel 24b, eerste lid, de volgende tarieftabel toegepast voor een bestelauto van een ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968, niet zijnde een persoon die ingevolge artikel 7, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 met betrekking tot een bepaalde levering als

³² Die vrijstelling is vervallen op grond van artikel VI, onderdeel 1, van de Wet van 17 december 2009 tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 2009, 564).

ondernemer wordt aangemerkt, die de bestelauto meer dan bijkomstig bezigt in het kader van zijn onderneming:

bij een massa rijklaar in kilogrammen van	over een tijdvak van drie maanden	vermeerderd met	per 100 kg massa rijklaar boven
600 of minder	€ 25,99		
700 tot en met 1100	€ 31,78	€ 4,07	700 kg
1200 tot en met 2100	€ 52,21	€ 4,38	1 200 kg
2200 tot en met 2800	€ 96,23	€ 4,71	2 200 kg
2900 en meer	€ 127,40	€ 1,07	2 900 kg

Artikel VII, onderdeel A (artikel 24c van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In dit onderdeel wordt voorgesteld van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 een verlaagde tarieftabel toe te passen voor de mrb die is verschuldigd voor bestelauto's van ondernemers, waarna vanaf 1 januari 2027 de in artikel 24b, eerste lid, van de Wet MRB 1994 opgenomen tarieftabel weer onverkort van toepassing is.

De in het voorgestelde artikel 24c Wet MRB opgenomen doelgroep sluit aan bij de omschrijving die is opgenomen in artikel 24b, eerste lid, **Wet MRB 1994**. Dit betekent dat het verlaagde tarief van toepassing is op een bestelauto van een ondernemer als bedoeld in artikel 7 **Wet OB 1968** die de bestelauto meer dan bijkomstig gebruikt in het kader van zijn onderneming, met uitzondering van een bestelauto van een persoon die ingevolge het zesde lid van dat artikel met betrekking tot een bepaalde levering als ondernemer wordt aangemerkt. De in het voorgestelde artikel 24c Wet MRB 1994 opgenomen tarieftabel komt overeen met een tijdelijke halvering van het reguliere tarief dat op grond van artikel 24b, eerste lid, Wet MRB 1994 van toepassing is voor bestelauto's van ondernemers. Voorstel is om deze afwijking van artikel 24b, eerste lid, Wet MRB 1994 op te nemen in een zelfstandige bepaling in de Wet MRB 1994 en niet artikel 24b, eerste lid, Wet MRB 1994 tijdelijk aan te passen of een zelfstandige afwijkende regeling te treffen met tijdelijke werking. De belangrijkste redenen daarvoor zijn de kenbaarheid van de verlaging en het feit dat de einddatum van het verlaagd tarief is gelegen voor de inwerkingtredingsdatum daarvan.

Voorgesteld wordt om aan deze bepaling terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 juli 2026. Daarmee wordt de eerder bij beleidsbesluit goedgekeurde toepassing van een verlaagde tarieftabel voor de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's van ondernemers van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 wettelijk verankerd.

Voor een toelichting op deze tijdelijke tariefsverlaging bij goedkeurend beleidsbesluit wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

B.

Artikel 24c vervalt.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 24c van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In dit onderdeel wordt voorgesteld het voorgestelde artikel 24c Wet MRB 1994 te laten vervallen, nu die bepaling slechts betrekking heeft op een tijdelijke verlaging van het tarief voor de mrb voor bestelauto's van ondernemers gedurende de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. Voorstel is dat die bepaling vervalt op bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat naar verwachting kort na de inwerkingtreding daarvan gelegen zal zijn.

C.

Na artikel 25a wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 25aa

Van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 wordt in afwijking van artikel 25a, eerste lid, een tarief van nihil toegepast voor een vrachtauto.

Artikel VII, onderdeel C (artikel 25aa van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Op grond van het voorgestelde artikel 25aa Wet MRB 1994 is van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 in afwijking van artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 een tarief van nihil van toepassing voor vrachtauto's. Dit betekent dat met ingang van 1 januari 2027 voor vrachtauto's weer het tarief wordt toegepast dat op dat moment ingevolge artikel 25a, eerste lid, van de Wet MRB 1994 geldt. Voorstel is om deze afwijking van artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 op te nemen in een zelfstandige bepaling in de Wet MRB 1994 en niet artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 tijdelijk aan te passen. De belangrijkste redenen daarvoor zijn de kenbaarheid van de verlaging en het feit dat de einddatum van het verlaagd tarief is gelegen voor de inwerkingtredingsdatum daarvan.

Ook voor deze bepaling wordt terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2026 voorgesteld. Daarmee wordt de eerder bij beleidsbesluit goedgekeurde toepassing van het nihiltarief voor de motorrijtuigenbelasting voor vrachtauto's wettelijk verankerd. Voor een toelichting op de toepassing van het nihiltarief van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 voor de motorrijtuigenbelasting voor vrachtauto's bij goedkeurend beleidsbesluit wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

D.

Artikel 25aa vervalt.

Artikel VII, onderdeel D (artikel 25aa van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In dit onderdeel wordt voorgesteld het voorgestelde artikel 25aa Wet MRB 1994 te laten vervallen, nu die bepaling slechts betrekking heeft op een tijdelijke verlaging van het tarief voor de mrb voor vrachtauto's gedurende de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. Voorstel is dat die bepaling vervalt op bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat naar verwachting kort na de inwerkingtreding daarvan gelegen zal zijn.

Artikel VIII

De Wet op de accijns wordt als volgt gewijzigd:

A.

In hoofdstuk II wordt na afdeling 3 een afdeling ingevoegd, luidende:

Afdeling 4. Indexering tarieven bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten

Artikel 15

De artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn van overeenkomstige toepassing op:

- a. de in artikel 7, eerste en tweede lid, eerst vermelde bedragen;
- b. de in de artikelen 10, onderdelen a en b, 11d, onderdelen a en b en 13 vermelde bedragen.

Artikel VIII, onderdeel A (hoofdstuk II, afdeling 4, van de Wet op de accijns)

Met dit onderdeel wordt voorgesteld in hoofdstuk II van de Wet op de accijns (WA) afdeling 4 in te voegen, waarin artikel 15 WA wordt opgenomen. Genoemde afdeling heeft betrekking op de indexering van accijnstarieven voor alle alcoholhoudende producten waarover accijns is verschuldigd.³³ Het voorgestelde artikel 15 WA ziet erop dat de accijnstarieven voor bier³⁴, wijn³⁵, tussenproducten³⁶ en overige alcoholhoudende producten³⁷ jaarlijks worden geïndexeerd door de artikelen 10.1 en 10.2 Wet IB 2001 op overeenkomstige wijze toe te passen. Dit sluit aan bij de wijze waarop de jaarlijkse indexering ten aanzien van onder meer de accijnstarieven voor minerale oliën is geregeld.³⁸

Artikel 10.1 Wet IB 2001 regelt dat bepaalde in die wet genoemde bedragen jaarlijks bij ministeriële regeling worden vervangen door andere bedragen. Die andere bedragen wordt berekend door de te vervangen bedragen te vermenigvuldigen met de tabelcorrectiefactor en vervolgens de nodig geachte afronding aan te brengen. Artikel 10.2 Wet IB 2001 regelt hoe deze tabelcorrectiefactor wordt vastgesteld. Deze wordt afgeleid van de prijsindexcijfers.³⁹

De voorgestelde indexering is uitsluitend van toepassing op de accijnstarieven voor bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten. Het voorstel tot indexering is niet van toepassing op het minimumbedrag aan accijns voor bier: het in artikel 7, eerste en tweede lid, WA als tweede vermelde bedrag. Het minimumbedrag aan accijns voor bier sluit namelijk aan bij het in artikel 10 Wvaf opgenomen belastingtarief voor alcoholvrije dranken dat eveneens niet wordt geïndexeerd.

Voorgesteld wordt om de indexering van de accijnstarieven voor alcohol en alcoholhoudende dranken in een separate afdeling in hoofdstuk II WA te regelen en niet in iedere afdeling binnen dat hoofdstuk die betrekking heeft op de verschillende alcoholhoudende producten.⁴⁰ De reden hiervoor is de overzichtelijkheid van de WA. Het alternatief van deze

³³ Accijns ter zake van de uitslag tot verbruik is ingevolge artikel 1, onderdelen a, b, c en d, WA in beginsel verschuldigd voor onderscheidenlijk bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende dranken.

³⁴ Artikel 7, eerste en tweede lid, WA.

³⁵ Artikel 10, onderdelen a en b, WA.

³⁶ Artikel 11d, onderdelen a en b, WA. Dit heeft betrekking op alcoholhoudende tussenproducten. In de artikelen 11a tot en met 11c WA is geregeld wat onder tussenproducten wordt verstaan.

³⁷ Artikel 13 WA.

³⁸ Zie artikel 27a WA.

³⁹ De prijsindexcijfers zijn de cijfers uit de "Consumentenprijsindex Alle Huishoudens, afgeleid" van het Centraal Bureau voor de Statistiek.

⁴⁰ Dit betreft hoofdstuk II, afdelingen 1, 2, 2a en 3, WA.

systematiek zou namelijk zijn dat in iedere afdeling die betrekking heeft op verschillende alcoholhoudende producten, waarbij het gaat om vier afdelingen, een afzonderlijk indexeringsartikel wordt opgenomen. Door een afzonderlijke afdeling in te voegen ontstaat de mogelijkheid dat met één toegevoegd artikel de indexering van zowel bier, wijn, tussenproducten als overige alcoholhoudende producten wordt geregeld.

Zie voor een nadere toelichting op deze maatregel het algemeen deel van deze memorie.

B.

Artikel 71h vervalt.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 71h van de Wet op de accijns)

Artikel 71h WA regelt de gedeeltelijke teruggaaf van accijns voor motorbrandstof die geheel of gedeeltelijk bestaat uit biobrandstof of hernieuwbare brandstof. Voorgesteld wordt om deze teruggaafregeling te laten vervallen per 1 januari 2027.

Artikel IX

In de Wet op de accijns wordt met ingang van 1 januari 2028 in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, "€ 850,08" vervangen door "€ 1047,66".

Artikelen IX en XIII (artikel 27a van de Wet op de accijns en artikel XLIII van het Belastingplan 2025)

Voorgesteld wordt de korting voor het accijnstarief voor ongelode lichte olie (ongelode benzine) te verlengen tot 1 januari 2028 door artikel XLIII van het Belastingplan 2025 aan te passen. Voorts wordt voorgesteld dat deze korting met ingang van 1 januari 2028 vervalt door aanpassing van artikel 27, eerste lid, onderdeel a, WA.

Artikel X

De Wet inkomstenbelasting BES wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 9c, derde lid, onderdeel a, wordt "USD 0,20" vervangen door "USD 0,22".

Artikel X, onderdelen A en B (artikelen 9c en 16a van de Wet inkomstenbelasting BES)

In het kader van het in paragraaf 5.1 van het algemeen deel van deze memorie toegelichte pakket aan maatregelen om de gestegen reiskosten voor huishoudens en bedrijven op te vangen wordt voorgesteld ook enkele bedragen in de Wet inkomstenbelasting BES (Wet IB BES) te verhogen. Dit betreft de artikelen 9c en 16a Wet IB BES. In artikel 9c, derde lid, onderdeel a, Wet IB BES is geregeld welk bedrag de belastingplichtige bij zakelijk gebruik van de eigen auto maximaal in aftrek kan brengen op de opbrengst uit arbeid, bedrijf en beroep. Er wordt voorgesteld het bedrag van deze maximale aftrek van reiskosten in artikel 9c, derde lid, onderdeel a, Wet IB BES te verhogen van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer.

Doordat in artikel 6, vijfde lid, onderdeel g, onder 2°, van de Wet loonbelasting BES voor de niet tot het loon behorende vergoeding voor vervoerskosten wordt aangesloten bij het in artikel 9c, derde lid, Wet IB BES vermelde bedrag per kilometer, wordt automatisch de maximale vergoeding die de werkgever de werknemer belastingvrij kan geven eveneens met USD 0,02 verhoogd naar USD 0,22 per kilometer.

Artikel 16a Wet IB BES regelt wat de kosten zijn die een belastingplichtige op grond van artikel 3, derde lid, Wet IB BES in aftrek kan brengen als buitengewone lasten. In artikel 16a, tweede lid, onderdeel a, Wet IB BES is geregeld welk maximumbedrag aan uitgaven ter zake van kosten van vervoer per auto bij de vaststelling van de in dit kader aftrekbare uitgaven in aanmerking kan worden genomen. Voorgesteld wordt dat maximumbedrag te verhogen van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer.

Voorgesteld wordt dat deze wijzigingen met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 in werking treden.

B.

In artikel 16a, tweede lid, onderdeel a, wordt "USD 0,20" vervangen door "USD 0,22".

Artikel XI

In de Douane- en Accijnswet BES wordt artikel 4.8, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt "USD 31,86" vervangen door "USD 26,36".
2. In onderdeel b wordt "USD 24,27" vervangen door "USD 20,08".

Artikelen XI en XII (artikel 4.8 van de Douane- en accijnswet BES)

Voorgesteld wordt de benzineaccijns met ingang van 1 januari 2027 te verlagen met USD 5,50 op Bonaire en met USD 4,19 op Sint Eustatius en Saba. Met artikel XII wordt deze tijdelijke tariefverlaging per 1 januari 2028 ongedaan gemaakt.

Artikel XII

In de Douane- en Accijnswet BES wordt met ingang van 1 januari 2028 artikel 4.8, eerste lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt "USD 26,36" vervangen door "USD 31,86".
2. In onderdeel b wordt "USD 20,08" vervangen door "USD 24,27".

Artikel XIII

In artikel XLIII van het Belastingplan 2025 wordt "€ 1002,07" vervangen door "€ 850,08".

Artikel XIV

De Wet vrachtwagenheffing wordt als volgt gewijzigd:

A.

Na artikel 5 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 5a

Van 1 september tot en met 31 december 2026 is, in afwijking van artikel 5, eerste lid, onderdelen a tot en met c, het tarief voor de vrachtwagenheffing per gereden kilometer in euro op een wegvak als aangewezen in de bijlage, de som van:

a. de infrastructuurheffing, ter hoogte van:

CO₂-emissieklasse 1								
Maximummassa van de combinatie (kg)	euro-emissieklasse							
	EURO 0	EURO 1	EURO 2	EURO 3	EURO 4	EURO 5	EURO 6	EURO 6+
meer dan 3.500 tot 12.000	0,083	0,077	0,069	0,062	0,056	0,046	0,042	0,042
12.000 tot 18.000	0,135	0,124	0,112	0,101	0,090	0,074	0,067	0,067
18.000 tot en met 32.000	0,135	0,124	0,112	0,101	0,090	0,074	0,067	0,067
meer dan 32.000	0,139	0,128	0,115	0,104	0,093	0,076	0,069	0,069

Maximummassa van de combinatie (kg)	CO₂-emissieklasse			
	2	3	4	5
meer dan 3.500 tot 12.000	0,035	0,029	0,021	0,010
12.000 tot 18.000	0,057	0,047	0,034	0,017
18.000 tot en met 32.000	0,057	0,047	0,034	0,017
meer dan 32.000	0,059	0,049	0,035	0,017

b. de externekostenheffing in verband met luchtverontreiniging en geluidshinder, ter hoogte van:

CO₂-emissieklasse 1								
Maximummassa van de combinatie (kg)	euro-emissieklasse							
	EURO 0	EURO 1	EURO 2	EURO 3	EURO 4	EURO 5	EURO 6	EURO 6+
meer dan 3.500 tot 12.000	0,088	0,059	0,059	0,045	0,034	0,020	0,010	0,009
12.000 tot 18.000	0,116	0,074	0,074	0,059	0,043	0,026	0,013	0,010
18.000 tot en met 32.000	0,132	0,098	0,096	0,077	0,055	0,031	0,014	0,011
meer dan 32.000	0,159	0,118	0,118	0,095	0,067	0,036	0,016	0,013

Maximummassa van de combinatie (kg)	CO₂-emissieklasse			
	2	3	4	5
meer dan 3.500 tot 12.000	0,010	0,010	0,010	0,009
12.000 tot 18.000	0,013	0,013	0,013	0,010
18.000 tot en met 32.000	0,014	0,014	0,014	0,011
meer dan 32.000	0,016	0,016	0,016	0,013

c. de externekostenheffing in verband met CO₂-emissies, ter hoogte van:

CO₂-emissieklasse 1

Maximummassa van de combinatie (kg)	euro-emissieklasse							
	EURO 0	EURO 1	EURO 2	EURO 3	EURO 4	EURO 5	EURO 6	EURO 6+
meer dan 3.500 tot 12.000	0,040	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036
12.000 tot 18.000	0,053	0,046	0,046	0,046	0,045	0,045	0,045	0,045
18.000 tot en met 32.000	0,070	0,061	0,061	0,061	0,060	0,060	0,060	0,060
meer dan 32.000	0,081	0,072	0,072	0,072	0,071	0,071	0,071	0,071

Maximummassa van de combinatie (kg)	CO ₂ -emissieklasse			
	2	3	4	5
meer dan 3.500 tot 12.000	0,034	0,032	0,018	0,000
12.000 tot 18.000	0,043	0,040	0,022	0,000
18.000 tot en met 32.000	0,057	0,053	0,030	0,000
meer dan 32.000	0,068	0,064	0,036	0,000

Artikel XIV, onderdelen A en B (artikel 5a van de Wet vrachtwagenheffing)

In artikel XIV onderdeel A worden de tijdelijk verlaagde tarieven vastgelegd die voor elk van de drie onderdelen van de vrachtwagenheffing (de infrastructuurheffing, de externekostenheffing in verband met luchtverontreiniging en geluidshinder en de externekostenheffing in verband met CO₂-emissies) gelden van 1 september 2026 tot en met 31 december 2026. Voor een uitgebreide toelichting zij verwezen naar het algemeen deel van de memorie van toelichting. De verlaagde tarieven worden ondergebracht in een tijdelijk artikel 5a van de Wet vrachtwagenheffing, dat, door middel van onderdeel B, weer vervalt na te zijn uitgewerkt. Zoals toegelicht in het algemeen deel van de memorie van toelichting, is de tijdelijke verlaging van de tarieven van de vrachtwagenheffing van toepassing tussen 1 september 2026 en 31 december 2026. Onderdeel A van artikel XIV werkt daarom terug tot 1 september 2026. Onderdeel B, dat regelt dat de bepaling met de verlaagde tarieven weer komt te vervallen, treedt in werking met ingang van 1 januari 2027.

B.

Artikel 5a vervalt.

Artikel XV

Artikel 18ga, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikel 10.2b, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 vinden geen toepassing bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032.

Artikel XV (achterwege laten indexatie)

Voorgesteld wordt bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032 geen indexatie toe te passen met betrekking tot de aftoppingsgrens van het pensioengevend loon, bedoeld in artikel 18ga, eerste lid, Wet LB 1964 (tweede pijler) en van de aftoppingsgrens van het inkomen voor de opbouw van een lijfrente, bedoeld in artikel 3.127, derde lid, Wet IB 2001 (derde pijler). Dit

wordt bewerkstelligd door artikel 18ga, tweede lid, Wet LB 1964 en artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001 geen toepassing te laten vinden bij het begin van die kalenderjaren.

Artikel XVI

Artikel 27a van de Wet op de accijns vindt bij het begin van het kalenderjaar 2027 geen toepassing op het in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, van die wet als tweede vermelde bedrag.

Artikel XVI (artikel 27a van de Wet op de accijns)

De accijnstarieven op minerale oliën worden op grond van artikel 27a WA jaarlijks geïndexeerd bij het begin van het kalenderjaar. Toepassing van dat artikel leidt tot hogere accijnstarieven. Om te voorkomen dat het accijnstarief voor ongelode lichte olie wordt verhoogd, wordt voorgesteld de wettelijke indexatie op grond van artikel 27a WA per 1 januari 2027 niet toe te passen op het in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, WA als tweede vermelde bedrag. De gemiste indexaties (voor de jaren 2023 tot en met 2027) worden ingehaald op 1 januari 2028. De wettelijke indexatie vindt weer plaats bij begin van het kalenderjaar 2028.

Artikel XVII

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met dien verstande dat:
 - a. artikel I, onderdelen A, B, C en D, en artikel III, onderdelen A en B, onder 1, subonderdeel a, en onder 2, terugwerken tot en met 1 januari 2026;
 - b. artikel IV, onderdeel A, voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027;
 - c. artikel VII, onderdelen A en C, terugwerkt tot en met 1 juli 2026;
 - d. artikel X terugwerkt tot en met 1 januari 2026;
 - e. artikel XIII toepassing vindt voordat artikel XLIII van het Belastingplan 2025 wordt toegepast;
 - f. artikel XIV, onderdeel A, terugwerkt tot en met 1 september 2026.
2. In afwijking van het eerste lid treedt artikel VII, onderdelen B en D, in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel XVII (inwerkingtreding)

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

Artikel XVIII

Deze wet wordt aangehaald als: Belastingplan 2027.

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2027)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	2
1.	Inleiding	2
2.	Algemene toelichting maatregelen.....	3
2.1	Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versoering youngtimerregeling	3
2.2	Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting	5
2.3	Wijzigingen pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's	9
2.4	Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit.....	12
2.5	Teruggaafregeling dividendbelasting buitenlandse beleggingsinstellingen.....	13
2.6	Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens.....	16
2.7	Verduidelijking in de CO ₂ -heffing glastuinbouw	19
2.8	Aanpassing definitie eindbestemming passagier.....	19
2.9	Aanspraak op toeslagen van ontheemden uit Oekraïne na aflopen Richtlijn Tijdelijke Bescherming	20
2.10	Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden	21
2.11	Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer.....	22
2.12	Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen	23
3.	Budgettaire aspecten.....	24
4.	Grenseffecten	24
5.	EU-aspecten	24
6.	Gegevensbescherming	25
7.	Doenvermogen	25
8.	Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven.....	30
9.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen	32
10.	Advies en consultatie.....	33
II.	ARTIKELSGWIJZE TOELICHTING	35

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud van deze wetgeving. In lijn met eerdere jaren bevat het pakket Belastingplan 2027 een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen (OFM 2027). De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen gevolgen voor het budgettaire beeld. Het is wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2027 in werking treden, zoals blijkt uit de toelichting per maatregel hieronder.

Dit wetsvoorstel bevat de volgende wijzigingen:

- Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling
- Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting;
- Anticumulatie pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's;
- Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit;
- Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen;
- Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens;
- Aanpassing definitie eindbestemming passagier;
- Aanspraak op toeslagen van ontheemden uit Oekraïne na aflopen Richtlijn Tijdelijke Bescherming;
- Aanpassing definitie eindbestemming passagier;
- Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden;
- Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen;
- Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer;

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving¹ en aanwijzing 6.4² uit de aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van thematische samenhang, omdat alle wijzigingen aanpassingen in bestaande wetgeving betreffen die veelal beperkt beleidsmatig en meer technisch van aard zijn. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat één van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Comptabiliteitswet artikel 3.1

¹ Kamerstukken I 2010/11, 32500-VI, M.

² Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl)

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin de toelichting op voornoemde beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2027.

2. Algemene toelichting maatregelen

In deze paragraaf is een algemene toelichting per maatregel opgenomen. Voor enkel technische wijzigingen is geen toelichting opgenomen. De toelichting op enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

2.1 Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling

Via een amendement³ op het wetsvoorstel **Belastingplan 2026 (BP 2026)** is per 1 januari 2026 de jaargrens van de zogenoemde youngtimerregeling verschoven van 15 naar 16 jaar. De youngtimerregeling houdt in dat het privévoordeel of de onttrekking van een ter beschikking gestelde, onderscheidenlijk ter beschikking staande auto, forfaitair wordt gewaardeerd op 35% van de waarde in het economische verkeer (ofwel: 35% van de marktwaarde) van de auto. Per 1 januari 2026 geldt de youngtimerregeling zoals gezegd pas als een auto meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen, terwijl tot en met 31 december 2025 een leeftijdsgrens van 15 jaar gold.

De wijziging per 1 januari 2026 heeft als gevolg dat een bepaalde groep autogebruikers die de youngtimerregeling in 2025 konden toepassen, tot enig moment in 2026 de youngtimerregeling niet meer kunnen toepassen. Dit betreft de groep die in het kalenderjaar 2025 voor het eerst gebruik kon maken van de youngtimerregeling, omdat de betreffende auto's in het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar niet meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen. Voor deze groep is de youngtimerregeling per 1 januari 2026 niet meer van toepassing totdat de auto in de loop van het kalenderjaar 2026 meer dan 16 jaar geleden in gebruik is genomen. Vanaf dat moment geldt tot het eind van het kalenderjaar 2026 wel weer de youngtimerregeling. Dat zorgde voor een beperkt handelingsperspectief met zwaarwegende maatschappelijk onaanvaardbare gevolgen voor deze autogebruikers. Tijdens de behandeling van het **BP 2026** gaven daarnaast meerdere fracties in de Eerste Kamer aan dat zij een overgangsregeling voor deze groep wenselijk vinden⁴. Ook blijkt uit de toelichting van het genoemde amendement dat bedoeld was om de gebruikers van youngtimers een jaar de ruimte te geven om hierop desgewenst te anticiperen.⁵

³ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 102.

⁴ Handelingen I 2025/26, nr. 12, item 2.

⁵ Uit de toelichting: 'Deze geleidelijke versobering biedt eigenaren van youngtimers het komende jaar de ruimte om hierop desgewenst te anticiperen'.

De voormalige Staatssecretaris van Financiën heeft daarom via een beleidsbesluit⁶ goedgekeurd dat als een auto in 2025 reeds ter beschikking is gesteld aan een werknemer, dan wel ter beschikking stond aan een belastingplichtige, en deze auto in het kalenderjaar van 2025 de jaargrens van 15 jaar heeft bereikt, de youngtimerregeling van toepassing mag blijven zoals deze was vormgegeven op 31 december 2025. Per 1 januari 2027 wordt de jaargrens verhoogd naar 25 jaar en vervalt het besluit waarin de goedkeuring is opgenomen. Een nadere overgangstermijn om daarmee langer dan een jaar handelingsperspectief te bieden is niet nodig. Met de voorgestelde maatregel wordt dit besluit gecodificeerd.

Dit beleidsbesluit is opgesteld met inachtneming van het afwegingskader dat geldt voor goedkeuringen vooruitlopend op wetgeving.⁷ Ten eerste werkt het beleidsbesluit, maar ook de codificatie hiervan, uitsluitend in het voordeel van de belastingplichtige. In sommige – waarschijnlijk een beperkt aantal – situaties zal het berekenen van de bijtelling op grond van de catalogusprijs, en een lager percentage financieel voordeliger zijn voor de belastingplichtige dan het toepassen van de youngtimerregeling (berekenen van de bijtelling op grond van de waarde in het economische verkeer en een hoger percentage). Daarom is het beleidsbesluit vormgegeven als een keuzeregeling en wordt voorgesteld om ook de codificatie hiervan als een keuzeregeling vorm te geven. Het amendement had voor autogebruikers met een auto die in het kalenderjaar van 2025 de jaargrens van 15 jaar heeft bereikt als gevolg dat er slechts tot 1 januari 2026 tijd was om te anticiperen op de verhoogde jaargrens. Dat zorgde voor een beperkt handelingsperspectief met zwaarwegende maatschappelijk onaanvaardbare gevolgen voor situaties met auto's die in 2025 de jaargrens van 15 jaar hebben bereikt. Om het gewenste handelingsperspectief voor deze situaties te bieden is een overgangstermijn van een jaar wenselijk. Het amendement werd op 27 november 2025 onderdeel van het wetsvoorstel Belastingplan 2026, dat op 16 december 2025 is aangenomen door de Eerste Kamer. Met deze toezegging wordt in het bijzonder een belang gediend van autogebruikers die half december 2025 geconfronteerd werden met een termijn van (bij sommige auto's) twee weken om te anticiperen op een door het parlement aanvaarde wijziging van de youngtimerregeling. Deze termijn is dermate kort dat het beoogde handelingsperspectief van een jaar voor deze groep niet gerealiseerd kan worden zonder goedkeurend beleidsbesluit.

Het toenmalige kabinet verwachtte dat er geen inhoudelijke bezwaren zijn tegen het treffen van een overgangstermijn van een jaar voor de groep die reeds gebruikmaakte van de youngtimerregeling in 2025 en die niet goed meer kon anticiperen op de verhoging van de jaargrens. De toezegging zoals opgenomen in dit besluit doet het meest recht aan de bedoeling van het amendement. Daarnaast wordt hiermee tegemoetgekomen aan een verzoek van verschillende fracties in de Eerste Kamer om een overgangsregeling te treffen. Ten slotte heeft deze overgangstermijn van een jaar voor een specifieke groep geen budgettair effect. Het beleidsbesluit werkt terug tot en met 1 januari 2026. Deze terugwerkende kracht is wenselijk omdat de verhoging van de jaargrens per 1 januari 2026 een nadelig effect kan hebben en juist dit nadelige effect met het goedkeurende beleidsbesluit wordt weggehaald.

⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 februari 2026, over het introduceren van een overgangstermijn van een jaar vanwege versoberen youngtimerregeling (Stcrt. 2026, nr. 6596).

⁷ Kamerstukken II 2023/24, [31 066, nr. 1329](#).

Daarnaast wordt voorgesteld de bepaling inzake leeftijdsgrens voor het toepassen van de voor youngtimers geldende waarderingsgrondslag met terugwerkende kracht te wijzigen. In het genoemde amendement is wel de leeftijdsgrens voor het percentage voor het bepalen van het voordeel van de voor privédoeleinden ter beschikking gestelde of staande auto van de zaak aangepast, maar is per abuis de leeftijdsgrens voor het vaststellen van de genoemde waarderingsgrondslag niet verhoogd naar 16 jaar. In januari 2026 is deze aanpassing aangekondigd.⁸

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft als doel om recht te doen aan de bedoeling van het amendement waarin expliciet is opgenomen dat gebruikers van youngtimers een jaar de ruimte moeten krijgen om desgewenst te anticiperen op de versoering van de youngtimerregeling. Met het amendement werd dat doel onbedoeld niet bereikt. Daarom heeft de voormalige Staatssecretaris van Financiën via een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving, die thans wordt voorgesteld, geregeld dat gebruikers van de youngtimerregeling in het kalenderjaar 2025 ook daadwerkelijk die gewenste overgangstermijn van één jaar hebben. Daarmee wordt zo nauw mogelijk aangesloten bij de bedoeling van het amendement.

Er wordt nog gezien wanneer de aanpassing van de youngtimerregeling kan worden meegenomen in een evaluatie van de fiscale regelingen autobelastingen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

2.2 Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting

Met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting worden twee maatregelen voorgesteld die hierna worden toegelicht. Met de eerste maatregel wordt voorgesteld om de samenloop van de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang en een fictief regulier voordeel wettelijk uit te sluiten om onbedoeld gebruik te voorkomen. Met de tweede maatregel wordt voorgesteld om in het geval van buitenlandse belastingplicht bij zetelverplaatsing naar Nederland van een vennootschap waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden de verkrijgingsprijs vast te stellen op de waarde in het economische verkeer.

PM Uitsluiten samenloop faciliteit voor vererfd aanmerkelijk belang en een fictief regulier voordeel

Met ingang van 1 januari 2023 is de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap in werking getreden. Daarmee is geregeld dat aandeelhouders met een aanmerkelijk belang in beginsel inkomstenbelasting in box 2 betalen over leningen die zij zijn aangegaan bij hun vennootschap voor zover die leningen in totaal hoger zijn dan € 500.000 (het maximumbedrag zoals dat geldt in 2026). Het bedrag dat uitgaat boven de € 500.000 wordt bij de belastingplichtige in aanmerking genomen als een zogenoemd fictief regulier voordeel. Als in een jaar een fictief regulier voordeel in

⁸ Kamerstukken II 2025/26, 36 812, nr. 118.

aanmerking is genomen, wordt het voornoemde maximumbedrag met dat bedrag verhoogd. Zo wordt gewaarborgd dat over hetzelfde bovenmatige deel van de lening één keer belasting wordt geheven. Met deze wetgeving is beoogd om bovenmatig lenen bij de eigen vennootschap te ontmoedigen aangezien dit kan leiden tot uitstel of zelfs afstel van belastingheffing.

Voorgesteld wordt de samenloop te regelen tussen het fictief regulier voordeel en de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang. Meer specifiek wordt voorgesteld het fictief regulier voordeel uit te sluiten van toepassing van deze faciliteit. Dit sluit aan bij het doel van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap en de faciliteit, voorkomt dat de faciliteit kan worden gebruikt in situaties waarvoor deze niet is bedoeld en voorkomt mogelijke dubbele belasting.

Op grond van de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang worden, onder voorwaarden, reguliere voordelen die binnen 24 maanden na het overlijden van de erflater worden verkregen niet in de heffing betrokken. Daar staat tegenover dat de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang met hetzelfde bedrag wordt verlaagd, waardoor op een later moment (bijvoorbeeld bij vervreemding) alsnog over dit bedrag geheven wordt. Het doel van deze faciliteit is dat een belastingplichtige ingeval hij aandelen of winstbewijzen erft die tot een aanmerkelijk belang behoren, de verschuldigde inkomsten- en erfbelasting bij overlijden van de erflater kan betalen met een winstuitkering uit de vennootschap waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft, zonder dat over deze winstuitkering direct inkomstenbelasting is verschuldigd. De inhouding van dividendbelasting kan onder bepaalde voorwaarden achterwege blijven.

Het komt bijvoorbeeld voor dat één of meerdere erfgenamen van een erflater een aanmerkelijk belang in een besloten vennootschap (bv) en een schuld aan die bv verkrijgen krachtens erfrecht. Ook zou een erfgenaam binnen 24 maanden na het overlijden van de erflater een schuld bij de bv kunnen aangaan. Bij de erfgenamen tellen deze schulden mee bij de bepaling van het bovenmatig deel van de schuld per einde kalenderjaar en zal ten aanzien van deze schulden een fictief regulier voordeel in aanmerking worden genomen. Het is niet wenselijk dat de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang op deze fictieve voordelen kan worden toegepast.

Met de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap is beoogd om lenen bij de eigen vennootschap te ontmoedigen. Het past bij de doelstelling van die wetgeving om het fictief regulier voordeel niet in aanmerking te laten komen voor uitgestelde heffing op basis van de genoemde faciliteit. Daarbij past het niet om bovenmatige schulden bij de eigen vennootschap te gebruiken – in afwijking van de Wet excessief lenen – zonder belastingheffing in box 2 voor de voldoening van de verschuldigde inkomsten- en erfbelasting bij de erflater. Het ligt veel meer voor de hand om daarvoor een daadwerkelijke winstuitkering te doen. Daarnaast werkt de toepassing van deze faciliteit in de situatie van een bovenmatige schuld voor de belastingplichtige ongunstig uit, omdat dan in de toekomst sprake kan zijn van dubbele heffing. Toepassing van de faciliteit leidt ertoe dat niet direct heffing plaatsvindt over het fictief reguliere voordeel. Als de faciliteit is toegepast, wordt tevens de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang verlaagd. Bij verkoop van aanmerkelijkbelangaandelen in de toekomst moet de belastingplichtige dan over een grotere vervreemdingswinst belasting betalen in box 2 dan dat het geval is als de verkrijgingsprijs

ongewijzigd zou zijn gebleven. Hierdoor wordt belastingheffing in de tijd naar de toekomst geschoven. Daarnaast vindt, anders dan ingeval de belastingplichtige de verschuldigde belasting over het fictief regulier voordeel direct betaalt, geen verhoging van het maximumbedrag van €500.000 plaats. Het gevolg daarvan is dat in het volgende jaar bij een ongewijzigde bovenmatige schuld aan de eigen vennootschap ook weer sprake is van een fictief regulier voordeel waarover box 2-heffing is verschuldigd.

Voorgesteld wordt om de samenloop van de faciliteit voor vererfd aanmerkelijk belang en een fictief regulier voordeel wettelijk uit te sluiten per 1 januari 2027. Hierdoor wordt duidelijk dat de belastingplichtige deze faciliteit niet kan gebruiken om heffing over het fictief regulier voordeel te voorkomen. Ook is vanaf dat moment geen sprake meer van bovengenoemde dubbele heffing.

Vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland

Als de werkelijke leiding van een vennootschap wordt verplaatst naar Nederland (zetelverplaatsing) dan ontstaat voor de in het buitenland woonachtige aanmerkelijkbelanghouder (belang van 5% of meer in die vennootschap) een buitenlandse belastingplicht voor de inkomstenbelasting. Dit leidt ertoe dat over reguliere voordelen (zoals dividenden) en over vervreemdingsvoordelen (zoals winst bij verkoop van aandelen) in beginsel (nationaalrechtelijk) in Nederland inkomstenbelasting in box 2 (belastingheffing over het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang) is verschuldigd.⁹

Op het moment dat de buitenlandse belastingplicht ontstaat moet de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang worden vastgesteld. Onder de verkrijgingsprijs wordt verstaan de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met ten laste van de verkrijger gekomen kosten. Als vervreemdingsvoordelen moeten worden bepaald (bijvoorbeeld bij verkoop van de aandelen die tot het aanmerkelijk belang behoren) dan worden die gesteld op de waarde in het economische verkeer verminderd met de verkrijgingsprijs. Een juiste vaststelling van de verkrijgingsprijs is dus van belang voor de belastingheffing in box 2. Nederland wil daarbij nationaalrechtelijk de waardeontwikkeling in de Nederlandse periode van het aanmerkelijk belang kunnen belasten. Dat sluit ook het beste aan bij de territoriale begrenzing van de bronnen van inkomen voor buitenlandse belastingplichtigen onder de Wet IB 2001 waarvoor het uitgangspunt Nederlands inkomen is (situsbeginsel).¹⁰

De huidige wettekst leidt echter tot onduidelijkheid en mogelijk onwenselijke uitkomsten bij de vaststelling van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang bij het ontstaan van buitenlandse belastingplicht door zetelverplaatsing van een vennootschap naar Nederland. Op basis van de huidige (letterlijke) wettekst kan mogelijk het standpunt ingenomen worden dat de verkrijgingsprijs vastgesteld dient te worden op de oorspronkelijke verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang.¹¹ Dit leidt tot situaties waarbij de verkrijgingsprijs bij het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht door zetelverplaatsing wordt vastgesteld zonder rekening te houden met de waardeontwikkeling van het aanmerkelijk belang in het buitenland. De Nederlandse

⁹ Nederland heft op grond van de Wet IB 2001 (nationaalrechtelijk) over deze voordelen, maar in internationale situaties dient vanwege een eventueel belastingverdrag met de staat waarin de aanmerkelijkbelanghouder woont te worden bepaald of Nederland het heffingsrecht (volledig) kan effectueren.

¹⁰ Artikel 7.1 Wet IB 2001.

¹¹ Artikelen 7.5 jo. 4.21 Wet IB 2001.

belastingheffing strekt zich dan ook uit tot de waardeontwikkeling van het aanmerkelijk belang die is ontstaan voordat er in Nederland belastingplicht gold voor het aanmerkelijk belang. Als de waarde in het economische verkeer van het aanmerkelijk belang op het moment van de zetelverplaatsing lager ligt dan de oorspronkelijke verkrijgingsprijs wordt een latent verlies geïmporteerd. Dit kan het geval zijn als tijdens de periode dat de vennootschap nog in het buitenland was gevestigd dividend is uitgekeerd of kapitaal is terugbetaald waarmee de winstreserves in die vennootschap zijn afgenomen en daardoor de waarde in het economische verkeer van de aandelen is afgenomen. Dit verlies kan vervolgens mogelijk worden gebruikt om belastingheffing te verminderen. Dit kan potentieel negatieve budgettaire gevolgen hebben. Het is met diezelfde (letterlijke) wetsuitleg denkbaar dat een nadelig resultaat voor de belastingplichtige wordt bereikt. Deze wetsuitleg zou namelijk betekenen dat als de waarde in het economische verkeer van de aandelen door een waardestijging hoger is dan de historische verkrijgingsprijs, de verkrijgingsprijs op de lagere historische kostprijs moet worden vastgesteld. In dat geval kan Nederland nationaalrechtelijk een groter vervreemdingsvoordeel in aanmerking nemen dat (deels) niet in de periode dat sprake was van buitenlandse belastingplicht in Nederland is opgebouwd. Om deze ongewenste uitkomsten te voorkomen, wordt voorgesteld om bij (het tijdstip van) het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht door een zetelverplaatsing van een vennootschap naar Nederland voor het vaststellen van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang uit te gaan van de waarde in het economische verkeer van het aanmerkelijk belang op dat moment. Hierdoor wordt alleen een waardestijging of een waardedaling van de aandelen of winstbewijzen die tot een aanmerkelijk belang behoren die plaatsvindt na de zetelverplaatsing naar Nederland tot het inkomen uit box 2 gerekend.

Bovenstaande voorgestelde maatregel, die voorziet in een verhoging van de verkrijgingsprijs naar de waarde in het economische verkeer bij zetelverplaatsing naar Nederland, is niet van toepassing indien de belastingplichtige eerder ten aanzien van het aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtig is geweest. Voor situaties waarin voordien ten aanzien van een aanmerkelijk belang sprake is geweest van buitenlandse belastingplicht in Nederland, zullen nadere regels worden gesteld ingeval van hervestiging van de vennootschap in Nederland. Dan zal de verkrijgingsprijs in beginsel worden vastgesteld op de tegenprestatie bij verkrijging (in de regel de historische kostprijs). In een aantal situaties kan de verkrijgingsprijs bij het ontstaan van de nieuwe buitenlandse belastingplicht onder voorwaarden worden verhoogd, te denken valt dan aan bijvoorbeeld de volgende situaties:

- De belastingplichtige heeft eerder een betaling gedaan op de conserverende aanslag.
- De aandelen of winstbewijzen zijn in waarde aangegroeid boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs voor zover blijkt dat de belastingplichtige in verband met de zetelverplaatsing naar Nederland in het buitenland hierover een naar het inkomen geheven belasting heeft betaald die naar Nederlandse maatstaven redelijk is.
- De aandelen of winstbewijzen zijn in waarde aangegroeid boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs voor zover blijkt dat deze waardeangroei is ontstaan in een periode dat de belastingplichtige ter zake van de aandelen of winstbewijzen in Nederland niet belastingplichtig was en deze waardeangroei is nog niet begrepen in de vermeerdering van de verkrijgingsprijs.

2.3 Wijzigingen pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's

De pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's treedt op 1 januari 2027 in werking. Deze heffing houdt in dat iedere werkgever¹² een heffing van 12% verschuldigd is over de cataloguswaarde van een fossiele personenauto als deze auto ook voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld aan een werknemer. Waarbij woon-werkverkeer voor deze regeling tevens als gebruik voor privédoeleinden wordt aangemerkt. Er geldt overgangsrecht als een werkgever de auto vóór 1 januari 2027 al ter beschikking heeft gesteld aan een of meerdere van zijn werknemers. Voor de duidelijkheid is de verschuldigdheid van deze pseudo-eindheffing dus gekoppeld aan de fossiele personenauto en niet aan de werknemer. In dat geval treedt deze pseudo-eindheffing niet per 1 januari 2027, maar geldt er overgangsrecht.

Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2026 is toegezegd het jaar 2026 te gebruiken om gesignaleerde knelpunten te onderzoeken en, indien wenselijk, de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's zodanig aan te passen dat daarmee deze knelpunten worden gemitigeerd. Met de volgende maatregelen stelt het kabinet voor om deze pseudo-eindheffing op een aantal punten aan te passen.

Vervangend vervoer bij onderhoud en reparatie

Ten eerste wordt voorgesteld de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's niet van toepassing te laten zijn als meer dan één auto ter beschikking wordt gesteld voor privédoeleinden aan een werknemer vanwege onderhoud of reparatie van een ter beschikking gestelde auto, mits deze periode maximaal veertien dagen duurt. Een bandenwissel of schadeherstel wordt voor de toepassing van deze bepaling ook beschouwd als onderhoud of reparatie. Dit voorstel heeft als gevolg dat de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's niet van toepassing is op de vervangende fossiele personenauto, als een werknemer tijdelijk diens 'vaste' ter beschikking gestelde auto niet kan gebruiken vanwege onderhoud of reparatie. Daarbij geldt als voorwaarde dat de periode van vervanging niet langer duurt dan veertien dagen. Als deze termijn wordt overschreden, dan geldt de uitzondering niet meer voor de periode vanaf dag vijftien en kan de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's in die betreffende maand van toepassing zijn. Daarvan is alleen sprake als de vervangende auto een fossiele personenauto is die mede voor privédoeleinden (waaronder woon-werkverkeer) ter beschikking is gesteld. Het kabinet acht, mede op aangeven van stakeholders, een termijn van veertien dagen ruim voldoende om voor de meeste auto's het onderhoud of de reparaties uit te voeren.

¹² Hiervan is sprake als de werkgever kwalificeert als inhoudingsplichtige conform de Wet LB 1964.

Het kan voorkomen dat in de vervangingsperiode geen pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd is, bijvoorbeeld als de vaste auto een nulemissieauto is, of als beide fossiele personenauto's (vaste en vervangend) alleen zakelijk gebruikt worden. De termijn van veertien dagen is gekozen omdat werkzaamheden aan (over het algemeen nieuwe) leaseauto's en andere zakelijke ter beschikking gestelde auto's gemiddeld binnen die periode kunnen worden uitgevoerd. Als de werkzaamheden meer tijd kosten, acht het kabinet het mogelijk om hierop te anticiperen door ofwel een vervangende nulemissieauto ter beschikking te stellen, ofwel de auto alleen zakelijk te gebruiken. Zo niet dan is het ook een keuze om hier niet op te anticiperen en voor die kalendermaand de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's af te dragen. De pseudo-eindheffing fossiele personenauto's is in dat laatste geval verschuldigd vanaf de vijftiende dag dat de auto ter beschikking wordt gesteld en geldt dan voor de gehele kalendermaand waarin de vijftiende dag valt. Deze uitzondering geldt niet in de situatie dat de vaste auto niet ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld en de vervangende auto wel ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld.

Uitzondering voor lesauto's

Ten derde wordt voorgesteld om auto's met handgeschakelde transmissie uit te zonderen van de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's als de betreffende auto wordt gebruikt om rijles te geven. Onder een handgeschakelde auto wordt, conform het Reglement rijbewijzen, een voertuig verstaan met een koppeling die de bestuurder moet bedienen om te rijden, te stoppen en te schakelen. Voertuigen zonder CO₂-uitstoot hebben doorgaans een automatische transmissie. Als een leerling uitsluitend les krijgt in een auto met automatische transmissie en slaagt voor het praktijkexamen, krijgt de leerling een rijbewijs met code 78; hiermee mag alleen in een automaat gereden worden. Dit volgt uit de Europese Richtlijn betreffende het rijbewijs.¹³ Het kabinet acht het momenteel ongewenst om via de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's het aanbieden van handgeschakelde lesauto's te ontmoedigen, omdat dit de rijvaardigheid van nieuwe automobilisten zou kunnen beperken.

Uitbreiden en aanpassen termijn overgangsrecht

Werkgevers zijn nog geen pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd over de waarde van fossiele personenauto's die ook voor privédoeleinden ter beschikking worden gesteld, als deze uiterlijk vóór 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking zijn gesteld aan een of meer werknemers. Daarbij is geen onafgebroken terbeschikkingstelling vereist; het overgangsrecht blijft gelden bij tijdelijke onderbreking. Ingevolge het Belastingplan 2026 geldt het overgangsrecht tot 17 september 2030, waardoor werkgevers vijf jaar de tijd hebben voor de elektrificatie van hun wagenpark. Volgens belangenbehartigers leidt het einde van het overgangsrecht halverwege een (kalender)maand of jaar tot extra administratieve lasten. Daarom wordt voorgesteld om het overgangsrecht te verlengen tot en met 31 december 2030. Na die datum kan de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's ook van toepassing zijn op fossiele personenauto's die vóór 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking zijn gesteld.

¹³ Artikel 5.1 van de Richtlijn 2006/126/EG.

Als een werkgever incidenteel een fossiele personenauto huurt bij een verhuurbedrijf en deze ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt aan de werknemer of als de werkgever incidenteel een fossiele deelauto¹⁴ ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt aan de werknemer, is het overgangsrecht voor de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's doorgaans niet van toepassing. Dat komt omdat dergelijke auto's meestal pas na 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking worden gesteld aan een werknemer door de betreffende werkgever. Het gevolg hiervan is dat de werkgever over de waarde van de huurauto direct vanaf 2027 pseudo-eindheffing verschuldigd is. De verhuurbranche en de deelautobranche moeten hierdoor sneller elektrificeren dan andere sectoren. Daarom wordt voorgesteld het overgangsrecht ook uit te breiden. Om directe inwerkingtreding van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's die nu al onderdeel uitmaken van de verhuurvloot van verhuurders te voorkomen wordt daarom voorgesteld dat gedurende het overgangsrecht per kalenderjaar voor één periode een fossiele personenauto ter beschikking kan worden gesteld aan een of aan meer werknemers, zonder dat de werkgever de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd is over deze auto. Deze periode mag niet meer dan maximaal zeven aaneengesloten dagen duren. Op deze manier is de werkgever bij incidentele huur geen pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd. Binnen de periode van zeven aaneengesloten dagen kan de auto ook aan meerdere werknemers ook voor privédoeleinden ter beschikking worden gesteld. De maximale periode van zeven aaneengesloten dagen geldt per fossiele personenauto die ook voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld, per werkgever, per kalenderjaar. Als een werknemer bijvoorbeeld in april een fossiele huurauto voor een periode van vier aaneengesloten dagen ook voor privédoeleinden ter beschikking gesteld krijgt en vervolgens een andere werknemer in de maand juni dezelfde fossiele huurauto voor een periode van twee dagen ook voor privédoeleinden ter beschikking gesteld krijgt, dan geldt deze uitzondering niet. In dat geval zal de werkgever pseudo-eindheffing moeten betalen over de maanden april en juni. Dat kan zich bijvoorbeeld voordoen als een werknemer met pech langs de snelweg staat en geen keuze heeft welke vervangende auto aan hem ter beschikking wordt gesteld. Het doel van deze uitzondering is om incidentele verhuur buiten de heffing houden. Daarom geldt de uitzondering helemaal niet als de fossiele personenauto meer dan zeven dagen per kalenderjaar mede voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld. In tegenstelling tot vervangend vervoer, waarbij de uitzondering geldt voor de eerste veertien dagen. Ten slotte wordt voorgesteld om deze uitzondering te laten vervallen op 31 december 2030. Met deze uitzondering wordt beoogd dat de verhuur- en deelautobranche zich beheersbaar en geleidelijk kan voorbereiden op elektrificatie, zonder onevenredige toepassing van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's.

Anticumulatiebepaling

Met betrekking tot de pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's, die met ingang van 1 januari 2027 wordt ingevoerd, wordt voorgesteld een anticumulatiebepaling in de wet op te nemen ter voorkoming van cumulatieve enerzijds deze pseudo-eindheffing en anderzijds de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen. Met de voorgestelde maatregel wordt

¹⁴ Hiermee wordt in ieder geval bedoeld op een auto die door meerdere mensen wordt gedeeld via een georganiseerd systeem, zoals een online platform.

voorkomen dat op een door de werkgever aan de werknemer toegekend voordeel zowel de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen alsook de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's van toepassing is. In dat geval wordt de omvang van de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen bepaald zonder dat voordeel mee te nemen. Zonder een dergelijke anticumulatiebepaling zou sprake zijn van dubbele heffing bij dezelfde (rechts)persoon over dezelfde belastinggrondslag, dus van zowel in juridische zin als in economische zin dubbele heffing. Om die reden is reeds een eenzelfde anticumulatiebepaling opgenomen met betrekking tot de samenloop van de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen en de pseudo-eindheffing ter zake van regelingen voor vervroegde uittreding.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Alle in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen met betrekking tot de pseudo-eindheffing fossiele auto's hebben geen budgettaire consequenties en worden meegenomen in de evaluatie van de pseudo-eindheffing fossiele auto's die drie jaar na inwerkingtreding zal plaatsvinden.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

2.4 Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) kent faciliteiten waarmee – onder voorwaarden – belastingheffing als gevolg van een bedrijfsfusie of een splitsing (reorganisatiefaciliteiten) niet direct in aanmerking wordt genomen, maar wordt doorgeschoven. Deze faciliteiten gelden niet als de reorganisatie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De reorganisatie wordt, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt, geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing als deze niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen. In de wet is een bewijsvermoeden opgenomen dat de reorganisatie niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, indien een betrokken lichaam binnen drie jaar na de reorganisatie wordt vervreemd (verkocht) aan een niet-verbonden lichaam. Dit vermoeden kan worden weerlegd door de belastingplichtige. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat dit bewijsvermoeden in de splitsingsfaciliteit niet in overeenstemming is met de Fusierichtlijn.¹⁵ De inspecteur dient ten minste een begin van bewijs aan te leveren dat geen sprake is van zakelijke overwegingen of dat er aanwijzingen bestaan voor het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Daarom wordt voorgesteld om dit bewijsvermoeden te schrappen. Dit geldt eveneens voor het bewijsvermoeden in de bedrijfsfusiefaciliteit aangezien dit vermoeden vrijwel identiek is aan het vermoeden in de splitsingsfaciliteit. Het blijft mogelijk voor de inspecteur om het ontgaan of uitstellen van belastingheffing bij de bedrijfsfusie- en de splitsingsfaciliteit aan de orde te stellen en op grond daarvan de faciliteit te weigeren.

Een betrokken lichaam in de huidige regeling kan zekerheid vooraf krijgen over de vraag of een vervreemding binnen drie jaar na de reorganisatie is gericht op het ontgaan en uitstellen van

¹⁵ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:HR:2026:298.

belastingheffing. De inspecteur beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. Het geven van zekerheid vooraf wordt overbodig door het vervallen van de bewijsvermoedens. Daarom wordt tevens voorgesteld om de mogelijkheid tot het verkrijgen van zekerheid vooraf te laten vervallen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met het voorstel vervalt het onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit. Dit betekent dat de bewijslast naar de inspecteur verschuift in situaties dat een betrokken lichaam bij een bedrijfsfusie of splitsing binnen drie jaar na de reorganisatie wordt vervreemd aan een niet-verbonden lichaam. Het doel van deze maatregel is de strijdigheid met EU-recht wegnemen. Met de aanpassing wordt aan dit doel voldaan waardoor deze maatregel in zichzelf doeltreffend en doelmatig is. Verder heeft de voorgestelde maatregel geen budgettaire gevolgen en er zijn ook geen andere effecten voorzien. Er is niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

PM

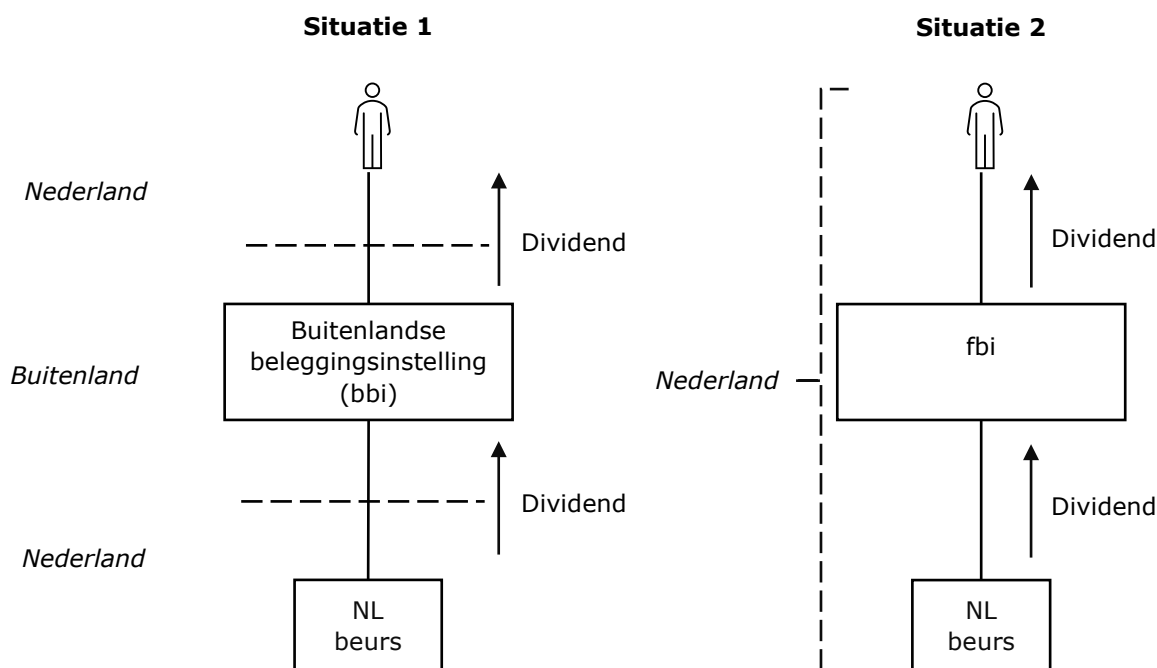
2.5 Teruggaafregeling dividendbelasting buitenlandse beleggingsinstellingen

Het kabinet stelt voor om in de dividendbelasting een teruggaafregeling op te nemen voor in Nederland woonachtige natuurlijk personen of gevestigde lichamen (**Nederlandse achterliggers**) die via een buitenlandse beleggingsinstelling (**bbi**) zijn gerechtigd tot Nederlandse dividenden. De aanleiding voor de voorgestelde teruggaafregeling is het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024 over de zogenoemde afdrachtvermindering.¹⁶ De afdrachtvermindering houdt in dat een fiscale beleggingsinstelling (**fbi**) een vermindering mag toepassen op de door haar af te dragen dividendbelasting wegens de ten laste van haar ingehouden dividendbelasting en buitenlandse bronheffing. In dit arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat Nederland in zijn verhouding met de Nederlandse achterliggers van een bbi, voor zover het Nederlandse dividenden betreft, op grond van het EU-recht een verplichting heeft. Deze verplichting houdt in dat Nederlandse dividenden die een bbi ontvangt en door-uitkeert aan Nederlandse achterliggers bij die Nederlandse achterliggers in economische zin niet zwaarder mogen worden belast dan Nederlandse dividenden die door een fbi aan haar Nederlandse achterliggers worden door-uitgekeerd. Voor zover Nederland deze Nederlandse dividenden bij Nederlandse achterliggers van een bbi in economische zin wel zwaarder belast dan bij Nederlandse achterliggers van een fbi, is dat volgens de Hoge Raad een economische dubbele belasting die Nederland op grond van het vrije verkeer van kapitaal ten opzichte van die Nederlandse achterliggers moet voorkomen. Hoewel Nederlandse achterliggers zich direct op dit arrest kunnen beroepen, is het kabinet van mening dat een wettelijke verankering van dit recht van Nederlandse achterliggers van een bbi duidelijkheid biedt aan de praktijk. Daarnaast biedt wettelijke verankering de mogelijkheid om de (berekening van de) teruggaaf voor Nederlandse achterliggers op een zo praktisch mogelijke manier vorm te geven. Met de in dit wetsvoorstel voorgestelde teruggaafregeling wordt dit bewerkstelligd.

¹⁶ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176.

De situatie die onder de voorgestelde teruggaafregeling valt, kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld **PM**



Situatie 1 betreft een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon die via een bbi in een Nederlandse beursvennootschap belegt. Situatie 2 betreft eveneens een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon maar een die via een fbi in een Nederlandse beursvennootschap belegt. In beide situaties wordt door de beursvennootschap (NL beurs) Nederlandse dividendbelasting ingehouden op een dividenduitkering van NL beurs (ten laste van de bbi respectievelijk de fbi). De fbi in situatie 2 is verplicht om haar winst binnen acht maanden na afloop van het jaar aan haar participanten uit te keren. De fbi moet op deze dividenduitkering eveneens Nederlandse dividendbelasting inhouden en afdragen. Ingevolge de in de dividendbelasting opgenomen afdrachtvermindering mag de fbi echter op de door haar af te dragen dividendbelasting een vermindering toepassen van de ten laste van de fbi door NL beurs ingehouden dividendbelasting. De bbi kan de afdrachtvermindering niet toepassen, omdat de bbi op een dividenduitkering aan haar participanten geen Nederlandse dividendbelasting inhoudt. Met de voorgestelde teruggaafregeling wordt verzekerd dat een Nederlandse achterligger die indirect – dat wil zeggen via een bbi – is gerechtigd tot 'Nederlandse' dividenden (situatie 1), kan verzoeken om een teruggaaf van de op de Nederlandse dividenden ten laste van de bbi ingehouden Nederlandse dividendbelasting. Daarmee wordt voorkomen dat deze 'Nederlandse' dividenden bij Nederlandse achterliggers van een bbi (situatie 1) in economische zin zwaarder worden belast dan Nederlandse dividenden bij Nederlandse achterliggers van een fbi (situatie 2).

Het kabinet heeft bij de vormgeving van de voorgestelde teruggaafregeling primair gekozen voor een bepaling met een formule, op basis waarvan het voor teruggaaf in aanmerking komende bedrag aan dividendbelasting kan worden berekend. Bij deze keuze heeft het kabinet de doenlijkheid van de voorgestelde regeling, de gevolgen voor burgers en bedrijfsleven en de uitvoering in de beoordeling betrokken. De voorgestelde formule is zo vormgegeven dat een Nederlandse achterligger die via een bbi belegt in Nederlandse aandelen in economische zin niet zwaarder, en in voorkomende gevallen mogelijk minder zwaar, wordt belast dan wanneer hij via een fbi in die Nederlandse aandelen had belegd. Hoewel de formule naar verwachting leidt tot een

praktisch toepasbare teruggaafregeling en een passende teruggaaf, is voorzien in een alternatieve mogelijkheid om een teruggaaf te berekenen zonder toepassing van de formule. Als een Nederlandse achterligger aannemelijk maakt dat de Nederlandse belasting die bij hem in economische zin drukt op het via een bbi genoten Nederlandse dividend meer bedraagt dan wanneer dit dividend via een fbi was genoten, bedraagt de teruggaaf dat meerdere. Hiermee waarborgt de voorgestelde teruggaafregeling dat een zwaardere Nederlandse belasting bij beleggen via een bbi ook ongedaan kan worden gemaakt als toepassing van de formule dat voor een Nederlandse achterligger van een bbi – in zijn specifieke situatie – onvoldoende zou doen. Deze alternatieve berekeningsmogelijkheid kan als zodanig worden gezien als een vangnet voor (onvoorziene) situaties waarin op grond van de formule minder recht op teruggaaf zou bestaan dan aan de hand van het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024. De teruggaaf voor in Nederland gevestigde lichamen is beperkt tot het bedrag verschuldigde vennootschapsbelasting. Daardoor wordt geen teruggaaf verleend aan een Nederlandse achterligger waarvoor ingeval van een belegging via een fbi een beperking zou gelden ten aanzien van de verrekening van dividendbelasting met de vennootschapsbelasting.

Voorgesteld wordt om de teruggaafregeling in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2027. Op grond van de voorgestelde maatregel kan derhalve worden verzocht om teruggaaf van vanaf 1 januari 2027 ten laste van een bbi ingehouden dividendbelasting. Eventuele teruggaafverzoeken met betrekking tot eerdere jaren kunnen worden gebaseerd op het EU-recht (zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad). Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat er op dit moment geen ervaring is met verzoeken aan de hand van het arrest van de Hoge Raad.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde teruggaafregeling heeft als doel Nederlandse achterliggers die van een bbi een door-uitkering van Nederlandse dividenden ontvangen economisch niet zwaarder te belasten dan Nederlandse achterliggers die van een fbi een door-uitkering van Nederlandse dividenden ontvangen. Dit doel wordt door de voorgestelde teruggaafregeling bereikt, waarmee de maatregel naar verwachting doeltreffend zal zijn. De maatregel geeft invulling aan een mogelijkheid die op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad reeds bestaat. Verder heeft de voorgestelde maatregel geen budgettaire gevolgen en er zijn ook geen andere effecten voorzien. De verhouding tussen het beoogde doel en de bijbehorende effecten is daarmee in balans, waardoor de maatregel doelmatig zal zijn. In een separate evaluatie van deze maatregel is niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde teruggaafregeling in de dividendbelasting zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Uit de uitvoeringstoets volgt dat

[PM Uitvoeringstoets].

In voorkomende gevallen kan reeds een beroep worden gedaan op het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024. Er zijn bij de Belastingdienst op dit moment geen signalen bekend van Nederlandse achterliggers in een bbi die zich op dit arrest beroepen. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2027.

2.6 Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens

Vanaf 1 oktober 2023 is de Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie van kracht (hierna: de Verordening koolstofcorrectie aan de grens). In het Engels heet dit mechanisme het 'Carbon Border Adjustment Mechanism' (hierna: CBAM). Het CBAM heeft als doel om koolstoflekkage te voorkomen door een koolstofprijs te heffen op ingevoerde goederen uit landen van buiten de Europese Unie (EU), zodat Europese bedrijven eerlijker kunnen concurreren en derde landen worden gestimuleerd om vergelijkbare klimaatmaatregelen te treffen.

Tussen 1 oktober 2023 en 1 januari 2026 gold een overgangperiode waarin importeurs van CBAM-goederen (hierna: importeurs) of hun indirecte douanevertegenwoordigers verplicht een CBAM-rapportage per kwartaal aanleverden. Voor de uitvoering van het CBAM in Nederland gedurende de overgangperiode is de Wet van 4 oktober 2023 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens (Stb. 2023, 372) vastgesteld. Met ingang van 1 januari 2026 is het CBAM volledig operationeel. Importeurs moeten nu toegelaten CBAM-aangever zijn om CBAM-goederen te mogen importeren. Importeurs betalen bovendien een prijs voor de broeikasgassen die zijn uitgestoten bij de productie van de door hen ingevoerde CBAM-goederen. Voor de uitvoering van het CBAM in Nederland na de overgangperiode is de Wet van 17 december 2025 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens (Stb. 2025, 450) vastgesteld.

Aanvullende verbodsbepalingen in de Wet milieubeheer

Met de Wet van 17 december 2025 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens (Stb. 2025, 450) is een grondslag gecreëerd om bij ministeriële regeling te verbieden in strijd te handelen met voorschriften uit de Verordening koolstofcorrectie aan de grens of krachtens die verordening vastgestelde EU-rechtshandelingen. Door dergelijke verbodsbepalingen op te nemen in de ministeriële regeling kon toezicht en handhaving op de in de ministeriële regeling opgenomen Europese voorschriften mogelijk worden gemaakt. Deze grondslag was nodig, omdat toezicht en handhaving anders niet op tijd mogelijk kon worden gemaakt.

Naar aanleiding van het advies van de Raad van State bij het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens¹⁷ heeft de regering toegezegd om het gebruik van de ministeriële regeling voor dit doeleinde zoveel mogelijk te beperken. Daarnaast is aangekondigd dat wanneer wel van deze grondslag gebruik wordt gemaakt zo spoedig mogelijk een wetsvoorstel zal worden voorbereid om de verbodsbepalingen uit de ministeriële regeling op het niveau van wet te verankeren. De regering doet deze toezegging gestand met het onderhavige wetsvoorstel, waarin wordt voorgesteld om alle in de ministeriële regeling opgenomen verbodsbepalingen in de Wet

¹⁷ Kamerstukken II 2025/26, 36819, nr. 4.

milieubeheer op te nemen. Daarnaast heeft de regering in lijn met wat hierover eerder is aangekondigd overwogen of de grondslag zou kunnen komen te vervallen en geconcludeerd dat dit het geval is. Het wetsvoorstel bevat dus tevens het voorstel om de grondslag voor verbodsbepalingen in de ministeriële regeling te laten vervallen.

Daarnaast wordt voorgesteld om één verbodsbepaling op te nemen die niet in de ministeriële regeling is opgenomen. Het betreft de meldplicht voor geaccrediteerde onafhankelijke personen. Onafhankelijke personen zijn de personen die de informatie van de CBAM-aangever over in een derde land betaalde koolstofprijzen certificeren. De meldplicht is via een wijziging¹⁸ opgenomen in de uitvoeringsverordening die ziet op het CBAM-register (hierna: de registerverordening).¹⁹ De meldplicht houdt in dat geaccrediteerde onafhankelijke personen die zijn geregistreerd in het CBAM-register latere wijzigingen van de in het registratieverzoek vermelde gegevens moeten melden bij de Nederlandse Emissieautoriteit (hierna: de NEa). Inhoudelijk is de meldplicht daarmee vergelijkbaar met de meldplicht zoals die voor geaccrediteerde verificateurs geldt.²⁰

Door deze bepaling op te nemen in de Wet milieubeheer verkrijgt de NEa de bevoegdheid om toe te zien op de naleving ervan en om in het geval van overtredingen handhavend op te treden. De NEa kan handhaven door middel van het opleggen van een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete.

Gegevensuitwisseling tussen de NEa en de Belastingdienst

Naast het opnemen van de verbodsbepalingen in de Wet milieubeheer voorziet het voorstel in een wettelijke grondslag voor gegevensuitwisseling tussen de NEa en de Belastingdienst. Op basis van deze grondslag kan de Belastingdienst op verzoek van de NEa gegevens en inlichtingen delen met de NEa die nodig zijn voor de beoordeling of een aanvrager voldoet aan het criterium voor toelating als CBAM-aangever, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

Versoepling van de boetebepaling

Daarnaast wordt de boetebepaling voor overtreding van de centrale CBAM-verplichtingen versoepeld. De Wet milieubeheer bepaalt dat wanneer een importeur die geen toegelaten CBAM-aangever is toch CBAM-goederen het douanegebied van de Unie binnenbrengt, voor elk CBAM-certificaat dat de importeur had moeten inleveren een bestuurlijke boete wordt opgelegd van drie- tot vijfmaal het in de EG-richtlijn handel in broeikasgasemissierechten bepaalde bedrag van € 100 voor elke ton uitgestoten CO₂-equivalent, met een jaarlijkse verhoging vanwege indexering.²¹ Deze bepaling vloeit rechtstreeks voort uit de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

¹⁸ Artikel 1, zevende lid, onder d, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2025/2550 van de Commissie van 10 december 2025 tot wijziging en rectificatie van Uitvoeringsverordening (EU) 2024/3210 wat betreft het CBAM-register.

¹⁹ Artikel 10, achtste lid, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2024/3210 van de Commissie van 18 december 2024 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft het CBAM-register.

²⁰ Artikel 10 bis, vierde lid, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

²¹ Artikel 18.16f, tweede lid, van de Wet milieubeheer.

Met ingang van 8 oktober 2025 is die verordening echter aangepast.²² In die wijziging is beschreven dat het passend is om te bepalen dat de betaling van de hiervoor genoemde boete de importeur vrijstelt van de verplichting om een CBAM-aangifte in te dienen en CBAM-certificaten in te leveren met betrekking tot die invoer. Daarnaast is beschreven dat om rekening te houden met een kleine inbreuk of de onopzettelijke aard ervan, de bevoegde autoriteiten een lagere boete moeten kunnen opleggen indien de op massa gebaseerde drempelwaarde met niet meer dan 10% van die drempelwaarde is overschreden of indien de importeur voorlopig goederen is blijven invoeren, maar zijn aanvraag voor de status van toegelaten CBAM-aangever is afgewezen.

Het voorstel voorziet erin dat de NEa in lijn met de aangepaste verordening kan handelen. Dat geldt overigens ook voor de boete die kan worden opgelegd aan toegelaten CBAM-aangevers die niet het juiste aantal CBAM-certificaten inleveren. Als dit gebeurt als gevolg van onjuiste informatie die is verstrekt door een in de Verordening koolstofcorrectie aan de grens genoemde relevante partij kan de boete worden verlaagd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De Europese Commissie beoordeelt om de twee jaar de doeltreffendheid van het CBAM als instrument om het risico op koolstoflekkage aan te pakken van in de EU geproduceerde goederen voor uitvoer naar derde landen die geen EU-ETS of een vergelijkbaar koolstofbeprijzingsmechanisme toepassen. De evaluatie is onderdeel van het jaarverslag van de Europese Commissie aan het Europees Parlement en de Raad. Indien de evaluatie daartoe aanleiding geeft, stelt de Europese Commissie, waar passend, een wetgevingsvoorstel voor.

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

Met de Wet van 4 oktober 2023 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens (Stb. 2023, 372) is de NEa aangewezen als de bevoegde CBAM-autoriteit. Het voorliggende wetsvoorstel zorgt voor nationale wettelijke borging van de toezicht- en handhavingsbevoegdheden van de NEa met betrekking tot het CBAM. Verder stelt de grondslag voor gegevensuitwisseling met de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst de NEa in staat om de toelatingstaak zo goed mogelijk uit te voeren. De versoepeling van de boetebepaling stelt de NEa voorts in staat om in specifieke gevallen een lagere boete op te leggen. Naar verwachting heeft dit een positief effect op het aantal bezwaren en beroepen tegen boetebeschikkingen die zijn opgelegd wegens het niet tijdig overleggen van de benodigde CBAM-certificaten of het in strijd met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens importeren van CBAM-goederen zonder te zijn toegelaten als CBAM-aangever.

De uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst van de gegevensuitwisseling met de NEa zijn vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Uit de uitvoeringstoets volgt dat [PM uitvoeringstoets]

²² Verordening (EU) 2025/2083 van het Europees Parlement en de Raad van 8 oktober 2025 tot wijziging van Verordening (EU) 2023/956 wat betreft de vereenvoudiging en versterking van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie.

De inspecteur van de Douane heeft met betrekking tot het CBAM eveneens diverse uitvoerings- en handhavingstaken. Deze taken zijn vastgelegd in de Algemene douanewet. Dit wetsvoorstel heeft geen significante gevolgen voor de taken van de inspecteur van de Douane.

2.7 Verduidelijking in de CO₂-heffing glastuinbouw

Er wordt voorgesteld om de belastingplichtige voor de CO₂-heffing glastuinbouw te verduidelijken. In de huidige wettekst wordt de belasting geheven van 'de rechtspersoon of natuurlijke persoon die het glastuinbouwbedrijf drijft'. Deze formulering kan bij samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid, zoals de maatschap en de vennootschap onder firma, tot onduidelijkheid leiden, in het bijzonder over de vraag of de belastingplicht rust op het samenwerkingsverband als zodanig dan wel op de achterliggende maten of vennoten. Met de voorgestelde wijziging wordt verduidelijkt dat de belastingplicht is gekoppeld aan degene die het glastuinbouwbedrijf als onderneming drijft – de personenvennootschap dus – zonder dat daarbij een toerekening naar de achterliggende participanten plaatsvindt.

De voorgestelde verduidelijking ondersteunt de uitvoering, doordat voor de Belastingdienst en belastingplichtigen duidelijk is dat niet de achterliggende maten of vennoten afzonderlijk hoeven te worden aangesproken. Voorgesteld wordt aan de verduidelijking terugwerkende kracht te regelen. Het voorstel heeft geen materiële gevolgen voor de maten of vennoten van een personenvennootschap. De omvang van de verschuldigde heffing of voor de onderneming waarop de heffing betrekking heeft, wijzigen niet. De wijziging strekt uitsluitend tot verduidelijking van het niveau waarop de heffing wordt vastgesteld en ingevorderd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

PM

2.8 Aanpassing definitie eindbestemming passagier

Per 1 januari 2027 wordt ingevolge de Wet differentiatie vliegbelasting het tarief van de vliegbelasting gedifferentieerd naar afstand, gebaseerd op de eindbestemming van de passagier. De eindbestemming is gedefinieerd als de luchthaven waar de vliegreis van de passagier eindigt ingevolge de vervoersovereenkomst. Uit overleg met de sector is naar voren gekomen dat niet altijd een vervoersovereenkomst wordt afgesloten. Dit is bijvoorbeeld het geval bij privévluchten met een eigen vliegtuig. In deze gevallen kan de eindbestemming dus niet worden vastgesteld, nu deze wordt bepaald aan de hand van de vervoersovereenkomst. De voorgestelde aanpassing ziet erop te regelen dat in het geval geen vervoersovereenkomst is afgesloten, de eindbestemming kan worden aangetoond met het vliegplan. Zonder de voorgestelde aanpassingen zou in de situatie waarin

geen vervoersovereenkomst is afgesloten altijd het hoogste tarief worden toegepast.²³ Het kabinet acht dit voor deze specifieke gevallen onwenselijk.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met deze maatregel wordt de problematiek dat de eindbestemming van de passagier niet zou kunnen worden bepaald in gevallen waarbij geen vervoersovereenkomst is afgesloten opgelost, met slechts een geringe verhoging van de administratieve lasten bij belastingplichtigen en uitvoeringslasten bij de Belastingdienst. De maatregel is daarmee doeltreffend en doelmatig. Een afzonderlijke evaluatie van de wijziging is niet aan de orde. Wel is een evaluatie van de wijziging onderdeel van de algehele evaluatie van de vliegbelasting die gepland staat voor 2030.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

PM

2.9 Aanspraak op toeslagen van ontheemden uit Oekraïne na aflopen Richtlijn Tijdelijke Bescherming

Vanaf 4 maart 2027 loopt de bescherming af voor ontheemden uit Oekraïne (hierna: ontheemden) op grond van de Richtlijn Tijdelijke Bescherming (RTB). Het verblijfsrecht van deze ontheemden in Europa na deze datum zal afhangen van nationaal beleid. Niet alle ontheemden zullen direct op 4 maart 2027 beschikken over de voor deze doelgroep voorziene tijdelijke verblijfsvergunning van 3 jaar (transitiedocument). Er is in ieder geval sprake van een transitiefase voordat alle ontheemden deze vergunning hebben kunnen aanvragen, en ontheemden kunnen er ook voor kiezen om hun bij binnenkomst gedane asielaanvraag voort te zetten.

Met deze voorgestelde maatregel wordt geregeld dat ontheemden tijdens de transitiefase een aanspraak op huurtoeslag of kinderopvangtoeslag niet verliezen als gevolg van de wijziging van hun verblijfsstatus.²⁴ Het zou onwenselijk zijn als een lopend voorschot tijdens de transitiefase stopgezet wordt. Ontheemden hebben immers bij het aangaan van een huur- of arbeidsovereenkomst, of overeenkomst met een kinderopvanginstelling, rekening gehouden met het behoud van hun recht op huurtoeslag of kinderopvangtoeslag. Het (tijdelijk) stoppen van het voorschot op deze toeslagen zou een risico op betalingsproblemen of schulden veroorzaken. Dit is des te meer onwenselijk, omdat beoogd is dat ontheemden na de transitiefase met terugwerkende kracht een verblijfsvergunning kunnen verkrijgen waarmee een aanspraak op toeslagen mogelijk is. In dat geval zouden ontheemden dus pas achteraf, enkele maanden na het maken van de kosten waarvoor de toeslag bedoeld is, het voorschot op de toeslag ontvangen. Dit onwenselijke gevolg wordt voorkomen door in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) op te nemen dat ontheemden tijdens de transitiefase een lopend recht op een voorschot van toeslagen behouden.

²³ Op grond van artikel 77, tweede lid, **Wbm**, zoals dat met ingang van 1 januari 2027 luidt na inwerkingtreding van artikel I, onderdeel B, van de Wet differentiatie vliegbelasting.

²⁴ De grond waarop een ontheemde rechtmatig verblijf houdt in Nederland is niet doorslaggevend voor het recht op zorgtoeslag en kindgebonden budget. Daarom heeft hetgeen in dit wetsvoorstel wordt voorgesteld geen effect op lopende voorschotten van deze toeslagen.

Verhouding tot hoger recht

Met deze voorgestelde maatregel wordt een onderscheid gemaakt tussen vreemdelingen die vóór het houden van rechtmatig verblijf als bedoeld in de Vreemdelingenwet 2000 tijdelijke bescherming genoten en een voorschot op een toeslag hebben aangevraagd, en andere vreemdelingen die rechtmatig verblijf houden als bedoeld in de Vreemdelingenwet 2000.²⁵ Dit onderscheid is gerechtvaardigd, omdat hiermee beoogd wordt continuïteit te verzekeren voor de belanghebbenden. Vreemdelingen met een lopend voorschot op huurtoeslag of kinderopvangtoeslag hebben rekening gehouden met het behoud van deze toeslagen bij het aangaan van een huur- of arbeidsovereenkomst, of overeenkomst met een kinderopvanginstelling. Het stopzetten van dit voorschot zal ernstige negatieve effecten hebben op deze vreemdelingen en er waarschijnlijk toe leiden dat aangegane verplichtingen niet kunnen worden nagekomen. Bovendien is de transitiefase van tijdelijke aard en herleeft het recht op toeslagen naar verwachting later met terugwerkende kracht. Daarmee verschilt deze situatie wezenlijk van die van vreemdelingen die geen lopend voorschot op toeslagen ontvangen. Het gemaakte onderscheid tussen deze groepen is daarom gerechtvaardigd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

PM

2.10 Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden

Dit wetsvoorstel voorziet in een wijziging van de Wet inkomstenbelasting BES (Wet IB BES), zodat voor de berekening van de tabelcorrectiefactor voortaan automatisch wordt uitgegaan van de door het CBS vastgestelde inwonersaantallen op de BES-eilanden per 1 januari voorafgaand aan het betreffende kalenderjaar. De voorgestelde wijziging brengt geen verandering in de berekening van de tabelcorrectiefactor, maar maakt het overbodig om de relevante inwonersaantallen jaarlijks in de wet aan te passen. De tabelcorrectiefactor wordt gebruikt voor de jaarlijkse inflatiecorrectie van diverse bedragen in de Wet IB BES, zoals de ouderentoeslag en de schijfgrenzen in de tarieftabel en premiegrens.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft als doel heeft om de fiscale wetgeving op de BES-eilanden te moderniseren en te verbeteren. Deze wijziging draagt bij aan dat doel en is daarmee doelmatig en doeltreffend

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

De voorgestelde maatregel brengt geen veranderingen aan in de huidige werkwijze van de Dienst Toeslagen.

²⁵ Het betreft het houden van rechtmatig verblijf als bedoeld in artikel 8, onderdeel f of h, van de Vreemdelingenwet.

2.11 Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer

De voorgestelde uitzondering op de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer (**Wmebv**) heeft als doel te voorkomen dat de Dienst Toeslagen tijdelijk in strijd met de gemoderniseerde afdeling 2.3 van de Algemene wet bestuursrecht (**Awb**) handelt. Met ingang van 1 januari 2026 is een groot aantal bepalingen van de Wmebv in werking getreden. De kern van de Wmebv betreft een modernisering van het bestuurlijk verkeer als geregeld in afdeling 2.3 Awb. Die modernisering regelt dat een bestuursorgaan wat officiële berichten betreft de elektronische weg niet kan verplichten en dat burgers en bedrijven het recht krijgen om elektronisch berichten aan het bestuursorgaan te sturen. Daarmee blijft de hoofdregel van nevenschikking van de papieren en de elektronische weg gehandhaafd, zij het dat deze wordt aangepast aan de eisen van de moderne tijd. Met 'officiële berichten' doelt de Wmebv op berichten in het kader van ambtshalve of op aanvraag te nemen besluiten, zoals aanvragen en bezwaar- en beroepschriften, en andere krachtens wettelijk voorschrift voorgeschreven berichten. Vertaald naar het toeslagendomein gaat het dan om bijvoorbeeld om het aanvragen van een voorschot, het verzoeken om toepassing van een uitzondering op het toeslagpartnerbegrip of het bezwaar maken tegen een terugvordering in de zin van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (**Awir**).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De Wmebv vraagt vooral op ICT-gebied om een forse inspanning van de Dienst Toeslagen. Daarnaast staat de Dienst Toeslagen voor andere grote uitdagingen zoals het overstappen op een nieuw financieringsstelsel voor kinderopvang. Dat heeft tot gevolg dat de Dienst Toeslagen de ingevolge de Wmebv gewijzigde afdeling 2.3 Awb (hierna: de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb) niet al met ingang van de beoogde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2026 volledig heeft kunnen uitvoeren. Voor de periode van 1 januari 2026 tot en met 31 december 2026 is hiervoor uitstel verleend op grond van artikel 4a van de Tijdelijke regeling gefaseerde inwerkingtreding artikel 2:13 Awb. Destijds werd beoogd dat de Dienst Toeslagen met ingang van 1 januari 2027 aan de verplichtingen van de Wmebv zou voldoen. De Dienst Toeslagen werkt er aan om dit voor elkaar te krijgen. Bij nader inzien is echter gebleken dat het niet voor al het berichtenverkeer mogelijk is om op tijd overeenkomstig artikel 2:13, eerste lid, Awb berichten elektronisch te kunnen ontvangen. Dit wordt nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting **op artikel PM (artikel met ministeriele regeling WMEBV)**.

Daarom wordt een maatregel voorgesteld die erin voorziet dat de verplichting om berichten elektronisch te kunnen ontvangen niet van toepassing is op berichtenstromen waarvoor geldt dat de Dienst Toeslagen die niet al met ingang van 1 januari 2027 overeenkomstig artikel 2:13 Awb kan verwerken. Uiteraard werkt de Dienst Toeslagen toe naar de situatie waarin volledig aan de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb kan worden voldaan. Daarom heeft de voorgestelde maatregel een tijdelijk karakter, tot 1 januari 2028, en zal de maatregel niet verder worden ingezet dan noodzakelijk. Overigens betekent het tijdelijk buiten toepassing zijn van (delen van) de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb niet dat het berichtenverkeer van en naar de Dienst Toeslagen aan geen enkele regel of geen enkel algemeen beginsel van behoorlijk bestuur voldoet, maar enkel

dat dat berichtenverkeer nog niet in alle gevallen beantwoordt aan de hoge eisen die de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb daaraan stelt.

De voorgestelde uitzondering op de Wmebv heeft als doel te voorkomen dat de Dienst Toeslagen (tijdelijk) in strijd met de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb handelt. Dat maakt de maatregel behalve noodzakelijk ook doeltreffend. De aard en tijdelijkheid van de maatregel brengt met zich dat een evaluatie niet zinvol is.

Uitvoeringsgevolgen Dienst Toeslagen

De voorgestelde maatregel brengt geen veranderingen aan in de huidige werkwijze van de Dienst Toeslagen, maar bewerkstelligt enkel dat die werkwijze niet in strijd komt met de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb (Wmebv). De voorgestelde maatregel is daarom uitvoerbaar en levert geen uitvoeringskosten op voor de Dienst Toeslagen.

2.12 Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen

Met ingang van 1 januari 2024 geldt ingevolge de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer (Wmebv) een notificatieplicht voor uitgaande berichten die uitsluitend digitaal aan burgers of bedrijven bekend worden gemaakt door een bestuursorgaan.²⁶ De Belastingdienst voldoet aan deze notificatieplicht. Met ingang van 1 januari 2027 geldt ingevolge de Wmebv in aanvulling op de hiervoor genoemde notificatieplicht dat in de notificatie informatie wordt opgenomen over de aard en de rechtsgevolgen van het bericht en, voor zover van toepassing, de termijn voor het verrichten van een handeling door de geadresseerde.²⁷ Deze toevoeging in de notificatie bevat daarmee het handelingsperspectief voor burgers en bedrijven die de notificatie ontvangen van het bestuursorgaan.

Voor een aantal elektronische berichtenstromen geldt dat de Belastingdienst nog niet per 1 januari 2027 kan voldoen aan de genoemde verplichting om in de notificatie het handelingsperspectief op te nemen. Het gaat hierbij om de uitnodiging tot het doen van aangifte inkomstenbelasting (niet-winst), de voorlopige aanslag inkomstenbelasting (niet-winst) en de aanslag inkomstenbelasting (niet-winst). Dit zijn de berichten waarvoor een belastingplichtige kan kiezen om deze berichten niet meer op papier te ontvangen. Wanneer een belastingplichtige hiervoor heeft gekozen, worden deze berichten alleen nog digitaal aan hem bekendgemaakt door de Belastingdienst, en gelden daarmee voor de Belastingdienst in beginsel de verplichtingen die in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) zijn neergelegd ter zake van de elektronische verzending van berichten door een bestuursorgaan. In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld voor de hiervoor genoemde elektronische berichten van de Belastingdienst een uitzondering te maken op de met ingang van 1 januari 2027 in de Awb opgenomen verplichting om in de notificatie het handelingsperspectief op te nemen.

Gedurende 2027 zal de Belastingdienst deze verplichting opgenomen in de Awb ook voor de genoemde berichtenstromen implementeren, op een manier dat de notificatie er voor alle berichten hetzelfde uitziet. Voorgesteld wordt daarom de uitzondering te laten vervallen per 1 januari 2028.

²⁶ Artikel 2:10, eerste lid, Awb.

²⁷ Artikel 2:10, tweede lid, Awb.

3. Budgettaire aspecten

Aan wijzigingen die zijn opgenomen in dit wetsvoorstel zijn geen of geringe budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. Hieronder worden een aantal wijzigingen en de conclusie dat er geen of geringe gevolgen zijn nader toegelicht. In paragraaf 9 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

4. Grenseffecten

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

Wijzigingen pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's

Als het heffingsrecht over het loon uit de dienstbetrekking op grond van een belastingverdrag deels toekomt aan een ander land, mag deze verdeling van het heffingsrecht ook voor de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's toegepast worden. Dit betekent over het algemeen dat als deze fossiele personenauto niet alleen in Nederland gebruikt wordt door een buitenlandse werknemer, niet de volledige pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's voor die maand verschuldigd is. Deze pseudo-eindheffing fossiele personenauto's betreft loon. Het heffingsrecht over dit loon wordt vervolgens net als ander loon aan Nederland of een ander land toegewezen. Het feitelijk gebruik van de auto in Nederland is niet leidend voor de verdeling van het heffingsrecht. De dagen gewerkt in Nederland zijn veelal leidend bij de verdeling van het heffingsrecht.

5. EU-aspecten

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

Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Aanleiding voor het vervallen van het onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit is een uitspraak van de Hoge Raad.²⁸ De Hoge Raad heeft geoordeeld dat dit

²⁸ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:2026:298.

bewijsvermoeden in strijd is met de Fusierichtlijn. Met de voorgestelde maatregel vervalt het onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit en daarmee worden deze faciliteiten in lijn gebracht met het EU-recht.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Zoals hiervoor opgemerkt, is de aanleiding voor de in dit wetsvoorstel voorgestelde teruggaafregeling, gelegen in het oordeel van de Hoge Raad van 13 september 2024²⁹ dat Nederland op grond van het EU-recht een verplichting heeft in zijn verhouding met de in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders van een bbi, voor zover het Nederlandse dividenden betreft.

6. Gegevensbescherming

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

Over het volledige pakket Belastingplan 2027 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven **PM advies**

Gegevensuitwisseling tussen de NEa en de Belastingdienst

Zoals in paragraaf 2.6 is toegelicht wordt een wettelijk grondslag voorgesteld voor het uitwisselen van informatie tussen de NEa en de Belastingdienst. Met deze informatie kan de NEa beoordelen of een importeur die de status van toegelaten CBAM-aangever heeft aangevraagd betrouwbaar is. De verwachting is dat de NEa op basis van deze grondslag jaarlijks circa 60 verzoeken aan de Belastingdienst zal doen. Dit aantal kan incidenteel hoger uitvallen wanneer de reikwijdte van het CBAM wordt uitgebreid. In dat geval kan het aantal verzoeken naar verwachting oplopen tot circa 150 per jaar.

7. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers of ondernemers. Deze inschatting is gemaakt door de dossierhouder in overleg met de gedragsexperts. Er is hierbij geen aanvullend empirisch onderzoek gedaan en/of contact geweest met burgers over de inschattingen van de doenlijkheid.

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten. Secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de

²⁹ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.

doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten. Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing,
- (ii) welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie, en
- (iii) in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

- de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze naar verwachting correct zullen uitvoeren.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, wel aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Bij dit oordeel wordt ook een uitgebreidere doenvermogenscan doorlopen.

Tabel 1: Doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling	Oordeel 2
Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting	Oordeel 3
Wijzigingen pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's	
Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit	Oordeel 2
Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen	Oordeel 2

Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens	Oordeel 1
Aanpassing definitie eindbestemming passagier	Oordeel 1
Aanspraak op toeslagen van ontheemden uit Oekraïne na aflopen Richtlijn Tijdelijke Bescherming	PM
Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden	Oordeel 1
Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen	PM
Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer	PM

Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling

Met de voorgestelde maatregel wordt een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving gecodificeerd. Dat beleidsbesluit heeft als gevolg dat een groep mensen die gebruikmaakte van de youngtimerregeling niet op zeer korte termijn werden geconfronteerd met een – over het algemeen hogere – bijtelling over een ter beschikking gestelde of staande auto. Het beleidsbesluit heeft, net als de voorgestelde codificatie, als gevolg dat een groep autogebruikers die in 2025 al gebruikmaakten van de youngtimerregeling, dit in het kalenderjaar 2026 ook nog kan doen. Daarmee hoeft de betreffende autogebruiker gedurende het jaar 2026 de wijze waarop de bijtelling wordt berekend niet aan te passen.

Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting

Uitsluiten samenloop faciliteit vererfde aanmerkelijke belangen en fictief regulier voordeel

Erfgenamen met zowel een aanmerkelijk belang als een bovenmatige schuld bij een BV hoeven de fiscale faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen niet meer toe te passen op het fictief regulier voordeel – dit is wettelijk uitgesloten. Ze moeten extra alert zijn op de gewijzigde wetgeving om dubbele belastingheffing of verkeerde toepassing te voorkomen. Extra advisering of fiscale controle kan nodig zijn, waar voorheen meer vrijheid of onduidelijkheid bestond. Gegeven dat de doelgroep in het algemeen werkt met fiscale professionals is de verwachting dat dit geen aandachtspunten zal opleveren qua doenlijkheid. Tegelijkertijd verkleint de maatregel de kans op (kostbare) procedures, correcties of achteraf opgelegde aanslagen omdat de wet duidelijker is en dubbele heffing wordt voorkomen. Gegeven dat de doelgroep in het algemeen werkt met fiscale professionals is de verwachting dat de maatregel geen aandachtspunten zal opleveren qua doenlijkheid.

Vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland.

Bij een zetelverplaatsing wordt nu expliciet wettelijk vastgelegd dat de waarde van de aandelen moet worden vastgesteld op de waarde economisch verkeer bij aankomst in Nederland, met uitzondering van een specifieke situatie waarin de aanmerkelijkbelanghouder eerder buitenlands belastingplichtig is geweest in Nederland. Eerder zou op basis van de letterlijke wettekst mogelijk een ander standpunt ingenomen kunnen worden. Met de voorgestelde wetswijziging wordt expliciet gemaakt dat aanmerkelijkbelanghouders hun aandelen moeten laten waarderen op het moment van aankomst in Nederland. Zo voorkomen ze dat ze later met onverwachte fiscale gevolgen te maken krijgen. Tegelijkertijd verkleint de maatregel de kans op langdurige discussies en dubbele heffing over (oud-)waardeontwikkelingen. Gegeven dat de doelgroep in het algemeen werkt met

fiscale professionals is de verwachting dat de maatregel geen aandachtspunten zal opleveren qua doenlijkheid.

Wijzigingen pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's

De pseudo-eindheffing fossiele personenauto's wordt op een aantal punten aangepast. Ten eerste worden lesauto's uitgezonderd van deze pseudo-eindheffing. Deze maatregel heeft als gevolg dat werkgevers met een rijkschool er generiek van kunnen uitgaan dat geen pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd is over de waarde van fossiele lesauto's.

Daarnaast is de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's niet van toepassing op de vervangende fossiele personenauto als de vaste ter beschikking gestelde auto tijdelijk wordt vervangen vanwege reparatie en onderhoud. Hierdoor hoeft de werkgever de berekening van de eventueel verschuldigde pseudo-eindheffing doorgaans niet aan te passen als sprake is van vervangend vervoer. Bij het langer dan veertien dagen mede voor privédoeleinden ter beschikking stellen van de fossiele vervangende personenauto, is de werkgever wel pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd over deze auto. Deze termijn zal de werkgever in de gaten moeten houden.

Ten derde wordt voorgesteld om een incidenteel ter beschikking gestelde auto, meestal een huurauto, uit te zonderen van de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's, in de situatie dat deze auto niet meer dan één periode per kalenderjaar ter beschikking wordt gesteld, waarbij deze periode niet meer dan zeven aaneengesloten dagen duurt. Deze voorgestelde maatregel heeft als gevolg dat een werkgever geen pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd is over de tijdelijk ter beschikking gestelde auto. Bij het langer dan zeven aaneengesloten dagen ook voor privédoeleinden ter beschikking stellen van de fossiele personenauto is de uitzondering helemaal niet van toepassing. In dat geval is de werkgever wel de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd over deze auto. Om gebruik te kunnen maken van deze uitzondering zal een werkgever bij elke huur van een fossiele personenauto ook voor privédoeleinden moeten nagaan of de betreffende fossiele huurauto niet al eerder in dat kalenderjaar is gehuurd en ook voor privédoeleinden door deze werkgever ter beschikking gesteld aan een werknemer en de maximumtermijn van zeven dagen monitoren. Als dat wel het geval is, is over de waarde van de auto pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd. Het verlengen van de overgangstermijn van 17 september 2030 tot en met 31 december 2030 komt het doenvermogen ten goede, omdat een jaarovergang over het algemeen beter aansluit bij bestaande processen.

PM anticumulatiebepaling

Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Met de voorgestelde maatregel zal de bewijslast in voorkomende situaties eerder bij de inspecteur dan bij de belastingplichtige komen te liggen. Het blijft voor de inspecteur evenwel mogelijk om ontgaan of uitstellen van belastingheffing aan de orde te stellen in situaties dat een vervreemding plaatsvindt binnen drie jaar na de reorganisatie. De inspecteur dient hiervoor een begin van bewijs leveren. Met de maatregel zal derhalve in beginsel minder een beroep worden gedaan op het doenvermogen van burgers en bedrijven.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Op grond van het EU-recht kunnen Nederlandse beleggers die via een bbi beleggen in Nederlandse aandelen reeds aanspraak maken op een tegemoetkoming als zij economisch zwaarder worden belast dan wanneer zij via een fbi hadden belegd. Onder de huidige belastingwet bestaat geen concrete wettelijke invulling hiervan. De voorgestelde maatregel biedt die invulling wel en doet dat aan de hand van een concrete formule. Hierdoor wordt er een kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen gedaan, met dien verstande dat ook de voorgestelde maatregel in voorkomende gevallen nog steeds complex kan zijn. Hoewel de verwachting is dat de formule leidt tot een passende teruggaaf, is ook voorzien in de mogelijkheid om een teruggaaf te vragen zonder toepassing van de formule. Het is aan de Nederlandse achterligger om aannemelijk te maken dat de Nederlandse dividenden in economische zin zwaarder worden belast. In zoverre een Nederlandse achterligger van deze mogelijkheid gebruikmaakt is het beroep op het doenvermogen vergelijkbaar met de huidige situatie waarin deze mogelijkheid al bestaat op basis van het EU-recht (zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad).

Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens

De CBAM-verplichtingen voor importeurs zijn vastgesteld bij of krachtens de Verordening koolstofcorrectie aan de grens en werken rechtstreeks. Het voorliggende wetsvoorstel ziet slechts op de nationale toezicht- en handavingsbevoegdheden van de NEa met betrekking tot deze CBAM-verplichtingen. Deze toezicht- en handavingsbevoegdheden zijn momenteel grotendeels al ingeregeld in de Wet milieubeheer en de Regeling CBAM. Het voorliggende wetsvoorstel zorgt voor wettelijke borging van de toezicht- en handavingsbevoegdheden en versoepelt een boetebepaling. Verder stelt het wetsvoorstel de NEa in staat gegevens met de Belastingdienst uit te wisselen ten behoeve van de toelatingstaak. De voorgestelde wijzigingen vragen geen extra handelingen van CBAM-importeurs. Er zijn dan ook geen aandachtspunten qua doenlijkheid.

Aanpassing definitie eindbestemming passagier

De wijziging van de definitie van eindbestemming heeft geen gevolgen voor het doenvermogen. Het betreft een wijziging van technische aard. De aanpassing geeft de belastingplichtige slechts de mogelijkheid om, in het geval geen vervoersovereenkomst is afgesloten, de eindbestemming van de passagier met het vliegplan aan te tonen.

Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden

Deze maatregel heeft geen implicaties qua benodigde acties en kennis voor belastingplichtigen.

Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen

PM

Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer

PM

8. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Alle maatregelen die hieronder niet afzonderlijk worden behandeld hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Wanneer het ATR geen op- of aanmerkingen heeft bij de regeldrukinschatting of het voorstel beperkte gevolgen heeft voor de regeldruk kunnen maatregelen niet voor advies worden geselecteerd. **PM advies ATR.**

Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling

Met de voorgestelde maatregel wordt een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving gecodificeerd. Dat beleidsbesluit heeft als gevolg dat een groep mensen die gebruikmaakte van de youngtimerregeling niet op zeer korte termijn werden geconfronteerd met een – over het algemeen hogere – bijtelling over een ter beschikking gestelde of staande auto.

Het besluit heeft als gevolg dat in de genoemde situatie werkgevers – die de bijtelling van een ter beschikking gestelde auto juist in de loonaangifte moeten verwerken – de ruimte hebben om de gevolgen van de versobering van de youngtimerregeling in beeld te brengen en om er bijvoorbeeld voor te kiezen een andere auto ter beschikking te stellen aan hun werknemer. Ook ondernemers aan wie een auto ter beschikking staat hebben een jaar de ruimte om te kiezen of ze mobiliteit op een andere manier willen vormgeven.

Het besluit heeft als gevolg dat een groep autogebruikers die in het kalenderjaar 2025 al gebruikmaakte van de youngtimerregeling, dit in het kalenderjaar 2026 ook nog kan doen.

Daarmee heeft de betreffende autogebruiker een jaar de tijd om te anticiperen op de wijziging per 1 januari 2027.

Wijzigingen pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's

PM alles behalve anticumulatiebepaling

Met de voorgestelde maatregel wordt voorkomen dat op een door de werkgever aan de werknemer toegekend voordeel zowel de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen alsook de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's van toepassing is. In dat geval wordt de omvang van de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen bepaald zonder dat voordeel mee te nemen. Deze maatregel heeft geen gevolgen voor de werknemer, omdat het beide werkgeversheffingen betreft.

Werkgevers die een excessieve vertrekvergoeding aan hun werknemer toekennen, moeten bij het indienen van de aangifte loonheffingen de mede voor privégebruik ter beschikking gestelde fossiele personenauto buiten beschouwing laten. Deze werkgevers zullen in de berekening van de verschuldigde pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen ook nakijken of de werkgever de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's verschuldigd is en, zo ja, dit voordeel buiten beschouwing laten voor het berekenen van de verschuldigde pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen. Dit valt te classificeren als het controleren van gegevens (duur 1 min) en input en het verwerken van gegevens (duur 20 min). Het aantal werkgevers dat deze heffing verschuldigd is, is naar verwachting beperkt. Uit de *Evaluatie Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen* blijkt dat 25 werkgevers voor 40 werknemers in 2015 deze berekening

moesten maken. Gezien het lage aantal gebruikers zijn de administratieve lasten van de maatregel nihil.

Uitsluiten samenloop faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang en een fictief regulier voordeel

De voorgestelde maatregel regelt dat de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen niet kan worden toegepast op een fictief regulier voordeel bij excessief lenen. Hiermee wordt onder andere dubbele belastingheffing voorkomen. Het gaat hier doorgaans om belastingplichtigen die worden bijgestaan door een adviseur. Deze maatregel heeft geen of zeer beperkt effect op de administratieve lastendruk aangezien het om een beperkt aantal gevallen gaat en de maatregel onbedoelde en onnodige complicaties voorkomt.

Vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland

De voorgestelde maatregel regelt dat bij het ontstaan van buitenlandse belastingplicht de verkrijgingsprijs van een aanmerkelijk belang wordt bepaald op de waarde economische verkeer. Voor de situatie dat er al eerder buitenlandse belastingplicht was voor een aanmerkelijk belang worden in lagere regelgeving nader regels opgenomen. Het gaat hier doorgaans om belastingplichtigen die worden bijgestaan door een adviseur. Deze maatregel heeft geen of zeer beperkt effect op de administratieve lastendruk aangezien de maatregel vooral duidelijkheid geeft en het om een beperkt aantal gevallen gaat.

Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Met de voorgestelde maatregel zal de bewijslast in voorkomende situaties eerder bij de inspecteur dan bij de belastingplichtige komen te liggen. Het blijft voor de inspecteur evenwel mogelijk om ontgaan of uitstellen van belastingheffing aan de orde te stellen in situaties dat een vervreemding plaatsvindt binnen drie jaar na de reorganisatie. De inspecteur dient hiervoor een begin van bewijs leveren. Met de maatregel zal derhalve in beginsel minder een beroep worden gedaan op het doenvermogen van burgers en bedrijven.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

De voorgestelde maatregel wijzigt de administratieve lasten voor burgers of bedrijven niet noemenswaardig. Op grond van het EU-recht kunnen Nederlandse beleggers die via een bbi beleggen in Nederlandse aandelen reeds aanspraak maken op een tegemoetkoming als zij economisch zwaarder worden belast dan wanneer zij via een fbi hadden belegd. Onder de huidige belastingwet bestaat geen concrete wettelijke invulling hiervan. De voorgestelde maatregel biedt die invulling wel en doet dat aan de hand van een concrete formule. Hoewel de verwachting is dat de formule leidt tot een passende teruggaaf, is ook voorzien in de mogelijkheid om een teruggaaf te vragen zonder toepassing van de formule. Het is aan de Nederlandse achterligger om aannemelijk te maken dat de Nederlandse dividenden in economische zin zwaarder worden belast. In zoverre een Nederlandse achterligger van deze mogelijkheid gebruikmaakt zijn de administratieve lasten vergelijkbaar met de huidige situatie waarin deze mogelijkheid al bestaat op basis van het EU-recht (zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad).

Aanpassing definitie eindbestemming passagier

De maatregel is doorgaans van toepassing bij privévluchten met een eigen vliegtuig, waar de eindbestemming niet kan worden vastgesteld aan de hand van een vervoersovereenkomst. Om te voorkomen dat in dergelijke gevallen het hoogste tarief van toepassing zou zijn, wordt middels deze aanpassing een mogelijkheid geboden om de eindbestemming van de passagier aan te tonen met het vliegplan. Dit vliegplan is een bestaand document dat volgens de Wet luchtvaart voorafgaand aan een vlucht wordt ingediend door een gezagvoerder. Hierin staan de belangrijkste gegevens over de geplande vlucht. Deze maatregel raakt dus een zeer beperkt aantal vluchten en vraagt om een document dat reeds voorhanden is bij deze vluchten. Gelet op het voorgaande heeft de maatregel slechts beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor het betrokken bedrijfsleven. De verwachte regeldrukkosten zijn daarom nihil.

9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

Uitvoeringstoetsen

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn uitvoerig beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage zijn bijgevoegd.

Het onderhavige wetsvoorstel bevat hoofdzakelijk maatregelen die beperkt van omvang of technisch van aard zijn. Dit wordt gereflecteerd in de uitvoeringstoetsen waaruit blijkt dat de meeste maatregelen slechts een beperkte impact hebben op de uitvoering. Met de maatregelen wordt bestaande uitvoeringspraktijk bestendigd, door fouten in wetgeving te herstellen of uitspraken van de Hoge Raad te codificeren. Een aantal maatregelen heeft wel noemenswaardige uitvoeringsgevolgen. Deze worden bij de toelichting op de betreffende maatregelen in dit algemeen deel nader toegelicht. Het onderhavige wetsvoorstel is in zijn geheel uitvoerbaar.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit artikel 10/1³⁰ van de begroting IXB Financiën, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel **pm**: uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2027

Wetsvoorstel (bedragen x €1.000)	2025	2026	2027	2028	2029	Struc.
----------------------------------	------	------	------	------	------	--------

Tabel **pm**: uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2027, per maatregel

Maatregel (bedragen x 1000)	2025	2026	2027	2028	2029	2030
-----------------------------	------	------	------	------	------	------

³⁰ Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

10. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het pakket Belastingplan 2027 is het onderhavige wetsvoorstel niet integraal ter internetconsultatie aangeboden. Enkele maatregelen binnen onderhavig wetsvoorstel zijn ter consultatie aangeboden. Wanneer dit het geval is, wordt dit hieronder toegelicht.

Wijzigingen pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's

Begin 2026 zijn meerdere gesprekken gevoerd met verschillende stakeholders zoals BOVAG, VNA-lease, Rai vereniging, VNO-NCW, de NOB en adviseurs en vertegenwoordigers van salarisadministrateurs. Deze gesprekken hebben mede geleid tot de voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel. Met de voorgestelde maatregelen worden door de praktijk gesignaleerde knelpunten gemitigeerd zonder invloed te hebben op de effectiviteit van de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Een conceptversie van de voorgestelde teruggaafregeling is door middel van een internetconsultatie openbaar geconsulteerd van 18 augustus 2025 tot en met 18 september 2025.³¹ Eventuele wijzigingen naar aanleiding van de consultatie worden hieronder per maatregel toegelicht. Drie organisaties hebben van de consultatie gebruikgemaakt om te reageren op het conceptvoorstel over de teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in bbi's. Het betreft de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), de Dutch Fund and Asset Management Association (DUFAS) en de Pensioenfederatie.

De NOB is van mening dat de beperking van de voorgestelde teruggaafregeling tot Nederlandse achterliggers onjuist is en suggereert om de teruggaafregeling uit te breiden naar buitenlandse achterliggers. Deze suggestie is niet overgenomen. Zoals eerder opgemerkt, is de aanleiding voor de voorgestelde teruggaafregeling gelegen in een arrest van de Hoge Raad. Daarin oordeelt de Hoge Raad specifiek dat Nederland in zijn verhouding met de in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders van een bbi op grond van het EU-recht een verplichting heeft.³² Volgens de Hoge Raad heeft Nederland geen verplichting tegenover niet in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders. De voorgestelde maatregel volgt het arrest van de Hoge Raad en de concrete verplichting die de Hoge Raad daarin benoemt. De reikwijdte van dit arrest en de daaraan te verbinden gevolgen is beperkt tot Nederlandse achterliggers in een bbi. Derhalve komen buitenlandse achterliggers van een bbi niet in aanmerking voor de voorgestelde teruggaafregeling. De NOB en DUFAS brengen verschillende technische punten naar voren ten aanzien van de voorgestelde maatregel. Naar aanleiding daarvan is een aantal aanpassingen gemaakt ten opzichte van de geconsulteerde wetgeving en toelichting. Er is een aanvulling opgenomen in de definitie van beleggingsinstelling, waardoor bij zogenoemde paraplufondsen de hoogte van de teruggaaf kan worden bepaald op subfondsniveau. Verder is de teruggaaf beperkt voor de situatie waarbij de achterligger een lichaam is. Het gaan dan om een beperking van de teruggaaf tot, kort gezegd, het

³¹ <https://www.internetconsultatie.nl/fiscaleverzamewet2027/b1>.

³² HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.

bedrag aan verschuldigde vennootschapsbelasting bij de achterligger. Hiermee wordt aangesloten bij de systematiek in de vennootschapsbelasting waarbij ingeval van een belegging in een fbi (of ander lichaam) de verrekening van dividendbelasting als voorheffing is begrensd door het bedrag aan vennootschapsbelasting.

Verder zijn verschillende technische en verduidelijkende aanpassingen gemaakt in de wettekst en toelichting, onder andere rondom (het niet toepassen van) tussentijdse afronding in de formule, de koppeling tussen de winstuitkering in de twaalf maanden na een boekjaar en de winst van dat specifieke voorgaande boekjaar. Ook is de inwerkingtreding verduidelijkt. Tot slot is in het thans voorgestelde artikel 10b, eerste en derde lid, Wet DB 1965 een mogelijkheid opgenomen om een verzoek tot teruggaaf in te dienen zonder toepassing van de formule, door aannemelijk te maken dat, zoals omschreven in het arrest van de Hoge Raad, het via een bbi genoten Nederlandse dividend in economische zin zwaarder wordt belast dan wanneer dit via een fbi was genoten. Hoewel het kabinet verwacht dat de teruggaaf aan de hand van een formule reeds op een praktische manier leidt tot een passende teruggaaf, is zo wettelijk verankerd dat een Nederlandse achterligger desgewenst ook teruggaaf kan vragen aan de hand van een drukvergelijking (zoals omschreven in het arrest van de Hoge Raad).

Aanpassing definitie eindbestemming passagier

De problematiek die met de maatregel wordt opgelost, is naar voren gekomen uit gesprekken met de sector over de uitvoering van de differentiatie van het tarief van de vliegbelasting.

II. ARTIKELSGWIJZE TOELICHTING

CONCEPT RvdR

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 3.20, vijfde lid, onderdeel b, wordt "vijftien" vervangen door "16".

Artikel I, onderdelen A en B, en artikel II, onderdelen A en B (artikel 3.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964)

Als een auto voor privégebruik ter beschikking staat aan een onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer (IB-ondernemer) of als een inhoudingsplichtige een auto voor privégebruik ter beschikking stelt aan een werknemer, is de IB-ondernemer, onderscheidenlijk de werknemer, op grond van artikel 3.20 Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis Wet LB 1964, belasting verschuldigd over het ter zake van dit privégebruik genoten voordeel. De belastingheffing wordt berekend over de zogenoemde bijtelling. De bijtelling wordt bepaald aan de hand van een percentage van - in de reguliere situatie - de cataloguswaarde (artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel a, en vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel a, en vijfde lid, onderdeel b, Wet LB 1964) of - bij een zogenoemde youngtimer - de waarde in het economische verkeer van de auto (artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel b, en vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel b, en vijfde lid, onderdeel b, Wet LB 1964). Van een youngtimer is op grond van de huidige wettekst sprake bij een auto die meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen. Tot en met 31 december 2025 gold nog een leeftijdsgrens van 15 jaar om in aanmerking te komen voor een bijtelling van 35% over de waarde in het economische verkeer. Vanaf 1 januari 2026 geldt zagezegd dat deze bijtelling alleen geldt als de auto de leeftijdsgrens van 16 jaar heeft bereikt. Bij de via een amendement¹ in het BP 2026 opgenomen wetswijziging is die wijziging wel doorgevoerd voor het toepasselijke percentage, maar niet voor de waarderingsgrondslag. Daarom wordt voorgesteld dat voor auto's die in de loop van 2026 de leeftijdsgrens van 16 jaar hebben bereikt, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 een bijtelling geldt van 35% over de waarde in het economische verkeer.² Verder wordt voorgesteld, conform de wetswijziging in het BP 2026, de leeftijdsgrens die geldt voor de waarderingsgrondslag vervolgens per 1 januari 2027 te wijzigen van 16 jaar naar 25 jaar.

In dit wetsvoorstel is tevens overgangsrecht opgenomen met betrekking tot de genoemde wijziging van de leeftijdsgrens van 15 jaar naar 16 jaar (zie artikel XVI).

B.

In artikel 3.20, vijfde lid, onderdeel b, wordt "16" vervangen door "25".

C.

Artikel 4.12a wordt als volgt gewijzigd:

¹ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 102.

² Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 118.

1. Voor de tekst wordt de aanduiding "1." geplaatst en in die tekst wordt "volzin" vervangen door "zin".
2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:
 2. Het eerste lid is niet van toepassing op fictief reguliere voordelen als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f.

Artikel I, onderdeel C (artikel 4.12a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, is het onwenselijk dat de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen van artikel 4.12a Wet IB 2001 kan worden toegepast ten aanzien van fictief reguliere voordelen (bovenmatige schuld aan de eigen vennootschap). Daarom wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2027 de tekst van het huidige artikel 4.12a Wet IB 2001 op te nemen in het voorgestelde artikel 4.12a, eerste lid, Wet IB 2001 en in het voorgestelde artikel 4.12a, tweede lid, Wet IB 2001 te regelen dat voornoemd eerste lid niet van toepassing is ten aanzien van fictief reguliere voordelen als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001. Er is sprake van een evenwichtige belastingheffing over het fictief reguliere voordeel in box 2. De belastingplichtige (de erfgenaam) moet immers bij het erven van schulden van in totaal meer dan € 500.000 (het maximumbedrag zoals dat geldt in 2026) aan de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang bezit, voor het gedeelte dat uitgaat boven het maximumbedrag een fictief regulier voordeel in aanmerking nemen. Bij de erflater zal op grond van artikel 4.14a, vijfde lid, Wet IB 2001 een negatief fictief regulier voordeel in aanmerking worden genomen.

D.

Artikel 7.6 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "de binnenlandse belastingplicht in (...) genomen" vervangen door een dubbele punt en aan dat lid worden twee onderdelen toegevoegd, luidende:
 - a. de binnenlandse belastingplicht in Nederland is geëindigd, indien bij de beëindiging van de binnenlandse belastingplicht van de belastingplichtige vervreemdingsvoordelen in aanmerking zijn genomen;
 - b. de buitenlandse belastingplicht ontstaat, indien het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht het gevolg is van een verplaatsing van de werkelijke leiding van een in het buitenland gevestigde vennootschap naar Nederland.
2. In het tweede lid wordt na "eerste lid" ingevoegd ", onderdeel a,".
3. Het derde lid komt te luiden:
 3. Het eerste lid, onderdeel b, is niet van toepassing indien de belastingplichtige voordien ten aanzien van een aanmerkelijk belang in de vennootschap, bedoeld in dat onderdeel, buitenlands belastingplichtig is geweest.
4. Het vierde lid komt te luiden:
 4. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld:
 - a. inzake de verkrijgingsprijs indien artikel 25 of 26 van de Invorderingswet 1990 is toegepast;

- b. inzake de verkrijgingsprijs van de aandelen of winstbewijzen die zijn verkregen van een natuurlijk persoon bij wie ter zake van die vervreemding te conserveren inkomen is genoten, indien artikel 25 of 26 van de Invorderingswet 1990 is toegepast;
- c. inzake de verkrijgingsprijs voor de gevallen, bedoeld in het derde lid;
- d. met betrekking tot het verminderen van de belastingaanslag bij vaststelling waarvan artikel 7.5, zevende lid, is toegepast, ingeval van hervestiging van de vennootschap in Nederland voordat die belastingaanslag volledig is voldaan.

Artikel I, onderdeel D (artikel 7.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 7.6 Wet IB 2001 is voor verschillende situaties voorzien in het bepalen van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang voor een buitenlandse belastingplichtige. Om de in het algemeen deel van deze memorie geschetste mogelijke ongewenste gevolgen bij een zetelverplaatsing van een vennootschap naar Nederland te voorkomen, regelt het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 dat als gevolg van de verplaatsing van de werkelijke leiding van een buitenlandse vennootschap naar Nederland buitenlandse belastingplicht ontstaat voor de aanmerkelijk belanghouder, de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang wordt bepaald op de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van ontstaan van de buitenlandse belastingplicht. De voorgestelde maatregel voorziet daarmee in een verhoging van de verkrijgingsprijs naar de waarde in het economische verkeer bij zetelverplaatsing naar Nederland. Met het voorgestelde artikel 7.6, derde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat de verhoging van de verkrijgingsprijs niet van toepassing is indien de belastingplichtige eerder ten aanzien van het aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtig is geweest. Voor de situaties waarin een de zetel van vennootschap terug naar Nederland wordt verplaatst, geldt dus in beginsel geen verhoging van de verkrijgingsprijs. Het kabinet acht het wenselijk dat voor die situatie bij algemene maatregel van bestuur, naar analogie van de maatregelen in artikel 16 Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001, regels kunnen worden gesteld. Daartoe wordt in het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 een delegatiegrondslag opgenomen.

De krachtens het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 te stellen regels zullen met name zien op de volgende situatie. In deze situatie is eerder sprake geweest van buitenlandse belastingplicht waarbij de verkrijgingsprijs van de aandelen destijds is vastgesteld op de waarde in het economische verkeer op het tijdstip waarop eerdere binnenlandse belastingplicht is geëindigd (op basis van het huidige artikel 7.6, eerste lid, Wet IB 2001). Als de zetel van de vennootschap vervolgens wordt verplaatst naar het buitenland kan op basis van artikel 7.5, zevende lid, Wet IB 2001 in samenhang met artikel 2.8 Wet IB 2001 een conserverende aanslag worden opgelegd. Mocht op enig moment de zetel weer terug worden verplaatst naar Nederland, dan zal de verkrijgingsprijs in beginsel worden vastgesteld op de tegenprestatie bij verkrijging (in de regel de historische kostprijs) op basis van het voorgestelde 7.6, derde lid, Wet IB 2001 in samenhang met artikel 4.21 Wet IB 2001. Via de delegatiegrondslag van het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 kan de verkrijgingsprijs bij het ontstaan van de nieuwe buitenlandse belastingplicht onder voorwaarden worden verhoogd. Te denken valt dan aan bijvoorbeeld de volgende situaties:

- De belastingplichtige heeft eerder een betaling gedaan op de conserverende aanslag die op basis van artikel 7.5, zevende lid, Wet IB 2001 is opgelegd.

- De aandelen of winstbewijzen zijn in waarde aangegroeid boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs in de zin van artikel 4.21 Wet IB 2001. De verkrijgingsprijs kan dan worden verhoogd voor zover blijkt dat de belastingplichtige in verband met de zetelverplaatsing naar Nederland in het buitenland hierover een naar het inkomen geheven belasting heeft betaald die naar Nederlandse maatstaven redelijk is.

- De aandelen of winstbewijzen zijn in waarde aangegroeid boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs in de zin van artikel 4.21 Wet IB 2001. De verkrijgingsprijs kan dan worden verhoogd voor zover blijkt dat deze waardeaan groei is ontstaan in een periode dat de belastingplichtige ter zake van de aandelen of winstbewijzen in Nederland niet belastingplichtig was en deze waardeaan groei nog niet is begrepen in de vermeerdering van de verkrijgingsprijs.

Via de delegatiegrondslag van het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, onderdeel d, Wet IB 2001 kan de conserverende aanslag die eerder bij zetelverplaatsing van de vennootschap uit Nederland is opgelegd op grond van 7.5, zevende lid, Wet IB 2001, onder voorwaarden worden verminderd.

Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om ook een redactionele wijziging van artikel 7.6 Wet IB 2001 voor te stellen. Voorgesteld wordt om de delegatiegrondslagen die zijn opgenomen in het huidige artikel 7.6, derde en vierde lid, Wet IB 2001 op te nemen in het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, onderdelen a en b, Wet IB 2001. Zo worden alle delegatiegrondslagen in één artikellid opgenomen.

Artikel II

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 13bis, vijfde lid, onderdeel b, wordt "vijftien" vervangen door "16".

B.

In artikel 13bis, vijfde lid, onderdeel b, wordt "16" vervangen door "25".

C.

In artikel 32bb, negende lid, wordt "artikel 32ba, eerste lid" vervangen door "de artikelen 32ba, eerste lid, of 32bc, eerste lid".

Artikel II, onderdeel C (artikel 32bb van de Wet op de loonbelasting 1964)

Ingevolge het BP 2026 wordt met ingang van 1 januari 2027 in artikel 32bc Wet LB 1964 de zogenoemde pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's ingevoerd. Onder omstandigheden kan de grondslag waarover die pseudo-eindheffing wordt geheven eveneens in de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen, bedoeld in artikel 32bb Wet LB 1964, worden betrokken. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie zou dat zowel in juridische zin als in economische zin tot dubbele heffing kunnen leiden. Daarom wordt voorgesteld een tweede anticumulatiebepaling in artikel 32bb, negende lid, Wet LB 1964 op te nemen ter voorkoming van cumulatie van die twee pseudo-eindheffingen. Om dezelfde reden is in artikel

32bb, negende lid, Wet LB 1964 reeds een anticumulatiebepaling opgenomen met betrekking tot de samenloop van de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen en de pseudo-eindheffing ter zake van regelingen voor vervroegde uittreding. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat geen cumulatie mogelijk is van de pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's en de pseudo-eindheffing ter zake van regelingen voor vervroegde uittreding, omdat de waarde van een door een inhoudingsplichtige aan een of meer werknemers ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fossiele personenauto per definitie geen uitkering, premie of bijdrage als bedoeld in artikel 32ba, eerste lid, Wet LB 1964 kan zijn, zodat voor die situatie niets hoeft te worden geregeld.

D.

Onder vernummering van artikel 32bc, vijfde en zesde lid, tot zevende en achtste lid worden twee leden ingevoegd, luidende:

5. Indien wegens onderhoud of reparatie van een ook voor privédoeleinden aan een werknemer ter beschikking gestelde auto een vervangende auto aan die werknemer ter beschikking wordt gesteld, is het eerste lid gedurende ten hoogste veertien kalenderdagen niet van toepassing op de vervangende auto.

6. Het eerste lid is niet van toepassing op een voor rijonderricht in de zin van de Wet rijonderricht motorrijtuigen 1993 gebruikte auto met handgeschakelde transmissie. Onder een auto met handgeschakelde transmissie wordt verstaan een auto met een koppeling die door de bestuurder wordt bediend om weg te rijden, te stoppen en te schakelen.

Artikel II, onderdeel D (artikel 32bc van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt om de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's, die ingevolge het Belastingplan 2026 in werking treedt per 1 januari 2027, op een aantal punten aan te passen.

In het voorgestelde artikel 32bc, vijfde lid, Wet LB 1964 wordt geregeld dat als een werknemer tijdelijk een auto (vervangende auto) ter beschikking krijgt gesteld wegens onderhoud of reparatie³ van de auto die hem door zijn werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld (vaste auto), de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's voor een periode van ten hoogste veertien dagen niet van toepassing is op de vervangende auto. Met deze uitzondering wordt voorkomen dat genoemde pseudo-eindheffing is verschuldigd over de waarde van de vervangende auto als een reparatie ten hoogste veertien dagen duurt, hetgeen anders het geval zou zijn als de vervangende auto een fossiele personenauto is die ook voor privédoeleinden aan de werknemer ter beschikking wordt gesteld. De genoemde uitzondering heeft op grond van de voorgestelde bepaling geen fiscale gevolgen voor de vaste auto. Als de vaste auto een nulemissieauto is, is de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's niet verschuldigd. Als de vaste auto een fossiele personenauto is die in een kalendermaand ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld, geldt ingevolge artikel 32bc, eerste en vierde lid, Wet LB 1964 voor de gehele kalendermaand de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's, ook als een werknemer de auto vanwege onderhoud of reparatie een deel van de kalendermaand niet kan gebruiken. Als de vaste ter beschikking gestelde auto gedurende de volledige kalendermaand vanwege onderhoud of

³ Voor de toepassing van deze bepaling worden een bandenwissel en schadeherstel ook als onderhoud of reparatie beschouwd.

reparatie niet gebruikt kan worden, is gedurende deze maand de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's niet van toepassing. Als de vaste ter beschikking gestelde auto geen auto is die ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld aan de werknemer, dan geldt op grond van de voorgestelde bepaling de ter zake van de vervangende auto voorgestelde uitzondering niet. Voor de achtergrond daarvan wordt verwezen naar paragraaf **PM** van het algemeen deel van deze memorie.

Zoals is toegelicht in paragraaf **PM** van het algemeen deel van deze memorie wordt in het voorgestelde artikel 32bc, zesde lid, Wet LB 1964 geregeld dat de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's niet van toepassing is op personenauto's met handgeschakelde transmissie waarmee rijonderricht wordt gegeven in de zin van de Wet rijonderricht motorrijtuigen 1993.

Artikel III

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 14 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het vierde lid, derde zin, vervalt.
2. Het negende lid vervalt.

Artikel III, onderdeel A (Artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 14 Wet Vpb 1969 is de bedrijfsfusiefaciliteit opgenomen. Op grond van deze faciliteit wordt winst die als gevolg van de bedrijfsfusie tot uitdrukking komt, onder voorwaarden, niet in aanmerking genomen. Bij toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit heeft een bedrijfsfusie dus geen heffing van vennootschapsbelasting tot gevolg. Deze belastingclaim wordt doorgeschoven naar een of meerdere verkrijgende rechtspersonen. In artikel 14, vierde lid, eerste volzin, Wet Vpb 1969 is geregeld dat de bedrijfsfusiefaciliteit niet kan worden toegepast, en de winst dus wel in aanmerking wordt genomen, indien de bedrijfsfusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Artikel 14, vierde lid, tweede volzin, Wet Vpb 1969 regelt dat de bedrijfsfusiefaciliteit niet van toepassing indien er sprake is van een onzakelijke bedrijfsfusie.

Artikel 14, vierde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 bevat de fictie dat er sprake is van een onzakelijke bedrijfsfusie indien de aandelen in de overdrager dan wel in de overnemer binnen drie jaar na de overdracht geheel of ten dele, direct of indirect worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de overdrager en de overnemer is verbonden, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt. In zijn arrest van 27 februari 2026⁴ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een vrijwel identieke fictie in de splitsingsfaciliteit van artikel 14a Wet Vpb 1969 niet verenigbaar is met de Fusierichtlijn⁵. Naar aanleiding van dit arrest wordt voorgesteld de fictie in artikel 14, vierde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 te schrappen en daarmee de onverenigbaarheid met het EU-recht weg te nemen.

Met het schrappen van artikel 14, vierde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 wordt ook voorgesteld om artikel 14, negende lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen. Deze bepaling regelt dat

⁴ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:HR:2026:298, r.o. 4.3.

⁵ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (gecodeerde versie).

een overdrager of overnemer zekerheid vooraf kan krijgen omtrent de vraag of het aannemelijk is dat de vervreemding van aandelen binnen drie jaar na de bedrijfsfusie niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De overdrager of overnemer kan een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij een voor bezwaar vatbare beschikking beslist. Door het vervallen van het bewijsvermoeden wordt artikel 14, negende lid, Wet Vpb 1969 overbodig.

B.

Artikel 14a wordt als volgt gewijzigd:

1. Het zesde lid, derde zin, vervalt.
2. Het negende lid vervalt, onder vernummering van het tiende en elfde lid tot negende en tiende lid.
3. In het tiende lid (nieuw) wordt "tiende lid" vervangen door "negende lid".

Artikel III, onderdeel B (Artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 14a Wet Vpb 1969 is de splitsingsfaciliteit opgenomen. Op grond van deze faciliteit wordt de winst die als gevolg van de splitsing tot uitdrukking komt onder voorwaarden, niet in aanmerking wordt genomen. Bij toepassing van de splitsingsfaciliteit heeft een splitsing dus geen heffing van vennootschapsbelasting tot gevolg. Deze belastingclaim wordt doorgeschoven naar een of meerdere verkrijgende rechtspersonen. In artikel 14a, zesde lid, eerste volzin, Wet Vpb 1969 is geregeld dat de splitsingsfaciliteit niet kan worden toegepast, en de winst dus wel in aanmerking wordt genomen, indien de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Artikel 14a, zesde lid, tweede volzin, Wet Vpb 1969 regelt dat de splitsingsfaciliteit niet van toepassing indien er sprake is van een onzakelijke splitsing.

Artikel 14a, zesde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 bevat de fictie dat er sprake is van een onzakelijke splitsing indien aandelen in de gesplitste rechtspersoon, dan wel in een verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing geheel of ten dele, direct of indirect worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de gesplitste rechtspersoon en met de verkrijgende rechtspersonen is verbonden, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt. In zijn arrest van 27 februari 2026⁶ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze fictie niet verenigbaar is met de Fusierichtlijn⁷. Naar aanleiding van dit arrest wordt voorgesteld de fictie in artikel 14a, zesde lid, derde volzin, Wet Vpb 1969 te schrappen en daarmee de onverenigbaarheid met het EU-recht weg te nemen.

Artikel 14a, negende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat een gesplitste en verkrijgende rechtspersoon zekerheid vooraf kan krijgen omtrent de vraag of het aannemelijk is dat de vervreemding van aandelen binnen drie jaar na de splitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De gesplitste of de verkrijgende rechtspersoon kan een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij een voor bezwaar vatbare beschikking beslist. Door het vervallen van het bewijsvermoeden wordt artikel 14a, negende lid, Wet Vpb 1969 overbodig. Voorgesteld wordt om deze bepaling te laten vervallen en in dat kader het (huidige)

⁶ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:HR:2026:298, r.o. 4.3.

⁷ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (gecodeerde versie).

tiende en elfde lid te vernummeren tot negende en tiende lid. Tot slot wordt voorgesteld om de in het nieuwe artikel 14a, tiende lid, Wet Vpb 1969 opgenomen verwijzing naar het tweede tot en met tiende lid aan te passen naar het tweede tot en met het negende lid.

Artikel IV

De Wet op de dividendbelasting 1965 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 10b

1. Aan een natuurlijk persoon die in Nederland woonachtig is of een lichaam dat in Nederland gevestigd is en die, onderscheidenlijk dat, rechtstreeks of door middel van certificaten, gerechtigd is tot de voordelen van aandelen in of winstbewijzen van een buitenlandse beleggingsinstelling wordt op zijn verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking een teruggaaf verleend van de ten laste van deze buitenlandse beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting. De teruggaaf wordt berekend overeenkomstig het tweede lid of, indien de natuurlijk persoon of het lichaam daarvoor kiest, overeenkomstig het derde lid.

2. De teruggaaf van dividendbelasting wordt berekend volgens de formule:

$$T = B \times C \times D,$$

waarin

T voorstelt: de teruggaaf van dividendbelasting;

B voorstelt: de door de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst waartoe de natuurlijk persoon die in Nederland woonachtig is dan wel het lichaam dat in Nederland gevestigd is rechtstreeks of door middel van certificaten is gerechtigd ten opzichte van de totale door de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst;

C voorstelt: de totale door de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst ten opzichte van de door de buitenlandse beleggingsinstelling in dat boekjaar genoten opbrengst, waarbij de in dat boekjaar ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting bij die uitgekeerde winst mag worden opgeteld voor zover daarvoor bij die buitenlandse beleggingsinstelling geen recht op enigerlei tegemoetkoming bestaat, met dien verstande dat de uitkomst niet hoger wordt gesteld dan 1;

D voorstelt: de dividendbelasting die in het boekjaar ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling is ingehouden en voor zover die buitenlandse beleggingsinstelling geen recht heeft op enigerlei tegemoetkoming.

3. Indien de natuurlijk persoon of het lichaam aannemelijk maakt dat de Nederlandse belasting die bij hem in economische zin drukt op de opbrengst waarop ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling dividendbelasting is ingehouden meer bedraagt dan het geval zou zijn geweest indien deze opbrengst, onder overigens gelijke omstandigheden, zou zijn ontvangen en aan hem zou zijn door-uitgekeerd door een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, wordt de teruggaaf van dividendbelasting gesteld op dat meerdere. De teruggaaf bedraagt ten hoogste het bedrag van de dividendbelasting die ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling is ingehouden voor zover die buitenlandse

beleggingsinstelling geen recht heeft op enigerlei tegemoetkoming ten aanzien van die dividendbelasting.

4. In afwijking van het tweede lid:

a. bedraagt de teruggaaf aan een lichaam als bedoeld in het eerste lid ten hoogste het bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting van dat lichaam over het boekjaar waarin het boekjaar van de buitenlandse beleggingsinstelling waarin deze winst uitkeert eindigt; en

b. wordt voor zover ten aanzien van een boekjaar ingevolge onderdeel a geen teruggaaf wordt verleend deze niet verleende teruggaaf gezamenlijk met de voortgewentelde teruggaafbedragen ten aanzien van voorgaande jaren, voortgewenteld naar het volgende boekjaar en in dat boekjaar teruggegeven voor zover de teruggaaf in dat boekjaar niet beperkt wordt door onderdeel a.

5. Het eerste lid is slechts van toepassing indien die natuurlijk persoon of dat lichaam aannemelijk maakt dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de door de buitenlandse beleggingsinstelling uitgekeerde winst, bedoeld in het tweede lid. Voor de toepassing van dit lid is artikel 4, zevende en achtste lid, van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat daarbij wordt gelezen voor:

a. opbrengst: de door de buitenlandse beleggingsinstelling uitgekeerde winst;

b. opbrengstgerechtigde: de natuurlijk persoon die of het lichaam dat gerechtigd is tot de door de buitenlandse beleggingsinstelling uitgekeerde winst.

6. Het eerste lid is niet van toepassing met betrekking tot een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

7. Indien de natuurlijk persoon of het lichaam daarvoor kiest, wordt de teruggaaf berekend alsof een subfonds een buitenlandse beleggingsinstelling is.

8. Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

buitenlandse beleggingsinstelling: een niet in Nederland gevestigd lichaam welker doel en feitelijke werkzaamheid bestaat in het beleggen van vermogen;

subfonds: een administratief afgescheiden gedeelte van het vermogen van een buitenlandse beleggingsinstelling waarvoor een separaat beleggingsbeleid wordt gevoerd en waarin specifiek voor dat gedeelte ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen onder specifiek voor dat gedeelte geldende voorwaarden.

9. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van dit artikel.

Artikel IV, onderdeel A (artikel 10b van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel 10b, eerste lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) regelt dat een Nederlandse achterligger met een belang in een bbi op zijn verzoek teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting krijgt die ten laste van een bbi is ingehouden indien aan een aantal voorwaarden is voldaan. Als aan deze voorwaarden wordt voldaan, wordt de hoogte van de teruggaaf berekend overeenkomstig de in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965

opgenomen formule of de in het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 opgenomen alternatieve mogelijkheid.

Degene die om teruggaaf verzoekt, dient een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon of een in Nederland gevestigd lichaam te zijn die, onderscheidenlijk dat, rechtstreeks of door middel van certificaten gerechtigd is tot de voordelen van aandelen in of winstbewijzen van een bbi.

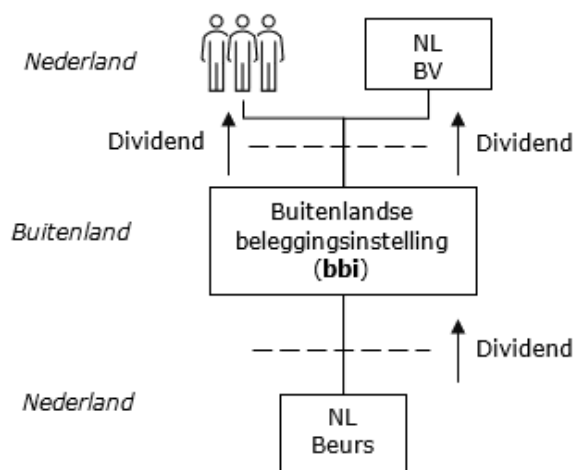
De Nederlandse achterligger kan verzoeken om teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting die is ingehouden ten laste van een bbi. Daarmee wordt tot uitdrukking gebracht dat de dividendbelasting die wordt teruggevraagd, moet zijn geheven van een bbi die rechtstreeks of door middel van certificaten is gerechtigd tot de opbrengst in de zin van artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965. Het begrip 'buitenlandse beleggingsinstelling' is gedefinieerd in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965. Voor een nadere toelichting op dit begrip wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij dat lid.

Om een teruggaaf te krijgen moet de Nederlandse achterligger een verzoek indienen bij de inspecteur. Het verzoek zal digitaal moeten worden ingediend. Hiertoe wordt, indien dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven, de Regeling berichtenverkeer Belastingdienst, ingevolge de delegatiebevoegdheid van artikel 3b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), zoals geldt sinds 1 september 2026, aangevuld.

Het eerste lid bepaalt dat op verzoek een teruggaaf wordt verleend indien de achterligger een in Nederland woonachtige persoon of in Nederland gevestigd lichaam is die, onderscheidenlijk dat, rechtstreeks of door middel van certificaten, gerechtigd is tot de voordelen van aandelen in of winstbewijzen van een bbi en dat ten laste van die bbi dividendbelasting is ingehouden. Als een Nederlandse achterligger een verzoek indient en de inspecteur betwist dat de verzoeker voldoet aan de voorwaarden, dan rust op de verzoeker de last om feiten te stellen die meebrengen dat hij voldoet aan de voorwaarden en, bij betwisting daarvan door de inspecteur, deze aannemelijk te maken. Daarnaast dient de verzoeker de hoogte van de teruggaaf op basis van de formule in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 of de vergelijking in het voorgestelde 10b, derde lid, Wet DB 1965 aannemelijk te maken. Het verzoek om teruggaaf moet door een natuurlijk persoon worden ingediend binnen vijf jaren en door een lichaam binnen drie jaren na afloop van het boekjaar van de bbi waarin de bbi winst uitkeert. Hiertoe wordt, indien dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven, artikel 21c van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (UR AWR 1994) ingevolge de in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965 opgenomen delegatiebevoegdheid aangevuld. De inspecteur beslist op het verzoek van de Nederlandse achterligger bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De Nederlandse achterligger heeft derhalve de mogelijkheid tot bezwaar en beroep

Ter illustratie het volgende voorbeeld:

Voorbeeld PM



NL beurs keert in december van jaar 1 een dividend uit aan bbi van € 1.000. Het boekjaar van bbi is in dit voorbeeld gelijk aan het kalenderjaar. Bbi keert op 1 maart van jaar 2 een dividend uit aan haar Nederlandse achterliggers van € 800. De Nederlandse achterliggers kunnen tot en met 31 december van jaar 5 (NL BV) dan wel 31 december van jaar 7 (natuurlijk personen) een teruggaafverzoek op grond van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 indienen (oftewel drie, onderscheidenlijk vijf, jaar na afloop van het boekjaar van de bbi waarin de bbi het Nederlandse dividend door-uitkeert, dat wil zeggen: jaar 2).

Artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 bevat de formule op grond waarvan de hoogte van de teruggaaf aan de Nederlandse achterligger van ten laste van de bbi geheven dividendbelasting wordt bepaald. Deze formule is: $T = B \times C \times D$, waarbij 'T' staat voor de hoogte van de teruggaaf, met 'B' wordt de gerechtigdheid van de Nederlandse achterligger tot de winst van de bbi bepaald, met 'C' wordt het deel van de opbrengst dat wordt door-uitgekeerd bepaald en 'D' staat voor het bedrag aan ingehouden dividendbelasting waarvoor de bbi geen andere tegemoetkoming krijgt. De verschillende elementen van de formule komen hierna uitgebreider aan de orde.

Element 'B' kan samengevat worden in de volgende breuk:

$$\frac{\text{Winstuitkering bbi binnen twaalf maanden na afloop boekjaar a waartoe achterligger is gerechtigd}}{\text{Totale winstuitkering bbi binnen twaalf maanden na afloop boekjaar a}}$$

Element 'B' betreft de verhouding van de door de bbi uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst waartoe de Nederlandse achterligger rechtstreeks of door middel van certificaten is gerechtigd ten opzichte van de totale door de bbi uitgekeerde winst. Op deze wijze is de teruggaaf van dividendbelasting in verhouding met de voordelen van die bbi waartoe de Nederlandse achterligger in economische zin is gerechtigd. Daarbij is om verschillende redenen aangesloten bij gerechtigdheid tot de door de bbi uitgekeerde winst. In de eerste plaats is dat gedaan, omdat gedurende een boekjaar de (aandelen)belangen in een bbi van de verschillende (Nederlandse) achterliggers, en daarmee de gerechtigdheid tot de winst van de bbi, kunnen fluctueren. Door aan te sluiten bij de gerechtigdheid tot daadwerkelijk door de bbi uitgekeerde winst, kan specifiek worden bepaald welke achterligger aanspraak maakt op een teruggaaf. Indien de gerechtigdheid in de bbi wijzigt tussen het moment waarop ten laste van de bbi dividendbelasting wordt ingehouden en het daaropvolgende moment waarop de bbi winst uitkeert,

is dat voor het recht op de voorgestelde teruggaaf dus niet relevant. In de tweede plaats geldt dat bij beleggingen via een fbi ook enkel de achterligger die daadwerkelijk de uitkering van de fbi ontvangt voordeel heeft van de afdrachtvermindering. Bovendien geldt dat voor de vergelijking die de Hoge Raad in zijn arrest stelt ook bij de binnenlandse situatie – dat wil zeggen een Nederlandse aandeelhouder die via een fbi in een Nederlandse vennootschap belegt – van een uitkering sprake is. Het kabinet stelt voor om voor de voorgestelde teruggaafregeling een termijn van twaalf maanden te hanteren. Tot slot wordt ten aanzien van 'B' opgemerkt dat door aan te sluiten bij gerechtigdheid niet relevant is of op het niveau van de Nederlandse achterligger sprake is van Nederlandse heffing. Bij een pensioenfonds dat subjectief van vennootschapsbelasting is vrijgesteld, kan immers ook sprake zijn van 'in economische zin zwaarder belast'.

Element 'C' kan samengevat worden in de volgende breuk:

$$C \text{ (maximaal 1)} = \frac{\text{Winstuitkering bbi binnen twaalf maanden na boekjaar a} + \text{dividendbelasting in boekjaar a waarvoor geen tegemoetkoming geldt}}{\text{door bbi in boekjaar a genoten opbrengst}}$$

Element 'C' betreft de verhouding van de door de bbi uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst ten opzichte van de door de bbi in dat boekjaar genoten opbrengst als bedoeld in de artikelen 2 en 3 Wet DB 1965. Door dit element van de formule wordt geen teruggaaf gegeven voor dividendbelasting die is geheven op een opbrengst die niet door de bbi wordt door-uitgekeerd, bijvoorbeeld omdat een deel van de opbrengst wordt gebruikt om de kosten van de bbi te voldoen of indien de bbi ervoor kiest om te herbeleggen. Door de formule op deze wijze vorm te geven, geldt dat in het geval de bbi ook inkomen heeft uit buitenlandse beleggingen, de bbi geacht wordt eerst de door haar genoten (uit Nederland afkomstige) opbrengst door uit te keren. Er hoeft dus niet te worden berekend welk deel van de door de achterligger van de bbi ontvangen uitkering effectief een dooruitkering van (uit Nederland afkomstige) opbrengst is en welk deel niet-Nederlandse inkomsten van de bbi betreft. Ook is niet relevant uit welke winsten de uitkering in de periode van 12 maanden na het boekjaar wordt gedaan. Dit hangt samen met de hiervoor genoemde gedachte bij de formule dat de bbi wordt geacht eerst de door haar genoten (uit Nederland afkomstige) opbrengst door uit te keren. Hier is voor gekozen met het oog op de praktische toepasbaarheid van de formule. Daarbij geldt dat de in dat boekjaar ten laste van de bbi ingehouden dividendbelasting waarvoor bij die bbi geen recht op enigerlei tegemoetkoming bestaat bij die uitgekeerde winst mag worden opgeteld. De gedachte hierachter is dat wanneer de Nederlandse achterligger via een fbi zou hebben belegd, de door-uitkering door die fbi hoger zou zijn door de toepassing van de afdrachtvermindering. Nu de bbi geen recht heeft op toepassing van de afdrachtvermindering die is opgenomen in artikel 11a Wet DB 1965, stelt het kabinet voor om aan te sluiten bij de in dat boekjaar ten laste van de bbi ingehouden dividendbelasting waarvoor bij die bbi geen recht op enigerlei tegemoetkoming bestaat. De uitkomst van de onder 'C' bedoelde verhouding kan niet hoger zijn dan 1. Dat betekent dat de in de teller van de breuk in aanmerking te nemen door de bbi uitgekeerde winst niet hoger kan zijn dan de in de noemer van de breuk in aanmerking te nemen door de bbi genoten (uit Nederland afkomstige) opbrengst. Daarmee wordt bewerkstelligd dat er nooit meer dividendbelasting aan de Nederlandse achterliggers wordt teruggegeven dan die ten laste van de bbi is geheven en in economische zin aan hen toerekenbaar is.

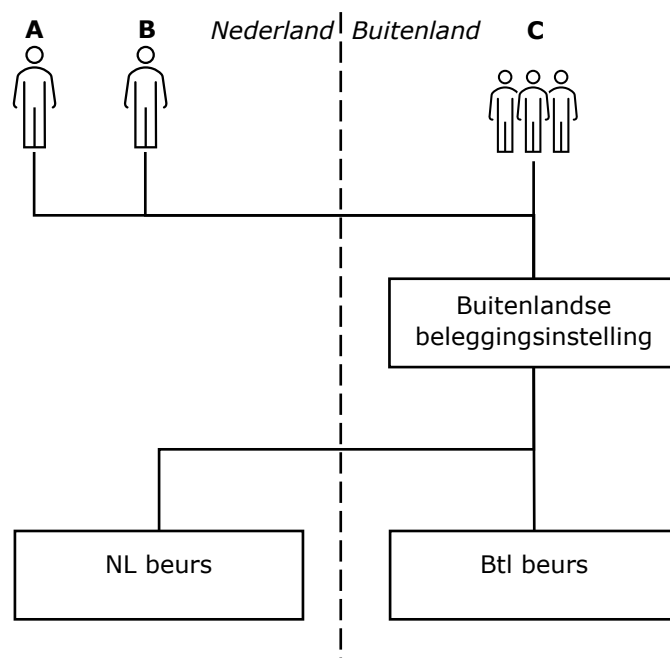
Element 'D' kan als volgt worden samengevat:

D = dividendbelasting in boekjaar a waarvoor geen tegemoetkoming geldt

Element 'D' betreft de Nederlandse dividendbelasting die ten laste van de bbi is ingehouden voor zover die bbi geen recht heeft op enigerlei tegemoetkoming. Het gaat bij de tegemoetkoming om een recht op teruggaaf of verrekening op grond van een met Nederland gesloten bilateraal belastingverdrag of om een recht op een tegemoetkoming van ingehouden dividendbelasting op grond van een unilaterale regeling in de staat waar de bbi is gevestigd. De Nederlandse dividendbelasting waarvoor de bbi recht heeft op enigerlei tegemoetkoming is van de voorgestelde teruggaafregeling uitgesloten, omdat in die gevallen geen sprake is van Nederlandse dividenden die uiteindelijk – dat wil zeggen op het niveau van de Nederlandse achterligger – in economische zin zwaarder worden belast.

De toepassing van het voorgestelde artikel 10b, eerste en tweede lid, Wet DB 1965 kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld PM



- NL beurs keert in jaar 1 € 300.000 dividend uit aan Buitenlandse beleggingsinstelling (bbi). bbi heeft op grond van het belastingverdrag dat met Nederland is gesloten recht op een verlaagd dividendbelastingtarief van 10%, waardoor de Nederlandse dividendbelasting € 30.000 bedraagt.
- Op het niveau van bbi is er geen tegemoetkoming beschikbaar ten aanzien van de Nederlandse dividendbelasting.
- Btl beurs keert in datzelfde jaar in november € 480.000 dividend uit aan bbi en houdt geen buitenlandse bronbelasting in.
- De in jaar 1 wereldwijd genoten opbrengst van bbi bedraagt derhalve € 780.000 (€ 300.000 + € 480.000).
- De kosten op het niveau van bbi bedragen € 50.000. Het boekjaar van bbi is gelijk aan het kalenderjaar. bbi besluit in jaar 2 om € 500.000 van de winst uit jaar 1 te herbeleggen en in het eerste kwartaal van jaar 2 de overige winst over jaar 1 aan haar achterliggers uit te keren. bbi is op grond van buitenlands recht niet verplicht ten laste van haar achterliggers bronbelasting in te houden. De uitkering van bbi bedraagt € 200.000 (€ 780.000 -/- € 50.000 -/- € 500.000 -/- € 30.000).
- Van de totale uitkering van € 200.000
 - Ontvangt aandeelhouder A € 5.000
 - Ontvangt aandeelhouder B € 3.000
 - Ontvangen de buitenlandse aandeelhouders C (tezamen) € 192.000

Uitwerking

Aandeelhouder A

- De hoogte van de teruggaaf wordt bepaald overeenkomstig de formule $T = B \times C \times D$
 - Daarbij is B € 5.000 / € 200.000
 - Daarbij is C (€ 200.000 + 30.000*) / € 300.000
 - Daarbij is D € 30.000
- De teruggaaf (T) bedraagt € 575

** Voor onderdeel 'C' uit de formule geldt dat voor de teller van de breuk de dividendbelasting waarvoor op het niveau van bbi geen tegemoetkoming geldt (dat wil zeggen € 30.000) bij de uitgekeerde winst mag worden opgeteld.*

Aandeelhouder B

- De hoogte van de teruggaaf wordt bepaald overeenkomstig de formule $T = B \times C \times D$
 - Daarbij is B € 3.000 / € 200.000
 - Daarbij is C (€ 200.000 + 30.000) / € 300.000
 - Daarbij is D € 30.000
- De teruggaaf (T) bedraagt € 345

De buitenlandse achterliggers C

De groep achterliggers C zijn geen Nederlandse achterliggers. Zij zijn immers niet in Nederland woonachtig dan wel gevestigd. Zij hebben om die reden op grond van de voorgestelde teruggaafregeling geen recht op een teruggaaf van een gedeelte van de ten laste van bbi ingehouden Nederlandse dividendbelasting.

Artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 voorziet in de invulling van de in het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet DB 1965 geboden alternatieve mogelijkheid voor Nederlandse achterliggers om te verzoeken om een teruggaaf van de ten laste van een bbi geheven Nederlandse dividendbelasting. Voor een teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 moet de Nederlandse achterligger, zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024, aannemelijk maken dat door een bbi ontvangen en aan hem door-uitgekeerde 'Nederlandse dividenden' in economische zin zwaarder worden belast dan wanneer deze Nederlandse dividenden door een fbi waren ontvangen en aan hem waren door-uitgekeerd. De Hoge Raad geeft geen nadere invulling over hoe de vergelijking moet worden gemaakt. In het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 is hier met de formule een concrete invulling aan gegeven. In het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 wordt dit, in navolging van het arrest van de Hoge Raad, opengelaten. Derhalve gaat deze toelichting niet verder dan een algemene invulling van de te maken vergelijking. De wijze waarop de benodigde vergelijking wordt gemaakt is vormvrij.

De teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 wordt gesteld op het verschil tussen de Nederlandse belasting die bij de Nederlandse achterligger in economische zin drukt op de opbrengst waarop ten laste van de bbi dividendbelasting is ingehouden ten opzichte van wanneer de opbrengst, onder overigens gelijke omstandigheden, was ontvangen en door-uitgekeerd door een fbi. Dat wil zeggen dat bij de vergelijking bijvoorbeeld rekening moet worden gehouden met een gelijk kostenniveau en een gelijke beleggingsportefeuille. De terug te geven dividendbelasting bedraagt ten hoogste de dividendbelasting die ten laste van de bbi is ingehouden op Nederlandse dividenden die zijn door-uitgekeerd aan de Nederlandse achterligger. Daarnaast wordt de terug te geven dividendbelasting verminderd voor zover de bbi recht heeft op enigerlei tegemoetkoming ten aanzien van de ten laste van hem ingehouden dividendbelasting. Het is aan de Nederlandse achterligger om de hoogte van de teruggaaf aannemelijk te maken.

Het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 gaat uit van een vergelijking tussen de situatie waarin een Nederlandse achterligger via een bbi in een Nederlandse beursvennootschap belegt met de situatie waarin deze achterligger via een fbi in een Nederlandse beursvennootschap zou beleggen. Uit deze vergelijking vloeit reeds voort dat lichamen die een beroep doen op artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 hierin de beperking van artikel 25a, derde lid, Wet Vpb 1969 zullen moeten betrekken. Het is daarom niet nodig om de in het hierna besproken voorgestelde artikel 10b, vierde lid, Wet DB 1965 opgenomen beperking eveneens toe te passen als de teruggaaf wordt berekend op basis van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965.

Artikel 10b, vierde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, onderdeel a, Wet DB 1965 regelt dat de teruggaaf van dividendbelasting is gemaximeerd indien het gaat om een lichaam dat gerechtigd is tot de voordelen van een bbi. In afwijking van het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 bedraagt de teruggaaf aan een lichaam ten hoogste het bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting over het jaar waarin het boekjaar van de bbi eindigt. In Nederland gevestigde lichamen, die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen en in Nederlandse aandelen beleggen via een fbi, hebben op grond van artikel 25a, derde lid, **Wet Vpb 1969** te maken met een vergelijkbare beperking van de verrekening van dividendbelasting. Artikel 25a, derde lid, Wet Vpb 1969 houdt, kort gezegd, in dat de verrekening van dividendbelasting (als voorheffing) met de verschuldigde vennootschapsbelasting niet kan leiden tot een teruggaaf van vennootschapsbelasting. Als een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting verlies maakt en derhalve geen vennootschapsbelasting verschuldigd is, is in dat jaar geen verrekening van dividendbelasting mogelijk.

Voor zover het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, onderdeel a, Wet DB 1965 leidt tot een beperking van de teruggaaf, kan dit bedrag op grond van het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, onderdeel b, Wet DB 1965 worden voortgewenteld naar latere jaren. In een later jaar kunnen deze bedragen alsnog worden teruggegeven, voor zover de teruggaaf in dat latere jaar niet beperkt wordt door onderdeel a. Hiermee wordt grotendeels aangesloten bij hetgeen op grond van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 ook geldt voor de verrekening van dividendbelasting in de vennootschapsbelasting. Bij een teruggaafverzoek in een later jaar waarin het lichaam de voortgewentelde teruggaaf wel kan terugvragen, dient het lichaam de hoogte van het voortgewentelde bedrag aannemelijk te maken. Een verschil met de regeling in de vennootschapsbelasting is dat de inspecteur op grond van het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, onderdeel b, Wet DB 1965 geen beschikking oplegt met een voort te wentelen bedrag. Als een lichaam in een jaar geen vennootschapsbelasting is verschuldigd en derhalve niet in aanmerking komt voor een teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965, hoeft het lichaam ook geen verzoek in te dienen om de niet verleende teruggaaf te mogen voortwentelen. Voor de systematiek van voortwenteling zonder beschikking is gekozen met het oog op de administratieve lasten van de verzoeker en de uitvoerbaarheid.

Artikel 10b, vijfde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, vijfde lid, Wet DB 1965 stelt als voorwaarde om in aanmerking te komen voor de voorgestelde teruggaafregeling dat de Nederlandse achterligger aannemelijk maakt dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de door de bbi uitgekeerde winst.

Concreet betekent dat, indien de Nederlandse achterligger aanspraak wil maken op teruggaaf, hij de feiten dient te stellen en, indien de inspecteur deze teruggaaf betwist, aannemelijk dient te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de door de bbi uitgekeerde winst. Artikel 10b, vierde lid, Wet DB 1965 sluit aan bij het bestaande concept uiteindelijk gerechtigde. Derhalve moet dit begrip worden ingevuld in lijn met de toelichting bij de wetgeving en de jurisprudentie daarover.⁸ De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de opbrengstgerechtigde in beginsel als de uiteindelijk gerechtigde wordt aangemerkt indien hij vrijelijk over die opbrengst kan beschikken en bij de ontvangst daarvan niet als zaakwaarnemer of lasthebber optreedt.⁹

Onder verwijzing naar artikel 4, zevende en achtste lid, Wet DB 1965 wordt een omschrijving gegeven van situaties waarin de Nederlandse achterligger in ieder geval niet als uiteindelijk gerechtigde wordt beschouwd. Als uiteindelijk gerechtigde wordt in ieder geval niet beschouwd degene die in samenhang met de door de bbi uitgekeerde winst een tegenprestatie heeft verricht als onderdeel van een samenstel van transacties waarbij aannemelijk is dat (i) de door de bbi uitgekeerde winst geheel of gedeeltelijk direct of indirect ten goede is gekomen aan een natuurlijk persoon die of lichaam dat in mindere mate gerechtigd is tot, in dit geval, teruggaaf van de ten laste van de bbi ingehouden dividendbelasting dan degene die de tegenprestatie heeft verricht en (ii) deze natuurlijk persoon of dat lichaam een positie in aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van die wet op directe of indirecte wijze behoudt of verkrijgt die vergelijkbaar is met zijn positie in soortgelijke aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen of geldleningen voorafgaand aan het moment waarop het samenstel van transacties een aanvang heeft genomen. Dit betekent dat indien het samenstel van transacties leidt tot een belastingbesparing terwijl het economische belang bij een ander rust, er geen sprake is van uiteindelijke gerechtigdheid en er geen aanspraak kan worden gemaakt op de voorgestelde teruggaafregeling. Hierbij geldt dat tot een samenstel van transacties ook transacties behoren die rechtens dan wel in feite direct of indirect zijn aangegaan door een met de natuurlijk persoon die of het lichaam dat gerechtigd is tot de door de bbi uitgekeerde winst verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vijfde lid, Wet Vpb 1969 respectievelijk natuurlijk persoon als bedoeld in artikel 10a, vijfde lid, onderdeel b, van die wet. Dit moet worden beoordeeld naar het tijdstip waarop de door de bbi uitgekeerde winst ter beschikking wordt gesteld.

Artikel 10b, zesde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, zesde lid, Wet DB 1965 regelt dat een lichaam als bedoeld in artikel 6a Wet Vpb 1969, dat wil zeggen een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi), geen verzoek voor teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 kan indienen. De reden hiervan is dat wanneer een vbi rechtstreeks of via een in Nederland gevestigde fbi in Nederlandse aandelen zou beleggen, deze vbi ook geen recht zou hebben op een vrijstelling of teruggaaf van dividendbelasting.

Artikel 10b, zevende lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, zevende lid, Wet DB 1965 bepaalt dat de natuurlijk persoon die of het lichaam dat om teruggaaf verzoekt, er in voorkomende gevallen voor kan kiezen om de

⁸ Zie Kamerstukken II 2000/01, 27896, nr. 3; Kamerstukken II 2023/24, 36420, nr. 3; Hoge Raad 6 april 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5639; Hoge Raad 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:49.

⁹ HR 6 april 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5639, r.o. 3.2 en HR 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:49, r.o. 4.3.1.

teruggaaf te berekenen alsof een subfonds zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965 een buitenlandse beleggingsinstelling is. Dergelijke subfondsen worden voor de teruggaafregeling gelijkgesteld met een buitenlandse beleggingsinstelling als zij – zelfstandig beschouwd – zouden voldoen aan de definitie van buitenlandse beleggingsinstelling. Op deze manier kunnen Nederlandse achterliggers van een paraplufonds de formule van het tweede lid en de alternatieve mogelijkheid voor het bepalen van een teruggaaf van het derde lid toepassen op subfondsniveau.

Artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965 bevat de definities van de begrippen 'buitenlandse beleggingsinstelling' en 'subfonds'. In zijn arrest oordeelt de Hoge Raad dat Nederland in zijn verhouding met de in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders van een bbi op grond van het EU-recht een verplichting heeft.¹⁰ Om die reden wordt de voorgestelde mogelijkheid tot teruggaaf van dividendbelasting opengesteld voor Nederlandse achterliggers in een bbi. De bbi is voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 en de daarop berustende bepalingen gedefinieerd als een niet in Nederland gevestigd lichaam welker doel en feitelijke werkzaamheid bestaat in het beleggen van vermogen. Of sprake is van beleggen (dan wel ondernemen) wordt zoals voor Nederlandse fiscale doeleinden gebruikelijk is, beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden van het geval. Het is voor het recht op teruggaaf op het niveau van de Nederlandse achterligger niet relevant of de bbi voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 28 Wet Vpb 1969. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de wettelijke uitbreiding van het begrip 'beleggen' voor de toepassing van het fbi-regime, zoals opgenomen in artikel 28, derde lid, Wet Vpb 1969, niet geldt voor de uitleg van het begrip beleggen dat is opgenomen in de definitie van bbi in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965.

De definitie van subfonds is ontleend aan de definitie van subfonds in artikel 1:1 van de **Wet op het financieel toezicht**. Een subfonds is, kort gezegd, een administratief afgescheiden gedeelte van het vermogen van een beleggingsinstelling met een eigen beleggingsbeleid en eigen ter collectieve belegging gevraagde of verkregen middelen en waarbij deelnemers delen in de opbrengst van de beleggingen onder specifiek voor dat subfonds geldende voorwaarden.

Artikel 10b, negende lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, negende lid, Wet DB 1965 bevat een delegatiebevoegdheid om bij ministeriële regeling nadere regels voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 te stellen. Deze bevoegdheid biedt bijvoorbeeld de mogelijkheid om aan de toepassing van de teruggaafregeling administratieve voorwaarden te verbinden die nodig zijn voor een goede en controleerbare uitvoering. Hierbij kan worden gedacht aan regels over de termijn om een teruggaafverzoek in te dienen alsmede de vorm en inhoud van het teruggaafverzoek

Artikel V

De Wet milieubeheer wordt als volgt gewijzigd:

A.

¹⁰ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.

Artikel 16c.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na "9, tweede en derde lid," ingevoegd "10 bis, vierde lid,".

2. Het derde lid komt te luiden:

3. Het is voorts verboden in strijd te handelen met de volgende bepalingen:

a. artikel 10, achtste lid, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2024/3210 van de Commissie van 18 december 2024 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft het CBAM-register;

b. de artikelen 2, eerste lid, 20, eerste lid, 21, vierde, vijfde en zevende lid, en 23, vierde, vijfde en zevende lid, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2025/486 van de Commissie van 17 maart 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de voorwaarden en procedures in verband met de status van toegelaten CBAM-aangever;

c. de artikelen 4, eerste tot en met derde lid, 7, 8 en 10 van de Uitvoeringsverordening (EU) 2025/2210 van de Commissie van 31 oktober 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad voor goederen en veredelingsproducten die naar het continentaal plat of de exclusieve economische zone van lidstaten worden gebracht.

Artikel V, onderdeel A (artikel 16c.3 van de Wet milieubeheer)

In artikel 16c.3 van de Wet milieubeheer is een aantal verbodsbepalingen opgenomen ter uitvoering van voorschriften uit de Verordening koolstofcorrectie aan de grens en de krachtens die verordening vastgestelde EU-rechtshandelingen. Artikel 16c.3, eerste en tweede lid, van de Wet milieubeheer verwijst hiertoe rechtstreeks naar bepalingen van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens. Artikel 16c.3, derde lid, van de Wet milieubeheer regelt dat het verboden is om in strijd te handelen met bij ministeriële regeling aan te wijzen voorschriften die zijn gesteld bij of krachtens die verordening. Voorgesteld wordt om een aantal verbodsbepalingen toe te voegen door wijziging van artikel 16c.3, eerste en derde lid, van de Wet milieubeheer. Het gaat daarbij hoofdzakelijk om voorschriften waarvan niet-naleving al sinds 8 april 2026 is verboden op grond van artikel 2 van de Regeling CBAM.¹¹ Voorgesteld wordt die verbodsbepalingen met dit onderdeel op het niveau van de wet te verankeren. Ook wordt voorgesteld met dit onderdeel te regelen dat de in artikel 16c.3, derde lid, van de Wet milieubeheer opgenomen grondslag om bij ministeriële regeling handelingen te verbieden die in strijd zijn met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens en de krachtens die verordening vastgestelde EU-rechtshandelingen vervalt. Hiertoe wordt voorgesteld dat de aan de Wet milieubeheer toe te voegen verbodsbepalingen grotendeels worden opgenomen in artikel 16c.3, derde lid, Wet milieubeheer. Voorts wordt voorgesteld dat een van de in de Regeling CBAM opgenomen verbodsbepalingen (artikel 10 bis, vierde lid, Verordening koolstofcorrectie aan de grens) wordt opgenomen in artikel 16c.3, eerste lid, van de Wet milieubeheer. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Naast het wettelijk verankeren van bestaande verbodsbepalingen wordt voorgesteld een verbodsbepaling toe te voegen. Dit betreft het in het voorgestelde artikel 16c.3, derde lid, onderdeel a, Wet milieubeheer opgenomen verbod om in strijd te handelen met artikel 10, achtste

¹¹ De grondslag daarvoor is nu nog opgenomen in artikel 16c.3, derde lid, van de Wet milieubeheer.

lid, van de registrerverordening. Laatstgenoemd artikel verplicht de zogenaamde onafhankelijke persoon om de NEa in kennis stellen van specifieke wijzigingen die zich voordoen na de registratie in het CBAM-register. Deze verbodsbepaling is eerder niet opgenomen in de Regeling CBAM, omdat onafhankelijke personen vóór 1 december 2026 nog geen registratieverzoek kunnen indienen en bovendien nog aanvullende Europese regels over de onafhankelijke persoon in voorbereiding waren.

Ambtenaren die werkzaam zijn bij de NEa zijn belast met het toezicht op de naleving van de bij of krachtens artikel 16c.3, eerste en derde lid, van de Wet milieubeheer vastgestelde verbodsbepalingen.¹² De NEa kan bij overtreding van deze voorschriften handhaven met een last onder dwangsom en een bestuurlijke boete krachtens respectievelijk artikel 18.6a, vierde lid, en artikel 18.16c, eerste lid, van de Wet milieubeheer. De bestuurlijke boete bedraagt op grond van artikel 18.16e, eerste lid, van de Wet milieubeheer maximaal 10% van de omzet van de betrokken onderneming over het afgelopen jaar, dan wel € 450.000 indien de jaaromzet minder dan € 4.500.000 bedroeg

B.

In artikel 16c.4, eerste lid, wordt "Algemene Douanewet" vervangen door "Algemene douanewet".

Artikel V, onderdeel B (artikel 16c.4 van de Wet milieubeheer)

Dit onderdeel regelt de onderlinge gegevensverstrekking tussen de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst en het bestuur van de emissieautoriteit, voor zover noodzakelijk voor de beoordeling of een aanvrager voldoet aan het criterium, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens. Op grond van die bepaling dient de NEa te beoordelen of een importeur die de status van toegelaten CBAM-aangever heeft aangevraagd betrouwbaar is. Daarbij moet de NEa onder meer vaststellen of de aanvrager in de vijf jaar voorafgaand aan de aanvraag betrokken is geweest bij ernstige of herhaalde overtredingen van de douane-, belasting- of marktmisbruikregelgeving. Uit artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2025/486 van de Commissie van 17 maart 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de voorwaarden en procedures in verband met de status van toegelaten CBAM-aangever volgt dat hierbij in het bijzonder Met dit onderdeel wordt voorgesteld de juiste citeertitel op te nemen in de verwijzing naar de Algemene douanewet in artikel 16c.4, eerste lid, van de Wet milieubeheer.

C.

Na artikel 16c.4 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 16c.4a

1. De inspecteur of de ontvanger, bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, informeert het bestuur van de emissieautoriteit op diens verzoek ten behoeve van de beoordeling of een aanvrager voor de status van toegelaten CBAM-

¹² Artikel 18.4, eerste lid, van de Wet milieubeheer jo. artikel 1 van het Besluit aanwijzing toezichthouders CBAM. Zie in dit verband ook artikel 5:11 van de Algemene wet bestuursrecht.

aangever als bedoeld in artikel 5, eerste lid, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens voldoet aan het criterium, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, van die verordening, of ten aanzien van die aanvrager of de daarmee verbonden natuurlijke personen op wie die beoordeling betrekking heeft, in de vijf, onderscheidenlijk drie, jaar voorafgaand aan de aanvraag een vergrijpboete is opgelegd wegens overtreding van een belastingwet als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

2. Het bestuur van de emissieautoriteit verstrekt ten behoeve van het verzoek uitsluitend de gegevens die noodzakelijk zijn om de aanvrager en de daarmee verbonden natuurlijke personen op wie die beoordeling betrekking heeft te identificeren en om het verzoek te kunnen beoordelen.

3. Indien uit de informatie, bedoeld in het eerste lid, blijkt dat een of meer vergrijpboetes zijn opgelegd, verstrekt de inspecteur, onderscheidenlijk de ontvanger, het bestuur van de emissieautoriteit per vergrijpboete de volgende gegevens en inlichtingen:

- a. degene aan wie de vergrijpboete is opgelegd;
- b. het belastingmiddel;
- c. het tijdvak of jaar;
- d. de wettelijke grondslag;
- e. de hoogte;
- f. de mate van verwijtbaarheid;
- g. de onherroepelijkheid.

Artikel V, onderdeel C, (artikel 16c.4a van de Wet milieubeheer)

Met dit onderdeel wordt voorgesteld een artikel in te voegen in hoofdstuk 16c van de Wet milieubeheer dat de onderlinge gegevensverstrekking tussen de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst en het bestuur van de NEa regelt, voor zover noodzakelijk voor de beoordeling of een aanvrager voldoet aan het criterium, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, Verordening koolstofcorrectie aan de grens. Op grond van laatstgenoemd artikel dient de NEa te beoordelen of een importeur die de status van toegelaten CBAM-aangever heeft aangevraagd betrouwbaar is. Daartoe moet de NEa onder meer vaststellen of de aanvrager in de vijf jaar voorafgaand aan de aanvraag betrokken is geweest bij ernstige of herhaalde overtredingen van de douane-, belasting- of marktmisbruikregelgeving. Uit artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2025/486 van de Commissie van 17 maart 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de voorwaarden en procedures in verband met de status van toegelaten CBAM-aangever volgt dat hierbij in het bijzonder oog moet zijn voor de aanvrager, de personen die belast zijn met de CBAM-aangelegenheden van de aanvrager, de personen die de leiding hebben over de aanvrager, en de personen die zeggenschap hebben over de leiding van de aanvrager. Daarbij moet worden vastgesteld of deze personen in de drie jaar voorafgaand aan de aanvraag betrokken zijn geweest bij ernstige of herhaalde inbreuken op de douanewetgeving, belastingvoorschriften, regels inzake marktmisbruik dan wel op de Verordening koolstofcorrectie aan de grens of op grond van die verordening vastgestelde gedelegeerde handelingen en uitvoeringshandelingen. De beoordeling van deze aspecten vereist doorgaans informatie die is verdeeld over meerdere bestuursorganen. De Belastingdienst beschikt over gegevens met betrekking tot fiscale integriteit en betalingsgedrag. De NEa is belast met de toelatingsprocedure en dient hiervoor beschikking te

krijgen over voor deze beoordeling relevante gegevens, zoals die bij de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst voorhanden zijn. Het voorstel voorziet daarom in het opnemen van artikel 16c.4a van de Wet milieubeheer, dat voorziet in een grondslag om deze gegevens te kunnen uitwisselen. Door de in het voorgestelde artikel 16c.4a, eerste lid, van de Wet milieubeheer opgenomen informatieverplichting voor de inspecteur en ontvanger is sprake van een wettelijke verplichting tot bekendmaking. Daarmee wordt de fiscale geheimhoudingsplicht doorbroken aangezien artikel 67, tweede lid, onderdeel a, AWR bepaalt dat de fiscale geheimhoudingsplicht niet geldt als een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht.

De verwerking van deze gegevens vindt plaats met inachtneming van de **AVG**. De gegevensverstrekking vindt uitsluitend plaats op verzoek van de NEa. De gegevensverstrekking is noodzakelijk en proportioneel. Wanneer de NEa de Belastingdienst vraagt of de aanvrager voorafgaand aan de aanvraag betrokken is geweest bij ernstige of herhaalde overtredingen van belastingregelgeving, zal de controle gericht zijn op eventuele vergrijpboetes, omdat daarbij tevens is vastgesteld dat sprake is van opzet of grove schuld. De gegevens en inlichtingen die op basis van deze grondslag worden verstrekt, blijven dan ook beperkt tot het feit of in de relevante periode een vergrijpboete is opgelegd en indien dit het geval is gegevens en inlichtingen over dergelijke vergrijpboetes. Het gaat om degene aan wie de vergrijpboete is opgelegd, het belastingmiddel, het tijdvak of jaar, de wettelijke grondslag, de hoogte en de vraag of de vergrijpboete onherroepelijk is. De informatie heeft ook betrekking op de mate van verwijtbaarheid. De informatie over de mate van verwijtbaarheid heeft betrekking op inlichtingen die noodzakelijk zijn om de opgelegde vergrijpboete in de juiste context te kunnen plaatsen. Dit is relevant voor de beoordeling van de ernst van de overtreding en daarmee voor de NEa om te kunnen beoordelen of de aanvrager voor de status van toegelaten CBAM-aangever voldoet aan het vereiste van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens dat deze betrouwbaar is.

D.

Artikel 18.16f wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het eerste lid wordt een zin toegevoegd, luidende: De boete kan worden verlaagd in overeenstemming met artikel 26, lid 1bis, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

2. Aan het tweede lid wordt een zin toegevoegd, luidende: De boete kan worden verlaagd in overeenstemming met artikel 26, lid 2bis, tweede alinea, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

Artikel V, onderdeel D (artikel 18.16f van de Wet milieubeheer)

Voorgesteld wordt artikel 18.16f, eerste lid, van de Wet milieubeheer te wijzigen naar aanleiding van artikel 26, lid 1bis, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens, dat met de inwerkingtreding van artikel 1, onderdeel 23, onder b, van de Verordening (EU) 2025/2083 van het Europees Parlement en de Raad van 8 oktober 2025 tot wijziging van Verordening (EU) 2023/956 wat betreft de vereenvoudiging en versterking van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (Verordening 2025/2083) in die verordening is opgenomen. Daarmee wordt wettelijk geregeld dat de NEa in lijn met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens aan een toegelaten CBAM-aangever die niet tijdig de benodigde CBAM-certificaten inlevert, een lagere bestuurlijke boete op kan leggen dan dat artikel momenteel voorschrijft. De verlaging van de bestuurlijke boete is alleen

mogelijk indien wordt voldaan aan de in artikel 26, lid 1bis, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens genoemde voorwaarden. Op grond van die bepaling kan de bestuurlijke boete alleen worden verlaagd indien de CBAM-aangever te weinig certificaten heeft ingeleverd doordat hij onjuiste informatie heeft ontvangen van een exploitant, een verificateur of een onafhankelijk persoon. Daarnaast zal de bestuurlijke boete wel doeltreffend, evenredig en afschrikkend moeten blijven en rekening moeten houden met de duur, de ernst, de reikwijdte, de opzettelijke aard of de herhaling van de niet-naleving of de mate waarin de toegelaten CBAM-aangever meewerkt met de bevoegde autoriteit.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 18.16f, tweede lid, van de Wet milieubeheer wordt aangesloten bij artikel 26, lid 2bis, tweede alinea, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens dat met de inwerkingtreding van artikel 1, onderdeel 23, onder c, Verordening 2025/2083 in eerstgenoemde verordening is opgenomen. Daarmee wordt wettelijk geregeld dat aan een importeur die geen CBAM-aangever is maar die in strijd met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens wel CBAM-goederen importeert, in lijn met die verordening een lagere bestuurlijke boete kan worden opgelegd dan artikel 18f, tweede lid, van de Wet milieubeheer momenteel voorschrijft. Krachtens artikel 26, lid 2bis, tweede alinea, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens is dit alleen mogelijk in gevallen waarin de importeur de op massa gebaseerde drempelwaarde met niet meer dan 10% heeft overschreden of indien de importeur voorlopig goederen is blijven invoeren, maar zijn aanvraag voor de status van toegelaten CBAM-aangever is afgewezen. De op te leggen bestuurlijke boete moet daarnaast doeltreffend, evenredig en afschrikkend blijven en moet minstens het in de EG-richtlijn handel in broeikasgasemissierechten bepaalde bedrag van € 100 voor elke ton uitgestoten CO₂-equivalent bedragen, met een jaarlijkse verhoging vanwege indexering.

Artikel VI

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 22, eerste lid, onderdeel m, komt te luiden:

m. EVOA: Verordening (EU) 2024/1157 van het Europees Parlement en de Raad van 11 april 2024 betreffende de overbrenging van afvalstoffen, tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 1257/2013 en (EU) 2020/1056 en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 1013/2006 en de op die verordening gebaseerde gedelegeerde handelingen en uitvoeringshandelingen;.

Artikel VI, onderdelen A, B, C en D (artikelen 22, 24, 25a en 26 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Met de voorgestelde wijzigingen wordt de Wet belastingen op milieugrondslag in overeenstemming gebracht met de Verordening (EU) 2024/1157 van het Europees Parlement en de Raad van 11 april 2024 betreffende de overbrenging van afvalstoffen, tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 1257/2013 en (EU) 2020/1056 en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 1013/2006 (hierna: EVOA 2024). Met de EVOA 2024 is de Verordening (EG) nr. 1013/2006 (hierna: EVOA 2006) ingetrokken.

De voorgestelde wijzigingen betreffen technische aanpassingen van verwijzingen naar de EVOA. Verwijzingen naar de EVOA 2006 worden vervangen door verwijzingen naar de EVOA 2024.

B.

In artikel 24, onderdeel b, wordt "artikel 2, vijftiende lid, van de EVOA," vervangen door "artikel 3, zesde lid, van de EVOA,".

C.

In artikel 25a, tweede lid, wordt "artikel 16, onderdeel e, EVOA," vervangen door "artikel 16, zesde lid, van de EVOA,".

D.

In artikel 26, onderdeel c, wordt "artikel 16, onderdeel e, van de EVOA," vervangen door "artikel 16, zesde lid, van de EVOA,".

E.

In artikel 71v, tweede lid, wordt "de rechtspersoon of natuurlijke persoon" vervangen door "eenieder".

Artikel VI, onderdeel E (artikel 71v, tweede lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Er wordt voorgesteld te verduidelijken dat de belastingplicht rust op eenieder die het glastuinbouwbedrijf of energiebedrijf voor glastuinbouw als onderneming drijft. De wijziging is met name van belang voor situaties waarin een onderneming wordt gedreven in samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid, zoals de maatschap of vennootschap onder firma. Met deze wijziging wordt verduidelijkt dat de belastingheffing aangrijpt bij het samenwerkingsverband als zodanig. Dit sluit aan bij de opzet van de CO₂-heffing glastuinbouw, waarbij wordt uitgegaan van één heffingsgrondslag op het niveau van het glastuinbouwbedrijf als geheel, zonder dat de wet voorziet in een toerekening van die grondslag aan de afzonderlijke maten of vennoten. In lijn daarmee wordt verduidelijkt dat de heffing niet per participant wordt gesplitst, maar wordt geheven ter zake van de gezamenlijke exploitatie.

De belastingplichtige kan als gevolg hiervan door de inspecteur worden geïdentificeerd door te kijken naar de contractant van een gascontract. In de praktijk wordt het contract namelijk afgesloten door de personenvennootschap en niet door de achterliggende participanten. De personenvennootschap heeft op haar eigen naam een inschrijving in de Kamer van Koophandel.

Voorgesteld wordt aan de wijziging terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2025 omdat de CO₂-heffing glastuinbouw voor het eerst betrekking heeft op de jaren 2025 en 2026 en de eerste aangifte hierover in 2027 plaatsvindt. Het is daarom noodzakelijk dat vóór het eerste aangiftemoment duidelijkheid bestaat over de belastingplichtige over die jaren. Daarbij moet worden voorkomen dat eerst de heffing bij de afzonderlijke participanten wordt betrokken en in latere jaren bij de personenvennootschap, wat tot uitvoeringsproblemen en onduidelijkheid zou leiden. Het voorstel heeft geen materiële gevolgen voor de maten of vennoten van een personenvennootschap. De omvang van de verschuldigde heffing of voor de onderneming waarop de heffing betrekking heeft, wijzigen niet. De wijziging strekt uitsluitend tot verduidelijking van het

niveau waarop de heffing wordt vastgesteld en ingevorderd. Het voorstel beoogt bij te dragen aan een eenvoudige en begrijpelijke uitvoering van de belastingheffing.

F.

Aan artikel 72, onderdeel g, wordt toegevoegd "of ingevolge het vliegplan, bedoeld in artikel 5.9, eerste lid, van de Wet luchtvaart, indien geen vervoersovereenkomst is afgesloten".

Artikel VI, onderdeel F (artikel 72 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel 72 **Wbm** zijn de begripsbepalingen opgenomen die van toepassing zijn voor de heffing van vliegbelasting. Met ingang van 1 januari 2027 treedt artikel 72, onderdeel g, Wbm in werking, waarin een begripsbepaling is opgenomen voor het begrip 'eindbestemming'. Deze begripsbepaling is van belang voor het vaststellen van het tarief van de vliegbelasting op grond van artikel 77 Wbm, zoals dat luidt met ingang van die datum.

Op grond van genoemde bepalingen is het tarief van de vliegbelasting afhankelijk van de eindbestemming, waarbij de eindbestemming de luchthaven is waar de vliegreis van de passagier eindigt ingevolge de vervoersovereenkomst. Indien de eindbestemming niet kan worden vastgesteld, is op grond van artikel 77, tweede lid, Wbm per 1 januari 2027 het hoogste tarief van toepassing. Voorgesteld wordt om artikel 72, eerste lid, onderdeel g, Wbm te wijzigingen zodat de eindbestemming van de passagier kan worden aangetoond met het vliegplan van de vliegreis indien geen vervoersovereenkomst is afgesloten. Voor de onderbouwing hiervan wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Voor de betekenis van het begrip vliegplan wordt aangesloten bij artikel 5.9, eerste lid, van de Wet luchtvaart. Onder een vliegplan wordt verstaan het voor de aanvang van iedere vlucht waaraan luchtverkeersleidingsdiensten worden verleend door of namens de gezagvoerder ingediende plan dat de gegevens en inlichtingen omtrent de voorgenomen vlucht bevat.

Artikel VII

De Algemene douanewet wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 1:1, eerste lid, onderdeel a, wordt na "het Douanewetboek van de Unie" ingevoegd "en het nieuwe Douanewetboek van de Unie" en wordt "de krachtens dat wetboek" vervangen door "alsmede de krachtens die wetboeken".

Artikel VII, onderdeel A (Artikel 1:1 van de Algemene douanewet)

Verordening (EU) 2026/XXXX tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, tot oprichting van de douaneautoriteit van de Europese Unie en tot intrekking van Verordening (EU) nr. 952/2013 (nDWU) treedt in werking op de dag na die van de bekendmaking ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie en zal gefaseerd van toepassing worden. Het uitgangspunt is dat het nDWU van toepassing wordt met ingang van twaalf maanden na de datum van inwerkingtreding. Op dat moment zal Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (DWU)

worden ingetrokken. Op grond van artikel 287, derde lid, nDWU zijn diverse bepalingen van het nDWU echter al van toepassing met ingang van de dag van inwerkingtreding van het nDWU. Dit gaat om:

- artikel 5, onderdelen 15, 44 en 78, nDWU (definitiebepalingen van achtereenvolgens 'afstandsverkopen', 'zending' en 'artikel');
- artikel 20, derde en vijfde tot en met tiende lid, nDWU (zaken omtrent de doorberekening van kosten van werkzaamheden);
- de artikelen 35 tot en met 39, 41, tiende lid, en 51 nDWU (bepalingen omtrent de EU-douanedatahub);
- artikel 85, tweede lid, nDWU (douaneaangifte voor afstandsverkopen);
- artikel 175 nDWU (transactiewaarde van goederen gekocht op afstand);
- artikel 179, vierde lid, nDWU (douanewaardevaststelling bij afstandsverkopen);
- artikel 180 nDWU (douanewaarde voor export);
- de artikelen 229 tot en met 231, 234 tot en met 244 en 255 tot en met 265 nDWU (bepalingen over het functioneren van de EU-douaneautoriteit);
- 272, zevende lid, nDWU (notificatie aan de Europese Commissie over gesloten bilaterale verdragen);
- alle artikel(led)en van het nDWU waarin een grondslag is opgenomen voor de Europese Commissie om een gedelegeerde verordening of uitvoeringsverordening vast te stellen.

Totdat het DWU is ingetrokken, bestaan het DWU en het nDWU naast elkaar. Om de juiste toepassing van het nDWU te verzekeren is het nodig om de Adw te wijzigen, vooruitlopend op meer ingrijpende aanpassing van die wet in verband met het van toepassing worden van het grootste deel van het nDWU.

Voorgesteld wordt om in artikel 1:1, eerste lid, onderdeel a, Adw een verwijzing naar het nDWU in te voegen, om te regelen dat de bepalingen bij of krachtens de Adw tevens de nationale bepalingen vormen ter uitvoering van het nDWU. Voorgesteld wordt dat deze wijziging, evenals de op grond van het onderhavige artikel voorgestelde wijzigingen van de artikelen 1:3 en 12:1 Adw, in werking treedt met ingang van 1 januari 2027. Voorts wordt voorgesteld dat aan genoemde wijzigingen terugwerkende kracht wordt verleend tot en met de inwerkingtredingsdatum van het nDWU, zijnde een dag na de publicatie van het nDWU in het Publicatieblad van de Europese Unie. Dit is de datum waarop de inspecteur gezien de directe werking van het nDWU in staat moet zijn om het nDWU toe te passen en de bevoegdheden op grond van de Adw ter uitvoering van de artikelen van die verordening die reeds van toepassing zijn geworden, uit te oefenen.

B.

Artikel 1:3 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In de aanhef wordt na "begripsbepalingen van" ingevoegd "het nieuwe Douanewetboek van de Unie," en wordt "dat wetboek" vervangen door "laatstgenoemd wetboek".

b. Voor onderdeel a wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

0a. nieuwe Douanewetboek van de Unie: Verordening (EU) 2026/[XXXX] van het Europees Parlement en de Raad van [XX maand] 2026 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie,

tot oprichting van de douaneautoriteit van de Europese Unie en tot intrekking van Verordening (EU) nr. 952/2013;.

2. In het zevende lid wordt na "Indien in" ingevoegd "het nieuwe Douanewetboek van de Unie,".

Artikel VII, onderdeel B (Artikel 1:3 van de Algemene douanewet)

Voorts wordt voorgesteld om de begripsbepaling 'nieuwe Douanewetboek van de Unie' op te nemen in artikel 1:3, eerste lid, onderdeel 0a, Adw. Er wordt voorgesteld om deze begripsbepaling voor het nDWU in artikel 1:3, eerste lid, onderdeel 0a, Adw op te nemen, omdat de begripsbepaling voor het DWU in artikel 1:3, eerste lid, onderdeel a, Adw is opgenomen en het wenselijk is artikel 1:3, eerste lid, onderdelen a tot en met ba, Adw bij elkaar te houden.

Ook wordt voorgesteld om in artikel 1:3, eerste lid, aanhef, Adw te verwijzen naar het nDWU. In artikel 1:3, eerste lid, aanhef, Adw is namelijk geregeld dat de in genoemd lid opgenomen begripsbepalingen van toepassing zijn in aanvulling op de begripsbepalingen van onder meer het DWU. Het is van belang dat dit ook wordt geregeld voor de in het nDWU opgenomen begripsbepalingen.

Artikel 1:3, zevende lid, Adw regelt dat bevoegdheden die op grond van het DWU worden opgedragen aan lidstaten, worden uitgeoefend door de inspecteur onderscheidenlijk de ontvanger. Aan artikel 1:3, zevende lid, Adw wordt een verwijzing naar het nDWU toegevoegd, zodat dat lid ook van toepassing is in de gevallen waarin op grond van het nDWU bevoegdheden worden opgedragen aan de lidstaten.

C.

In artikel 12:1 wordt na "juiste toepassing van" ingevoegd "het nieuwe Douanewetboek van de Unie,".

Artikel VII, onderdeel C (Artikel 12:1 van de Algemene douanewet)

Artikel 12:1 Adw bevat een algemene delegatiegrondslag om bij algemene maatregel van bestuur ter verzekering van een juiste toepassing van het DWU nadere regels te stellen. Voorgesteld wordt om aan deze grondslag het nDWU toe te voegen, zodat ook ter juiste toepassing van het nDWU bij algemene maatregel van bestuur regels gesteld kunnen worden.

Artikel VIII

In de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen wordt aan artikel 9 een lid toegevoegd, luidende:

4. Indien aan een vreemdeling tijdens tijdelijke bescherming als bedoeld in artikel 1 van de Vreemdelingenwet 2000 een tegemoetkoming is toegekend, heeft de omstandigheid dat hij aansluitend aan dit verblijf rechtmatig verblijf houdt in de zin van artikel 8, onderdeel f of h, van die wet, niet tot gevolg dat hij daardoor zijn aanspraak verliest op eenzelfde tegemoetkoming gedurende de periode van laatstgenoemd verblijf.

Artikel VIII (artikel 9 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In artikel 9, eerste lid, Awir is opgenomen dat vreemdelingen bij een wijziging van de grond waarop zij rechtmatig verblijf houden in de zin van de Vreemdelingenwet 2000 onder voorwaarden hun aanspraak op inkomensafhankelijke regelingen niet verliezen. Bij het ontstaan van deze bepaling is geen rekening gehouden met de mogelijkheid dat een vreemdeling tijdens tijdelijke bescherming als bedoeld in artikel 1 van de Vreemdelingenwet 2000 aanspraak kan maken op een tegemoetkoming. Een dergelijke situatie heeft zich voor het eerst voorgedaan na wijzigingen in de Wet op de huurtoeslag¹³ en de Wet kinderopvang¹⁴ per 4 maart 2022. Als gevolg van deze wijzigingen kunnen ontheemden uit Oekraïne die tijdelijke bescherming¹⁵ genieten aanspraak maken op huurtoeslag en kinderopvangtoeslag gedurende de periode van tijdelijke bescherming, mits zij voldoen aan de overige voorwaarden voor de inkomensafhankelijke regeling.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, eindigt de tijdelijke bescherming van ontheemden uit Oekraïne per 4 maart 2027 en vindt er een transitiefase plaats voordat ontheemden (met terugwerkende kracht) rechtmatig verblijf houden als bedoeld in artikel 8, onderdeel a, van de Vreemdelingenwet 2000. Evenals in de situaties die zijn geregeld in artikel 9, eerste lid, Awir is het niet wenselijk dat ontheemden tijdens een dergelijke transitiefase een aanspraak op inkomensafhankelijke regelingen verliezen, des te meer omdat deze aanspraak naar verwachting later met terugwerkende kracht herleeft. Daarom wordt voorgesteld om in artikel 9, vierde lid, Awir op te nemen dat vreemdelingen aan wie tijdens tijdelijke bescherming een tegemoetkoming is toegekend, de aanspraak op deze tegemoetkoming niet verliezen als zij aansluitend rechtmatig verblijf houden in de zin van artikel 8, onderdeel f of h, van de Vreemdelingenwet 2000.

Hiervan is onder meer sprake als ontheemden na het eindigen van de tijdelijke bescherming in Nederland verblijven in afwachting van de beslissing op een aanvraag tot het verlenen van een verblijfsvergunning, bedoeld in de artikelen 14 of 28 van de Vreemdelingenwet 2000, en uitzetting achterwege dient te blijven totdat op deze aanvraag is beslist. Aangezien ontheemden bij binnenkomst in Nederland reeds een aanvraag voor het verlenen van een verblijfsvergunning als bedoeld in artikel 28 van de Vreemdelingenwet 2000 hebben gedaan, bestaat er na het eindigen van de tijdelijke bescherming aansluitend rechtmatig verblijf op deze grond. Hiervoor is geen handeling van de ontheemde vereist. Wanneer de ontheemde deze aanvraag intrekt en een nieuwe aanvraag doet voor het verlenen van de beoogde tijdelijke verblijfsvergunning, een verblijfsvergunning als bedoeld in artikel 14 van de Vreemdelingenwet 2000, bestaat eveneens een aansluitend rechtmatig verblijf. Met de voorgestelde wijziging van artikel 9 wordt geregeld dat in deze gevallen een reeds daarvoor lopende aanspraak op een voorschot op een inkomensafhankelijke regeling blijft voortbestaan. De term 'aansluitend' hoeft immers niet zo strikt te worden uitgelegd dat enkel een directe aaneensluiting tussen de

¹³ Wet van 15 november 2023 tot wijziging van de Wet op de huurtoeslag (recht op huurtoeslag voor Oekraïense ontheemden), (Stb. 2023, 429).

¹⁴ Wet van 20 november 2024 tot wijziging van de Wet kinderopvang om aanspraak op kinderopvangtoeslag mogelijk te maken voor Oekraïense ontheemden gelet op het Uitvoeringsbesluit van de Raad tot vaststelling van het bestaan van een massale toestroom van ontheemden uit Oekraïne in de zin van artikel 5 van Richtlijn 2001/55/EG van de Raad van 20 juli 2001 en tot invoering van tijdelijke bescherming naar aanleiding daarvan en daarnaast ouders met een partner buiten de Europese Unie, de Europese Economische Ruimte of Zwitserland ook aanspraak op kinderopvangtoeslag te geven (Stb. 2024, 390).

¹⁵ Onder 'tijdelijke bescherming' wordt volgens artikel 1 van de Vreemdelingenwet 2000 verstaan 'het rechtmatig verblijf in de zin van artikel 8, onder f of h, van die wet van de vreemdeling wiens uitzetting in verband met een aanvraag als bedoeld in artikel 28 van die wet op grond van de richtlijn tijdelijke bescherming achterwege blijft'. Oekraïense ontheemden genieten rechtmatig verblijf als gevolg van tijdelijke bescherming als zij onder de reikwijdte vallen van het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 van de Raad van 4 maart 2022 tot vaststelling van het bestaan van een massale toestroom van ontheemden uit Oekraïne in de zin van artikel 5 van Richtlijn 2001/55/EG, en tot invoering van tijdelijke bescherming naar aanleiding daarvan (PbEU 2022, L 71/1) of een verlenging van dat besluit.

verschillende gronden voor rechtmatig verblijf volstaat. Als de aanvraag voor de verblijfsvergunning, bedoeld in artikel 14 van de Vreemdelingenwet 2000, verband houdt met eerder genoten tijdelijke bescherming, is aan de voorwaarde van het houden van aansluitend rechtmatig verblijf voldaan. Indien een ontheemde bezwaar of beroep instelt tegen een afwijzing van de aanvraag voor een verblijfsvergunning en op grond van een rechterlijke beslissing uitzetting achterwege dient te blijven, blijft ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 9 Awir eveneens de aanspraak op een reeds aangevraagd voorschot op een tegemoetkoming voortbestaan. Zo wordt geborgd dat in de periode vanaf het eindigen van tijdelijke bescherming tot aan het verkrijgen van een verblijfsvergunning als bedoeld in artikel 8, onderdeel a of c, van de Vreemdelingenwet 2000 een lopend voorschot op een inkomensafhankelijke regeling niet komt te vervallen. Als de aanvraag van de ontheemde tot het verlenen van een verblijfsvergunning wordt afgewezen en dat besluit onherroepelijk vaststaat, vervalt vanaf dat moment het recht op inkomensafhankelijke regelingen. Omdat tot het moment van het onherroepelijk worden van dit besluit nog wel rechtmatig verblijf gehouden werd, vervalt het recht op inkomensafhankelijke regelingen niet met terugwerkende kracht.

Evenals hetgeen geregeld in artikel 9, eerste lid, Awir bestaat op grond van het voorgestelde artikel 9, vierde lid, Awir geen mogelijkheid om tijdens de transitiefase een nieuwe aanvraag te doen voor een tegemoetkoming in de zin van de Awir. De voorgestelde maatregel is dus enkel van toepassing op reeds aangevraagde tegemoetkomingen, omdat enkel beoogd wordt om geen negatief effect te laten ontstaan bij vreemdelingen die verplichtingen zijn aangegaan in de veronderstelling dat zij een voorschot op een tegemoetkoming zouden blijven ontvangen dat hen daarin ondersteunt. Overigens belet dit niet de bestaande mogelijkheid om achteraf, na verkrijging van een verblijfsvergunning als bedoeld in de artikelen 14 of 28 van de Vreemdelingenwet 2000, alsnog een tegemoetkoming over deze periode aan te vragen.

Artikel IX

In de Wet inkomstenbelasting BES wordt in artikel 25, tweede lid, derde zin, "volzin" vervangen door "zin" en komt in dat lid de vierde zin te luiden: Voor de toepassing van de derde zin wordt het aantal inwoners gesteld op de inwonersaantallen op 1 januari van het jaar voorafgaand aan het kalenderjaar, bedoeld in de tweede zin, zoals vastgesteld door het Centraal Bureau voor de Statistiek.

Artikel X (artikel 25 van de Wet inkomstenbelasting BES)

Op grond van de in artikel 25, eerste lid, Wet IB BES opgenomen delegatiebevoegdheid worden bij het begin van het kalenderjaar verschillende in de Wet IB BES vermelde bedragen vervangen. Dit wordt gedaan via de jaarlijkse bijstellingsregeling. Op deze manier wordt onder meer de inflatiecorrectie doorgevoerd van de in artikel 24, derde lid, Wet IB BES opgenomen ouderentoeslag, de schijfgrenzen in de in artikel 24a, eerste lid, Wet IB BES opgenomen tarieftabel en de premiegrens, bedoeld in artikel 24a, zevende lid, Wet IB BES. Artikel 25, tweede lid, Wet IB BES bevat de berekening van de tabelcorrectiefactor die wordt gebruikt voor deze jaarlijkse inflatiecorrectie. Voor de berekening van de tabelcorrectiefactor is onder andere het aantal inwoners van de BES-eilanden nodig zoals vermeld in het huidige artikel 25, tweede lid, vierde zin,

Wet IB BES. Deze aantallen worden nu elk jaar aangepast. Deze jaarlijkse aanpassing is gebaseerd op de beschikbare data van het CBS zoals gepubliceerd in de statline 'Caribisch Nederland; bevolking; geslacht, leeftijd, burgerlijke staat'. Met de voorgestelde wijziging van artikel 25, tweede lid, vierde zin, Wet IB BES is het niet langer nodig jaarlijks via een wijzigingswet de relevante inwonersaantallen aan te passen.

In het voorgestelde artikel 25, tweede lid, vierde zin Wet IB BES wordt niet langer een precies aantal inwoners genoemd, maar wordt verwezen naar de inwonersaantallen zoals jaarlijks vastgesteld door het CBS en gepubliceerd in de statline 'Caribisch Nederland; bevolking; geslacht, leeftijd, burgerlijke staat'. Daarbij wordt steeds uitgegaan van de aantallen zoals vastgesteld per 1 januari voorafgaand aan het in genoemd tweede lid bedoelde kalenderjaar. De in het huidige artikel 25, tweede lid, Wet IB BES opgenomen inwonerstellingen zijn ook gebaseerd op deze CBS-data van diezelfde peildatum. Met deze voorgestelde wijziging is dan ook geen aanpassing beoogd van de berekening van de tabelcorrectiefactor.

Tot slot wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om in artikel 25, tweede lid, derde zin, Wet IB BES het woord 'volzin' te vervangen door het woord 'zin'.

Artikel X

Het Belastingplan 2026 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Het in artikel IV, onderdeel C, opgenomen 39j komt te luiden:

Artikel 39j

Artikel 32bc is tot en met 31 december 2030 niet van toepassing met betrekking tot een fossiele personenauto die door de inhoudingsplichtige:

- a. vóór 1 januari 2027 voor het eerst aan een of meer van zijn werknemers ter beschikking is gesteld; of
- b. aan een werknemer of aan meerdere werknemers voor niet meer dan één periode in een kalenderjaar ook voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld, waarbij deze periode niet meer dan zeven aaneengesloten dagen duurt.

Artikel XI (artikel IV van het Belastingplan 2026)

Er worden twee wijzigingen voorgesteld inzake het in artikel IV, onderdeel C, van het Belastingplan 2026 opgenomen artikel 39j Wet LB 1964, dat overgangsrecht bevat met betrekking tot de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's, die ingevolge het Belastingplan 2026 met ingang van 1 januari 2027 wordt ingevoerd. Dat overgangsrecht regelt dat als een auto voor 1 januari 2027 ter beschikking is gesteld, de genoemde pseudo-eindheffing tot en met 16 september 2027 niet van toepassing is.

Ten eerste wordt voorgesteld dat de datum waarop genoemd overgangsrecht eindigt wordt verschoven naar 31 december 2030 en dat dit wordt geregeld in artikel 39j, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964. De voorgestelde wijziging vloeit voort uit het streven om de overgangsregeling te laten eindigen op een voor werkgevers administratief eenvoudig moment, namelijk de laatste dag van het kalenderjaar.

Ten tweede wordt voorgesteld in artikel 39j, aanhef en onderdeel b, Wet LB 1964 een tijdelijke uitzondering op te nemen voor fossiele personenauto's die aan een of aan meerdere werknemers van de inhoudingsplichtige voor één periode per kalenderjaar ook voor privédoeleinden ter beschikking worden gesteld, waarbij deze periode niet meer dan zeven aaneengesloten dagen duurt. De voorgestelde uitzondering voorkomt dat de genoemde pseudo-eindheffing in de periode van 1 januari 2027 tot en met 31 december 2030 van toepassing is bij incidenteel gebruik. Bij incidenteel gebruik zal vaak sprake zijn van een datum van eerste terbeschikkingstelling die na 1 januari 2027 ligt, waardoor het overgangsrecht niet van toepassing is. Daarvan zal met name sprake zijn wanneer aan een werknemer tijdelijk een huurauto ter beschikking wordt gesteld. Zoals uit het voorgaande volgt geldt deze uitzondering per fossiele personenauto, per werkgever, per kalenderjaar. Als de betreffende fossiele personenauto voor langere of meerdere periodes aan een of aan meer werknemers ter beschikking wordt gesteld, is de genoemde pseudo-eindheffing wel verschuldigd. Bij een aaneengesloten periode van meer dan zeven dagen is vanaf de eerste dag van ook voor privédoeleinden terbeschikkingstelling van de betreffende fossiele personenauto de genoemde pseudo-eindheffing verschuldigd.

Artikel XI

Artikel 2:10, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht is niet van toepassing op de volgende berichten die de inspecteur, bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, elektronisch verzendt:

- a. de uitnodiging tot het doen van aangifte inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;
- b. de aanslag inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in artikel 11 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;
- c. de voorlopige aanslag inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in de artikelen 13 en 14 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Artikel XII

Met ingang van 1 januari 2024 geldt ingevolge artikel 2.10, eerste lid, Awb de verplichting om, wanneer sprake is van een bericht in een berichtenbox, aan de geadresseerde een notificatie te zenden. Met ingang van 1 januari 2027 geldt ingevolge artikel 2.10, tweede lid, Awb in aanvulling op de notificatieplicht dat de notificatie informatie bevat over de aard en de rechtsgevolgen van het bericht en vermeldt, voor zover van toepassing, de termijn voor het verrichten van een handeling door de geadresseerde.

Voorgesteld wordt om voor de volgende berichten van de Belastingdienst voor de duur van een jaar een uitzondering op artikel 2:10, tweede lid, Awb te regelen:

- a. de uitnodiging tot het doen van aangifte inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in artikel 6, eerste lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR);
- b. de aanslag inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in artikel 11 AWR; en
- c. de voorlopige aanslag inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in de artikelen 13 en 14 AWR.

Artikel XII

Artikel XII vervalt met ingang van 1 januari 2028.

Artikel XIII

De Belastingdienst zal naar verwachting ter zake van de in artikel XII genoemde berichtengstromen in de loop van 2027 aan artikel 2:10, tweede lid, Awb kunnen voldoen. Daarom wordt voorgesteld de uitzondering op artikel 2:10, tweede lid, Awb tot en met 31 december 2027 te laten gelden en wordt met artikel XIII in samenhang met artikel XVIII voorgesteld te bepalen dat het voorgestelde artikel XII met ingang van 1 januari 2028 vervalt.

Artikel XIII

Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat artikel 2:13, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht niet van toepassing is op in die regeling aangewezen berichten aan de Dienst Toeslagen, bedoeld in artikel 11, tweede lid, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, voor een in die regeling bepaalde periode.

Artikelen XIV en XV

Met de Wmebv zijn de regels over het elektronisch bestuurlijk verkeer gemoderniseerd. De Wmebv heeft diverse bepalingen in de Awb gewijzigd, waaronder in afdeling 2.3 Awb. Het gewijzigde artikel 2:13 Awb is met ingang van 1 januari 2026 in werking getreden. Artikel 2:13, eerste lid, Awb bepaalt dat een ieder een officieel bericht elektronisch aan een bestuursorgaan kan zenden. Vanwege de tijd die benodigd is voor bestuursorganen om de systemen hierop aan te passen en een kanaal voor elektronische indiening in te richten, geeft artikel 2:13, vierde lid, Awb de mogelijkheid om bij tijdelijke ministeriële regeling artikel 2:13, eerste lid, Awb uit te zonderen voor bepaalde bestuursorganen en aangewezen berichten. Op grond van artikel 4a van de Tijdelijke regeling gefaseerde inwerkingtreding artikel 2:13 Awb geldt er voor de Dienst Toeslagen een uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb voor de in genoemd artikel 4a aangewezen berichten. De genoemde tijdelijke regeling vervalt met ingang van 1 januari 2027. Het betreft daarmee een uitstel van een jaar voor de Dienst Toeslagen.

In het algemeen deel van deze memorie is uiteengezet dat de Dienst Toeslagen niet in staat is om de benodigde digitalisering voor 1 januari 2027 af te ronden en daarmee (volledig) te voldoen aan artikel 2:13, eerste lid, Awb. De Dienst Toeslagen heeft uitstel tot en met 31 december 2027 nodig om te kunnen voldoen aan de verplichting om een digitaal kanaal aan te bieden voor de bij de Dienst Toeslagen inkomende berichten.

Omdat met ingang van 1 januari 2027 de grondslag voor de Tijdelijke regeling tot gefaseerde inwerkingtreding van artikel 2:13 Awb vervalt¹⁶, is het niet mogelijk om de uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb voor de Dienst Toeslagen in de genoemde tijdelijke regeling te verlengen tot en met 31 december 2027.

¹⁶ Artikel 2:13, vierde lid, Awb vervalt op grond van artikel 1a Wmebv met ingang van 1 januari 2027, zie Besluit van 22 oktober 2024, houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de artikelen I, onderdelen C tot en met M, Ia, II, IV tot en met XIV, onderdeel B, XVI tot en met XIX, XXI, XXII, onderdelen A en B, XXIII, XXIV, XXVII tot en met XXXIII en XXXIV van de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer en artikel I, onderdeel BN, van de Verzamelwet Omgevingswet 2023 (Stb. 2024, 321).

Daarom wordt voorgesteld om op wettelijk niveau een nieuwe tijdelijke grondslag op te nemen om bij ministeriële regeling artikel 2:13, eerste lid, Awb uit te zonderen voor de Dienst Toeslagen voor aangewezen berichten. De tijdelijke aard van de maatregel maakt opname ervan in het voorliggende wetsvoorstel opportuun.

De voorgestelde maatregel is tijdelijk van aard omdat zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie de Dienst Toeslagen de komende jaren toewerkt naar de situatie waarin de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb volledig kan worden uitgevoerd. Bij ministeriële regeling, de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst (Regeling EBV), kan worden bepaald op welke manier het berichtenverkeer plaatsvindt.

Het digitaal kunnen inzenden van berichten door burgers en bedrijven aan de Dienst Toeslagen is voor de meeste (en meest voorkomende) berichtenstromen al geruime tijd mogelijk. Voor een aantal berichtenstromen geldt echter dat het digitaal kunnen inzenden nog niet mogelijk is. Deze berichtenstromen zullen de komende jaren gefaseerd worden gedigitaliseerd. Dit betreft de berichtenstromen die in de onderstaande tabel zijn weergegeven.

Wettelijke regeling	Toelichting
Artikelen 3, 3a en 3c Awir.	Verzoek om gebruik te maken van de mogelijkheid om niet als toeslagpartner te worden aangemerkt.
Artikel 8 Awir.	Verzoek om af te wijken van het door de inspecteur van de Belastingdienst vastgestelde inkomen.
Artikel 18 Awir.	Reactie op verzoek om informatie.
Artikel 21a Awir.	Verzoek om een vastgestelde tegemoetkoming te herzien.
Artikel 26b Awir.	Reactie op de gelegenheid een zienswijze te geven.
Artikel 7 Awir.	Verzoek om uitstel van betaling.
Artikelen 9, 9bis, 9ter en 9quater van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (UR Awir).	Verzoek om toepassing vermogensuitzonderingen.
Artikelen 2, 2a en 2b van het Besluit op de huurtoeslag.	Verzoek om rekening te houden met een bijzondere situatie voor de huurtoeslag.
Verzamelbesluit Toeslagen.	Verzoek om toepassing uitvoeringsbeleid.
Afdelingen 7.1 en 7.2 Awb.	Bezwaarschrift tegen een besluit van de Dienst Toeslagen.
Afdeling 5.4.2 Awb.	Reactie op het voornemen om een boete op te leggen.
Artikel 4:17 Awb.	Ingebrekestelling.

De Dienst Toeslagen heeft gekeken naar mogelijkheden om de keuze voor deze elektronische uitwisseling al eerder mogelijk te maken door middel van bijvoorbeeld e-

mailverzending of een tijdelijke uploadmogelijkheid. Vanwege de veiligheidsstandaarden die de Dienst Toeslagen in acht moet nemen en de tijd die het bouwen van een tijdelijke uploadmogelijkheid in beslag neemt, heeft de Dienst Toeslagen gekozen voor het direct implementeren van een structurele oplossing, waarvan de verwachting is dat deze enerzijds veilig en betrouwbaar is voor burgers en intermediairs en anderzijds goed en snel werkt met een minimale kans op fouten. Voorgesteld wordt artikel XIV per 1 januari 2027 in werking te laten treden.

De Dienst Toeslagen werkt de komende jaren aan het gefaseerd volledig invoeren van de Wmebv. Gedurende die jaren is het van belang dat de uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb, voor de Dienst Toeslagen doorloopt. Het is de bedoeling dat de volledige invoering van de Wmebv in de processen van de Dienst Toeslagen met ingang van 1 januari 2028 is voltooid. Daarom wordt met artikel XV voorgesteld te bepalen dat het voorgestelde artikel XIV met ingang van die datum vervalst. Vanaf 1 januari 2028 dient de Dienst Toeslagen dus aan alle bepalingen van de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb te voldoen.

Artikel XIV

Artikel XIV vervalst met ingang van 1 januari 2028.

Artikel XV

1. Naar keuze van de belastingplichtige blijft artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zoals dat luidde op 31 december 2025 gedurende het jaar 2026 van toepassing ter zake van een hem uiterlijk op 31 december 2025 ter beschikking staande auto die in de loop van het jaar 2025 meer dan 15 jaar maar minder dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen.

2. Naar keuze van de werknemer blijft artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964 zoals dat luidde op 31 december 2025 gedurende het kalenderjaar 2026 van toepassing ter zake van een uiterlijk op 31 december 2025 aan hem ter beschikking gestelde auto die in de loop van het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar minder dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen.

Artikel XVI (overgangsregeling versobering youngtimerregeling)

Ingevolge een via een amendement¹⁷ in het BP 2026 opgenomen wijziging is met ingang van 1 januari 2026 de wijze waarop het privévoordeel wordt bepaald van een aan een IB-ondernemer ter beschikking staande, dan wel door een inhoudingsplichtige aan een werknemer ter beschikking gestelde auto gewijzigd. De leeftijdsgrens van de zogenoemde youngtimerregeling is daarbij aangepast van 15 naar 16 jaar. De youngtimerregeling betreft de manier waarop het privévoordeel wordt vastgesteld van een auto die meer dan 16 jaar (tot en met 31 december 2025: 15 jaar) voor het eerst in gebruik is genomen: 35% van de waarde in het economische verkeer. Als een ter beschikking staande, onderscheidenlijk ter beschikking gestelde, auto onder deze

¹⁷ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 102, p. 4.

leeftijdsgrens zit, wordt de bijtelling in 2026 ingevolge artikel 3.20, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001 en artikel 13bis, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964 vastgesteld op 22% van de catalogusprijs.¹⁸ Ingevolge het BP 2026 wordt per 1 januari 2027 de leeftijdsgrens wederom verhoogd, deze keer van 16 jaar naar 25 jaar. In de toelichting op genoemd amendement is inzake de genoemde twee wijzigingen van de leeftijdsgrens opgenomen dat de stapsgewijze verhoging als doel heeft om gebruikers van youngtimers een jaar de gelegenheid te geven om desgewenst te anticiperen op de versobering. Voor een aantal gebruikers van de youngtimerregeling gold echter dat de versobering op zeer korte termijn in werking zou treden (bijvoorbeeld binnen twee weken). Het gaat dan om auto's die in de loop van het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar minder dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen. Met het voorgestelde overgangsrecht wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 geregeld dat voor die auto's de youngtimerregeling gedurende het kalenderjaar 2026 van toepassing blijft. Hierbij geldt als aanvullende voorwaarde dat de auto uiterlijk vanaf 31 december 2025 ter beschikking stond aan de betreffende IB-ondernemer, onderscheidenlijk ter beschikking werd gesteld aan de betreffende werknemer.

Artikel XVI

De artikelen 22, eerste lid, onderdeel m, artikel 24, onderdeel b, artikel 25a, tweede lid, en artikel 26, onderdeel c van de Wet belastingen op milieugrondslag, zoals deze luiden onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop deze wet in werking treedt, blijven van kracht met betrekking tot de overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te verwijderen of te laten verwijderen met toepassing van een bij beschikking verleende toestemming tot overbrenging ingevolge de Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 2006, L 190).

Artikel XVII (artikelen 22, 24, 25a en 26 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Met de voorgestelde wijziging wordt overgangsrecht toegepast de overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te verwijderen of te laten verwijderen met toepassing van een ingevolge de EVOA 2006 bij beschikking verleende toestemming tot overbrenging.

Artikel XVII

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met dien verstande dat:

- a. artikel I, onderdeel A, artikel II, onderdeel A, en artikel XVI terugwerken tot en met 1 januari 2026;
- b. artikel VI, onderdeel A, terugwerkt tot en met 1 januari 2025;

Artikel XVIII (inwerkingtreding)

¹⁸ Er kan een ander percentage van toepassing zijn vanwege overgangsrecht of als een korting op de bijtelling van toepassing is. Er kan sprake zijn van een korting op de bijtelling als sprake is van een nulmissieauto.

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

Artikel XVIII

Deze wet wordt aangehaald als: Overige fiscale maatregelen 2027.

CONCEPT Rvdr

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

Wijziging van de Wet minimumbelasting 2024 in verband met de internationaal overeengekomen veiligehavenregels in het Side-by-Side-pakket en een aantal overige technische wijzigingen (Wet veiligehavenregels Wet minimumbelasting 2024)

VOORSTEL VAN WET

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

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

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is om aanpassingen te doen in de Wet minimumbelasting 2024 met het oog op de internationaal afgesproken veiligehavenregels;

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

ARTIKEL I

De Wet minimumbelasting 2024 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 1.2, eerste lid, wordt in de alfabetische volgorde een begripsbepaling ingevoegd, luidende:

kwalificerende fiscale stimuleringsregeling: een algemeen beschikbare fiscale stimuleringsregeling voor zover het bedrag van deze fiscale regeling wordt berekend op basis van de gemaakte uitgaven en het bedrag niet hoger is dan de gemaakte uitgaven, of wordt bepaald aan de hand van de hoeveelheid materiële goederen die in een staat worden geproduceerd.

B

Aan artikel 6.5 wordt toegevoegd “, tenzij er sprake is van een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel, bedoeld in artikel 8.17”.

C

Aan artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d wordt toegevoegd “, tenzij er sprake is van een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel, bedoeld in artikel 8.17”.

D

Artikel 8.8 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt “2026” vervangen door “2027” en wordt “2028” vervangen door “2029”.

2. In het twaalfde lid, onderdeel c, subonderdeel 3°, wordt na “2026” ingevoegd “en 2027”.

E

Artikel 8.11 komt te luiden:

Artikel 8.11 Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel

1. De bijheffing voor de in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten voor een verslagjaar bedraagt nihil indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest en voor die getoetste staat voor dat verslagjaar:

- a. het vereenvoudigde effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief; of
- b. sprake is van een vereenvoudigd verlies.

2. Het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor een getoetste staat voor een verslagjaar wordt berekend volgens de formule:

$$VE = (VB/VI) \times 100\%$$

waarbij wordt verstaan onder:

VE: het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor een verslagjaar voor een getoetste staat, uitgedrukt in een percentage dat rekenkundig wordt afgerond op vier decimalen;

VB: de vereenvoudigde belastingen, bedoeld in artikel 8.11b;

VI: het vereenvoudigde inkomen, bedoeld in artikel 8.11a.

3. Voor de toepassing van het eerste lid bestaat een getoetste staat uit groepsentiteiten, daaronder mede begrepen vaste inrichtingen, joint ventures en met een joint venture verbonden partijen, voor zover voor die entiteiten voor de desbetreffende staat een afzonderlijke berekening van het effectieve belastingtarief is vereist.

4. Indien een informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, wordt voor de toepassing van dit artikel voor een verslagjaar als een groepsentiteit in een getoetste staat mede aangemerkt:

a. een groepsentiteit, niet zijnde een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, die op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat is gevestigd; en

b. een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit die op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat is gevestigd en waarvan:

1°. alle groepsentiteit-belanghouders op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat zijn gevestigd als die beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit; en

2°. geen van die groepsentiteit-belanghouders een keuze heeft gemaakt voor de toepassing van artikel 10.5 of artikel 10.6.

5. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat worden berekend op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

6. In afwijking van het vijfde lid wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat berekend op basis van een lokale financiële verslaggevingsstandaard als bedoeld in artikel 8.13, tweede lid, onderdeel c, indien de kwalificerende binnenlandse bijheffing in die staat wordt berekend op grond van een lokale financiële verslaggevingsstandaard, tenzij die staat voor de toepassing van dit artikel toestaat dat wordt aangesloten bij de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

7. Bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in dat verslagjaar is artikel 14.1, eerste en derde lid, van overeenkomstige toepassing. Daarbij is het overgangsjaar voor een getoetste staat het verslagjaar waarin voor die staat voor het eerst de keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt gemaakt, mits voor die getoetste staat niet reeds een overgangsjaar is vastgesteld op grond van artikel 14.1, achtste lid.

8. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar ervoor kiezen dat bij de toepassing van dit artikel tevens toepassing wordt gegeven aan artikel 8.17.

F

Na artikel 8.11 worden tien artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 8.11a Vereenvoudigd inkomen of verlies

1. Het vereenvoudigde inkomen of verlies van een getoetste staat over een verslagjaar wordt bepaald door op de winst of het verlies voor belastingen over dat verslagjaar de correcties, bedoeld in het derde lid, toe te passen.

2. De winst of het verlies voor belastingen over een verslagjaar is gelijk aan de nettowinst of het nettoverlies volgens de financiële verslaggevingsstandaard van alle in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten over dat verslagjaar, vermeerderd met de belastinglast, bedoeld in artikel 8.11b, tweede lid, die in die nettowinst of dat nettoverlies is begrepen.

3. De winst of het verlies voor belastingen wordt gecorrigeerd met:

a. uitgesloten dividenden als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b;

b. uitgesloten vermogenswinsten en -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c;

c. niet-aftrekbare kosten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel g, alsmede boetes en sancties voor zover die meer bedragen dan € 250.000;

d. betalingen en opbrengsten met betrekking tot aanvullend tier-1-kapitaal overeenkomstig artikel 6.11;

e. inbegrepen herwaarderingswinsten en -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, eerste lid, onderdeel d, met dien verstande dat ingeval van een last of verlies geen correctie wordt toegepast;

f. inkomen dat verband houdt met fouterstel en stelselwijzigingen ten opzichte van een voorgaande periode als bedoeld in artikel 6.2, eerste lid, onderdeel h, met dien verstande dat ingeval van een last of verlies geen correctie wordt toegepast.

4. Bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies worden in aanmerking genomen:

a. de aanpassing overeenkomstig artikel 6.10, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor het verslagjaar ervoor kiest om deze aanpassing buiten toepassing te laten;

b. de uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart, bedoeld in artikel 6.12, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest om deze uitsluiting buiten toepassing te laten voor een periode van vijf verslagjaren waarin de veilighavenregel van artikel 8.11 van toepassing is en het gezamenlijke inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart positief is;

c. asymmetrische valutaresultaten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kiest deze correctie niet toe te passen;

d. aangegroeide pensioenlasten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel i, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kiest deze correctie niet toe te passen.

5. Een mutatie in verplichtingen aan polishouders van een verzekeringsmaatschappij die verband houdt met een uitgesloten dividend als bedoeld in het derde lid, onderdeel a, of een uitgesloten vermogenswinst of -verlies als bedoeld in het derde lid, onderdeel b, ten aanzien van effecten die worden gehouden voor rekening van de polishouders, wordt niet in aanmerking genomen als kosten bij de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

6. De correcties, bedoeld in het derde lid, onderdelen e en f, blijven buiten aanmerking, indien:

a. het desbetreffende inkomen in de getoetste staat waarin de groepsentiteit is gevestigd, belast is tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief; en

b. de op het betreffende inkomen betrekking hebbende belasting in de financiële verslaggeving in het eigen vermogen is verwerkt, met dien verstande dat indien de op het inkomen betrekking hebbende belasting betrekking heeft op een passieve belastinglatentie, sprake moet zijn van een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, die is gevormd tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

7. Bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies zijn de artikelen 6.2, eerste lid, 6.3, eerste tot en met derde lid, 6.4, 6.6, eerste tot en met vierde lid, 6.7, eerste tot en met zesde lid, en 6.9, eerste en tweede lid, van overeenkomstige toepassing.

8. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan ervoor kiezen voor een verslagjaar een vereenvoudigde berekening te maken voor een groepsentiteit die uitsluitend wegens beperkte omvang of materialiteit niet is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de groep, waarbij:

a. het vereenvoudigde inkomen of verlies van die groepsentiteit gelijk wordt gesteld aan de totale inkomsten van die groepsentiteit zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor de betreffende staat; en

b. de vereenvoudigde belastingen van die groepsentiteit gelijk worden gesteld aan de acute belastinglast over het verslagjaar zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor de betreffende staat.

Artikel 8.11b Vereenvoudigde belastingen

1. De vereenvoudigde belastingen van een getoetste staat over een verslagjaar worden bepaald door op de belastinglast van die getoetste staat over dat verslagjaar de correcties, bedoeld in dit artikel, toe te passen.

2. De belastinglast van een getoetste staat over een verslagjaar is gelijk aan de som van de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die in dat verslagjaar bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten in aanmerking zijn genomen ter zake van betrokken belastingen, bedoeld in artikel 7.1, eerste lid, vermeerderd met de op het niveau van de geconsolideerde jaarrekening in aanmerking genomen mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan die groepsentiteiten.

3. De belastinglast van een getoetste staat wordt gecorrigeerd door:

a. vermindering met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan belastingen die geen betrokken belastingen zijn, bedoeld in artikel 7.1, tweede lid;

b. vermindering voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdelen b en c;

c. vermindering met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan inkomensbestanddelen die niet in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, en artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel a;

d. vermindering voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een onzekere belastingpositie, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel d;

e. vermindering met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties ten aanzien waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie jaar na afloop van het verslagjaar worden betaald, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel e; en

f. aanpassing voor de mutaties in belastinglatenties die betrekking hebben op een onzekere belastingpositie of een uitdeling als bedoeld in artikel 7.3, negende lid, onderdeel a, voor zover deze mutaties op grond van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel b, niet in aanmerking zouden worden genomen bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen.

4. Indien mutaties in actieve en passieve belastinglatenties in de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard zijn berekend tegen een belastingtarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief, worden de in het verslagjaar in aanmerking te nemen mutaties in die belastinglatenties herrekend tegen het minimumbelastingtarief overeenkomstig de wijze van herrekening van artikel 7.3, tweede lid en onder toepassing van het navolgende vijfde lid.

5. De mutaties in actieve en passieve belastinglatenties worden in aanmerking genomen met overeenkomstige toepassing van artikel 7.3, vierde lid, en vijfde lid, onderdelen c tot en met e.

6. De mutaties in passieve belastinglatenties die geen betrekking hebben op een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, blijven bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen buiten aanmerking, tenzij sprake is van:

a. een mutatie die voortvloeit uit de herziening van een passieve belastinglatentie die toerekenbaar is aan een overdracht van activa en passiva en die overdracht overeenkomstig artikel 8.11d in aanmerking is genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen; of

b. een mutatie die voortvloeit uit de herziening van een passieve belastinglatentie die in een voorgaand verslagjaar in aanmerking is genomen bij de berekening van het effectieve belastingtarief onder toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel of een kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel.

7. Bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen worden tevens de aanpassingen toegepast waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit krachtens deze wet een keuze heeft gemaakt, voor zover deze aanpassingen van invloed zijn op de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies dan wel de vereenvoudigde belastingen.

8. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kiezen om bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen overeenkomstig artikel 7.2, tweede lid, onderdeel a, mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat in de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard over dat verslagjaar als kosten is toegerekend aan dat verslagjaar, maar dat niet is begrepen in de belastinglast van een getoetste staat, bedoeld in het tweede lid.

9. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kiezen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat betrekking heeft op bestanddelen die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard rechtstreeks in het eigen vermogen dan wel als overige resultaten zijn verwerkt en bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies op grond van artikel 8.11a, derde lid, onderdelen e en f, en vijfde lid, in aanmerking zijn genomen, voor zover deze belastingen niet reeds op grond van het tweede of negende lid in aanmerking zijn genomen.

10. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kiezen om, in afwijking van het derde lid, onderdeel b, een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel dat in de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard als vermindering van de belastinglast is verantwoord en dat in het verslagjaar of in een eerder verslagjaar is ontstaan en nog niet volledig is verrekend of terugontvangen, in aanmerking te nemen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt. Voor zover een bedrag op grond van dit lid in aanmerking is genomen, blijft het buiten aanmerking bij de toepassing van het derde lid, onderdeel b. De keuze blijft van toepassing totdat het belastingtegoed of het belastingvoordeel volledig is verrekend of terugontvangen.

11. Bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen is artikel 7.4 van overeenkomstige toepassing.

Artikel 8.11bb Vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen in vereenvoudigde verliesjaren

1. Voor de toepassing van artikel 8.11 wordt een bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen vastgesteld indien in een verslagjaar voor een getoetste staat een vereenvoudigd verlies en een negatief bedrag aan vereenvoudigde belastingen worden vastgesteld.

2. Het bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen voor een verslagjaar is, indien van toepassing, het negatieve bedrag waarmee de vereenvoudigde belastingen voor dat verslagjaar lager zijn dan het vereenvoudigde verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

3. Het bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt voortgewenteld en in een volgend verslagjaar opgenomen in de berekening van de vereenvoudigde belastingen, dan wel in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen in een verslagjaar waarin de veilighavenregel voor het vereenvoudigde effectieve belastingtarief van artikel 8.11 niet van toepassing is, overeenkomstig de wijze waarop een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave krachtens artikel 7.2, zesde lid wordt opgenomen in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Het bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt op dezelfde voet verminderd.

4. In afwijking van het eerste tot en met derde lid kan een multinationale groep of binnenlandse groep ervoor kiezen om voor een verslagjaar gedurende de overgangsperiode een bedrag aan verlieslatentie-aanpassing vast te stellen, mits de groep in dat verslagjaar en in elk daaraan voorafgaand verslagjaar gedurende de overgangsperiode een fiscaal verlies, een vereenvoudigd verlies en per saldo negatieve belastingen heeft gehad.

5. Het bedrag aan verlieslatentie-aanpassing is gelijk aan de som van:

a. de actieve belastinglatentie ter zake van het fiscale verlies die is opgenomen in de belastinglast van de getoetste staat en die toerekenbaar is aan permanente verschillen, herrekend tegen het minimumbelastingtarief; en

b. de in het verslagjaar opgekomen passieve belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan goodwill en andere immateriële activa met een onbepaalde levensduur, herrekend tegen het minimumbelastingtarief.

6. Het bedrag aan verlieslatentie-aanpassing wordt voortgewenteld en vermindert, maar niet verder dan tot nihil, het bedrag van de aanwending van de actieve belastinglatentie ter zake van een verlies zoals berekend bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen of de gecorrigeerde betrokken belastingen in een volgend verslagjaar. Het bedrag aan verlieslatentie-aanpassing wordt op dezelfde voet verminderd.

7. Voor de toepassing van dit artikel:

a. is sprake van per saldo negatieve belastingen indien voor een multinationale groep of binnenlandse groep in een verslagjaar de belastinglast van een getoetste staat, na correctie voor waarderingsvoorzieningen en voor verschillen in de boekhoudkundige verwerking van actieve belastinglatenties, nihil of negatief is;

b. wordt onder overgangsperiode verstaan: de periode van vijf opeenvolgende verslagjaren die aanvangt met het eerste verslagjaar waarvoor artikel 8.11 toepassing vindt.

Artikel 8.11bc Aanpassingen na afloop van het verslagjaar

1. In afwijking van artikel 7.6 worden, voor de toepassing van artikel 8.11, wijzigingen in de betrokken belastingen of het inkomen die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard na afloop van het verslagjaar waarop zij betrekking hebben worden verwerkt, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarin zij worden verwerkt.

2. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan ervoor kiezen om wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen, voor zover die betrekking hebben op een verslagjaar en binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt, in afwijking van het eerste lid, in aanmerking te nemen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van dat verslagjaar. Deze keuze geldt voor alle staten waarin de multinationale groep of binnenlandse groep actief is en waarop artikel 8.11 wordt toegepast maar is niet van toepassing op wijzigingen die verband houden met verrekenprijsaanpassingen als bedoeld in artikel 8.11c.

3. In het verslagjaar waarin de keuze, bedoeld in het tweede lid, wordt gemaakt, worden wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die betrekking hebben op het voorafgaande verslagjaar, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt.

4. In het verslagjaar waarin de keuze, bedoeld in het tweede lid, wordt herroepen, blijven wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die op grond van die keuze reeds in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het voorafgaande verslagjaar, buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarin de keuze wordt herroepen.

5. Voor de toepassing van artikel 8.11 kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiezen om een netto-afname van betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar die meer dan twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt en die geen verband houdt met een afname van het vereenvoudigde inkomen of verlies, in afwijking van het eerste lid, buiten aanmerking te laten bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van het verslagjaar waarin die netto-afname wordt verwerkt, indien het in aanmerking nemen van die netto-afname ertoe zou leiden dat het vereenvoudigde effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, en:

a. na herrekening van de vereenvoudigde belastingen van het voorgaande verslagjaar voor alle netto-afnames van betrokken belastingen en de aan die afnames toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het vereenvoudigde effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.11, voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief; of

b. na herrekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen van het voorgaande verslagjaar voor alle netto-afnames van betrokken belastingen en de aan die afnames toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.1, voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief.

Artikel 8.11c Vereenvoudiging verrekenprijzen

1. Indien als gevolg van toepassing van het arm's-lengthbeginsel een aanpassing wordt aangebracht in een transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende staten, wordt het bedrag van die aanpassing, indien deze volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard in een verslagjaar wordt verwerkt, in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat over dat verslagjaar.

2. Onder het bedrag van de aanpassing wordt verstaan het verschil tussen:

a. het bedrag dat volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard bij de betrokken groepsentiteit in aanmerking is genomen ter zake van de transactie; en

b. het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die transactie in aanmerking wordt genomen.

3. Indien bij een groepsentiteit een aanpassing op grond van het eerste lid in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en bij de andere bij de transactie betrokken groepsentiteit geen corresponderende aanpassing op grond van het eerste lid in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies, wordt bij de laatstgenoemde groepsentiteit een corresponderende aanpassing in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat.

4. Een toename of afname van vereenvoudigde belastingen die voortvloeit uit een aanpassing wordt overeenkomstig hoofdstuk 7 toegerekend aan hetzelfde verslagjaar en dezelfde getoetste staat als waarin de belastinglast ter zake van die aanpassing volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard is verwerkt.

5. In afwijking van het eerste en vierde lid kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiezen om aanpassingen, alsmede de daarmee samenhangende mutaties in vereenvoudigde

belastingen, toe te rekenen aan het verslagjaar waarop de onderliggende transactie betrekking heeft, mits:

a. de aanpassing en de daarmee samenhangende mutaties in de vereenvoudigde belastingen binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard zijn verwerkt; en

b. deze keuze gedurende vijf opeenvolgende verslagjaren voor alle staten en alle groepsentiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep op consistente wijze wordt toegepast.

6. Indien een transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende getoetste staten volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard in aanmerking is genomen tegen kostprijs, wordt bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat van de overdragende groepsentiteit een correctie toegepast tot het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die transactie in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de belastbare winst of het verlies.

7. De verkrijgende groepsentiteit bepaalt haar vereenvoudigde inkomen of verlies op basis van de boekwaarden van de verkregen activa en passiva zoals verantwoord volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard, met dien verstande dat:

a. samenhangende actieve of passieve belastinglatenties overeenkomstig hoofdstuk 7 in aanmerking worden genomen; en

b. voor immateriële activa wordt uitgegaan van het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die activa in aanmerking wordt genomen.

8. Dit artikel is van overeenkomstige toepassing op een overdracht van een activum tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde getoetste staat indien die overdracht leidt tot een verlies en de overeengekomen prijs ter zake van die overdracht niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel.

9. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder arm's-lengthbeginsel verstaan hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 6.4, derde lid.

Artikel 8.11d Vereenvoudiging bij overdracht van activa en passiva

1. Indien in een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 wordt toegepast door een groepsentiteit activa en passiva worden overgedragen, worden het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen bepaald met overeenkomstige toepassing van de artikelen 9.2 en 9.3, met dien verstande dat resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen in boekwaarden van die activa en passiva buiten aanmerking blijven.

2. In afwijking van het eerste lid blijven de resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen in boekwaarden van activa en passiva niet buiten aanmerking indien:

a. de fiscale boekwaarden van de overgedragen activa, met uitzondering van goodwill, en passiva voor en na de overdracht ongewijzigd blijven; en

b. met betrekking tot de verschillen in boekwaarden corresponderende actieve of passieve belastinglatenties zijn verantwoord in de financiële verslaggevingsstandaard tegen een belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

3. Indien het tweede lid van toepassing is:

a. wordt het resultaat dat voortvloeit uit verschillen in boekwaarden van de overgedragen activa en passiva in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies;

b. blijven de actieve en passieve belastinglatenties die ontstaan als gevolg van die verschillen buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen; en

c. wordt de aanwending van die actieve en passieve belastinglatenties, daaronder begrepen passieve belastinglatenties die geen passieve belastinglatenties als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, zijn, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen.

4. In afwijking van het vierde lid, onderdeel a, worden afwaarderingen en afschrijvingen van goodwill die voortvloeien uit een overdracht van activa en passiva bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies bijgeteld, voor zover deze afwaarderingen en afschrijvingen niet corresponderen met een passieve belastinglatentie die in aanmerking is genomen tegen een belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

5. In een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 wordt toegepast kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit een keuze maken als bedoeld in artikel 9.3, vierde lid, indien in dat verslagjaar als gevolg van een gebeurtenis die leidt tot een overdracht van activa en passiva de boekwaarden van activa en passiva voor fiscale doeleinden worden aangepast aan de reële waarde.

6. De keuze, bedoeld in het vijfde lid, kan tevens betrekking hebben op een overdracht van activa en passiva die heeft plaatsgevonden in een eerder verslagjaar, mits die keuze in dat eerdere verslagjaar niet beschikbaar was.

7. Indien toepassing wordt gegeven aan het zesde of zevende lid, wordt het resultaat dat voortvloeit uit de aanpassing van de boekwaarden van activa en passiva in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt, dan wel gespreid over vijf verslagjaren overeenkomstig artikel 9.3, vierde lid.

8. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder een overdracht van activa en passiva verstaan een transactie waarbij activa en passiva worden overgedragen in samenhang met:

a. de verwerving van een beslissend eigendomsbelang in een entiteit, niet zijnde een transactie als bedoeld in artikel 9.2, tweede lid; of

b. een reorganisatie als bedoeld in hoofdstuk 9.

9. Dit artikel is van toepassing op een overdracht van activa en passiva die heeft plaatsgevonden in het verslagjaar waarop artikel 8.11 wordt toegepast, alsmede op een overdracht van activa en passiva die in een eerder verslagjaar heeft plaatsgevonden, indien en zolang de overgedragen activa en passiva worden verantwoord in de financiële verslaggeving die wordt gebruikt bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

Artikel 8.11e Grensoverschrijdende toerekening van inkomen en belasting

1. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een vaste inrichting of een doorkijkentiteit wordt bepaald aan de hand van artikel 6.13, onderscheidenlijk de artikelen 6.14 en 7.5, tweede lid.

2. Het bedrag aan betrokken belastingen dat is opgenomen in de financiële verslaggevingsstandaard van een groepsentiteit, bedoeld in artikel 7.5, eerste, derde, vierde en

vijfde lid, blijft buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in de getoetste staten waarop de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel wordt toegepast.

3. Het tweede lid is niet van toepassing op belastingen die door inhouding worden geheven ter zake van uitdelingen door een in een staat gevestigde groepsentiteit.

4. In afwijking van het tweede lid kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar en per getoetste staat ervoor kiezen dat bij de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel vereenvoudigde regels worden toegepast ten aanzien van vaste inrichtingen van een hoofdentiteit die is gevestigd in die staat (vereenvoudigingskeuze vaste inrichting). De vereenvoudigingskeuze vaste inrichting kan uitsluitend worden toegepast indien in de staat van de hoofdentiteit:

a. de inkomsten uit een vaste inrichting die is gelegen in een andere staat, aan de belastingheffing zijn onderworpen;

b. maatregelen gericht tegen hybride mismatches van toepassing zijn die vergelijkbaar zijn met de bepalingen in afdeling 2.2a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

c. de uitgestelde belastingen die worden geheven over het inkomen van de hoofdentiteit, met inachtneming van de uitgaven die toerekenbaar zijn aan de binnenlandse activiteiten, niet zijn opgenomen in de acute en latente belastinglast tegen een lager tarief dan het minimumtarief.

5. Bij toepassing van de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting:

a. wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies van de vaste inrichting begrepen in het vereenvoudigde inkomen of verlies van de staat van de hoofdentiteit voor zover dit inkomen of verlies overeenkomstig het belastingstelsel voor vaste inrichtingen in die staat in aanmerking wordt genomen;

b. worden de acute en latente betrokken belastingen van de hoofdentiteit die verband houden met het in onderdeel a bedoelde inkomen of verlies van vaste inrichtingen, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd;

c. wordt de verrekening of vermindering van belasting ter zake van het in onderdeel a bedoelde inkomen van een vaste inrichting, in aanmerking genomen bij de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd, met dien verstande dat het aldus in aanmerking te nemen bedrag niet hoger is dan het nominale belastingtarief in die staat vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van een vaste inrichting;

d. worden bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen of het kwalificerende inkomen en de betrokken belastingen in de staat waar de vaste inrichting is gelegen artikel 6.13, zesde lid, en artikel 7.5, achtste lid, buiten beschouwing gelaten.

6. Indien bij toepassing van het vijfde lid een vereenvoudigd verlies van een vaste inrichting wordt opgenomen in het vereenvoudigde inkomen van de staat van de hoofdentiteit, wordt de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting voortgezet in elk volgend verslagjaar totdat in het vereenvoudigde inkomen van die staat een gelijk bedrag aan vereenvoudigd inkomen van die vaste inrichting is begrepen.

7. Indien de door de hoofdentiteit in een verslagjaar gebruikte verrekening of vermindering van in een andere staat geheven belasting betrekking heeft op verscheidene bestanddelen van inkomen uit andere staten, wordt het aan een vaste inrichting toerekenbare deel bepaald naar evenredigheid van de verhouding tussen het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van een vaste inrichting en het totale bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen uit een andere staat, met dien verstande dat het aldus in aanmerking te nemen bedrag ten hoogste bedraagt het nominale belastingtarief in de staat van de hoofdentiteit vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van een vaste inrichting.

8. De toepassing van de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting heeft geen gevolgen voor de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van de getoetste staat waarin een vaste inrichting is gelegen. Betrokken belastingen die door de hoofdentiteit ter zake van aan een vaste inrichting toerekenbaar inkomen zijn verschuldigd blijven buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van die staat, tenzij toepassing wordt gegeven aan de vijfjaarskeuze, bedoeld in het negende lid.

9. In afwijking van het tweede lid kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kiezen dat de betrokken belastingen, bedoeld in artikel 7.5, eerste, derde, vierde en vijfde lid, worden toegerekend overeenkomstig artikel 7.5. Deze keuze is niet van toepassing op de betrokken belastingen, bedoeld in artikel 7.5, eerste lid, gedurende verslagjaren waarin toepassing wordt gegeven aan de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting voor de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd. Indien toepassing wordt gegeven aan deze keuze:

a. worden de aldus toegerekende betrokken belastingen in aanmerking genomen bij de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de groepsentiteit waaraan wordt toegerekend, is gevestigd, indien in die staat geen kwalificerende binnenlandse bijheffingmaatregel van kracht is;

b. blijven de aldus toegerekende betrokken belastingen buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in alle staten waarvoor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel wordt toegepast, indien in de staat waaraan de betrokken belastingen toerekenbaar zouden zijn een kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel van kracht is.

Artikel 8.11f Bijzondere entiteiten

1. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een uiteindelijkmoederentiteit die een doorkijkentiteit is of een vaste inrichting als bedoeld in artikel 10.1, vierde lid, worden verminderd overeenkomstig artikel 10.1.

2. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een uiteindelijkmoederentiteit of een groepsentiteit als bedoeld in artikel 10.2, derde lid, die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel, worden verminderd overeenkomstig artikel 10.2.

3. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in de getoetste staat worden geacht nihil te bedragen, indien:

a. het volledige belang van de uiteindelijkmoederentiteit, bedoeld in het eerste lid, wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.1, eerste en tweede lid;

b. het volledige belang in de uiteindelijkkemoederentiteit, bedoeld in het tweede lid, wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.2, eerste lid, en het volledige inkomen is uitgekeerd als aftrekbaar dividend;

c. het inkomen en alle belastingen van een fiscaal transparante entiteit die geen uiteindelijkkemoederentiteit is, na toepassing van artikel 6.14, eerste lid, worden toegerekend aan:

1°. een of meer vaste inrichtingen op grond van de artikelen 6.14, tweede lid, en 7.5, eerste lid; of

2°. een of meer groepsentiteit-belanghouders op grond van de artikelen 6.14, derde lid, en 7.5, tweede lid.

4. De bijheffing in de getoetste staat wordt geacht nihil te bedragen, indien:

a. het vereenvoudigde effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.11, tweede lid, na toepassing van het eerste en tweede lid ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief;

b. het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van alle entiteiten in de getoetste staat ingevolge het derde lid nihil bedragen.

5. De bijheffing over een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit wordt geacht nihil te bedragen voor een verslagjaar indien zij ten aanzien van al haar groepsentiteit-belanghouders als fiscaal transparant wordt aangemerkt of wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit op grond van artikel 10.5 of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat.

Artikel 8.11g Uitsluitingen

Artikel 8.11 is niet van toepassing ten aanzien van groepsentiteiten:

1. die staatloze groepsentiteiten zijn, tenzij artikel 8.11f, vierde lid, van toepassing is;

2. die beleggingsentiteiten of verzekeringsbeleggingsentiteiten zijn, tenzij artikel 8.11f, zesde lid, van toepassing is;

3. waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van artikel 10.3 of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, en waarvoor aan het begin van het verslagjaar een openstaand saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting bestaat.

Artikel 8.11h Toepassingsvoorwaarden

1. Artikel 8.11 kan voor een getoetste staat voor het eerst worden toegepast in een verslagjaar indien voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen vierentwintig maanden voorafgaand aan de eerste dag van dat verslagjaar een bijheffing verschuldigd is geweest.

2. Indien artikel 8.11 voor een getoetste staat in een verslagjaar niet wordt toegepast nadat het in een eerder verslagjaar voor die getoetste staat is toegepast, kan artikel 8.11 voor die getoetste staat opnieuw worden toegepast in een later verslagjaar, mits voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen vierentwintig maanden na de eerste dag van het verslagjaar waarin artikel 8.11 niet wordt toegepast een bijheffing verschuldigd is geweest.

3. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze, bedoeld in artikel 8.11, vierde lid, maakt, wordt voor de toepassing van het eerste en tweede lid slechts voldaan indien de

in die leden bedoelde periode geen bijheffing verschuldigd is geweest ten aanzien van groepsentiteiten die in de getoetste staat gevestigd zijn en groepsentiteiten waarop die keuze betrekking heeft.

4. Voor de toepassing van het eerste en tweede lid wordt een verslagjaar waarin voor de desbetreffende getoetste staat geen bijheffing is berekend op grond van deze wet of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, aangemerkt als een verslagjaar waarin geen bijheffing verschuldigd is geweest

G

In artikel 8.14, eerste lid, onderdeel a, wordt "eindigt vóór 31 december 2026" vervangen door "eindigt op of vóór 3 januari 2027".

H

Na artikel 8.14 worden drie artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 8.15 Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel

1. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, bedraagt voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, en artikel 5.2, tweede lid, de bijheffing voor iedere laagbelaste groepsentiteit voor een verslagjaar nihil, indien de uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep in het verslagjaar is gevestigd in een staat met een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel als bedoeld in het derde lid.

2. De keuze kan worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026. Indien de keuze is toegepast, bedraagt voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, en artikel 5.2, tweede lid, de bijheffing eveneens nihil ter zake van elk belang in een joint venture of een met een joint venture verbonden partij, voor zover dat belang wordt gehouden door een groepsentiteit van de multinationale groep en de uiteindelijk moederentiteit van die multinationale groep is gevestigd in een staat met een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel.

3. Van een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel in een staat is sprake indien in die staat:

a. een kwalificerend binnenlands belastingstelsel van toepassing is dat vóór 1 januari 2026 in werking is getreden of ten aanzien waarvan een verzoek bij het Inclusive Framework on BEPS is ingediend in 2027 of 2028;

b. een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel van toepassing is dat vóór 1 januari 2026 in werking is getreden of ten aanzien waarvan een verzoek bij het Inclusive Framework on BEPS is ingediend in 2027 of 2028; en

c. een regeling geldt op grond waarvan buitenlandse winstbelasting, waaronder kwalificerende binnenlandse bijheffing, voor verrekening in aanmerking komt.

4. Van een kwalificerend binnenlands belastingstelsel in een staat is sprake indien:

a. een belasting naar de winst wordt geheven tegen een nominaal statutair tarief van ten minste 20%;

b. een kwalificerende binnenlandse bijheffing of een alternatieve minimumwinstbelasting van toepassing is die:

1°. gebaseerd is op het resultaat volgens de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit met inachtneming van toepasselijke aanpassingen, mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van een minimumbelasting;

2°. een nominaal tarief hanteert van ten minste 15%; en

3°. van toepassing is op een substantieel deel van de winst van in die staat gevestigde groepsentiteiten; en

c. het belastingstelsel niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in die staat gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%.

5. Van een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel in een staat is sprake indien een belastingstelsel:

a. van toepassing is op groepsentiteiten die in die staat belastingplichtig zijn voor een belasting naar de winst ter zake van inkomen uit activiteiten gelegen in een andere staat, waaronder wordt begrepen het inkomen van vaste inrichtingen en gecontroleerde lichamen gelegen in een andere staat, ongeacht of dat inkomen wordt uitgekeerd, onder voorbehoud van een beperkt aantal aanpassingen mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van een minimumbelasting;

b. voorziet in voldoende maatregelen tegen uitholling van de belastinggrondslag en winstverschuivingen; en

c. niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in een andere staat gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%.

Artikel 8.16 Uiteindelijkkemoederentiteit veiligehavenregel

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, bedraagt voor de toepassing van artikel 5.2, tweede lid, de bijheffing voor iedere laagbelaste groepsentiteit die is gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd voor een verslagjaar nihil, indien in die staat op 1 januari 2026 een kwalificerend binnenlands belastingstelsel als bedoeld in artikel 8.15, vierde lid, in werking en van toepassing is.

Artikel 8.17 Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel

1. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, bedraagt de bijheffing in een staat die betrekking heeft op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen in een verslagjaar nihil.

2. De bijheffing die betrekking heeft op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen is het verschil tussen de bijheffing in een staat berekend volgens de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen overeenkomstig het derde lid, en de bijheffing in een staat indien de keuze, bedoeld in het eerste lid, niet was gemaakt.

3. Voor de berekening van de bijheffing in een staat volgens de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen worden de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar, berekend op de voet van hoofdstuk 7, vermeerderd met:

a. het bedrag aan verrekening of teruggave van een belastingtegoed dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling dat in het verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast;

b. het bedrag van een verhoogde vergoeding of extra aftrek dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling vermenigvuldigd met het belastingtarief;

c. het bedrag aan inkomen dat is vrijgesteld van belastingheffing en dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling vermenigvuldigd met het belastingtarief; en

d. het bedrag aan inkomen dat tegen een afwijkend voordelig tarief is belast dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling in het verslagjaar waarop een voordelig belastingtarief van toepassing is, vermenigvuldigd met het verschil tussen het nationale belastingtarief en het voordelige belastingtarief.

4. Voor de toepassing van het derde lid bedraagt de vermeerdering van de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar ten hoogste het hoogste van de volgende bedragen:

a. 5,5% van de in het verslagjaar in aanmerking komende loonkosten ter zake van de in het verslagjaar in aanmerking komende werknemers die in die staat activiteiten verrichten voor de multinationale groep of binnenlandse groep in de zin van artikel 8.3, dan wel de afschrijvingen van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen als bedoeld in artikel 8.3, met uitzondering van de afschrijvingen op de materiële vaste activa die in aanmerking zijn genomen ingevolge onderdeel b;

b. indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, 1% van de boekwaarde van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van gronden en andere materiële activa waarop niet wordt afgeschreven.

I

Artikel 13.2 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na "6.9, eerste lid," ingevoegd "8.11a, vierde lid, onderdelen b, c en d, 8.11c, vijfde lid, 8.11bc, tweede lid, 8.11e, negende lid, 8.17, vierde lid, onderdeel b,"

2. In het tweede lid wordt na "8.11, eerste lid," ingevoegd "8.11, vierde lid, 8.11a, vierde lid, onderdeel a, 8.11a, achtste lid, 8.11b, negende, tiende en twaalfde lid, 8.11bb, vierde lid, 8.11bc, vijfde lid, 8.11e, vierde lid, 8.17, eerste lid,"

Artikel II

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met dien verstande dat:

- a. artikel I, onderdelen A, B, C, D, H en I, terugwerkt tot en met 1 januari 2026 en voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026;
- b. artikel I, onderdelen E, F en G, terugwerkt tot en met 31 december 2025 en voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025.

Artikel III

Deze wet wordt aangehaald als: Wet veilighavenregels Wet minimumbelasting 2024.

CONCEPT Rvdr

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

ARTIKEL I

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet minimumbelasting 2024)

In artikel 1.2, eerste lid, van de Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024) zijn de definities opgenomen van begrippen die voor de toepassing van de WMB 2024 van belang zijn.

In samenhang met de voorgestelde kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel in het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 wordt voorgesteld om in artikel 1.2, eerste lid, WMB 2024 een definitie voor het begrip 'kwalificerende fiscale stimuleringsregeling' op te nemen. Onder kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen worden fiscale regelingen verstaan die algemeen beschikbaar zijn en die worden berekend aan de hand van de gemaakte uitgaven in de desbetreffende staat of die worden bepaald aan de hand van de hoeveelheid materiële goederen die in een staat worden geproduceerd. Voorts kan het bedrag van de fiscale regelingen die worden berekend op basis van gemaakte uitgaven, niet hoger zijn dan de gemaakte uitgaven zelf. Kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen hebben doorgaans een direct en duidelijk verband met de investering die ze beogen te stimuleren. Fiscale regelingen berekend aan de hand van het inkomen worden daarom niet gezien als kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen voor de toepassing van deze veiligehavenregel. Onder de definitie vallen alleen regelingen die algemeen beschikbaar zijn voor belastingplichtigen. Indien een fiscale regeling beperkt wordt tot multinationale groepen die binnen de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting vallen, dan is geen sprake van algemeen beschikbare regeling als hier bedoeld.

Voor een nadere toelichting bij de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024.

Artikel I, onderdeel B (artikel 6.5 van de Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 6.5 WMB 2024 regelt dat kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden worden behandeld als inkomen voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit.

In tegenstelling tot kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden hebben kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen geen invloed op het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Daarom wordt voorgesteld om artikel 6.5 WMB 2024 niet van toepassing te laten zijn, wanneer een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed of een kwalificerende verhandelbare belastingtegoed kwalificeert als een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor de toepassing voor kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel.

Voor een nadere toelichting bij de voorgestelde voor kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024.

Artikel I, onderdeel C (artikel 7.2 van de Wet minimumbelasting 2024)

In artikel 7.2 WMB 2024 wordt bepaald welke correcties op het bedrag aan betrokken belastingen moeten worden aangebracht om het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen te bepalen. Op grond van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 wordt het bedrag aan verrekening of teruggaaf van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed of kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed dat in het verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast, toegevoegd aan de betrokken belastingen.

In samenhang met de voorgestelde kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel in het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 wordt voorgesteld om in artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 een uitzondering op te nemen. Voorgesteld wordt om artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 niet van toepassing te laten zijn, wanneer een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed of een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed kwalificeert als een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel.

Voor een nadere toelichting bij de voorgestelde kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024.

Artikel I, onderdeel D (artikel 8.8 van de Wet minimumbelasting 2024)

In artikel 8.8 WMB 2024 is de tijdelijke kwalificerend landenrapport veiligehavenregel (CbCR-veiligehavenregel) opgenomen. De CbCR-veiligehavenregel staat multinationale groepen toe het effectieve belastingtarief te berekenen op basis van het landenrapport en de financiële verslaglegging. Als volgens deze berekening het effectieve belastingtarief ten minste 16% (2025) of 17% (2026 en 2027) is, hoeft de groep de uitgebreide berekening van het effectieve belastingtarief niet te maken en vindt er geen bijheffing plaats op grond van de WMB 2024. Voor de toepassing van deze veiligehavenregel geldt als voorwaarde dat de groep moet beschikken over een kwalificerend landenrapport als bedoeld in artikel 29e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Als onderdeel van het Side-by-Side-pakket is overeengekomen dat de CbCR-veiligehavenregel met een jaar wordt verlengd. Deze veiligehavenregel kan daardoor (eveneens) worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen op of voor 31 december 2027 en eindigen voor 1 juli 2029. De voorgestelde aanpassing in artikel 8.8 WMB 2024regelt deze verlenging.

Artikel I, onderdeel E (artikel 8.11 van de Wet minimumbelasting 2024)

Het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 bevat de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel. Deze veiligehavenregel maakt het mogelijk om onder voorwaarden af te zien van een volledige berekening van de bijheffing voor een getoetste staat indien op basis van vereenvoudigde maatstaven kan worden vastgesteld dat voor die staat geen risico op aanvullende bijheffing bestaat. Als onderdeel van het Side-by-Side-pakket zijn nadere regels vastgesteld voor de toepassing van deze regeling. Deze regels betreffen onder meer de

vaststelling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen, waarbij specifieke regels zijn opgenomen over de behandeling van belastinglatenties, overdrachten van activa en passiva, aanpassingen na afloop van het verslagjaar en kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen die betrekking hebben op reële economische activiteiten en de toepassingsvoorwaarden. Met de voorgestelde wijziging van artikel 8.11 WMB 2024 en de invoeging van de artikelen 8.11a tot en met 8.11h WMB 2024 worden deze internationaal overeengekomen regels in de WMB 2024 opgenomen.

In het voorgestelde artikel 8.11, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de bijheffing voor de in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten voor een verslagjaar nihil bedraagt indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest en voor die getoetste staat voor dat verslagjaar aan een van de twee voorwaarden wordt voldaan. Dat is het geval indien het vereenvoudigde effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief of indien sprake is van een vereenvoudigd verlies.

In het voorgestelde artikel 8.11, tweede lid, WMB 2024 wordt bepaald hoe het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor een getoetste staat voor een verslagjaar wordt berekend. Dit tarief wordt berekend door de vereenvoudigde belastingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11b WMB 2024, te delen door het vereenvoudigde inkomen, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11a WMB 2024, en de uitkomst daarvan te vermenigvuldigen met 100%. Het percentage wordt rekenkundig afgerond op vier decimalen.

De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel wordt toegepast op het niveau van de getoetste staat. In het voorgestelde artikel 8.11, derde lid, WMB 2024 wordt bepaald wat voor de toepassing van dit artikel onder een getoetste staat wordt verstaan. Een getoetste staat bestaat uit groepsentiteiten, daaronder mede begrepen vaste inrichtingen, joint ventures en met een joint venture verbonden partijen, die voor de desbetreffende staat voor toepassing van artikel 8.11 WMB 2024 in één afzonderlijke berekening van het effectieve belastingtarief worden betrokken. Daaronder vallen ook vaste inrichtingen, joint ventures, joint-venture groepen, minderheidsbelanggroepen en stand alone in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten, voor zover daarvoor op grond van de WMB 2024 een afzonderlijke berekening van het effectieve belastingtarief moet worden opgesteld.

In het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid, WMB 2024 is een keuze opgenomen op grond waarvan bepaalde entiteiten mede als groepsentiteit in een getoetste staat kunnen worden aangemerkt. Deze keuze vormt een uitzondering op de hoofdregel van het derde lid, op grond waarvan voor bepaalde entiteiten afzonderlijke berekeningen zouden moeten worden uitgevoerd. Het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid, onderdeel a, WMB 2024 ziet op een groepsentiteit, niet zijnde een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, die op grond van artikel 1.3 WMB 2024 in dezelfde staat is gevestigd. Het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid, onderdeel b, WMB 2024 ziet op een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit die op grond van artikel 1.3 WMB 2024 in dezelfde staat is gevestigd, mits alle groepsentiteit-belanghouders van die entiteit in dezelfde staat zijn gevestigd en geen van die belanghouders heeft gekozen voor toepassing van artikel 10.5 of artikel 10.6 WMB 2026. Deze keuze voorkomt dat binnen één staat meerdere afzonderlijke berekeningen in het kader van de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel moeten worden uitgevoerd voor entiteiten die, gelet op hun

vestigingsplaats en onderlinge samenhang, gezamenlijk in de beoordeling kunnen worden betrokken.

In het voorgestelde artikel 8.11, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld welke gegevensbron wordt gebruikt bij de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat. Aangesloten wordt bij de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

Het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, WMB 2024 regelt een uitzondering op het voorgestelde artikel 8.11, vijfde lid, WMB 2024. De uitzondering ziet op de situatie waarin de kwalificerende binnenlandse bijheffing in een staat wordt berekend op basis van een lokale financiële verslaggevingsstandaard als bedoeld in artikel 8.13, tweede lid, onderdeel c, WMB 2024. In dat geval worden het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor die getoetste staat eveneens op basis van die lokale financiële verslaggevingsstandaard berekend, tenzij die staat voor de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel toestaat dat wordt aangesloten bij de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

In het voorgestelde artikel 8.11, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld welk verslagjaar voor een getoetste staat als overgangsjaar geldt wanneer voor het eerst toepassing wordt gegeven aan artikel 8.11 WMB 2024. Dat is het eerste verslagjaar waarvoor de keuze voor toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel wordt gemaakt, tenzij voor die getoetste staat al een overgangsjaar is vastgesteld op grond van artikel 14.1, achtste lid, WMB 2024. Ingeval al een eerder overgangsjaar is vastgesteld, is dat eerdere jaar het overgangsjaar. Voor dat verslagjaar zijn artikel 14.1, eerste lid en derde lid, WMB 2024 van overeenkomstige toepassing.

In het voorgestelde artikel 8.11, achtste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar kan kiezen om bij de toepassing van artikel 8.11 WMB 2024 tevens toepassing te geven aan artikel 8.17 WMB 2024. Daarmee kan de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel worden toegepast in samenhang met de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel.

Artikel I, onderdeel F (artikel 8.11a tot en met 8.11h van de Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 8.11a (Vereenvoudigd inkomen of verlies)

In het voorgestelde artikel 8.11a, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe het vereenvoudigde inkomen of verlies van een getoetste staat over een verslagjaar wordt bepaald. Het vereenvoudigde inkomen of verlies wordt berekend door op de winst of het verlies voor belastingen over dat verslagjaar de correcties, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, WMB 2024 toe te passen.

In het voorgestelde artikel 8.11a, tweede lid, WMB 2024 wordt bepaald wat onder de winst of het verlies voor belastingen wordt verstaan. Dit bedrag is gelijk aan de nettowinst of het nettoverlies volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard van alle in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten over het verslagjaar, vermeerderd met de belastinglast, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11b, tweede lid, WMB 2024 die in die nettowinst of dat nettoverlies is

begrepen. Hiermee wordt aangesloten bij de financiële gegevens die ook ten grondslag liggen aan de geconsolideerde jaarrekening.

In het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, WMB 2024 worden de correcties geregeld die worden toegepast op de winst of het verlies voor belastingen om op grond van het voorgestelde artikel 8.11a, eerste lid, WMB 2024 het vereenvoudigde inkomen of verlies te bepalen.

Het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdelen a tot en met c, WMB 2024 bevat grondslagaanpassingen. Uitgesloten dividenden als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, WMB 2024 en uitgesloten vermogenswinsten en -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, WMB 2024 blijven buiten aanmerking bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Beleidsmatig niet-aftrekbare kosten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel g, WMB 2024 alsmede boetes en sancties voor zover die meer bedragen dan € 250.000, worden daarentegen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies buiten aanmerking gelaten, voor zover bij de bepaling van de winst of het verlies voor belastingen als kosten in aanmerking zijn genomen.

Het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdeel d, WMB 2024 bevat een sectorspecifieke aanpassing voor betalingen en opbrengsten met betrekking tot aanvullend tier-1-kapitaal. Deze betalingen en opbrengsten worden gecorrigeerd overeenkomstig artikel 6.11 WMB 2024. Deze voorgestelde aanpassing waarborgt dat aanvullend tier-1-kapitaal voor de toepassing van het vereenvoudigde inkomen of verlies op overeenkomstige wijze wordt behandeld als bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdelen e en f, WMB 2024 bevat conditionele aanpassingen voor inbegrepen herwaarderingswinsten en -verliezen en voor inkomen dat verband houdt met fouterstel en stelselwijzigingen ten opzichte van een voorgaande periode. De vereenvoudigde berekening neemt niet alle correcties van artikel 6.2, eerste lid, WMB 2024 over, maar beperkt zich tot correcties die binnen de veilighavenregel nodig zijn om de uitkomst voldoende te laten aansluiten bij de reguliere berekening voor de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting, zonder afbreuk te doen aan de beoogde vereenvoudig. Voor deze posten geldt dat uitsluitend positieve bedragen in aanmerking worden genomen. Indien sprake is van een last of verlies, blijft een correctie achterwege.

In het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, WMB 2024 worden aanvullende aanpassingen geregeld die bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies in aanmerking worden genomen. Voor een aantal van deze aanvullende aanpassingen geldt dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kan kiezen om deze aanvullende aanpassingen wel of juist niet in aanmerking te nemen. Het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, onderdeel a, WMB 2024 regelt dat de aanpassing overeenkomstig artikel 6.10 WMB 2024 van toepassing is, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest deze aanpassing voor het verslagjaar buiten toepassing te laten.

Het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, onderdeel b, WMB 2024 regelt dat de uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart, bedoeld in artikel 6.12 WMB 2024, in beginsel van overeenkomstige toepassing is bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan er echter voor kiezen deze uitsluiting buiten toepassing te laten voor

een periode van vijf verslagjaren waarin de veilighavenregel van artikel 8.11 WMB 2024 van toepassing is en het gezamenlijke inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart positief is. Deze keuze wordt opgenomen in artikel 13.2, eerste lid, WMB 2024. Daardoor geldt de keuze voor een periode van vijf verslagjaren. Na afloop van die periode kan opnieuw een keuze worden gemaakt, tenzij die keuze is herroepen en de beperkingen van het artikel 13.2 WMB 2024 daaraan in de weg staan. De keuze heeft bovendien alleen betekenis voor verslagjaren waarin artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast.

Het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, onderdeel c, WMB 2024 regelt dat asymmetrische valutaresultaten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f WMB 2024 in beginsel buiten aanmerking blijven bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, ervoor kiest deze correctie voor een periode van vijf verslagjaren niet toe te passen.

Het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, onderdeel d, WMB 2024 bevat een vergelijkbare regeling voor aangegroeide pensioenlasten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel 1 WMB 2024. Ook deze blijven buiten aanmerking, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, ervoor kiest deze correctie voor een periode van vijf verslagjaren niet toe te passen.

In het voorgestelde artikel 8.11a, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat een mutatie in verplichtingen aan polishouders van een verzekeringsentiteit die verband houdt met een uitgesloten dividend of een uitgesloten vermogenswinst of -verlies ten aanzien van effecten die worden gehouden voor rekening van de polishouders, niet als kosten in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Hiermee wordt voorkomen dat een daarmee samenhangende last de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies verlaagt, terwijl het corresponderende inkomen buiten aanmerking blijft.

In het voorgestelde artikel 8.11a, zesde lid, WMB 2024 wordt geregeld onder welke voorwaarden de correcties voor inbegrepen herwaarderingswinsten en verliezen en voor inkomen dat verband houdt met fouterstel en stelselwijzigingen achterwege blijven. Dat is het geval indien het desbetreffende inkomen in de getoetste staat waarin de groepsentiteit is gevestigd, is belast tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief en de op dat inkomen betrekking hebbende belasting volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard rechtstreeks in het eigen vermogen is verwerkt. Indien de op het inkomen betrekking hebbende belasting betrekking heeft op een passieve belastinglatentie, moet bovendien sprake zijn van een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, WMB 2024 die is gevormd tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11a, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies ervoor kan kiezen één of meer keuzes of optionele correcties die op grond artikelen 6.2, eerste lid, 6.3, eerste tot en met derde lid, 6.4, 6.6, eerste tot en met vierde lid, 6.7, eerste tot en met zesde lid, en 6.9, eerste en tweede lid, WMB 2024 beschikbaar zijn bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies, eveneens toe te passen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Indien een keuze op grond van hoofdstuk 6 WMB 2024 geldt voor meerdere

verslagjaren of onherroepelijk is, geldt die keuze voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11a WMB 2024 onder dezelfde voorwaarden, voor dezelfde duur en met dezelfde onherroepelijkheid.

In het voorgestelde artikel 8.11a, achtste lid, WMB 2024 wordt een vereenvoudigde berekening geregeld voor een groepsentiteit die uitsluitend wegens beperkte omvang of materialiteit niet is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de groep. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een dergelijke groepsentiteit voor een verslagjaar kiezen voor een vereenvoudigde berekening. In dat geval wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies van die groepsentiteit gelijkgesteld aan de totale inkomsten van die groepsentiteit zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor de betreffende staat. De vereenvoudigde belastingen van die groepsentiteit worden gelijkgesteld aan de acute belastinglast over het verslagjaar zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor die staat. Hiermee wordt aangesloten bij de gegevens uit het kwalificerende landenrapport, zonder dat voor die groepsentiteit een afzonderlijke volledige berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen hoeft plaats te vinden.

Artikel 8.11b (Vereenvoudigde belastingen)

In het voorgestelde artikel 8.11b, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe de vereenvoudigde belastingen van een getoetste staat over een verslagjaar worden bepaald. De vereenvoudigde belastingen worden berekend door de correcties, bedoeld in het voorgestelde derde tot en met elfde lid van dit artikel, toe te passen op de belastinglast van die getoetste staat over dat verslagjaar. Daarmee vormt de belastinglast het uitgangspunt voor de berekening van de vereenvoudigde belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, tweede lid, WMB 2024 wordt bepaald wat voor de toepassing van dit artikel onder de belastinglast van een getoetste staat wordt verstaan. De belastinglast van een getoetste staat bestaat uit de som van de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die in het verslagjaar bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van alle in die getoetste staat gevestigde groepsentiteiten in aanmerking zijn genomen ter zake van betrokken belastingen, bedoeld in artikel 7.1, eerste lid, WMB 2024. Daarnaast worden de op het niveau van de geconsolideerde jaarrekening in aanmerking genomen mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan die groepsentiteiten in aanmerking genomen. Hiermee wordt aangesloten bij de gegevens die voortvloeien uit de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard, met inachtneming van de specifieke vereenvoudigingen en correcties die gelden voor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel.

In het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, WMB 2024 worden de correcties geregeld die worden toegepast op de belastinglast van een getoetste staat om tot de vereenvoudigde belastingen te komen.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel a, WMB 2024 regelt dat de belastinglast wordt verminderd met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan belastingen die geen betrokken belastingen zijn, bedoeld in artikel 7.1, tweede lid, WMB 2024. Daarmee wordt gewaarborgd dat uitsluitend betrokken belastingen deel uitmaken van de vereenvoudigde belastingen.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel b, WMB 2024 regelt de aanpassing voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel als bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdelen b en c, WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel c, WMB 2024 regelt dat de belastinglast wordt verminderd met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan inkomensbestanddelen die niet in aanmerking zijn genomen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, en artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel a. Hiermee wordt voorkomen dat discrepanties ontstaan tussen de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de berekening van de vereenvoudigde belastingen.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel d, WMB 2024 regelt de aanpassing voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een onzekere belastingpositie als bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel d, WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel e, WMB 2024 regelt dat de belastinglast wordt verminderd met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties ten aanzien waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie jaar na afloop van het verslagjaar worden betaald, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel e, WMB 2024. Hiermee wordt voorkomen dat betrokken belastingen in aanmerking worden genomen waarvan onzeker is of zij daadwerkelijk zullen worden betaald.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel f, WMB 2024 regelt de aanpassing voor mutaties in belastinglatenties die betrekking hebben op een onzekere belastingpositie of een uitdeling als bedoeld in artikel 7.3, negende lid, onderdeel a, WMB 2024 voor zover deze mutaties op grond van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel b, WMB 2024 niet in aanmerking zouden worden genomen bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Hiermee wordt gewaarborgd dat dergelijke belastinglatenties pas doorwerken in de vereenvoudigde belastingen voor zover de daarmee samenhangende belastingen daadwerkelijk worden betaald.

In het voorgestelde artikel 8.11b, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat mutaties in belastinglatenties worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief indien de belastinglatenties volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard zijn berekend tegen een belastingtarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief. De herrekening vindt plaats overeenkomstig de wijze van herrekening van artikel 7.3, tweede lid, WMB 2024. Daarbij wordt voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11b, vierde lid, WMB 2024 uitgegaan van de mutatie van het totale bedrag aan belastinglatenties dat bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen voor de getoetste staat in aanmerking wordt genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, vijfde lid, WMB 2024 worden enkele bestanddelen aangewezen die buiten aanmerking blijven bij het bepalen van de mutaties in belastinglatenties. Zo worden mutaties in belastinglatenties in aanmerking genomen zonder rekening te houden met waarderingsvoorzieningen of aanpassingen van de verwerkingsmethode overeenkomstig artikel 7.3, vierde lid, en vijfde lid, onderdeel c, WMB 2024. Daarnaast blijven herzieningen van belastinglatenties als gevolg van een wijziging van het toepasselijke nationale belastingtarief

buiten aanmerking overeenkomstig artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel d, WMB 2024 en blijven belastinglatenties die betrekking hebben op het verkrijgen van een recht op verrekening van belasting en de verrekening van belasting buiten aanmerking, tenzij deze belastinglatenties op grond van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, WMB 2024 kunnen worden aangemerkt als alternatieve verliesverrekeningslatenties.

In het voorgestelde artikel 8.11b, zesde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat mutaties in passieve belastinglatenties die geen betrekking hebben op een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, WMB 2024 in beginsel buiten aanmerking blijven bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen. In een aantal gevallen geldt een uitzondering.

Het voorgestelde artikel 8.11b, zesde lid, onderdeel a, WMB 2024 bevat een uitzondering voor mutaties die voortvloeien uit de herziening van een passieve belastinglatentie die toerekenbaar is aan een overdracht van activa en passiva, indien die overdracht overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.11d WMB 2024 in aanmerking is genomen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen.

Het voorgestelde artikel 8.11b, zesde lid, onderdeel b, WMB 2024 bevat een uitzondering voor mutaties die voortvloeien uit de herziening van een passieve belastinglatentie die in een voorgaand verslagjaar in aanmerking is genomen bij de berekening van het effectieve belastingtarief onder toepassing van een kwalificerende inkomeninclusiemaatregel, een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel of een kwalificerende binnenlandse bijheffing.

In het voorgestelde artikel 8.11b, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen tevens de aanpassingen worden toegepast waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit krachtens deze wet een keuze heeft gemaakt, voor zover deze aanpassingen van invloed zijn op de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, achtste lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kan kiezen om bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard als kosten is toegerekend aan dat verslagjaar, maar dat niet is begrepen in de belastinglast van die getoetste staat, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11b, tweede lid, WMB 2024. Dit betreft een jaarlijkse keuze overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid, die wordt gemaakt voor de desbetreffende getoetste staat. Een bedrag wordt slechts in aanmerking genomen voor zover dit niet reeds bij het bepalen van de belastinglast of de vereenvoudigde belastingen in aanmerking is genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, negende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kan kiezen om bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat betrekking heeft op bestanddelen die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard rechtstreeks in het eigen vermogen dan wel als overige resultaten zijn verwerkt en die bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies op grond van het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdelen e en f, en vijfde lid, WMB 2024 in aanmerking zijn genomen. Deze belastingen worden slechts in aanmerking genomen voor zover

zij niet reeds op grond van het voorgestelde artikel 8.11b, tweede of achtste lid, WMB 2024 in aanmerking zijn genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, tiende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit, in afwijking van het derde lid, onderdeel b, voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kan kiezen een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend handelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel dat volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard als vermindering van de belastinglast is verantwoord en dat in het verslagjaar of in een eerder verslagjaar is ontstaan en nog niet volledig is verrekend of terugontvangen, in aanmerking te nemen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt. Voor zover een bedrag op grond van dit lid in aanmerking is genomen, blijft het buiten aanmerking bij de toepassing van het derde lid, onderdeel b. Dit betreft een jaarlijkse keuze overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid, die wordt gemaakt voor de desbetreffende getoetste staat. De keuze blijft van toepassing totdat de teruggave, het tegoed of het belastingvoordeel volledig is verrekend of terugontvangen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, elfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar ervoor kan kiezen om bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen toepassing te geven aan het keuzeregime voor kwalificerende belastingen overeenkomstig artikel 7.4 WMB 2024.

Artikel 8.11bb (Vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen in vereenvoudigde verliesjaren)

In het voorgestelde artikel 8.11bb, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 een bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt vastgesteld indien in een verslagjaar voor een getoetste staat zowel sprake is van een vereenvoudigd verlies als van een negatief bedrag aan vereenvoudigde belastingen. Hiermee wordt, in aansluiting op de systematiek in artikel 7.2, vijfde en zesde lid, WMB 2024, voorkomen dat in verslagjaren waarin sprake is van een vereenvoudigd verlies, een hoger bedrag aan actieve belastinglatentie kan worden gevormd dan past bij het betreffende verlies.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, tweede lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe het bedrag van de vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt berekend. Het bedrag is gelijk aan het bedrag waarmee de vereenvoudigde belastingen voor het verslagjaar lager zijn dan het vereenvoudigde verlies, vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, derde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat het bedrag van de vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt voortgewenteld. Het bedrag wordt in een volgend verslagjaar opgenomen in de berekening van de vereenvoudigde belastingen dan wel in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen in een verslagjaar waarin de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 niet van toepassing is. Daarbij wordt aangesloten bij de wijze waarop een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave als bedoeld in artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit minimumbelasting 2024 wordt opgenomen in de berekening van de gecorrigeerde betrokken

belastingen. Het bedrag van de vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt op dezelfde voet verminderd.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, vierde lid, WMB 2024 is een alternatieve regeling opgenomen voor verslagjaren gedurende de overgangsperiode. Een multinationale groep of binnenlandse groep kan ervoor kiezen om gedurende de overgangsperiode een verlieslatentie-aanpassing vast te stellen indien de groep in het desbetreffende verslagjaar en in elk daaraan voorafgaand verslagjaar gedurende de overgangsperiode een fiscaal verlies, een vereenvoudigd verlies en per saldo negatieve belastingen heeft gehad. In het voorgestelde artikel 8.11bb, zevende lid, onderdeel b, WMB 2024 is geregeld wat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11bb WMB 2024 wordt verstaan onder overgangsjaar.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe het bedrag van de verlieslatentie-aanpassing wordt berekend. Het voorgestelde artikel 8.11bb, vijfde lid, onderdeel a, WMB 2024 ziet op actieve belastinglatenties ter zake van fiscale verliezen die zijn opgenomen in de belastinglast van de getoetste staat en toerekenbaar zijn aan permanente verschillen. Deze belastinglatenties worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief. Het voorgestelde artikel 8.11b, vijfde lid, onderdeel b, WMB 2024 ziet op in het verslagjaar opgekomen passieve belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan goodwill en andere immateriële activa met een onbepaalde levensduur. Ook deze belastinglatenties worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, zesde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat het bedrag van de verlieslatentie-aanpassing wordt voortgewenteld en in een volgend verslagjaar in mindering komt op het bedrag van de aanwending van de actieve belastinglatentie ter zake van een verlies zoals deze in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen of de gecorrigeerde betrokken belastingen. De vermindering vindt plaats tot ten hoogste nihil. Het bedrag van de verlieslatentie-aanpassing wordt op dezelfde voet verminderd.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, zevende lid, WMB 2024 worden enkele begrippen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 gedefinieerd. Het voorgestelde artikel 8.11bb, zevende lid, onderdeel a, WMB 2024 regelt wanneer sprake is van per saldo negatieve belastingen. Daarvan is sprake indien voor een multinationale groep of binnenlandse groep in een verslagjaar de belastinglast van een getoetste staat, na correctie voor waarderingsvoorzieningen en voor verschillen in de boekhoudkundige verwerking van actieve belastinglatenties, nihil of negatief is. Het voorgestelde artikel 8.11bb, zevende lid, onderdeel b, WMB 2024 bepaalt dat onder overgangsperiode wordt verstaan de periode van vijf opeenvolgende verslagjaren die aanvangt met het eerste verslagjaar waarvoor het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 toepassing vindt.

Artikel 8.11bc (Aanpassing na afloop van het verslagjaar)

In het voorgestelde artikel 8.11bc, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 wordt omgegaan met wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die na afloop van het verslagjaar waarop zij betrekking hebben volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt. Als uitgangspunt geldt dat dergelijke wijzigingen in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de

vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarin zij volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt. Daarmee wordt aangesloten bij het verwerkingsjaar. Door in beginsel aan te sluiten bij het verwerkingsjaar wordt veelal voorkomen dat herrekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen van een voorgaand verslagjaar noodzakelijk is. Op dit uitgangspunt wordt een uitzondering gemaakt indien het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede of vijfde lid, WMB 2024 van toepassing is.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kan kiezen wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die betrekking hebben op een verslagjaar en die binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt, in afwijking van het eerste lid, in aanmerking te nemen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarop die wijzigingen betrekking hebben. Daarmee wordt aangesloten bij het verslagjaar waarop de wijzigingen betrekking hebben in plaats van bij het verwerkingsjaar. De keuze geldt voor alle staten waarop het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast en is niet van toepassing op wijzigingen die verband houden met verrekenprijsaanpassingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11c WMB 2024. Deze keuze staat los van de afzonderlijke keuze die geldt voor verrekenprijsaanpassingen.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, derde lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede lid, WMB 2024, uitwerkt in het eerste verslagjaar waarin die keuze toepassing vindt. Wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die betrekking hebben op het onmiddellijk voorafgaande verslagjaar en die zonder toepassing van de keuze op grond van het eerste lid zouden worden verwerkt in het verslagjaar waarin de keuze voor het eerst toepassing vindt, worden in aanmerking genomen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het verslagjaar waarin de keuze voor het eerst toepassing vindt. Hiermee wordt voorkomen dat dergelijke wijzigingen dubbel in aanmerking worden genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe de herroeping van de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede lid, WMB 2024, uitwerkt. Wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die op grond van de keuze reeds in aanmerking zijn genomen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het voorafgaande verslagjaar, blijven buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarin de keuze wordt herroepen. Hiermee wordt eveneens voorkomen dat wijzigingen dubbel in aanmerking worden genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit onder voorwaarden een netto-afname van betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar buiten aanmerking kan laten bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen van het verslagjaar waarin die netto-afname volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt. Het betreft uitsluitend netto-afnames van

betrokken belastingen die meer dan twaalf maanden na afloop van het desbetreffende verslagjaar worden verwerkt en die geen verband houden met een afname van het vereenvoudigde inkomen of verlies. De netto-afname van betrokken belastingen kan slechts buiten aanmerking blijven indien het in aanmerking nemen daarvan ertoe zou leiden dat het vereenvoudigde effectievebelastingtarief van het verslagjaar waarin de netto-afname wordt verwerkt lager is dan het minimumbelastingtarief.

Het voorgestelde artikel 8.11bc, vijfde lid, onderdeel a, WMB 2024 regelt dat de netto-afname buiten aanmerking kan blijven indien na herrekening van de vereenvoudigde belastingen van het voorgaande verslagjaar voor alle netto-afnames van betrokken belastingen en de aan die afnames toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het vereenvoudigde effectievebelastingtarief voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief.

Het voorgestelde artikel 8.11bc, vijfde lid, onderdeel b, WMB 2024 bevat een vergelijkbare regeling voor situaties waarin het voorgaande verslagjaar niet onder de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 viel. In dat geval wordt beoordeeld of na herrekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen van het voorgaande verslagjaar, met inbegrip van alle netto-afnames van betrokken belastingen en de daaraan toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.1 WMB 2024, voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief.

Artikel 8.11c (Vereenvoudiging verrekenprijzen)

In het voorgestelde artikel 8.11c, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat verrekenprijsaanpassingen bij transacties tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende getoetste staten bij de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel in aanmerking worden genomen in het verslagjaar waarin zij volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt. Daarbij wordt opgemerkt dat de verrekenprijsaanpassingen fiscale aanpassingen zijn die als zodanig niet worden verwerkt in de financiële verslaggeving. In de financiële verslaggeving kan echter wel een als gevolg van de verrekenprijsaanpassing aangepast bedrag aan te betalen belastingen worden verwerkt. Bij die verwerking wordt voor de toepassing van dit lid aangesloten.

In het voorgestelde artikel 8.11c, tweede lid, WMB 2024 wordt bepaald hoe voor de toepassing van dit artikel het bedrag van de aanpassing wordt bepaald. Het gaat om het verschil tussen de prijs die ter zake van een transactie in de financiële verslaggeving is verwerkt en de prijs die voor de berekening van de belastbare winst of het verlies op grond van het arm's-lengthbeginsel in aanmerking wordt genomen. Een dergelijke aanpassing kan onder meer ontstaan naar aanleiding van een 'advance pricing agreement', een eigen correctie van de multinationale groep of een fiscale correctie door een belastingautoriteit.

In het voorgestelde artikel 8.11c, derde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat een dergelijke aanpassing bij alle bij de transactie betrokken groepsentiteiten op overeenkomstige wijze in aanmerking wordt genomen. Indien in één getoetste staat een verrekenprijsaanpassing wordt

verwerkt zonder dat bij de wederpartij een corresponderende aanpassing plaatsvindt, wordt voor de toepassing van het voorgestelde 8.11 WMB 2024 bij die wederpartij een overeenkomstige aanpassing aangebracht. Hiermee wordt voorkomen dat dezelfde transactie binnen de vereenvoudigde berekening asymmetrisch doorwerkt.

In het voorgestelde artikel 8.11c, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld in welk verslagjaar veranderingen in vereenvoudigde belastingen in aanmerking worden genomen als zij voortvloeien uit verrekenprijsaanpassingen. Voorgesteld wordt dat zij in aanmerking worden genomen in hetzelfde verslagjaar als waarin de uit de verrekenprijsaanpassing voortvloeiende belastinglast volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt (verwerkingsjaar). De daarmee samenhangende wijzigingen in vereenvoudigde belastingen worden eveneens in dat verslagjaar in aanmerking genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11c, vijfde lid, WMB 2024 wordt een keuze opgenomen om verrekenprijsaanpassingen en de daarmee samenhangende wijzigingen in betrokken belastingen toe te rekenen aan het verslagjaar waarop de transactie betrekking heeft, mits die aanpassingen binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar in de financiële verslaggeving zijn verwerkt. De in het voorgestelde artikel 8.11c, vijfde lid, WMB 2024 opgenomen keuze vormt een uitzondering op de hoofdregel van het voorgestelde vierde lid. Indien de keuze wordt gemaakt, worden zowel de verrekenprijsaanpassingen als de daarmee samenhangende wijzigingen in betrokken belastingen toegerekend aan het verslagjaar waarop de relevante transactie betrekking heeft (het transaction year), in plaats van aan het accrual year. Deze keuze geldt voor een periode van vijf verslagjaren en wordt uniform toegepast binnen de multinationale groep of binnenlandse groep. De keuze staat los van de vergelijkbare keuze voor overige aanpassingen na afloop van het verslagjaar.

In het voorgestelde artikel 8.11c, zesde lid, WMB 2024 wordt een specifieke regel opgenomen voor transacties tussen groepsentiteiten die in verschillende getoetste staten zijn gevestigd en die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard tegen kostprijs worden verwerkt. Met een verwerking tegen kostprijs wordt hier bedoeld dat de inragroepsoverdracht volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt tegen de boekwaarde van het overgedragen activum onmiddellijk voorafgaand aan de overdracht. In dat geval wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat van de overdragende groepsentiteit aangepast tot het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die transactie in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de belastbare winst of het verlies. Indien de transactie fiscaal niet in aanmerking wordt genomen, wordt conform de OESO-richtsnoeren aangesloten bij de arm's-lengthprijs.

In het voorgestelde artikel 8.11c, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld op welke wijze de verkrijgende groepsentiteit de verkregen activa en passiva verwerkt. De verkrijgende groepsentiteit bepaalt haar vereenvoudigde inkomen of verlies in beginsel op basis van de boekwaarden van de verkregen activa en passiva zoals deze volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard in aanmerking zijn genomen. Daarbij worden samenhangende actieve of passieve belastinglatenties overeenkomstig hoofdstuk 7 WMB 2024 in aanmerking genomen tegen het minimumbelastingtarief. Voor immateriële activa wordt echter uitgegaan van het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die activa in aanmerking wordt genomen. De

werking van het voorgestelde zevende lid kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 1

A Ltd. is gevestigd in staat X en draagt een machine over aan B LLC, gevestigd in staat Y. Zowel A Ltd. als B LLC passen een financiële verslaggevingsstandaard toe die toestaat dat intra-groepsoverdrachten tegen kostprijs worden verwerkt. De machine staat voorafgaand aan de overdracht in de financiële verslaggevingsstandaard van A Ltd. opgenomen voor een boekwaarde van € 1.000. De arm's-lengthwaarde bedraagt € 1.500. Het toepasselijke belastingtarief in staat Y bedraagt 25%. Op grond van het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, WMB 2024 wordt bij A Ltd. uitgegaan van de arm's-lengthprijs van € 1.500. Daardoor wordt bij A Ltd. voor de toepassing van de artikel 6.4 WMB 2024 een winst van € 500 in aanmerking genomen. Voor fiscale doeleinden bedraagt de fiscale waarde van de machine bij B LLC € 1.500, terwijl de boekwaarde volgens de financiële verslaggevingsstandaard € 1.000 bedraagt. B LLC verwerkt de machine voor het bepalen van haar vereenvoudigde inkomen of verlies in beginsel tegen die boekwaarde van € 1.000. Daarnaast wordt een actieve belastinglatentie in aanmerking genomen voor het verschil tussen de fiscale waarde van € 1.500 en de boekwaarde van € 1.000. Deze actieve belastinglatentie bedraagt € 125, berekend over het verschil van € 500 tegen het toepasselijke belastingtarief van 25%. Indien B LLC de machine vervolgens overdraagt aan een andere groepsentiteit terwijl de arm's-lengthwaarde ongewijzigd is gebleven, leidt dit verschil niet opnieuw tot additioneel vereenvoudigd inkomen of verlies. De eerder in aanmerking genomen actieve belastinglatentie wordt in dat geval overeenkomstig hoofdstuk 7 teruggenomen. Hiermee wordt voorkomen dat dezelfde stille reserve meermalen doorwerkt in de berekening van het vereenvoudigde effectieve belastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11c, achtste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat dit artikel van overeenkomstige toepassing is op een overdracht van een activum tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde getoetste staat indien die overdracht leidt tot een verlies en de overeengekomen prijs ter zake van die overdracht niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel. Indien bij een overdracht tussen groepsentiteiten in dezelfde getoetste staat een verlies ontstaat dat fiscaal buiten aanmerking blijft en dat verlies voortvloeit uit een niet-zakelijke overdrachtprijs, wordt het bedrag van dat verlies voor de toepassing van dit artikel aangemerkt als een verrekenprijsaanpassing.

In het voorgestelde artikel 8.11c, negende lid, WMB 2024 wordt bepaald dat voor de toepassing van dit artikel onder arm's-lengthbeginsel wordt verstaan hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 6.4, derde lid, WMB 2024. Hiermee wordt aangesloten bij de reeds in hoofdstuk 6 WMB 2024 opgenomen uitleg van het arm's-lengthbeginsel.

Artikel 8.11d (Vereenvoudiging bij overdracht van activa en passiva)

In het voorgestelde artikel 8.11d WMB 2024 worden bijzondere regels opgenomen voor de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel in situaties waarin activa en passiva worden overgedragen in het kader van een overname of reorganisatie. De regeling beoogt te voorkomen dat verschillen tussen de waardering van activa en passiva volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard en de voor de toepassing van deze wet relevante boekwaarden zonder noodzaak leiden tot vertekeningen in de berekening van het vereenvoudigde effectieve belastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat bij een overdracht van activa en passiva in een verslagjaar waarvoor het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast, het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in beginsel worden bepaald met overeenkomstige toepassing van de artikelen 9.2 en 9.3 WMB 2024. Daarmee sluit het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, WMB 2024 aan bij de reguliere systematiek van de wereldwijde minimumbelasting voor reorganisaties en overdrachten van activa en passiva. Het genoemde eerste lid bepaalt daarbij dat resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen tussen de boekwaarden volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard en de voor de toepassing van deze wet relevante boekwaarden van de overgedragen activa en passiva buiten aanmerking blijven. Hiermee wordt voorkomen dat zogenoemde 'GloBE-to-book differences' zonder meer doorwerken in de berekening van het vereenvoudigde effectieve belastingtarief. Het voorgaande wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 2

Een moederentiteit van een multinationale groep verwerft 100% van de aandelen in groepsentiteit A Co voor een bedrag van € 1.000, terwijl het netto eigen vermogen van A Co € 800 bedraagt. Het verschil van € 200 wordt in de geconsolideerde jaarrekening verwerkt als 'purchase price allocation' (PPA) en volledig toegerekend aan één materieel actief. Voor fiscale doeleinden blijft de fiscale boekwaarde van het actief ongewijzigd, zodat een verschil ontstaat tussen de boekwaarde volgens de financiële verslaggevingsstandaard en de fiscale boekwaarde. Ter zake van dit verschil wordt een passieve belastinglatentie opgenomen van € 30, berekend tegen een belastingtarief van 15%. Vanaf het eerste jaar na acquisitie leidt de PPA tot aanvullende afschrijvingen van € 40 per jaar. Daartegenover staat jaarlijks een vrijval van de passieve belastinglatentie van € 6. Zonder toepassing van het voorgestelde artikel 8.11d WMB 2024 zouden deze verschillen bij de toepassing van hoofdstuk 9 WMB 2024 worden geëlimineerd om aan te sluiten bij de reguliere boekwaarden conform de wereldwijde minimumbelasting. Daardoor zou steeds worden gerekend met een vereenvoudigd inkomen van € 1.000 en vereenvoudigde belastingen van € 150.

Indien er geen regel zou gelden zoals deze is neergelegd in het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, WMB 2024 en, in het verlengde daarvan, de artikelen 9.2 en 9.3 WMB 2024, zou dit kunnen leiden tot hogere afschrijvingen zonder corresponderende passieve belastinglatenties. In het bovenstaande voorbeeld zou dit betekenen dat na de overname van A Co in het kader van een reorganisatie op het niveau van de moedervennootschap een activum met waarde van 800 en goodwill van € 200 op de geconsolideerde balans in aanmerking worden opgenomen. De goodwill zou vervolgens gedurende vijf jaar kunnen worden afgeschreven (€ 40 per jaar), zonder dat daar een passieve belastinglatentie tegenover staat. Hierdoor daalt de winst volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard en daarmee de noemer van effectieve belastingtarief. De regels inzake de 'purchase price allocation' voorkomen dat dit voordeel ontstaat.

In het voorgestelde artikel 8.11d, tweede lid, WMB 2024 wordt een afwijking opgenomen van de hoofdregel van het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, WMB 2024. Indien wordt voldaan aan de voorwaarden, zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, onderdeel a en b, WMB 2024 blijven de resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen in boekwaarden niet buiten aanmerking. Deze regeling berust op de gedachte dat

volledige eliminatie van verschillen in boekwaarden niet noodzakelijk is indien die verschillen zich in de tijd symmetrisch afwikkelen via corresponderende belastinglatenties. In dat geval leiden de verschillen weliswaar tot lagere resultaten volgens de financiële verslaggevingsstandaard, maar ook tot een proportionele verlaging van de vereenvoudigde belastingen, zodat het vereenvoudigde effectieve belastingtarief ongewijzigd blijft.

De volgende voorwaarden zijn in dat verband van toepassing: het genoemde onderdeel a vereist dat de fiscale boekwaarden van de overgedragen activa, met uitzondering van goodwill, en passiva vóór en na de overdracht ongewijzigd blijven. Hiermee wordt de regeling beperkt tot situaties waarin geen fiscale 'step-up' plaatsvindt. Indien de fiscale boekwaarden wel zouden worden aangepast aan de reële waarde, zouden de verschillen niet uitsluitend voortvloeien uit de financiële verslaggeving, maar tevens leiden tot structurele wijzigingen in de fiscale positie van de betrokken groepsentiteiten.

Het genoemde onderdeel b vereist dat met betrekking tot de verschillen in boekwaarden corresponderende actieve of passieve belastinglatenties zijn verantwoord tegen ten minste het minimumbelastingtarief. Hiermee wordt gewaarborgd dat tegenover de verschillen in boekwaarden belastinglatenties staan die de effecten van die verschillen in latere verslagjaren op symmetrische wijze neutraliseren.

In het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, WMB 2024 worden de gevolgen geregeld indien toepassing wordt gegeven aan het tweede lid.

Het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, onderdeel a, WMB 2024 bepaalt dat het resultaat dat voortvloeit uit verschillen in boekwaarden van de overgedragen activa en passiva in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Dit betekent dat aanvullende afschrijvingen of andere resultaten die voortvloeien uit de PPA zichtbaar blijven in de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, onderdeel b, WMB 2024 bepaalt dat de actieve en passieve belastinglatenties die ontstaan als gevolg van die verschillen buiten aanmerking blijven bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen. Hiermee wordt voorkomen dat de initiële vorming van belastinglatenties de vereenvoudigde belastingen beïnvloedt.

Het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, onderdeel c, WMB 2024 bepaalt vervolgens dat de aanwending van die actieve en passieve belastinglatenties wel in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen, daaronder begrepen passieve belastinglatenties die niet kwalificeren als passieve belastinglatenties als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, WMB 2024. Hiermee wordt bereikt dat de effecten van de verschillen in boekwaarden in latere jaren op overeenkomstige wijze doorwerken in zowel het vereenvoudigde inkomen of verlies als de vereenvoudigde belastingen. In het volgende voorbeeld wordt de werking van het tweede tot en met vierde lid geïllustreerd.

Voorbeeld 3

In de jaren 1 tot en met 4 bedraagt het vereenvoudigde inkomen of verlies als gevolg van de aanvullende afschrijvingen € 960 in plaats van € 1.000. Tegelijkertijd bedragen de vereenvoudigde belastingen € 144 in plaats van € 150 als gevolg van de vrijval van de passieve belastinglatentie. Het vereenvoudigde effectieve belastingtarief blijft daardoor 15%. Onder de vereenvoudigde effectieve

belastingtarief-veiligehavenregel is het daarom niet noodzakelijk deze verschillen afzonderlijk te elimineren.

In dit voorbeeld staat er op de commerciële balans aan het begin een latente belastingvordering van (€ 200 aan afschrijvingen * 15%) 30. Bij de vorming van deze latentie heeft dat nog geen invloed op de vereenvoudigde belastingen. De belastinglatentie wordt – nu er wordt afgeschreven – voor een stuk aangewend. Dat maakt dat een deel van de op de balans staande belastinglatentie ook invloed heeft op de vereenvoudigde belastingen. Er wordt in jaar 1 € 40 afgeschreven, waardoor (€ 40*15%) 6 aan latente belastingvorderingen wegvallen. Dit zorgt ervoor dat de vereenvoudigde belastingen licht dalen. De keerzijde ervan is dat ten tijde van de reorganisatie het verschil in boekwaarde in aanmerking is genomen als resultaat voor het vereenvoudigde inkomen of verlies op het niveau van de overdrager.

In het voorgestelde artikel 8.11d, vierde lid, WMB 2024 is een bijzondere regeling opgenomen voor goodwill. Afwaarderingen en afschrijvingen van goodwill die voortvloeien uit een overdracht van activa en passiva worden bijgeteld bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies voor zover die afwaarderingen en afschrijvingen niet corresponderen met een passieve belastinglatentie die is gewaardeerd tegen ten minste het minimumbelastingtarief. De achtergrond hiervan is dat goodwill onder veel financiële verslaggevingsstandaarden niet leidt tot een corresponderende passieve belastinglatentie. Een afwaardering van goodwill ('*goodwill impairment*') verlaagt in dat geval wel het vereenvoudigde inkomen of verlies, maar niet de vereenvoudigde belastingen. Daardoor zou het vereenvoudigde effectieve belastingtarief hoger uitvallen dan zonder goodwill *impairment* het geval zou zijn. In het volgende voorbeeld wordt de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11d, vierde lid, WMB 2024 geïllustreerd.

Voorbeeld 4

In jaar 5 wordt naast de reguliere aanvullende afschrijving van € 40 tevens een goodwill *impairment* van € 30 verwerkt. Zonder correctie zou het vereenvoudigde inkomen of verlies dalen tot € 930, terwijl de vereenvoudigde belastingen € 144 blijven. Het vereenvoudigde effectieve belastingtarief zou daardoor stijgen tot circa 15,5%. Om dit verstorende effect te voorkomen, schrijft het voorgestelde artikel 8.11d, vijfde lid, WMB 2024 voor dat de goodwill *impairment* van € 30 wordt bijgeteld bij het vereenvoudigde inkomen of verlies. Daardoor bedraagt het vereenvoudigde inkomen of verlies opnieuw € 960 en blijft het vereenvoudigde effectieve belastingtarief 15%. De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel vervangt hiermee een systematiek van volledige eliminatie van verschillen door een systematiek van gerichte correctie, waarbij uitsluitend wordt gecorrigeerd indien de symmetrische verwerking ontbreekt.

In het voorgestelde artikel 8.11d, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit in een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast een keuze kan maken als bedoeld in artikel 9.3, vierde lid, WMB 2024 indien in dat verslagjaar voor fiscale doeleinden de boekwaarden van activa en passiva worden aangepast aan de reële waarde als gevolg van een gebeurtenis die leidt tot een overdracht van activa en passiva. Deze bepaling ziet op situaties waarin niet wordt voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, WMB 2024 bijvoorbeeld omdat een fiscale 'step-up' plaatsvindt.

In het voorgestelde artikel 8.11d, zesde lid, WMB 2024 wordt bepaald dat de keuze van het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, WMB 2024 ook kan worden gemaakt met betrekking tot een overdracht van activa en passiva die heeft plaatsgevonden in een eerder verslagjaar, mits die keuze in dat eerdere verslagjaar nog niet beschikbaar was. Hiermee wordt voorkomen dat overdrachten die hebben plaatsgevonden vóór de invoering van deze regeling blijvend buiten de reikwijdte van de keuze zouden vallen terwijl de effecten daarvan nog doorwerken in de financiële verslaggeving.

In het voorgestelde artikel 8.11d, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe het resultaat dat voortvloeit uit de aanpassing van de boekwaarden van activa en passiva wordt verwerkt indien toepassing wordt gegeven aan het voorgestelde artikel 8.11d, zesde of zevende lid, WMB 2024. Dat resultaat wordt in aanmerking genomen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt, dan wel gespreid over vijf verslagjaren overeenkomstig artikel 9.3, vierde lid, WMB 2024. Hiermee wordt aangesloten bij de systematiek van hoofdstuk 9 WMB 2024 en wordt voorkomen dat substantiële verschillen in boekwaarden volledig in één verslagjaar doorwerken in de berekening van het vereenvoudigde effectieve belastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11d, achtste lid, WMB 2024 wordt voor de toepassing van dit artikel gedefinieerd wat onder een overdracht van activa en passiva wordt verstaan.

Het voorgestelde artikel 8.11d, achtste, onderdeel a, WMB 2024 ziet op transacties waarbij activa en passiva worden overgedragen in samenhang met de verwerving van een beslissend eigendomsbelang in een entiteit, met uitzondering van transacties als bedoeld in artikel 9.2, tweede lid, WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.11d, achtste, onderdeel b, WMB 2024 ziet op reorganisaties als bedoeld in hoofdstuk 9 WMB 2024. Hiermee wordt aangesloten bij de reikwijdte van de regels inzake de wereldwijde minimumbelasting voor transacties die leiden tot een overdracht van activa en passiva in het kader van overnames en reorganisaties.

In het voorgestelde artikel 8.11d, negende lid, WMB 2024 wordt de temporele reikwijdte van dit artikel geregeld. Dit artikel is niet alleen van toepassing op overdrachten van activa en passiva die plaatsvinden in het verslagjaar waarop artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast, maar ook op overdrachten die in eerdere verslagjaren hebben plaatsgevonden, indien en zolang de overgedragen activa en passiva worden verantwoord in de financiële verslaggeving die wordt gebruikt bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Daarmee wordt gewaarborgd dat de regeling blijft doorwerken zolang de effecten van de overdracht nog doorwerken in de relevante financiële verslaggeving, bijvoorbeeld via afschrijvingen, afwaarderingen of aanwending van belastinglatenties.

Artikel 8.11e (Grensoverschrijdende toerekening van inkomen en belastingen)

Het voorgestelde artikel 8.11e WMB 2024 ziet op de grensoverschrijdende toedeling van het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen tussen groepsentiteiten ingeval één van beide groepsentiteiten een vaste inrichting, een doorkijkentiteit, een gecontroleerd buitenlands lichaam of een hybride entiteit is en de andere groepsentiteit de hoofdentiteit – ingeval van een vaste inrichting – of – in de overige gevallen – de groepsentiteit-belanghouder is.

In het voorgestelde artikel 8.11e, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat voor de toedeling van het vereenvoudigde inkomen ingeval van een vaste inrichting of een doorkijkentiteit de bepaling van artikel 6.13, onderscheidenlijk 6.14, WMB 2024 wordt gevolgd. Voor de toedeling van de vereenvoudigde belastingen ingeval van een doorkijkentiteit wordt de systematiek van artikel 7.5, tweede lid, WMB 2024 gevolgd. Grosso modo komen die bepalingen erop neer dat voor een vaste inrichting het inkomen wordt bepaald aan de hand van de aparte financiële verslaggeving die voor een vaste inrichting wordt aangehouden (veelal voor belastingdoeleinden). Voor doorkijkentiteiten geldt dat het inkomen van de doorkijkentiteit wordt toegedeeld aan de groepsentiteit-belanghouder, tenzij sprake is van een onderliggende vaste inrichting. Dezelfde toedeling aan de groepsentiteit-belanghouder geldt ook voor de belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11e, tweede lid, WMB 2024 wordt het uitgangspunt geregeld voor de toedeling van grensoverschrijdende vereenvoudigde belastingen. Op grond van de 'hoofdregels' van artikel 7.5, eerste en derde tot en met vijfde lid, WMB 2024 wordt een aantal belastingen toegerekend aan de entiteit waaraan het daarmee verband houdende inkomen wordt toebedeeld; dit wordt ook wel omschreven als een 'push-down' van die belastingen. Het betreft de belastingen die worden geheven bij de hoofdentiteit of de groepsentiteit-belanghouder en die verband houden met het inkomen van een vaste inrichting, een gecontroleerd buitenlands lichaam of een hybride entiteit alsmede belastingen op uitdelingen aan de groepsentiteit-belanghouder. Echter, voor de berekening van de vereenvoudigde belastingen worden deze grensoverschrijdende belastingen omwille van de vereenvoudiging in geen enkele getoetste staat in aanmerking genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11e, derde lid, WMB 2024 wordt een uitzondering op het voorgestelde artikel 8.11e, tweede lid, WMB 2024 geregeld. Op grond van deze uitzondering worden de bronbelastingen op winstuitdelingen door een groepsentiteit, welke bronbelastingen worden geheven door de staat waarin die groepsentiteit is gevestigd, wel in aanmerking genomen bij de berekening van de vereenvoudigde belastingen.

Het voorgestelde artikel 8.11e, vierde lid, WMB 2024 bevat eveneens een uitzondering op het uitgangspunt van het voorgestelde artikel 8.11, tweede lid, WMB 2024 dat een aantal grensoverschrijdende belastingen nergens in aanmerking wordt genomen. Dit betreft de zogenoemde vereenvoudigingskeuze vaste inrichting. Op grond van deze vereenvoudigingskeuze worden het inkomen en de belastingen van een vaste inrichting toegerekend aan de hoofdentiteit. De vereenvoudigingskeuze vaste inrichting geldt per verslagjaar en per getoetste staat.

In het voorgestelde artikel 8.11e, vierde lid, wordt geregeld dat voor de toepassing van de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting aan de volgende – cumulatieve – vereisten moet zijn voldaan:

- In de staat van de hoofdentiteit worden de inkomsten uit een vaste inrichting die is gelegen in een andere staat, aan de belastingheffing onderworpen.
- In de staat van de hoofdentiteit zijn maatregelen gericht tegen hybride mismatches van toepassing welke maatregelen vergelijkbaar zijn met de bepalingen in afdeling 2.2a van de Wet Vpb 1969 en die zijn gebaseerd op actiepunten 2 van het BEPS-project¹.

¹ Het OESO/G20-project tegen grondslaguitholling en winstverschuiving (Base Erosion and Profit Shifting).

- De uitgestelde belastingen die worden geheven over het inkomen van de hoofdentiteit, met inachtneming van de uitgaven die toerekenbaar zijn aan de binnenlandse activiteiten, zijn niet opgenomen in de acute en latente belastinglast tegen een lager tarief dan het minimumtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11e, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat onder de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting de volgende toedeling van toepassing is:

- Het vereenvoudigde inkomen of verlies van een vaste inrichting wordt toegedeeld aan dat van de hoofdentiteit voor zover dat inkomen of verlies ook wordt meegenomen bij de berekening van de verschuldigde belasting over het belastbare inkomen uit de vaste inrichting.
- De acute en latente betrokken belastingen van de hoofdentiteit die verband houden met het inkomen of verlies van de vaste inrichting, worden in aanmerking genomen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen van de getoetste staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd.
- Bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd, wordt rekening gehouden met de verrekening of vermindering op het niveau van de staat van de hoofdentiteit van de belasting die in de staat van de vaste inrichting is geheven. Dat wil zeggen dat het bedrag van de verrekening of vermindering wordt opgeteld bij de vereenvoudigde belastingen van de staat van de hoofdentiteit. Dat bedrag mag niet hoger zijn dan het nominale belastingtarief van de staat van de hoofdentiteit vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van de vaste inrichting. Het bedrag aan verrekening of vermindering bestaat niet uitsluitend uit de verrekening of vermindering die ziet op het desbetreffende verslagjaar, maar omvat ook het bedrag aan te verrekenen of verminderen belasting uit eerdere jaren dat is voortgewenteld naar dat verslagjaar.
- Bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen – of het kwalificerende inkomen en de betrokken belastingen – van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen, zijn artikel 6.13, zesde lid, en artikel 7.5, achtste lid, WMB 2024 niet van toepassing. Indien die bepalingen wel van toepassing zouden zijn, dan zouden het inkomen en de belastingen in de staat van de vaste inrichting (voor de winstbelasting), niet meer aan die staat worden toegerekend voor zover sprake is van de inhaal van een verrekenbaar verlies uit die vaste inrichting (voor de winstbelasting) in de staat van de hoofdentiteit.

In het voorgestelde artikel 8.11e, zesde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat indien sprake is geweest van een vereenvoudigd verlies van de vaste inrichting dat in mindering is gekomen op het vereenvoudigde inkomen in de staat van de hoofdentiteit, dat verlies eerst moet worden ingehaald. Dat betekent dat de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting van toepassing blijft totdat in de staat van de hoofdentiteit hetzelfde bedrag aan inkomen uit de vaste inrichting is begrepen in de vereenvoudigde belastingen als in de staat van de vaste inrichting.

In het voorgestelde artikel 8.11e, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat indien de belastingverrekening of -vermindering voor in het buitenland geheven belasting in de staat van de

hoofdentiteit te herleiden is naar verscheidene in het buitenland geheven belastingen, een evenredige toerekening geldt om te bepalen welk deel ziet op de belasting van de vaste inrichting. Het aan de vaste inrichting toe te rekenen deel van de belastingverrekening of -vermindering wordt bepaald door het totale bedrag van de verrekening of de verminderings te vermenigvuldigen met de breuk van het inkomen van de vaste inrichting gedeeld door het totale buitenlandse inkomen. Ook hier geldt dat bedrag van de in aanmerking te nemen verrekening of vermindering niet hoger mag zijn dan het nominale belastingtarief van de staat van de hoofdentiteit vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van de vaste inrichting. Dat wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 5

Het totale buitenlandse inkomen van A Co, die gevestigd is in staat Y bedraagt € 150, waarvan € 100 betrekking heeft op een vaste inrichtingen in staat X en € 50 op royalty-inkomen. Bij een totaalbedrag aan belastingverrekening van € 15 wordt de aan de vaste inrichting toe te rekenen bedrag aan verrekening gesteld op € 10, namelijk $€ 15 \times € 100 / € 150$.

In het voorgestelde artikel 8.11e, achtste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting geen betrekking heeft op het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. De belasting die betrekking heeft op het inkomen van de vaste inrichting en die wordt geheven op het niveau van de hoofdentiteit, wordt niet meegenomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in de staat van de vaste inrichting.

In het voorgestelde artikel 8.11e, negende lid, WMB 2024 wordt nog een uitzondering op het uitgangspunt van het tweede lid geregeld. Het gaat hier om een keuzemogelijkheid die gemaakt wordt voor een periode van vijf verslagjaren en geldt voor de gehele multinationale groep. Op grond van deze uitzondering worden de belastingen die betrekking hebben op het inkomen van een vaste inrichting, een gecontroleerd buitenlands lichaam of een hybride entiteit alsmede belastingen op uitdelingen aan de groepsentiteit-belanghouder, en die worden geheven op het niveau van de hoofdentiteit of groepsentiteit-belanghouder, wel meegenomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in de staat van de vaste inrichting of de groepsentiteit; een 'push-down' van belasting geheven op het niveau van de hoofdentiteit of de groepsentiteit-belanghouder derhalve. Bij het bepalen van de belasting die wordt toegedeeld aan een gecontroleerd buitenlands lichaam moet rekening worden gehouden met de beperkingen van artikel 7.5, zesde en zevende lid, WMB 2024. De keuze kan niet worden gemaakt indien voor de hoofdentiteit de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting is gemaakt. De keuzemogelijkheid van het voorgestelde artikel 8.11e, negende lid, WMB 2024 is evenmin voorhanden indien in de staat van de vaste inrichting of de groepsentiteit een binnenlandse bijheffing van toepassing is. In dat geval worden de belastingen die aan de laatstgenoemde staat zouden worden toegerekend (moest er geen binnenlandse bijheffing van toepassing zijn) nergens in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen.

Artikel 8.11f (Bijzondere entiteiten)

In het voorgestelde artikel 8.11f WMB 2024 zijn voor de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel specifieke regels opgenomen voor bijzondere entiteiten.

In het voorgestelde artikel 8.11f, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 wordt omgegaan met een uiteindelijke moederentiteit die een doorkijkentiteit is of een vaste inrichting als bedoeld in artikel 10.1, vierde lid, WMB 2024. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van die uiteindelijke moederentiteit worden verminderd overeenkomstig artikel 10.1 WMB 2024. Hiermee wordt gewaarborgd dat wordt aangesloten bij de thans geldende bepaling voor doorkijkentiteiten die een uiteindelijke moederentiteit zijn.

In het voorgestelde artikel 8.11f, tweede lid, WMB 2024 wordt een vergelijkbare regeling opgenomen voor een uiteindelijke moederentiteit of groepsentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaar dividendstelsel als bedoeld in artikel 10.2 WMB 2024. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van die entiteit worden verminderd overeenkomstig artikel 10.2 WMB 2024. Hiermee wordt gewaarborgd dat wordt aangesloten bij de thans geldende bepaling voor uiteindelijke moederentiteiten die onderworpen zijn aan een aftrekbaar dividendstelsel.

Een vereenvoudiging is opgenomen in het voorgestelde artikel 8.11f, derde lid, WMB 2024. Hierin wordt bepaald wanneer het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in de getoetste staat worden geacht nihil te bedragen in bepaalde situaties. De eerste situatie geldt wanneer het volledige belang van de uiteindelijke moederentiteit, bedoeld in het eerste lid, wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.1, eerste en tweede lid, WMB 2024. De tweede situatie geldt wanneer het volledige belang in de uiteindelijke moederentiteit of groepsentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaar dividendstelsel wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.2, eerste lid, WMB 2024 en het volledige inkomen is uitgekeerd als aftrekbaar dividend. De laatste situatie heeft betrekking op fiscaal transparante entiteiten die geen uiteindelijke moederentiteit zijn. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een dergelijke entiteiten worden geacht nihil te bedragen indien al het inkomen en alle belastingen van die entiteit, na toepassing van artikel 6.14, eerste lid, WMB 2024 worden toegerekend aan een of meer vaste inrichtingen of aan een of meer groepsentiteit-belanghouders.

De vereenvoudiging in het voorgestelde artikel 8.11f, vierde lid, WMB 2024 heeft betrekking op wanneer de bijheffing in de getoetste staat wordt geacht nihil te bedragen. Dit is allereerst het geval wanneer het vereenvoudigde effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.11, tweede lid, WMB 2024 na toepassing van het eerste en tweede lid ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Daarnaast wordt de bijheffing in de getoetste staat geacht nihil te bedragen wanneer het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van alle entiteiten in de getoetste staat ingevolge het derde lid nihil bedragen.

In het voorgestelde artikel 8.11f, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de bijheffing ter zake van een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit geacht wordt nihil te bedragen voor een verslagjaar indien die entiteit ten aanzien van al haar groepsentiteit-belanghouders als fiscaal transparant wordt aangemerkt of wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit op

grond van artikel 10.5 WMB 2024 of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat. Daarmee wordt aangesloten bij de behandeling van dergelijke entiteiten binnen hoofdstuk 10 van de WMB 2024.

Artikel 8.11g (Uitsluitingen)

In het voorgestelde artikel 8.11g WMB 2024 is opgenomen welke entiteiten niet in aanmerking komen voor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel in het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024. Deze entiteiten betalen doorgaans geen belasting in een staat en hebben daardoor waarschijnlijk niet voldoende vereenvoudigde belastingen om te voldoen aan de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel.

Het voorgestelde artikel 8.11g, eerste lid, WMB 2024 bepaalt dat de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel niet van toepassing is op staatloze groepsentiteiten in een getoetste staat. Een uitzondering geldt voor staatloze groepsentiteiten die fiscale transparante entiteiten zijn en waarvoor het voorgestelde artikel 8.11e, vierde lid, WMB 2024 van toepassing is. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen worden dan onder bepaalde voorwaarden geacht nihil te bedragen.

Het voorgestelde artikel 8.11g, tweede lid, WMB 2024 bepaalt dat beleggingsentiteiten niet in aanmerking komen voor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel, tenzij het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, WMB 2024 van toepassing is. Wanneer een beleggingsentiteit als fiscaal transparant wordt aangemerkt of wordt behandeld als fiscaal transparante entiteit op grond van artikel 10.5 WMB 2024, bedraagt de bijheffing nihil ingevolge het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.11g, derde lid, WMB 2024 ziet op groepsentiteiten die onderworpen zijn aan een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel en waarvoor artikel 10.3 WMB 2024 van toepassing is. Wanneer er een openstaand saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting in een staat bestaat in het begin van het verslagjaar dan komen deze groepsentiteiten niet in aanmerking voor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel.

Artikel 8.11h (Toepassingsvoorwaarden)

In het voorgestelde artikel 8.11h, WMB 2024 is voor de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel opgenomen welke toetredingsregels er gelden om selectief gebruik van de veilig havenregel te voorkomen.

Het voorgestelde artikel 8.11h, eerste lid, WMB 2024 bepaalt dat de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel voor het eerst kan worden toegepast indien voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen vierentwintig maanden voorafgaand aan de eerste dag van dat verslagjaar een bijheffing verschuldigd is geweest.

Het voorgestelde artikel 8.11h, tweede lid, WMB 2024 heeft betrekking op de herintredingsregel en bepaalt vanaf wanneer een getoetste staat opnieuw de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel kan toepassen. Dit is het geval wanneer voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen 24 maanden na de eerste dag van het verslagjaar de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel niet wordt

toegepast een bijheffing verschuldigd is geweest. Herintreding onder de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel is mogelijk gemaakt vanwege het permanente karakter van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel.

Het voorgestelde artikel 8.11h, derde lid, WMB 2024 heeft betrekking op de situatie dat een groep heeft gekozen om entiteiten in dezelfde staat aan te merken als een getoetste staat overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid. Aan het voorgestelde artikel 8.11h, eerste en tweede lid, WMB 2024 is dan slechts voldaan indien geen bijheffing verschuldigd is geweest ten aanzien van zowel de in die staat gevestigde groepsentiteiten als de groepsentiteiten waarop die keuze betrekking heeft.

Het voorgestelde artikel 8.11h, vierde lid, WMB 2024 bepaalt dat voor de toepassing van het genoemde eerste en tweede lid een verslagjaar waarin voor de desbetreffende getoetste staat geen bijheffing wordt berekend, wordt aangemerkt als een verslagjaar waarin geen bijheffing verschuldigd is geweest.

Artikel I, onderdeel G (artikel 8.14 van de Wet minimumbelasting 2024)

Met deze wijziging wordt artikel 8.14, eerste lid, onderdeel a, WMB 2024 in overeenstemming gebracht met de door het IF vastgestelde administratieve richtsnoeren inzake de toepassing van de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilige haven op multinationale groepen met een 52- of 53-wekenboekjaar. Op grond van de oorspronkelijke regeling gold als voorwaarde dat het verslagjaar eindigt vóór 31 december 2026. Het IF heeft verduidelijkt dat de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilige haven eveneens van toepassing kan zijn op een verslagjaar dat aanvangt op of vóór 31 december 2025 en eindigt op of vóór 3 januari 2027. Daarmee wordt voorkomen dat multinationale groepen met een 53-wekenboekjaar buiten de reikwijdte van de veiligehavenregel vallen uitsluitend als gevolg van de lengte van hun verslagjaar.

Artikel I, onderdeel H (artikel 8.15 tot en met 8.17 van de Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 8.15 (Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel)

Op grond van het voorgestelde artikel 8.15, eerste lid, WMB 2024 leidt de toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel ertoe dat, indien daarvoor wordt gekozen door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit, de bijheffing op nihil wordt gesteld ten aanzien van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel over de binnenlandse en buitenlandse winsten van multinationale groepen, waarvan de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd in een kwalificerende jurisdictie. Om voor de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel te kwalificeren, dient een jurisdictie te beschikken over een kwalificerend belastingstelsel. Een dergelijk stelsel moet een minimumbelastingniveau waarborgen over zowel binnenlandse als wereldwijde winsten van een multinationale groep. In dat verband gelden er criteria op basis waarvan moet worden beoordeeld of sprake is van een zogenoemd kwalificerend binnenlands belastingstelsel en een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel op grond van het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderscheidenlijk vijfde lid, WMB 2024. Deze toepassingsvoorwaarden zijn een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve criteria.

In het voorgestelde artikel 8.15, tweede lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.15, eerste lid, WMB 2024, alleen kan gelden voor de verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026. Indien deze keuze is gemaakt vindt er ook geen bijheffing plaats ter zake van elk belang in een joint venture of een met de joint venture verbonden partij.

Het voorgestelde artikel 8.15, derde lid, WMB 2024 bepaalt dat jurisdicties die lid zijn van het IF vanaf 2026 alleen in 2027 of 2028 nog een verzoek kunnen indienen ter beoordeling door het IF of zij aan de criteria voldoen voor de toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel.

In het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat sprake is van een kwalificerend binnenlands belastingstelsel indien een statutair vennootschapsbelastingtarief van ten minste 20% van toepassing is, ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel a, WMB 2024. Hierbij wordt rekening gehouden met algemene vrijstellingen of gelijksoortige preferentiële regimes, alsmede met vennootschapsbelastingen die worden geheven door lagere overheden. Het wettelijke nominale belastingtarief is het belastingtarief dat over het algemeen wordt geheven ten aanzien van multinationale groepen op basis van een veelomvattende winstbelastinggrondslag. In dat kader moet het gaan om een belastinggrondslag waarop geen wezenlijke uitzonderingen van toepassing zijn. Ten tweede dient er ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, WMB 2024 een binnenlandse bijheffing of alternatieve binnenlandse minimumbelasting met een tarief van ten minste 15% van kracht te zijn die van toepassing is op een substantieel deel van de binnenlandse winsten van een multinationale groep die onder de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting valt. Bij een alternatieve binnenlandse minimumbelasting worden ondernemingen belast op basis van het hoogste bedrag van de belastingplicht volgens de regels van de alternatieve minimumbelasting of het bedrag van de belastingplicht volgens de reguliere vennootschapsbelasting. Ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, subonderdeel 1°, WMB 2024 dient een alternatieve minimumbelasting, dan wel kwalificerende binnenlandse bijheffing, gebaseerd te zijn op de winst volgens de financiële verslaggevingsstandaard (van de multinationale groep als geheel of van een deel daarvan). Voor aanpassingen hierop geldt dat deze zijn toegestaan, mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Aanpassingen aan de winst op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die bijvoorbeeld gericht zijn op het overnemen van afschrijvingsschema's uit het belastingstelsel of op het in lijn brengen met de fiscale behandeling van een beloning in aandelen, worden geacht in overeenstemming te zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Daarnaast zou een uitsluiting van inkomsten met een hoog belastingtarief van de alternatieve minimumbelasting eveneens in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Verder kan de vennootschapsbelasting worden gecompenseerd door buitenlandse of binnenlandse belastingtegoeden (tax credits), mits deze tegoeden in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting.

De alternatieve minimumbelasting zou bijvoorbeeld van toepassing kunnen zijn op het wereldwijde inkomen van de belastingplichtige waarbij belastingtegoeden voor buitenlandse belastingen meetellen om aan het vereiste minimumtarief te voldoen. Ingevolge het voorgestelde

artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, subonderdeel 2°, WMB 2024 dient de alternatieve minimumwinstbelasting een nominaal tarief te hanteren van 15%. Het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, subonderdeel 3°, WMB 2024 vereist daarbij dat de alternatieve minimumwinstbelasting van toepassing is op een substantieel deel van de winst van in die staat gevestigde groepsentiteiten. De alternatieve minimumwinstbelasting hoeft niet te gelden voor iedere individuele groepsentiteit in een bepaalde staat die onderworpen is aan de wereldwijde minimumbelasting, maar dient de totale in een staat behaalde winst die gemaakt wordt door groepsentiteiten die onderworpen zijn aan de wereldwijde minimumbelasting te belasten met de alternatieve minimumwinstbelasting. Op deze wijze wordt er toch voldaan aan de eis dat de alternatieve minimumwinstbelasting van toepassing moet zijn op een substantieel deel van de winst van aan wereldwijde minimumbelasting onderworpen groepsentiteiten gevestigd in een bepaalde staat, ondanks dat er een deel van deze groepsentiteiten niet belast wordt door de alternatieve minimumwinstbelasting.

Naast deze kwalificerende alternatieve minimumwinstbelasting vereist het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel c, WMB 2024 dat het belastingstelsel niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in die jurisdictie gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%. Voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel geldt – kort gezegd – dat er zowel actief als passief inkomen uit activiteiten gelegen in een andere jurisdictie in aanmerking wordt genomen. De beoordeling hiervan moet worden gebaseerd op de opzet en de werking van de minimumbelastingregels, met inbegrip van de toepasselijke veiligheidsbepalingen en met inachtneming van eenzelfde behandeling van stimuleringsmaatregelen, waaronder de gunstige behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Verder moet de beoordeling zijn gebaseerd op een pragmatische inschatting van de algehele werking van het belastingstelsel dat van toepassing is in de betreffende jurisdictie, inclusief de beschikbaarheid en behandeling van belastingtegoeden en -faciliteiten binnen dat stelsel. De enkele mogelijkheid dat een multinationale groep in een hypothetisch scenario zou zijn onderworpen aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst, betekent niet dat een jurisdictie niet aan dit criterium voldoet. Een jurisdictie zou bijvoorbeeld aan dit criterium kunnen voldoen als het een vennootschapsbelastingregime hanteert met een effectief belastingtarief van iets minder dan 15% over bepaalde type inkomsten, maar de multinationale groep die van deze faciliteit gebruik maakt, waarschijnlijk aanzienlijke andere inkomsten uit binnenlandse activiteiten heeft die ruim boven de 15% worden belast, waardoor het gemiddelde belastingtarief zeer waarschijnlijk boven de 15% ligt. Een belastingstelsel voldoet niet aan dit criterium wanneer multinationale groepen in deze jurisdictie in aanmerking komen voor belastingvoordelen waarvan de potentiële omvang en het gewicht een zodanig materieel risico met zich brengen dat een multinationale groep onderworpen zal zijn aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst. Dit criterium moet in zijn geheel, over een langere periode en op geaggregeerd niveau worden beschouwd en niet afzonderlijk voor elke multinationale groep. Aan dit criterium kan worden voldaan door de toepassing van de alternatieve minimumbelasting. Daarnaast kan ook rekening worden gehouden met eventuele wettelijke regelingen ter bestrijding van BEPS²-risico's.

² Base Erosion and Profit Shifting.

In het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld aan welke eisen moet worden voldaan voor het bepalen of er sprake is van een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel.

Voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel geldt ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, onderdeel a, WMB 2024 in de eerste plaats dat een belastingstelsel van toepassing is op zowel actief als passief buitenlands inkomen van buitenlandse dochtermaatschappijen, met slechts beperkte uitzonderingen. Het moet gaan om een alomvattend belastingstelsel dat van toepassing is op vennootschappen met buitenlands inkomen. De grondslag voor de berekening van buitenlands inkomen moet breed zijn en mag geen materiële uitzonderingen bevatten. Het inkomen moet zowel het actieve als het passieve inkomen van gecontroleerde buitenlandse vennootschappen omvatten, zelfs wanneer dat inkomen niet aan de aandeelhouders wordt uitgekeerd. Voor deze doeleinden moet onder gecontroleerde buitenlandse vennootschap elke buitenlandse vennootschap worden verstaan die wordt gecontroleerd door een aandeelhouder in de kwalificerende jurisdictie. Beperkte uitzonderingen op de belastbare inkomsten zijn mogelijk, mits deze uitzonderingen in lijn zijn met de beleidsdoelstellingen van minimumbelasting. Bijvoorbeeld wanneer de regeling alleen inkomsten uitsluit die in het land van herkomst doorgaans tegen een hoog tarief worden belast (bijvoorbeeld inkomsten uit de winningssector, zoals olie en gas). Daarnaast dient een belastingstelsel, in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, onderdeel b, WMB 2024 over voldoende mechanismen te beschikken om BEPS-risico's adresseren. Het kwalificerende buitenlandse belastingstelsel moet gerichte en doeltreffende mechanismen bevatten die zijn ontworpen om aanmerkelijke BEPS-risico's aan te pakken. Een stelsel zou bijvoorbeeld aan dit criterium kunnen voldoen door regels te hanteren die voorkomen dat de belasting over passief en in het buitenland laagbelast inkomen wordt gecompenseerd door verrekening met belastingtegoeden (tax credits) die betrekking hebben op actief en in het buitenland hoogbelast inkomen. Op dezelfde wijze zou een stelsel aan dit criterium kunnen voldoen door een belastingplichtige te verplichten om afzonderlijk rekening te houden met inkomsten uit CFC'³s die onderworpen zijn aan een laag belastingtarief en inkomsten die onderworpen zijn aan een hoog belastingtarief. Tot slot geldt als voorwaarde voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel op grond van het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, onderdeel c, WMB 2024 dat er geen materieel risico is dat de buitenlandse winsten van multinationale groepen die onder de wereldwijde minimumbelasting zouden vallen en hun uiteindelijkkmoederentiteit in de jurisdictie hebben, onderworpen zijn aan een effectief tarief van minder dan 15%. De beoordeling van dit criterium moet worden gemaakt op basis van de opzet en werking van de wereldwijde minimumbelasting. De toelichting op het derde criterium voor een in aanmerking komend binnenlands belastingstelsel is in het algemeen ook van toepassing op dit criterium.

Artikel 8.16 (Uiteindelijkkmoederentiteit veiligehavenregel)

In het voorgestelde artikel 8.16 WMB 2024 wordt de uiteindelijkkmoederentiteit veiligehavenregel geregeld. Deze veiligehavenregel heeft betrekking op de binnenlandse activiteiten van multinationale groepen waarvan de uiteindelijkkmoederentiteit is gevestigd in een

³ Controlled Foreign Company.

jurisdictie die beschikt over een kwalificerend binnenlands belastingstelsel. De criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel bij deze veilighavenregel zijn gelijk aan de criteria die zijn neergelegd in het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, WMB 2024. Voor de toelichting van deze criteria wordt korthedshalve verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, WMB 2024. Deze veilighavenregel leidt ertoe dat de bijheffing voor de onderbelastewinstmaatregel op nihil wordt gesteld ten aanzien van entiteiten die zijn gevestigd in de staat van de uiteindelijkkemoederentiteit. De uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel vervangt in feite de tijdelijke onderbelastewinstmaatregel, die in artikel 8.14 Wet WMB 2024 is neergelegd, met aanvullende voorwaarden. De tijdelijke onderbelastewinstmaatregel geldt alleen voor een verslagjaar dat niet langer is dan een periode van twaalf maanden en aanvangt op of voor 31 december 2025 en eindigt voor 31 december 2026. Om voor de uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel te kwalificeren, dient een jurisdictie een kwalificerend binnenlands belastingstelsel te beschikken dat op of voor 1 januari 2026 van kracht is. In het geval een andere IF-jurisdictie verzoekt om in aanmerking te komen voor uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel, beoordeelt het IF in de eerste helft van 2026 of aan de criteria wordt voldaan.

Artikel 8.17 (Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel)

In het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 is de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel opgenomen. Met deze veilighavenregel wordt aan staten meer ruimte geboden voor het fiscaal ondersteunen van innovatie en specifieke (duurzaamheids)investeringen, zonder dat deze ondersteuning leidt tot een bijheffing op grond van de WMB 2024. De veilighavenregel bevat waarborgen om te garanderen dat deze alleen kan worden toegepast indien sprake is van daadwerkelijke reële economische activiteit. De toepassing van deze veilighavenregel is gelimiteerd door middel van een maximum dat gekoppeld is aan de loonkosten of materiële vaste activa.

Het voorgestelde artikel 8.17, eerste lid, WMB 2024 bepaalt dat indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, de bijheffing in een staat die betrekking heeft op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen in een verslagjaar nihil bedraagt. Met het voorgestelde artikel I, onderdeel A, wordt voorgesteld om in artikel 1.2, eerste lid, WMB 2024 een begripsbepaling voor kwalificerende fiscale stimuleringsregeling op te nemen. Voor een toelichting op dat begrip wordt verwezen naar de toelichting bij artikel I, onderdeel A.

Het voorgestelde artikel 8.17, tweede lid, WMB 2024 bepaalt in hoeverre sprake is van bijheffing in een staat die betrekking heeft op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Het betreft het verschil tussen de bijheffing in een staat berekend volgens de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, WMB 2024, en de bijheffing in een staat indien de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.17, eerste lid, WMB 2024, niet was gemaakt. Dit is het bedrag dat, indien de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.17, eerste lid, WMB 2024 wordt gemaakt, op nihil mag worden gesteld.

Het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, WMB 2024 regelt de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Deze behandeling houdt in dat ingeval sprake is van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar worden vermeerderd. Met welk bedrag de betrokken belastingen worden

vermeerderd, verschilt afhankelijk van de specifieke kwalificerende fiscale stimuleringsregeling. Wanneer de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling betrekking heeft op een belastingtegoed, dan wordt het bedrag aan verrekening of teruggave van dit belastingtegoed dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling op grond van het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, onderdeel a, WMB 2024 in aanmerking genomen bij het bedrag aan betrokken belastingen. Wanneer de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling betrekking heeft op een verhoogde vergoeding, extra aftrek of vrijstelling van belastingheffing, dan wordt dit bedrag op grond van het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, onderdelen b en c, WMB 2024 vermenigvuldigd met het belastingtarief om in aanmerking te worden genomen bij het bedrag aan betrokken belastingen. Het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, onderdeel d, WMB 2024, ziet op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen die betrekking hebben op de toepassing van een voordelig belastingtarief. Het bedrag aan inkomen dat tegen een afwijkend voordelig tarief is belast, moet worden vermenigvuldigd met het verschil tussen het nationale belastingtarief en het voordelige belastingtarief.

Het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, WMB 2024 ziet op de berekening van het maximum om te waarborgen dat de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligheidsregeling betrekking heeft op reële economische activiteiten. Voorgesteld wordt dat voor toepassing van het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, WMB 2024 de vermeerdering van de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar ten hoogste een van de volgende bedragen is. Allereerst kan op grond van het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel a, WMB 2024 voor het maximum worden aangesloten bij 5,5% van ten hoogste de in het verslagjaar in aanmerking komende loonkosten ter zake van de in het verslagjaar in aanmerking komende werknemers die in die staat activiteiten verrichten, dan wel de afschrijvingen van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen. Voor de berekening van dit maximum wordt aangesloten bij de definities in artikel 8.3 WMB 2024. Daarnaast kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ingevolge het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel b WMB 2024 kiezen om voor het maximum aan te sluiten bij 1% van de boekwaarde van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van gronden en andere materiële activa waarop niet wordt afgeschreven. De afschrijvingen die betrekking hebben op materiële activa die in aanmerking zijn genomen voor de berekening van het maximum ingevolge het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel b WMB 2024, worden uitgezonderd van de berekening van het maximum ingevolge het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel a WMB 2024.

Artikel I, Onderdeel I (artikel 13.2 van de Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 13.2 WMB 2024 regelt de duur en werking van keuzes die door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit worden gemaakt. Het eerste lid bepaalt dat de daarin genoemde keuzes gelden voor een periode van vijf opeenvolgende verslagjaren. Het voorgestelde artikel 13.2, tweede lid, WMB 2024 bevat keuzes die per verslagjaar kunnen worden gemaakt.

De voorgestelde wijziging van artikel 13.2, eerste lid, WMB 2024 strekt ertoe de verwijzingen naar de voorgestelde artikelen 8.11a, vierde lid, onderdelen b, c en d, 8.11c, vijfde lid, 8.11bc, tweede lid, 8.11e, negende lid, en artikel 8.17, vierde lid, onderdeel b, WMB 2024 op

te nemen. Hierdoor geldt de vijfjaarsperiode eveneens voor de in die bepaling genomen keuzes alsmede de voor de keuze om bij de toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel aan te sluiten bij 1% van de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van gronden en andere materiële activa waarop niet wordt afgeschreven. Daarmee wordt aangesloten bij de systematiek van andere meerjarige keuzes in de WMB 2024.

Daarnaast wordt voorgesteld artikel 13.2, tweede lid, WMB 2024 aan te vullen met verwijzingen naar de voorgestelde artikelen 8.11, vierde lid, 8.11a, vierde lid, onderdeel a, 8.11a, achtste lid, 8.11b, negende, tiende en twaalfde lid, 8.11bb, vierde lid, artikel 8.11bc, vijfde lid, WMB 2024 en artikel 8.11e, vierde lid, en artikel 8.17, eerste lid, WMB 2024. Hiermee wordt geregeld dat de daarin opgenomen keuzes per verslagjaar kunnen worden gemaakt. Het betreft keuzes die nauw samenhangen met de toepassing van de verschillende veilig havenregels en vereenvoudigde berekeningsmethoden en waarvan een jaarlijkse beoordeling beter aansluit bij de aard van de betreffende vereenvoudigingen.

Artikel II (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027. Aan artikel I, onderdelen E, F en G, wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 31 december 2025. Deze onderdelen bevatten de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel en de daarmee samenhangende bepalingen. In het Side-by-Side-pakket is als hoofdregel opgenomen dat deze veilig havenregel kan worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2026. Daarnaast bevat het Side-by-Side-pakket een optionele bepaling op grond waarvan staten kunnen toestaan dat de veilig havenregel van toepassing is voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025, indien aan de daarvoor gestelde voorwaarden wordt voldaan. Met de terugwerkende kracht tot en met 31 december 2025 wordt van deze optionele mogelijkheid gebruikgemaakt.

Aan artikel I, onderdelen A, B, C, D, H en I, wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2026. Deze onderdelen bevatten onder meer de veilig havenregel voor kwalificerende equivalente minimumbelastingstelsels, de uiteindelijkkemoederentiteit-veilig havenregel en de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel. Hiermee wordt aangesloten bij de toepassingsdatum van deze veilig havenregels conform het Side-by-Side-pakket.

Artikel III (citeertitel)

Dit artikel bevat de citeertitel van deze wet. De wet wordt aangehaald als: Wet veilig havenregels Wet minimumbelasting 2024. De citeertitel brengt tot uitdrukking dat deze wet strekt tot implementatie van internationaal overeengekomen veilig havenregels binnen het minimumbelastingstelsel. Naast de implementatie van deze veilig havenregels bevat de wet enkele technische wijzigingen van de Wet minimumbelasting 2024.

Wijziging van de Wet minimumbelasting 2024 in verband met de internationaal overeengekomen veiligehavenregels in het Side-by-Side-pakket en een aantal overige technische wijzigingen (Wet veiligehavenregels Wet minimumbelasting 2024)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
1.1 <i>Achtergrond wereldwijde minimumbelasting: BEPS en verder</i>	2
1.2 <i>Het Side-by-Side-pakket</i>	4
1.3 <i>Gevolgen voor Nederland</i>	5
1.4 <i>Gevolgen voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba</i>	7
2. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel	7
2.1 <i>Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel</i>	7
2.2 <i>Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel</i>	8
2.2.1 <i>Kwalificerend binnenlands belastingstelsel</i>	8
2.2.2 <i>Kwalificerend wereldwijd belastingstelsel</i>	10
2.3 <i>Uiteindelijkmoederentiteit veiligehavenregel</i>	12
2.4 <i>Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel</i>	14
2.5 <i>Overige aanpassingen</i>	16
3. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie	16
4. Budgettaire aspecten	17
5. Grenseffecten	17
6. EU-aspecten	18
7. Doenvermogen	18
8. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	19
9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst	19
10. Bedrijfseffectiviteitstoets	19
11. Advies en consultatie	19
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	20

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

1.1 Achtergrond wereldwijde minimumbelasting: BEPS en verder

Dit wetsvoorstel introduceert vier nieuwe veiligehavenregels in de Wet minimumbelasting 2024. Deze veiligehavenregels volgen uit het akkoord dat op 5 januari 2026 binnen het Inclusive Framework (IF), georganiseerd door de OESO, is bereikt over het zogenoemde Side-by-Side-pakket¹.

Het Side-by-Side-pakket is het omvangrijkste pakket aan internationale afspraken over de wereldwijde minimumbelasting (Pijler 2) sinds het akkoord van oktober 2021 over de herziening van het internationale belastingstelsel. Deze herziening vindt haar oorsprong in het project *Addressing Base Erosion & Profit Shifting* ('BEPS') dat het tegengaan van belastingontwijking door grondslaguitholling en winstverschuivingen tot doel had. Omdat met het BEPS-project nog niet alle uitdagingen die samenhangen met de globaliserende en digitaliserende economie in relatie tot de belastingheffing van multinationals waren geadresseerd, zijn in het IF verdergaande afspraken gemaakt in de vorm van een wereldwijde minimumbelasting. Dat de wereldwijde minimumbelasting onlosmakelijk is verbonden met het streven onder het BEPS-project om belastingontwijking tegen te gaan, blijkt ook uit het tweeledige doel van de wereldwijde minimumbelasting. Ten eerste beoogt de wereldwijde minimumbelasting de prikkel voor bedrijven ter verminderen om winsten te verschuiven naar laagbelastende jurisdicties. Ten tweede beoogt de wereldwijde minimumbelasting een ondergrens te stellen aan de belastingconcurrentie tussen jurisdicties. Hiermee moet de race naar de bodem in de winstbelasting worden voorkomen en een gelijk spelveld worden gecreëerd voor internationaal opererende bedrijven.

De wereldwijde minimumbelasting verwezenlijkt deze doelstellingen door te waarborgen dat multinationale en binnenlandse groepen met een omzet van ten minste € 750 miljoen onderworpen zijn aan een effectieve **belasting[druk]** van 15% over hun winsten. Als het effectieve belastingtarief in een staat lager is dan het minimumbelastingtarief van 15%, dan wordt het verschil bijgeheven door middel van een van de drie bijheffingsmaatregelen: de kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel, de inkomen-inclusiemaatregel of de onderbelastewinstmaatregel. Deze bijheffingsmaatregelen kennen een rangorde om te voorkomen dat ter zake van hetzelfde inkomstenbestanddeel meer dan eenmaal een bijheffing wordt geheven. Het systeem van de wereldwijde minimumbelasting kent gedetailleerde regels om het effectief belastingtarief in een staat te bepalen, waarbij het effectief belastingtarief wordt berekend door de zogenoemde gecorrigeerde betrokken belastingen (bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting) de delen door het zogenoemde netto kwalificerende inkomen. Daarnaast kent de wereldwijde

¹ OECD (2026), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS*, OECD, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>.

minimumbelasting specifieke regels voor bijzondere situaties, zoals bedrijfsreorganisaties en doorkijkentiteiten, en uitzonderingen, bijvoorbeeld in de vorm van tijdelijke en permanente veilighavenregels.

In Nederland zijn de regels voor de wereldwijde minimumbelasting sinds 31 december 2023 opgenomen in de Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024). Met deze wet is de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in Nederland geïmplementeerd.² Deze richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels inzake de wereldwijde minimumbelasting. Na publicatie van deze modelregels is het IF verschillende administratieve richtsnoeren overeengekomen. Door middel van de Wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024³ en de Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024⁴ zijn deze administratieve richtsnoeren onderdeel geworden van de WMB 2024. Het Nederlandse wettelijke kader voor de wereldwijde minimumbelasting is derhalve gebaseerd op zowel de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing als ook de OESO-modelregels en het OESO-commentaar, waarin de verschillende administratieve richtsnoeren zijn geïntegreerd.

Alleen door deze regels als een samenhangend geheel te beschouwen, sorteert de wereldwijde minimumbelasting effect en wordt het daarmee beoogde doel gediend. Door de verschillende regels over de wereldwijde minimumbelasting in onderling samenhang te bezien, wordt namelijk voorkomen dat er mismatches kunnen ontstaan in de toepassing van de regels ten opzichte van andere staten, wat onzekerheid en mogelijk dubbele belasting en dubbele niet-belasting tot gevolg kan hebben. Het is daarom van belang dat staten het samenhangende stelsel van regels rondom de wereldwijde minimumbelasting consistent in regelgeving opnemen. Dit om discrepanties in de toepassing van de regels te verkleinen en de effectiviteit en stabiliteit van het internationale belastingstelsel te waarborgen. Een eenduidige uitleg van de regels is derhalve in het belang van belastingplichtigen. Daarnaast dienen de regels ook eenduidig te zijn geïmplementeerd voor de kwalificatie van de nationale regels over de minimumbelasting in het OESO peer review proces. Met dit peer review proces wordt beoordeeld welke landen een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel en een kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel hebben geïmplementeerd. De status van een kwalificerende maatregel is van belang om de rangorde tussen de verschillende maatregelen te bepalen, en draagt bij aan de consistente toepassing van de regels over de minimumbelasting.⁵ Daarom heeft het kabinet tot nu toe telkens ervoor gekozen om de binnen het IF gemaakte afspraken over de wereldwijde minimumbelasting tijdig op te nemen in de Nederlandse wetgeving. Ook voor het Side-by-Side pakket hanteert het kabinet dit uitgangspunt.

² Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022, tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie.

³ Wet van 18 december 2024 tot wijziging van de Wet minimumbelasting 2024 in verband met een aantal technische wijzigingen, Stb. 2024, 438.

⁴ Wet van 17 december 2025, houdende Tweede wijziging van de Wet minimumbelasting 2024 in verband met de in december 2023, juni 2024 en januari 2025 internationaal overeengekomen administratieve richtsnoeren en een aantal overige technische wijzigingen, Stb. 2025, 448.

⁵ OECD, Qualified Status under the Global Minimum Tax – Questions and Answers, Last updated: January 2025.

1.2 Het Side-by-Side-pakket

Het Side-by-Side-akkoord is in het IF overeengekomen mede naar aanleiding van de verklaring van de G7 over de wereldwijde minimumbelastingen van 28 juni 2025.⁶ Deze verklaring is opgesteld in samenspraak met de Verenigde Staten, in verband met hun zorgen over de samenloop van hun eigen minimumbelasting met de wereldwijde minimumbelasting.

Volgens het IF heeft de wereldwijde minimumbelasting een essentiële rol bij het stabiliseren van het internationale belastingsysteem via een gezamenlijke aanpak ('common approach'). De common approach houdt in dat staten die het internationale akkoord over de wereldwijde minimumbelasting hebben onderschreven, niet verplicht zijn om de OESO-modelregels te implementeren, maar verplicht zijn te accepteren dat andere staten kunnen bijheffen over in hun staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Met het oog op het behouden van deze voordelen en het vergroten van stabiliteit, eenvoud en zekerheid, is het IF een pakket aan maatregelen overeengekomen met betrekking tot de wereldwijde minimumbelasting. Dit Side-by-Side-pakket bestaat uit materiële vereenvoudigingen, een betere afstemming van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen op het bestaande systeem van kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en een Side-by-Side-systeem. Volgens het IF is dit maatregelenpakket overeengekomen in het kader van een onvoorwaardelijke inzet om substantiële risico's op het gebied van gelijk speelveld, alsmede risico's van grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS), aan te pakken. [Het Side-by-Side pakket heeft derhalve tot doel het voorkomen van dubbele belasting en het verlagen van de administratieve verplichtingen].

Het Side-by-Side-pakket bestaat uit drie onderdelen. Allereerst bevat dit pakket maatregelen waarmee nationale belastingstelsels onder voorwaarden kunnen worden gekwalificeerd als equivalent aan de wereldwijde minimumbelasting. Voor de vraag of een nationale belastingstelsel kan worden aangemerkt als equivalent aan de wereldwijde minimumbelasting zijn er twee categorieën veilighavenregels: de Side-by-Side-veilighavenregel (SbS-veilighavenregel) en de Ultimate Parent Entity-veilighavenregel (UPE-veilighavenregel). De voorwaarden die gelden voor deze veilighavenregels zijn een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve criteria. Verder heeft een onderdeel van het Side-by-Side-pakket betrekking op de gunstige behandeling van bepaalde fiscale regelingen onder de wereldwijde minimumbelasting voor bedrijven met reële economische activiteit, zogenaamde Substance-based Tax Incentives veilighavenregel. Het gaat hier om een veilighavenregel voor kwalificerende fiscale regelingen. Hierbij is van belang dat bij dergelijke fiscale regelingen er doorgaans een direct en duidelijk verband is met de investering die ze beogen te stimuleren. Tot slot bevat het Side-by-Side pakket vereenvoudigingsmaatregelen. De materiële vereenvoudigingen worden gerealiseerd door middel van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel en de verlenging van de tijdelijke kwalificerend landenrapport veilighavenregel. Daarnaast zet het IF in op een werkprogramma voor verdere vereenvoudiging.

⁶ <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2025/06/g7-statement-on-global-minimum-taxes.html>

1.3 Gevolgen voor Nederland

Het kabinet kiest ervoor om het Side-by-Side pakket integraal in de WMB 2024 op te nemen. De overwegingen daartoe zijn uiteengezet in paragraaf 1.1 hiervoor. Dit wetsvoorstel introduceert daarom de volgende vier nieuwe veilighavenregels die volgen uit het Side-by-Side-pakket:

1. Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel;
2. Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel;
3. Uiteindelijkmoederentiteit veilighavenregel; en
4. Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel.

Daarnaast regelt dit wetsvoorstel dat de tijdelijke kwalificerend landenrapport veilighavenregel (CbCR-veilighavenregel) met een jaar wordt verlengd en bevat dit wetsvoorstel een technische wijziging voor multinationale groepen met een verslagjaar van 52 of 53 weken.

Dit wetsvoorstel treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, behalve de bepalingen over de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel en de samenhangende bepalingen. Het kabinet kiest, in lijn met de optionele bepaling zoals neergelegd in het Side-by-Side pakket, om deze veilighavenregel toe te passen op verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025. Het kabinet acht hiervoor van belang dat deze veilighavenregel een lagere administratieve lastendruk bij bedrijven faciliteert.

Het kabinet ziet geen reden om een verzoek te doen voor kwalificatie van het Nederlandse stelsel onder de SbS-veilighavenregel of de UPE-veilighavenregel. Het kabinet acht hiervoor de volgende overwegingen van belang.

Binnen het IF is afgesproken dat de OESO-modelregels voor de wereldwijde minimumbelasting (Pijler 2) het primaire systeem vormen voor het waarborgen van een minimumniveau van belastingheffing. In het Side-by-Side-pakket wordt dit bevestigd en herhaald door te benadrukken dat “the adoption of a co-ordinated Global Minimum Tax (GMT), based on a common approach, should be the primary system for ensuring minimum taxation.”⁷ De SbS-veilighavenregel en de UPE-veilighavenregel moeten tegen deze achtergrond worden gezien. Deze veilighavenregels gelden voor jurisdicties die de regels over de wereldwijde minimumbelasting (Pijler 2) niet hebben ingevoerd maar desondanks wel een vorm van minimumbelasting kennen. De SbS-veilighavenregel regelt dat de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel niet worden toegepast indien een jurisdictie beschikt over een kwalificerend minimumbelastingstelsel. De UPE-veilighavenregel regelt dat dat de onderbelastewinstmaatregel buiten werking wordt gesteld indien aan de voorwaarden wordt voldaan. Beide veilighavenregels laten de werking van de kwalificerende binnenlandse bijheffing ongewijzigd. Dit is een belangrijke waarborg voor het garanderen van een minimumniveau van belastingheffing.

⁷ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Side-by-Side Package, OECD Publishing 2026, p. 8.

Op Nederland rust de verplichting om de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in wetgeving te implementeren. Aan deze verplichting heeft Nederland voldaan door invoering van de WMB 2024. De genoemde richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels en de administratieve richtsnoeren inzake de wereldwijde minimumbelasting. In Nederland worden de regels over de wereldwijde minimumbelasting derhalve al volledig toegepast via de WMB 2024. Door de combinatie van de in Nederland ingevoerde kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel, de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel wordt een effectief minimumniveau van 15% per jurisdictie gewaarborgd. Het minimumniveau van belastingheffing in Nederland wordt derhalve reeds gewaarborgd via deze systematiek. Een kwalificatie van het Nederlands stelsel onder de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel zou derhalve geen toegevoegde waarde hebben ten op zichte van het al bestaande systeem ter waarborging van een minimumniveau. Terwijl hier tegenover staat dat voor een beroep op de SbS-veilighavenregel een grondige herziening van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zou zijn vereist. Het kabinet acht een dergelijke herziening niet gerechtvaardigd, niet alleen vanwege de hiervoor beschreven sluitende systematiek van de bijheffingsmaatregelen in de WMB 2024 maar ook omdat de aanpassingen in de Wet op de vennootschapsbelasting een bredere reikwijdte kunnen hebben dan de doelgroep van de wereldwijde minimumbelasting.⁸

Voor de UPE-veilighavenregel geldt dat deze uitsluitend de onderbelastewinstmaatregel buiten werking stelt ten aanzien van de jurisdictie waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd die aan deze veilighavenregel voldoet. De kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel en de inkomen-inclusiemaatregel blijven daarbij onverkort van toepassing. In Nederland wordt het minimumniveau van belastingheffing gewaarborgd door de binnenlandse bijheffing. Als gevolg hiervan kan de onderbelastewinstmaatregel ten aanzien van groepsentiteiten in Nederland niet worden toegepast. Voor laagbelaste winsten van groepsentiteiten van een in Nederland gevestigde uiteindelijkkemoederentiteit vindt bijheffing in beginsel plaats via de inkomen-inclusiemaatregel, waarbij geldt dat de onderbelastewinstmaatregel fungeert als een soort 'backstop' van de inkomeninclusiemaatregel. De toepassing van de UPE-veilighavenregel zou derhalve geen materiële wijziging brengen in de heffingspositie van Nederland.

Ten slotte is van belang dat de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting plaatsvindt binnen een kader van wederzijdse beoordeling (peer review) door het IF, waaronder de toetsing van de kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel. Nederland heeft de regels over de wereldwijde minimumbelasting integraal opgenomen in de WMB 2024 conform de OESO-modelregels en neemt daarmee deel aan het reguliere beoordelingskader van het IF. De veilighavenregels zijn binnen datzelfde kader vormgegeven voor jurisdicties met een afzonderlijk kwalificerend minimumbelastingstelsel. Voor een jurisdictie die reeds volledig de regels over de wereldwijde minimumbelasting conform de OESO-modelregels heeft opgenomen in de nationale wetgeving ligt daarom een kwalificatie als gelijkwaardig stelsel binnen datzelfde kader niet voor de hand.

⁸ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/2026/03/13/antwoorden-schriftelijk-overleg-side-by-side-pakket-wereldwijde-minimumbelasting-pijler-2> .

1.4 Gevolgen voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba

PM

2. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel

2.1 Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel

De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel heeft als doel de administratieve lasten te verlichten van groepen die onder de reikwijdte van de WMB 2024 vallen. Deze administratieve lastenvermindering wordt bereikt doordat groepen ervoor kunnen kiezen om in een staat, in plaats van een gedetailleerde berekening voor de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting op te stellen, een vereenvoudigde omzet-, inkomens- en belastingberekening te hanteren.⁹ De vereenvoudiging die wordt geboden door deze permanente veiligehavenmaatregel is uitsluitend een administratieve lastenvermindering en is in beginsel niet bedoeld om te resulteren in een lager bedrag aan bijheffing dan de bijheffing die is verschuldigd op basis van de WMB 2024. Het uitgangspunt van het minimumbelastingstelsel blijft daarmee behouden, namelijk dat multinationale groepen en binnenlandse groepen wereldwijd een effectief belastingtarief van ten minste 15 procent betalen.

De kern van deze veiligehavenregel is dat het effectieve belastingtarief wordt berekend op basis van de financiële jaarverslaggeving van de groep, met een beperkt aantal correcties. Als volgens deze vereenvoudigde berekening het effectieve belastingtarief ten minste 15% is, hoeft de groep de uitgebreide berekening van het effectieve belastingtarief – die volgt uit de basisregels van de WMB 2024 – niet te maken en vindt er geen bijheffing plaats. Het doel van deze veiligehavenregel is het toestaan van vereenvoudigingen in de gevallen waarin de uitkomst van het effectieve belastingtarief op voorhand te bepalen is. De ratio hierachter is dat wanneer op vereenvoudigde wijze met voldoende zekerheid de conclusie kan worden getrokken dat het effectief belastingtarief ten minste 15 procent is, het vanuit uitvoerbaarheidsoogpunt niet zinvol is om alsnog de volledige (standaard)berekening van de wereldwijde minimumbelasting toe te passen. De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel functioneert niet als basis voor een zelfstandige belastingheffing, maar als een vereenvoudigde toets die voorafgaat aan de reguliere berekening van de wereldwijde minimumbelasting. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit is niet verplicht om de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel toe te passen maar kan daarvoor kiezen.

Het Side-by-Side pakket regelt dat deze veiligehavenregel van toepassing is op verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2026. Het Side-by-Side pakket biedt staten echter de keuzemogelijkheid om de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel onder bepaalde omstandigheden van toepassing te laten zijn voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025. Zoals toegelicht in paragraaf 1.3 hiervoor, heeft Nederland van deze keuzemogelijkheid gebruikgemaakt.

⁹ Kamerstukken II 2022/23, 36369, nr. 3, p. 230

2.2 Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel

De kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel geldt voor jurisdicties die de wereldwijde minimumbelasting-regels niet hebben ingevoerd maar desondanks wel een vorm van minimumbelasting kennen. Deze veilighavenregel regelt – kort gezegd – dat de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel niet worden toegepast binnen het wereldwijde minimumbelasting-stelsel in het geval dat een jurisdictie beschikt over een kwalificerend minimumbelastingstelsel dat materieel een minimumniveau van belasting van ten minste 15% waarborgt. Deze veilighavenregel laat de werking van een kwalificerende binnenlandse bijheffing ongewijzigd.

De toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel leidt ertoe dat de bijheffing op nihil wordt gesteld ten aanzien van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel over de binnenlandse en buitenlandse winsten van multinationale groepen, waarvan de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd in een kwalificerende jurisdictie. De reden hiervoor is dat met deze veilighavenregel wordt voorkomen dat een multinationale groep zowel aan de wereldwijde minimumbelasting-regels wordt onderworpen als aan een kwalificerende equivalente (nationale) minimumbelasting. Om voor de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel te kwalificeren dient een jurisdictie te beschikken over een kwalificerend belastingstelsel. Een dergelijk stelsel moet een minimumbelastingniveau waarborgen over zowel binnenlandse als wereldwijde winsten van een multinationale groep. In dat verband zijn er in de veilighavenregel criteria opgenomen op basis waarvan moet worden beoordeeld of sprake is van een zogenoemde kwalificerend binnenlands belastingstelsel (paragraaf 2.2.1 hierna) en een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel (paragraaf 2.2.2 hierna). Deze toepassingsvoorwaarden zijn een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve criteria. Of aan deze voorwaarden wordt voldaan, wordt getoetst door het IF. Vanaf 2026 kunnen IF-jurisdicties alleen in 2027 of 2028 nog een verzoek indienen ter beoordeling door het IF of zij aan de criteria voldoen voor de toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelasting veilighavenregel.

Indien een IF-jurisdictie daartoe een verzoek indient, zal het IF in de eerste helft van 2026 beoordelen of het respectievelijke binnenlandse belastingstelsel aan de criteria voldoet. 2.2.1 Kwalificerend binnenlands belastingstelsel

Van een kwalificerend binnenlands belastingstelsel is allereerst sprake indien een statutair vennootschapsbelastingtarief van ten minste 20% van toepassing is. Hierbij wordt rekening gehouden met algemene vrijstellingen of gelijksoortige preferentiële regimes, alsmede met vennootschapsbelastingen die worden geheven door lagere overheden. Het wettelijke nominale belastingtarief is het belastingtarief dat over het algemeen wordt geheven ten aanzien van multinationale groepen op basis van een veelomvattende winstbelastinggrondslag. In dat kader moet het gaan om een belastinggrondslag waarop geen wezenlijke uitzonderingen van toepassing zijn. Voor Nederland ligt het voor de hand dat het tarief van 25,8% als zodanig zou worden beschouwd, aangezien het tarief van 19% alleen van toepassing is voor zover de belastbare winst niet meer dan € 200.000 bedraagt.

Daarnaast dient er een binnenlandse bijheffing of alternatieve binnenlandse minimumbelasting met een tarief van ten minste 15% van kracht te zijn die van toepassing is op een substantieel

deel van de binnenlandse winsten van een multinationale groep die onder de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting-regels valt. Bij een alternatieve binnenlandse minimumbelasting worden ondernemingen belast op basis van het hoogste bedrag van de belastingplicht volgens de regels van de alternatieve minimumbelasting of het bedrag van de belastingplicht volgens de reguliere vennootschapsbelasting. Een alternatieve minimumbelasting moet gebaseerd zijn op de winst volgens de financiële verslaggevingsstandaard (van de multinationale groep als geheel of van een deel daarvan). Voor aanpassingen hierop geldt dat deze zijn toegestaan, mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting. Aanpassingen aan de winst op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die bijvoorbeeld gericht zijn op het overnemen van afschrijvingsschema's uit het belastingstelsel of op het in lijn brengen met de fiscale behandeling van een beloning in aandelen, worden geacht in overeenstemming te zijn met de beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting. Daarnaast zou een uitsluiting van inkomsten met een hoog belastingtarief van de alternatieve minimumbelasting eveneens in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Verder kan de vennootschapsbelasting worden gecompenseerd door buitenlandse of binnenlandse belastingtegoeden ('tax credits'), mits deze tegoeden in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting. De alternatieve minimumbelasting zou bijvoorbeeld van toepassing kunnen zijn op het wereldwijde inkomen van de belastingplichtige waarbij belastingtegoeden voor buitenlandse belastingen meetellen om aan het vereiste minimumbelastingtarief te voldoen.

Tot slot is vereist dat het belastingstelsel niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in die jurisdictie gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%.¹⁰ De beoordeling hiervan moet worden gebaseerd op de opzet en de werking van de wereldwijde minimumbelasting-regels, met inbegrip van de toepasselijke veilighavenbepalingen en met inachtneming van eenzelfde behandeling van stimuleringsmaatregelen, waaronder de gunstige behandeling van fiscale regelingen voor bedrijven met reële economische activiteit. Verder moet de beoordeling zijn gebaseerd op een pragmatische inschatting van de algehele werking van het belastingstelsel dat van toepassing is in de desbetreffende jurisdictie, inclusief de beschikbaarheid en behandeling van belastingtegoeden en belastingfaciliteiten binnen dat stelsel. De enkele mogelijkheid dat een multinationale groep in een hypothetisch scenario onderworpen zou zijn aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst, betekent niet dat een jurisdictie niet aan dit criterium voldoet. Een jurisdictie zou bijvoorbeeld nog steeds aan dit criterium kunnen voldoen als het een vennootschapsbelastingregime hanteert met een effectief belastingtarief van iets minder dan 15% over bepaalde soorten inkomsten, maar de multinationale groep die van deze faciliteit gebruik maakt, waarschijnlijk aanzienlijke andere inkomsten uit binnenlandse activiteiten heeft die ruim boven de 15% worden belast, waardoor het gemiddelde belastingtarief zeer waarschijnlijk boven de 15% ligt. Een belastingstelsel voldoet niet aan dit criterium wanneer multinationale groepen in deze jurisdictie in aanmerking komen voor belastingvoordelen waarvan de potentiële omvang en

¹⁰ OESO (2026), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimumtax/side-by-side-package.pdf>, p. 83 en 84.

het gewicht een zodanig materieel risico met zich brengen dat een multinationale groep onderworpen zal zijn aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst. Dit criterium moet in zijn geheel, over een langere periode en op geaggregeerd niveau worden beschouwd en niet afzonderlijk voor elke multinationale groep. Aan dit criterium kan worden voldaan door de toepassing van de alternatieve minimumbelasting. Daarnaast kan ook rekening worden gehouden met eventuele wettelijke regelingen ter bestrijding van BEPS¹¹-risico's.

2.2.2 Kwalificerend wereldwijd belastingstelsel

Voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel geldt in de eerste plaats dat een belastingstelsel van toepassing is op zowel actief als passief buitenlands inkomen van buitenlandse dochtermaatschappijen, met slechts beperkte uitzonderingen. Het moet gaan om een alomvattend belastingstelsel dat van toepassing is op vennootschappen met buitenlands inkomen. De grondslag voor de berekening van buitenlands inkomen moet breed zijn en mag geen materiële uitzonderingen bevatten. Het inkomen moet zowel het actieve als het passieve inkomen van gecontroleerde buitenlandse vennootschappen omvatten, zelfs wanneer dat inkomen niet aan de aandeelhouders wordt uitgekeerd. Voor deze doeleinden moet onder gecontroleerde buitenlandse vennootschap elke buitenlandse vennootschap worden verstaan die wordt gecontroleerd door een aandeelhouder in de kwalificerende jurisdictie. Beperkte uitzonderingen op de belastbare inkomsten zijn mogelijk, mits deze uitzonderingen in lijn zijn met de beleidsdoelstellingen van wereldwijde minimumbelasting. Bijvoorbeeld wanneer de regeling alleen inkomsten uitsluit die in het land van herkomst doorgaans tegen een hoog tarief worden belast (bijvoorbeeld inkomsten uit de winningssector, zoals olie en gas). Als een regeling echter een type zeer mobiel inkomen zou uitsluiten (zoals royalty-inkomsten), zou deze niet aan dit criterium voldoen.

Daarnaast dient een belastingstelsel over voldoende mechanismen te beschikken om risico's ten aanzien van grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS) te adresseren. Het kwalificerende buitenlandse belastingstelsel moet gerichte en doeltreffende mechanismen bevatten die zijn ontworpen om aanmerkelijke BEPS-risico's aan te pakken. Een stelsel zou bijvoorbeeld aan dit criterium kunnen voldoen door regels te hanteren die voorkomen dat de belasting over passief en in het buitenland laagbelast inkomen wordt gecompenseerd door verrekening met belastingtegoeden (tax credits) die betrekking hebben op actief en in het buitenland hoogbelast inkomen. Op dezelfde wijze zou een stelsel aan dit criterium kunnen voldoen door een belastingplichtige te verplichten om afzonderlijk rekening te houden met inkomsten uit gecontroleerde buitenlandse vennootschappen die onderworpen zijn aan een laag belastingtarief en inkomsten die onderworpen zijn aan een hoog belastingtarief.

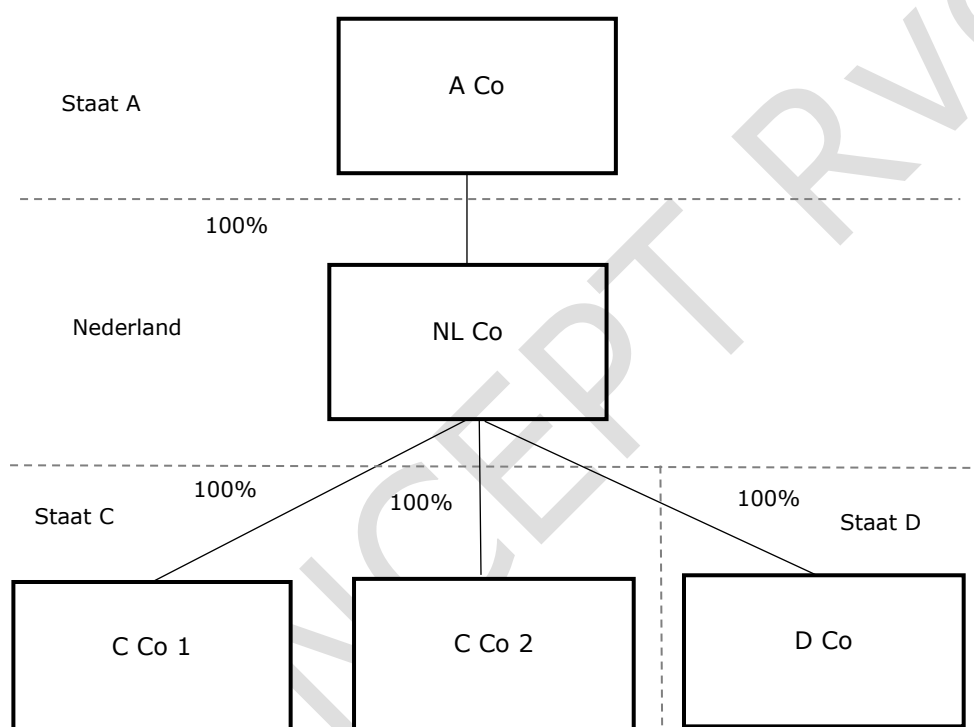
Tot slot geldt als voorwaarde voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel dat er geen materieel risico is dat de buitenlandse winsten van multinationale groepen die onder de wereldwijde minimumbelasting zouden vallen en hun uiteindelijke moederentiteit in de jurisdictie hebben, onderworpen zijn aan een effectief tarief van minder dan 15%. De beoordeling van dit criterium moet worden gemaakt op basis van de opzet en werking van de wereldwijde minimumbelasting-regels. Verder is de beoordeling gebaseerd op een pragmatische inschatting

¹¹ Base Erosion and Profit Shifting.

van de algehele werking van het belastingstelsel. De toelichting op het derde criterium voor een in aanmerking komend binnenlands belastingstelsel (paragraaf 2.2.1, laatste alinea hiervoor) is in het algemeen ook van toepassing op dit criterium. De werking van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel kan aan de hand van de volgende voorbeeld worden geïllustreerd.

Voorbeeld 1: Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel

Een multinationale groep met als uiteindelijke moederentiteit (A Co) is gevestigd in een staat met een kwalificerende equivalente minimumbelastingstelsel. De groep kiest voor toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel. Staat C is voor de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting-regels een laagbelaste staat. Verder geldt dat staat C de wereldwijde minimumbelasting-regels niet heeft geïmplementeerd. D Co is gevestigd in staat D waar de wereldwijde minimumbelasting-regels wel zijn geïmplementeerd.



De toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel kan uitsluitend worden gekozen door multinationale groepen waarvan de uiteindelijke moederentiteit is gevestigd in een staat met een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel dat erkend is door het IF. De toepassing van deze veiligehavenregel leidt er in de eerste plaats toe dat de Nederlandse tussenliggende moederentiteit (NL Co) de inkomen-inclusiemaatregel ten aanzien van C Co 1 en C Co 2, welke in de laagbelaste staat C zijn gevestigd, niet toepast. Het tweede gevolg is dat D Co de onderbelastewinstmaatregel niet toepast ten aanzien van C Co 1 en C Co 2. De toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel leidt ertoe dat de bijheffing nihil bedraagt voor de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel. Het derde gevolg ziet op toepassing van de gekwalificeerde binnenlandse bijheffing. De kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel vereist dat A Co een verrekening verleend voor de binnenlandse bijheffing voor zover die wordt geheven in jurisdicties waarin zij opereren ongeacht de locatie van het hoofdkantoor. Bij de bepaling van de binnenlandse bijheffing wordt geen rekening gehouden met een Controlled Foreign Company (CFC)-heffing of andere belastingen die op het niveau van de groepsentiteit-belanghouder worden geheven. Bovendien zal een kwalificerende equivalente jurisdictie

de binnenlandse bijheffing onder dezelfde voorwaarden verrekenen als elke andere verrekenbare buitenlandse winstbelasting.

2.3 Uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel

De uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel heeft betrekking op de binnenlandse activiteiten van multinationale groepen waarvan de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd in een jurisdictie die beschikt over een kwalificerend binnenlands belastingstelsel. De criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel bij deze veilighavenregel zijn gelijk aan de criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel bij de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veilighavenregel (zie paragraaf 2.2.1 hiervoor). Deze veilighavenregel leidt ertoe dat de bijheffing voor de onderbelastewinstmaatregel op nihil wordt gesteld ten aanzien van entiteiten die zijn gevestigd in de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd.

De onderbelastewinstmaatregel is per 31 december 2024 in werking getreden en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2024. **Voor het verslagjaar 2024 is de onderbelastewinstmaatregel relevant voor een uiteindelijkkemoederentiteit die in een lidstaat is gevestigd en de in dezelfde lidstaat gevestigde groepsentiteiten als die lidstaat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 50 van de EU-richtlijn geboden mogelijkheid om de invoering van de inkomen-inclusiebijheffing en de onderbelastewinstbijheffing tijdelijk uit te stellen.** Ter zake van de onderbelastewinstbijheffing kan de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel worden toegepast. Met deze tijdelijke maatregel wordt bewerkstelligd dat gedurende een korte periode op de winst die wordt behaald door niet implementerende jurisdicties (zoals de Verenigde Staten) de onderbelastewinstmaatregel niet wordt toegepast ten aanzien van de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd en ten aanzien van groepsentiteiten die in diezelfde staat zijn gevestigd.¹² De tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel is erop gericht te voorkomen dat de onderbelastewinstmaatregel van toepassing is ter zake van staten die niet tijdig een kwalificerende binnenlandse bijheffing of kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel hebben geïmplementeerd.¹³ De tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel kan worden toegepast indien het verslagjaar niet langer is dan een periode van twaalf maanden, dit verslagjaar aanvangt op of vóór 31 december 2025 en eindigt vóór 31 december 2026 en in de staat van vestiging een belasting naar de winst van toepassing is naar een statutair tarief van ten minste 20%.

De uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel bewerkstelligt in feite hetzelfde effect als de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel, zij het onder strengere voorwaarden aangezien moet worden voldaan aan de criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel. Om voor de uiteindelijkkemoederentiteit veilighavenregel te kwalificeren, dient een jurisdictie een kwalificerend binnenlands belastingstelsel hebben dat voor 1 januari 2026 van kracht is. Wanneer een andere IF-jurisdictie verzoekt om toepassing van de kwalificerende

¹² OECD (2023), [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\)](#), July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, hoofdstuk 5.2, p. 89.

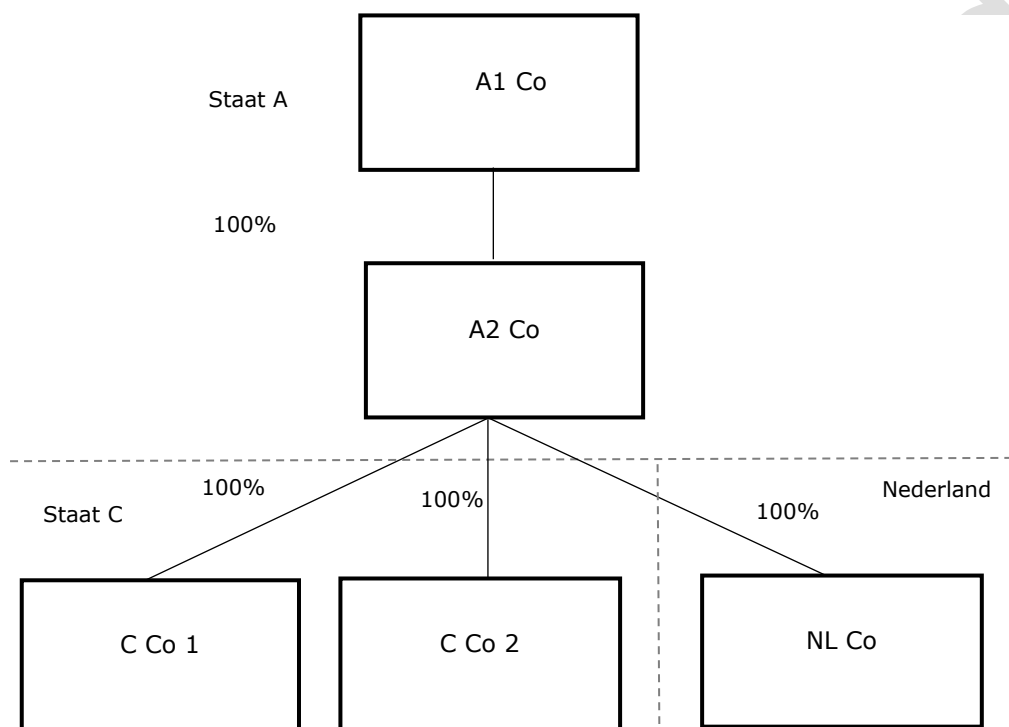
¹³ Kamerstukken II 2023/24, 36369, nr. 7, p. 6

uiteindelijkemoederentiteit veiligehavenregel, zal het IF in de eerste helft van 2026 beoordelen of aan de criteria wordt voldaan.

De werking van de uiteindelijkemoederentiteit veiligehavenregel kan aan de hand volgende structuur worden geïllustreerd:

Voorbeeld 2: Uiteindelijkemoederentiteit veiligehavenregel

Een multinationale groep met uiteindelijkemoederentiteit (A Co) is gevestigd in een staat met een kwalificerende binnenlands minimumbelastingstelsel. Deze groep kiest voor toepassing van de veilige havenregel. Staat C is voor de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting-regels een laagbelaste staat. Verder geldt dat staat C de wereldwijde minimumbelasting-regels niet heeft geïmplementeerd. NL Co is gevestigd in Nederland. Nederland heeft de wereldwijde minimumbelasting-regels opgenomen in de WMB 2024.



De toepassing van de uiteindelijkemoederentiteit veiligehavenregel leidt ertoe dat de onderbelastewinstbijheffing in Nederland nihil bedraagt ten aanzien van A1 Co en A2 Co. Voor A2Co geldt namelijk dat die gevestigd is in de jurisdictie van de uiteindelijkemoederentiteit (A Co 1). Die jurisdictie beschikt over een kwalificerend binnenlandsbelastingstelsel. NL Co kan de onderbelastewinstmaatregel wel toepassen ten aanzien van C Co 1 en C Co 2. Onder de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel veiligehavenregel is vereist dat een verrekening wordt verleent voor de binnenlandse bijheffing. Dat leidt tot een prikkel voor jurisdicties om een binnenlandse bijheffing te behouden dan wel in te voeren. Deze prikkel bestaat ook onder de uiteindelijkemoederentiteit veiligehavenregel omdat de bijheffing onder de onderbelastewinstmaatregel nihil bedraagt ten aanzien van entiteiten die gevestigd zijn in de jurisdictie van de uiteindelijkemoederentiteit indien die jurisdictie beschikt over een kwalificerend binnenlandsbelastingstelsel. Voor de entiteiten die niet gevestigd zijn in de staat van de uiteindelijkemoederentiteit, zoals in dit voorbeeld

C Co 1 en C Co 2 geldt in dergelijke gevallen dat de onderbelastewinstmaatregel en inkomen-inclusiemaatregel wel van toepassing zijn. Voor deze gevallen blijft er een prikkel om een binnenlandse bijheffing in te voeren.¹⁴

2.4 Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel

De kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel regelt de gunstige behandeling van bepaalde fiscale regelingen onder de wereldwijde minimumbelasting-regels voor bedrijven met reële economische activiteit. **De ratio van deze veiligehavenregel is beperktere toepassing van de wereldwijde minimumbelasting-regels in het geval het effectieve belastingtarief wordt verlaagd als gevolg van de toepassing van een fiscale regeling, zoals bijvoorbeeld de energie-investeringsaftrek (EIA) en de milieu-investeringsaftrek (MIA).** Dit wordt bewerkstelligd door het bedrag aan betrokken belastingen (teller van de breuk) te verhogen met het belastingbedrag dat is toe te rekenen aan de kwalificerende fiscale regelingen.

Om onder de reikwijdte van deze veiligehavenregel te vallen, is het allereerst van belang dat een fiscale regeling van invloed is op het bedrag aan betrokken belastingen (teller van de breuk). Voor de wereldwijde minimumbelasting-regels gaat het daarbij – kortgezegd – om winstbelastingen. Verder is voor toepassing van de veiligehavenregel van belang dat sprake is van een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling. Het gaat bij dergelijke fiscale regelingen om regelingen waarbij er direct en duidelijk verband is met de investering die ze beogen te stimuleren. Onder kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen worden fiscale regelingen verstaan die worden berekend aan de hand van de gemaakte uitgaven ('expenditure-based tax incentives') in de desbetreffende staat of die worden bepaald aan de hand van de hoeveelheid materiële goederen die in een staat worden geproduceerd ('production-based tax incentives').

Verder kan het bedrag van de fiscale stimuleringsregelingen die worden berekend op basis van gemaakte uitgaven, niet hoger zijn dan de gemaakte uitgaven zelf. Fiscale regelingen berekend aan de hand van het inkomen worden niet gezien als kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen voor toepassing van deze veiligehavenregel. Bij toepassing van de innovatiebox is in beginsel geen één-op-één-koppeling tussen de uitgave en het voordeel uit de innovatiebox waardoor onder bepaalde omstandigheden het voordeel hoger kan zijn dan de gemaakte uitgaven zelf.¹⁵ Op basis hiervan voldoet de innovatiebox niet aan de voorwaarden die gelden voor de toepassing van de veiligehavenregel voor kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Fiscale stimuleringsregelingen die wel voldoen aan de voorwaarden voor de toepassing van de veiligehavenregel zijn de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA) en de kleinschaligheidsinvesteringaftrek (KIA). Bij deze regelingen wordt een extra aftrek op de fiscale winst verleend gebaseerd op het investeringsbedrag.¹⁶ Het bedrag van deze investeringsaftrekken is niet hoger is dan de gemaakte uitgaven zelf. Daarmee kunnen deze investeringsaftrekken worden gezien als fiscale regelingen die worden berekend aan de hand van de gemaakte uitgaven in de betreffende staat.

¹⁴ Zie ook: OECD (2025), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders (G20 South Africa, November 2025), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/54b70436-en>.

¹⁵ [Antwoorden schriftelijk overleg Side-by-Side-pakket wereldwijde minimumbelasting \(Pijler 2\) | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl](#), p. 19.

¹⁶ [Antwoorden schriftelijk overleg Side-by-Side-pakket wereldwijde minimumbelasting \(Pijler 2\) | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl](#), p. 19.

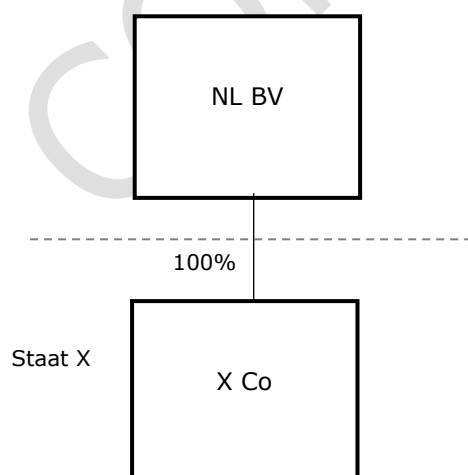
Tot slot geldt voor toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel een maximum, om te waarborgen dat deze alleen geldt indien sprake is van daadwerkelijke reële economische activiteiten in een staat. Om te waarborgen dat deze alleen geldt voor bedrijven met reële economische activiteit in een staat, is binnen het IF een maximum afgesproken. Hierbij kunnen multinationale groepen per staat kiezen voor een van de volgende twee opties: i) een maximum gelijk aan 5,5% van het hoogste van de loonkosten in een staat of afschrijvingen op de materiële vaste activa in een staat; of ii) een maximum gelijk aan 1% van de boekwaarde van de materiële vaste activa in een staat.

Voor de toepassing van kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel wordt een vergelijkende berekening gemaakt van het effectieve belastingtarief op basis van de wereldwijde minimumbelasting-regels. Eerst wordt het effectieve tarief voor wereldwijde minimumbelasting-doeleinden berekend, waarbij geen rekening wordt gehouden met de veiligehavenregel en waarbij de betreffende kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen een neerwaarts effect hebben op het effectieve tarief. Vervolgens wordt het effectieve tarief voor wereldwijde minimumbelasting-doeleinden berekend, waarbij wél rekening wordt gehouden met de veiligehavenregel als gevolg waarvan het neerwaarts effect van het effectieve tarief door de betreffende kwalificerende fiscale regeling wordt teruggedraaid. Het verschil dat de vergelijkende berekening oplevert, wordt op basis van de veiligehavenregel op nihil gesteld.

De werking van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden geïllustreerd:

Voorbeeld 3: Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel

Een multinationale groep valt onder de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting-regels. De in Nederland gevestigde uiteindelijkkemoederentiteit NL BV heeft het volledige belang in groepsentiteit X Co. X Co is de enige groepsentiteit van de multinationale groep die is gevestigd in staat X. Het belastingtarief in staat X is 15% en X Co heeft een winst van € 200 miljoen. Het kwalificerend inkomen van X Co is € 200 miljoen. Omdat X Co diverse Research & Development kosten maakt, heeft X Co in staat X fiscaal recht op een additionele aftrek van € 50 miljoen.



Berekening zonder toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel

Door de additionele aftrek daalt de belastbare winst van €200 miljoen naar €150 miljoen. De verschuldigde belasting bedraagt: $150 \text{ maal } 15\% = 22,5$. Het effectief belastingtarief bedraagt $22,5/200 = 11,25\%$. Omdat dit bedrag lager is dan het minimumbelastingtarief van 15% is het bijheffingspercentage als volgt: $15\% - 11,25\% = 3,75\%$. Als gevolg hiervan bedraagt de verschuldigde bijheffing $3,75\% \text{ maal } 200 = 7,5$. Er wordt verondersteld dat de substance cap niet beperkend werkt.

Berekening na toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel

De fiscale regeling leidt tot een additionele aftrek van €50 miljoen. Het belastingeffect daarvan bedraagt: $50 \text{ maal } 15\% \text{ (tarief)} = 7,5$. Zonder toepassing van de veilig havenregel bedraagt de verschuldigde belasting €22,5 miljoen en het effectieve belastingtarief 11,25%. Als gevolg van de toepassing van de veilig havenregel wordt het belastingeffect van de fiscale stimuleringsregeling geneutraliseerd in de berekening van de betrokken belastingen. Het aan de gekwalificeerde fiscale stimuleringsregeling toe te rekenen bedrag van €7,5 miljoen wordt daarom toegevoegd aan de betrokken belastingen. De betrokken belastingen worden dan: $22,5 + 7,5 = 30$. Het effectieve belastingtarief wordt daardoor: $30/200 = 15\%$. Omdat het effectieve belastingtarief nu 15% bedraagt, is er geen bijheffing.

Verschilberekening

De kwalificerende fiscale stimuleringsregeling veilig havenregel wordt toegepast via een vergelijkende berekening van de bijheffing. Eerst wordt de bijheffing berekend volgens de basisregels, waarbij de gekwalificeerde fiscale stimuleringsregeling het effectieve belastingtarief verlaagt. Vervolgens wordt een tweede berekening gemaakt waarbij het mitigerende effect van de gekwalificeerde fiscale stimuleringsregeling het effectieve belastingtarief wordt genegeerd doordat het aan de gekwalificeerde fiscale stimuleringsregeling toe te rekenen belastingbedrag wordt toegevoegd aan de betrokken belastingen. Het verschil tussen beide berekeningen vormt de bijheffing die aan de gekwalificeerde fiscale stimuleringsregeling is toe te rekenen. In het voorbeeld bedraagt de bijheffing zonder toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel € 7,5 miljoen, terwijl de bijheffing bij toepassing van de veilig havenregel nihil bedraagt. De veilig havenregel bepaalt dat de aan de gekwalificeerde toerekenbare bijheffing op nihil wordt gesteld, zodat de fiscale stimulans niet door een bijheffing wordt geneutraliseerd.

2.5 Overige aanpassingen

Verder regelt dit wetsvoorstel dat de tijdelijke kwalificerend landenrapport veilig havenregel (CbCR-veilig havenregel) met een jaar wordt verlengd. Tot slot regelt dit wetsvoorstel de toepassing van de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilig havenregel bij multinationale groepen met een verslagjaar van 52 of 53 weken.

3. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het onderhavige wetsvoorstel zet de afspraken uit het Side-by-Side-pakket om in wetgeving. In dit kader is van belang dat als onderdeel van het Side-by-Side-pakket is afgesproken dat eventuele substantiële risico's met betrekking tot het gelijke speelveld of grondslaguitholling en winstverschuiving zullen worden geadresseerd, om de gemeenschappelijke beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting en het Side-by-Side-systeem te waarborgen. Daartoe zal het IF een evaluatie ('stocktake') doen die in 2029 moet worden afgerond, op basis van een objectief en data-gedreven proces. Het IF verbindt zich er ook toe om gerichte oplossingen te overwegen wanneer zich geconcentreerde risico's met betrekking tot het gelijke speelveld

voordoen. Verder zal het kabinet in de monitoringsbrief over de effecten van de aanpak van belastingontwijking ingaan op de gevolgen van de maatregelen uit de WMB 2024 wanneer de aangiftegegevens voorhanden zijn.

4. Budgettaire aspecten

De side-by-side-oplossing bestaat uit de side-by-side safe harbour en de UPE safe harbour. De side-by-side safe harbour heeft tot gevolg dat niet meer bijgeheven kan worden bij onderbelaste winsten van multinationals uit kwalificerende landen (met name de Verenigde Staten) op niet-implementerende, laagbelastende jurisdicties. In de oorspronkelijk raming van de minimumbelasting werd nog verwacht een deel van deze laagbelaste winsten zou terugvloeien naar Nederland. Met deze aanpassing kan niet meer verwacht worden dat een deel van deze winsten naar Nederland terugvloeit. Dit zorgt voor een derving van € 73 miljoen. De UPE safe harbour geldt voor landen met een robuust binnenlands belastingstelsel en is aan strenge voorwaarden gebonden, zoals dat het land op 1 januari 2026 een systeem van binnenlandse bijheffing op basis van commerciële winsten heeft. De verwachting is dat slechts een zeer klein aantal landen hier gebruik van kan maken omdat het huidige belastingstelsel al redelijk in lijn moet zijn met de eisen om als kwalificerend land in aanmerking te komen. Dat zijn bovendien landen waar voldoende belasting wordt geheven, zodat ook zonder safe harbour geen bijheffing te verwachten is. Deze safe harbour heeft daarom geen budgettair effect.

De soepelere behandeling van belastingvoordelen beperkt de bijheffing met name bij de grotere landen met een vennootschapsbelastingtarief van minder dan 15% in combinatie met een relatief hoge substance. Door de soepelere behandeling is ook daar de verwachting dat hierdoor minder winst naar Nederland terugvloeit. Dit heeft een structurele budgettaire derving van € 35 miljoen tot gevolg. De raming is in de eerste jaren iets lager vanwege de hogere percentages van de substance-based carve-out in de minimumbelasting in de eerste jaren.

De afgesproken vereenvoudiging (de simplified ETR safe harbour) wordt bepaald volgens een robuuste rekenmethode. De verwachting is dat deze eenvoudigere manier van berekenen een goede indicatie geeft van de feitelijke lasten. In theorie kan het in een enkel geval voorkomen dat de effectieve belastingdruk volgens de volledige berekening net onder de 15% ligt, terwijl de simplified ETR net boven de 15% ligt, maar het effect hiervan zal verwaarloosbaar zijn. Deze vereenvoudiging heeft naar verwachting daarom geen budgettaire gevolgen.

Jaar	2026	2027	2028	2029	Struc	Struc vanaf
Side-by-side oplossing	-73	-73	-73	-73	-73	2026
Versoepelde behandeling belastingvoordelen	-33	-33	-33	-34	-35	2032
Vereenvoudigingen	0	0	0	0	0	2026
Totaal	-106	-106	-106	-107	-108	2032

5. Grenseffecten

PM

6. EU-aspecten

In Nederland zijn de regels voor de wereldwijde minimumbelasting sinds 31 december 2023 opgenomen in de Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024). Met deze wet is de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in Nederland geïmplementeerd.¹⁷ Deze richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels inzake de wereldwijde minimumbelasting.

De Europese Commissie heeft in haar mededeling van 12 januari 2026¹⁸ het Side-by-Side-pakket erkend en bevestigd dat de daarin opgenomen veilighavenregels toepassing kunnen vinden in het kader van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. De Commissie heeft daarmee de vraag beantwoord naar de houdbaarheid van de veilighavenregels uit het Side-by-Side-pakket onder artikel 32 van de richtlijn. De kritiek uit de literatuur is dat sprake zou zijn van een verboden delegatie in de zin van het Meroni-arrest. Dit is echter een arrest dat in een geheel andere context is gewezen. Bij toetsing aan deze doctrine is een aantal elementen relevant om in de beschouwing te betrekken. Bijvoorbeeld de vraag of de beoordeling (kwalificatie) van een veilighaven is gedelegeerd aan een andere instelling, in dit geval het IF. Van een kwalificerende internationale overeenkomst inzake veilighavens is alleen sprake indien de lidstaten hiermee hebben ingestemd. Artikel 32 de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing bepaalt dat onder een 'kwalificerende internationale overeenkomst veilige havens' wordt verstaan een internationaal geheel van regels en voorwaarden 'waarmee alle lidstaten hebben ingestemd'. De richtlijn veronderstelt daarmee expliciete instemming van de lidstaten voor de toepassing van dergelijke veilighavenregels. Het IF kan derhalve niet zelfstandig bepalen dat sprake is van een veilighaven in de zin van artikel 32 van de richtlijn. Van een kwalificerende internationale overeenkomst inzake veilighavens is slechts sprake indien de lidstaten daarmee instemmen en – daarmee – een dergelijke overeenkomst binnen het toepassingsbereik van de richtlijn brengen. Dat geen impliciete instemming kan worden verondersteld, blijkt ook uit de positie van Cyprus. Cyprus maakt geen deel uit van het IF en neemt als gevolg daarvan niet deel aan de besluitvorming binnen dat verband. Cyprus heeft evenwel (expliciet) verklaard¹⁹ met het Side-by-Side-pakket in te stemmen, hetgeen bevestigt dat de toepassing van dergelijke veilighavenregels afhankelijk blijft van de instemming van alle lidstaten. De bevoegdheid tot wijziging van de richtlijn blijft onverkort bij de Uniewetgever berusten. Artikel 32 voorziet derhalve niet in een overdracht van een normstellende bevoegdheid aan het IF, maar in een mechanisme waarbij onder voorwaarden de werking van bepaalde internationale afspraken binnen het bestaande richtlijn kader kunnen worden erkend.

7. Doenvermogen

PM

¹⁷ Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022, tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie.

¹⁸ Mededeling van de Commissie – De overeenkomst over veilige havens in het inclusief kader van de OESO en de pijler 2-richtlijn (C/2026/253), <http://data.europa.eu/eli/C/2026/253/oj>

¹⁹ PM

8. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Het onderhavige wetsvoorstel strekt tot uitwerking van het Side-by-Side pakket in de Wet minimumbelasting 2024. De Wet minimumbelasting 2024 is zowel gebaseerd op de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing als de ook de OESO-modelregels en het OESO-commentaar. Het Side-by-Side pakket bevat de meeste recente internationale afspraken over de wereldwijde minimumbelasting. Voor deze afspraken geldt dat er slechts zeer beperkte nationale beleidsruimte bestaat. [Het onderhavige wetsvoorstel is voorgelegd aan het adviescollege toetsing regeldruk (ATR). De ATR heeft dit wetsvoorstel niet geselecteerd voor een formeel advies.]

9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

Het wetsvoorstel is door de belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen tijdig worden gerealiseerd. Het voorstel zorgt voor meer complexiteit in de handhaving. Invoering is met terugwerkende kracht mogelijk per 1 januari 2026.

10. Bedrijfseffectiviteitstoets

PM

11. Advies en consultatie

Het ministerie van Financiën heeft op 31 maart 2026 een belangstellendenbijeenkomst georganiseerd over de wereldwijde minimumbelasting. Voor deze bijeenkomst zijn vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, belangenorganisaties, overheidsinstanties en de wetenschap uitgenodigd om te reflecteren op de Wet minimumbelasting 2024, mede in het licht van het Side-by-Side-pakket. De bijeenkomst was opgebouwd rond de thema's verkenning, vereenvoudiging en vooruitblik. Daarbij zijn onder meer de uitgangspunten van de wereldwijde minimumbelasting, de achtergrond en inhoud van het Side-by-Side-pakket, de concurrentiepositie van Nederland en de EU, verdere vereenvoudiging van de minimumbelastingregels, complianceverplichtingen en de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen behandeld. Daarnaast heeft een internetconsultatie plaatsgevonden. Deze internetconsultatie is aanvullend op de belangstellendenbijeenkomst en is primair gericht op de technische uitwerking van de voorgestelde wetswijzigingen. [PM Schriftelijke inbreng + gesprekken met stakeholders + Reacties internetconsultatie, loopt tot en met 14 juli].

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

CONCEPT RvdR

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

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964 en enige andere wetten inzake de belastingheffing in box 3 met betrekking tot aandelen in en winstbewijzen van start-ups en scale-ups en inzake de belastingheffing voor de loonbelasting en in box 1 met betrekking tot aandelenoptierechten van werknemers en de daaruit verkregen aandelen van start-ups en scale-ups (Wet fiscale stimulering start-ups en scale-ups)

VOORSTEL VAN WET

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

Alzo Wij in overweging genomen hebben dat het wenselijk is om, met het oog op een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor innovatieve ondernemingen, aandelen in of winstbewijzen van start-ups of scale-ups en durfkapitaalfondsen door middel van het vermogenswinstregime in box 3 te belasten, een grondslagversmalling van het inkomen uit aandelenoptierechten door te voeren en belasting te heffen bij vervreemding van de daaruit verkregen aandelen en ter dekking daarvan de stakingsaftrek en de meewerkaftrek in de inkomstenbelasting te versoberen en vervolgens af te schaffen;

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

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 2.8, tweede lid, wordt na "eerste of tweede lid" ingevoegd ", artikel 3.83bis, eerste lid".

B

In de in artikel 3.78, tweede lid, opgenomen tabel wordt in de laatste kolom "1,25%" vervangen door "0,32%" en wordt "2%" vervangen door "0,5%". Voorts wordt "3%" vervangen door "0,75%" en wordt "4%" vervangen door "1%".

C

In artikel 3.79, tweede en vierde lid, wordt "€ 3 630" vervangen door "€ 908".

D

Na artikel 3.83 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

3.83bis

1. Indien een werknemer of gewezen werknemer anders door overlijden ophoudt binnenlandse belastingplichtige te zijn en op dat moment een of meer aandelenoptierechten als bedoeld in artikel 10b van de Wet op de loonbelasting 1964 of een of meer daaruit verkregen aandelen bezit waarvan de opbrengst nog niet in de loonbelasting is betrokken op basis van artikel 10b, eerste of derde lid van de Wet op de loonbelasting 1964, wordt op het onmiddellijk daaraan voorafgaande moment tot het loon gerekend het belastbare voordeel, berekend volgens de regels van artikel 10b van de Wet op de loonbelasting 1964 als ware het aandelenoptierecht, of aandeel, op dat moment door de werknemer vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht of aandeel, op dat tijdstip. Onder ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn wordt mede verstaan de situatie waarin de belastingplichtige voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wordt geacht geen inwoner van Nederland meer te zijn.

2. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld op grond waarvan om doelmatigheidsredenen toepassing van het eerste lid achterwege kan blijven.

E

In artikel 3.146, derde lid, wordt na "uit een pensioenregeling" ingevoegd "of het in artikel 3.83.bis bedoelde loon uit aandelenoptierechten".

F

In de artikelen 5.3, onderdeel b, 5.6, derde lid, onderdeel b, paragraaf 5.3.2, opschrift, en artikel 5.16, opschrift, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, en tweede lid, wordt "startende onderneming" vervangen door "start-up of scale-up of durfkapitaalfonds".

G

Artikel 5.17 komt te luiden:

Artikel 5.17. Definities start-up en scale-up en durfkapitaalfonds

1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt:

a. onder een start-up of scale-up verstaan een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 waarvan bij beschikking als bedoeld in artikel 10bb van die wet is vastgesteld dat hij een start-up of scale-up is als bedoeld in de artikelen 10ba, 10bb, 10bc en 10bd van die wet.

b. onder een durfkapitaalfonds verstaan een fonds waarvan bij beschikking als bedoeld in artikel 10bb van de Wet op de loonbelasting 1964 is vastgesteld dat het een durfkapitaalfonds betreft waarvan het doel en de feitelijke werkzaamheden bestaan uit het direct of indirect beleggen van vermogen uitsluitend in start-ups of scale-ups. 2. De artikelen 10bb, 10bc en 10bd Wet op de loonbelasting 1964 zijn met betrekking tot een durfkapitaalfonds van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat onder startup of scale-up voor de toepassing van dit hoofdstuk een durfkapitaalfonds als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, wordt verstaan.

H

In de artikelen 5.18, eerste lid, aanhef, 5.24, eerste en tweede lid, 5.26, opschrift en eerste en tweede lid, 5.29, eerste en tweede lid, 5.30, eerste

en tweede lid, 5.32, opschrift en tekst, en 5.33, eerste, tweede en derde lid, wordt "startende onderneming" telkens vervangen door "start-up of scale-up of durfkapitaalfonds".

I

Artikel 5.35 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het opschrift wordt "startende onderneming" vervangen door "start-up of scale-up of durfkapitaalfonds".
2. In het eerste lid wordt "startende onderneming" telkens vervangen door "start-up of scale-up of durfkapitaalfonds" en wordt "gedurende 60 gehele kalendermaanden na de toepassing van artikel 5.33" vervangen door "gedurende de resterende looptijd van de beschikking, bedoeld in artikel 10ba van de Wet op de loonbelasting 1964,".
3. Het tweede lid alsmede de aanduiding "1." voor het eerste lid vervallen.

J

In de artikelen 5.36, eerste lid, 5.37, eerste en tweede lid, en 10a.31, opschrift en eerste lid, wordt "startende onderneming" vervangen door "start-up of scale-up of durfkapitaalfonds".

K

Na artikel 10b.1 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 10b.2. Horizonbepaling

Artikel 5.17 vervalt met ingang van 1 januari 2035.

Artikel II

Indien artikel I, onderdelen B en C, bij koninklijk besluit in werking is getreden, wordt de Wet inkomstenbelasting 2001 drie jaar na deze inwerkingtreding als volgt gewijzigd:

A

In artikel 3.22, eerste lid, wordt "3.20, 3.25" vervangen door "3.20 en 3.25" en vervalt "en 3.79,".

B

Artikel 3.74, onderdelen c en e, vervalt onder verlettering van onderdeel d tot c en onder vervanging van ", en" aan het slot van onderdeel c (nieuw) door een punt.

C

De artikelen 3.78 en 3.79 vervallen.

D

Artikel 10a.29 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het zevende lid vervalt, onder vernummering van het achtste tot en met vijftiende lid tot zevende tot en met veertiende lid.
2. In het zevende lid (nieuw) wordt "twaalfde" vervangen door "elfde".
3. In het elfde lid (nieuw) wordt "achtste" vervangen door "zevende".
4. In het twaalfde tot en met veertiende lid (nieuw) wordt "twaalfde" vervangen door "elfde".

Artikel III

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 10, vijfde lid, onderdeel c, wordt na "artikel 10a" ingevoegd "of artikel 10b".

B

Na artikel 10a worden vijf artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 10b

1. Ingeval een start-up of scale-up in het kader van een tegenwoordige of vroegere dienstbetrekking met een of meer van zijn werknemers een aandelenoptierecht is overeengekomen en Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat ter zake van die start-up of scale-up een beschikking als bedoeld in artikel 10bb heeft gegeven, behoort tot het loon hetgeen door de werknemer wordt genoten ter zake van de vervreemding van de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen.
2. Het bedrag dat ingevolge het eerste lid of het derde lid als loon in aanmerking wordt genomen, wordt verminderd met het bedrag dat de werknemer ter zake van het aandelenoptierecht in rekening is gebracht (de optieuitoefenprijs), maar niet verder dan tot nihil. Van het na die vermindering resterende bedrag wordt 65% als loon in aanmerking genomen.
3. Naar keuze van de werknemer wordt, in afwijking van het eerste lid, tot het loon gerekend de waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen ten tijde van:
 - a. de uitoefening van dat recht; of
 - b. het na uitoefening van dat recht eerstvolgende moment van verhandelbaar worden van de verkregen aandelen.
4. Het derde lid is slechts van toepassing indien de werknemer de keuze, bedoeld in het derde lid, aanhef en onderdelen a of b, uiterlijk op het moment van uitoefening van het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk het eerstvolgende moment van verhandelbaar worden van de verkregen aandelen, schriftelijk kenbaar maakt aan de inhoudingsplichtige. De inhoudingsplichtige bewaart de vastlegging van de keuze van de werknemer bij de loonadministratie.
5. Indien de optieuitoefenprijs minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van de aandelen waarop het recht betrekking heeft ten tijde van de toekenning van het recht, vindt de tweede zin van het tweede lid alleen toepassing over het deel van het loon dat uitgaat boven de genoemde waarde in het economische verkeer.
6. Indien een werknemer in Nederland gaat wonen en hij op dat tijdstip aandelenoptierechten in een start-up of een scale-up of uit dergelijke aandelenoptierechten verkregen aandelen heeft, wordt de uitoefenprijs gelijkgesteld met de waarde in het economische verkeer van de aandelenoptierechten of uit dergelijke aandelenoptierechten verkregen aandelen ten tijde van het gaan wonen in Nederland.
7. Het zesde lid is niet van toepassing indien de belastingplichtige voordien is opgehouden in Nederland te wonen.
8. In geval van vervreemding van een aandelenoptierecht wordt tot het loon gerekend hetgeen door de werknemer wordt genoten ter zake van de vervreemding van dat recht. Het tweede lid, tweede zin, vindt in dat geval geen toepassing.
9. Indien de vervreemding van een aandelenoptierecht of aandeel plaatsvindt in het kader van een aandelenfusie, een splitsing van een rechtspersoon of een overname van 50% of meer van de aandelen in de start-up of scale-up, is artikel

10a, derde lid, van overeenkomstige toepassing. In aanvulling daarop wordt in het kader van dit artikel als vervreemding van een aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, niet beschouwd het vervangen van het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, door een ander aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien het andere aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, betrekking heeft op het kapitaal van een start-up of scale-up blijven de bepalingen van dit artikel van toepassing op het andere aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien het andere aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, geen betrekking heeft op het kapitaal van een start-up of scale-up, vindt heffing over het aandelenoptierecht of aandeel plaats op het na de vervanging eerstvolgende heffingsmoment, bedoeld in artikel 10a, eerste lid. In die situatie vindt het tweede lid, tweede zin, toepassing voor zover het loon betrekking heeft op de periode tussen het moment van toekenning van het aandelenoptierecht en het moment waarop de fusie, splitsing, onderscheidenlijk overname, heeft plaatsgevonden. Dit deel van het loon wordt tijdsevenredig vastgesteld naar de verhouding tussen de periode, bedoeld in de derde zin, en de periode na de fusie, splitsing, onderscheidenlijk overname, tot het moment van uitoefening van het recht ingeval de aandelen onmiddellijk verhandelbaar zijn of het verhandelbaar worden van de verkregen aandelen ingeval deze niet onmiddellijk verhandelbaar zijn als bedoeld in artikel 10a, eerste lid.

10. Ingeval bij vervreemding van het aandelenoptierecht of aandeel de tegenprestatie ontbreekt of is bedongen bij een niet onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst, wordt voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen als genoten bedrag aangemerkt de waarde in het economische verkeer die ten tijde van de vervreemding aan het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, kan worden toegekend.

11. Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt onder een aandelenoptierecht verstaan een recht:

a. dat de werknemer van een start-up of scale-up als bedoeld in artikel 10ba de mogelijkheid geeft om een of meer aandelen of daarmee gelijk te stellen rechten te verkrijgen in het kapitaal van de als start-up of scale-up als bedoeld in artikel 10ba kwalificerende inhoudingsplichtige of in het kapitaal van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap die voor meer dan de helft belang heeft in de inhoudingsplichtige, mits deze verbonden vennootschap eveneens kwalificeert als een start-up of scale-up als bedoeld in artikel 10ba en daartoe beschikt over een beschikking als bedoeld in artikel 10bb;

b. waarvan in de voorwaarden schriftelijk tussen de werknemer en de inhoudingsplichtige is overeengekomen dat:

1°. de door uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen niet eerder dan twee jaar na toekenning van het aandelenoptierecht kunnen worden vervreemd, tenzij er sprake is van een eerdere verkoop of beursgang van de onderneming van de inhoudingsplichtige;

2°. de werknemer verplicht is ter zake van iedere vervreemding van de aandelen die zijn verkregen door de uitoefening van het aandelenoptierecht schriftelijke goedkeuring te verkrijgen van de inhoudingsplichtige door middel van een door de werknemer, de inhoudingsplichtige en de koper gezamenlijk ondertekende overeenkomst; en

c. ter zake waarvan de inhoudingsplichtige zijn administratie op zodanige wijze voert dat daaruit voor het recht en het aandeel waarop het recht betrekking heeft, op ieder moment de adequate vastlegging van het aandelenbezit, het recht en de transacties, waaronder het vastleggen dat voldaan wordt aan de goedkeuringsverplichtingen en feitelijke transacties, volgt.

12. Indien de beschikking, bedoeld in artikel 10bb, vervalt of wordt ingetrokken, de start-up of scale-up ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden, bedoeld in het elfde lid, dan wel de werknemer komt te overlijden, worden de aandelenoptierechten of aandelen op het moment dat de beschikking vervalt of wordt ingetrokken, het moment waarop de start-up of scale-up ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, het moment waarop niet langer aan de voorwaarden, bedoeld in het elfde lid, wordt voldaan, onderscheidenlijk het moment van overlijden van de werknemer, tot het loon

gerekend tegen de op dat moment geldende waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien de aandelenoptie nog niet is uitgeoefend of de door uitoefening verkregen aandelen nog niet verhandelbaar zijn op het moment, bedoeld in de eerste zin, wordt de waarde, bedoeld in de eerste zin, op het moment van uitoefening of het daarna eerstvolgende moment van verhandelbaarheid tot het loon gerekend tegen de op dat moment geldende waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel.

13. Indien het twaalfde lid toepassing vindt, vindt het tweede lid, tweede zin, slechts toepassing op het loon, bedoeld in het twaalfde lid, dat betrekking heeft op de periode die is gelegen tussen het moment van toekenning van het aandelenoptierecht en het moment waarop de beschikking vervalt of wordt ingetrokken, het moment waarop de start-up of scale-up niet langer inhoudingsplichtige is, het moment waarop niet langer aan de voorwaarden, bedoeld in het elfde lid, wordt voldaan, onderscheidenlijk het moment van overlijden van de werknemer. Dit loon wordt tijdsevenredig vastgesteld naar de verhouding tussen de periode, bedoeld in de eerste zin, en de periode tussen het moment van toekenning van het aandelenoptierecht en het eerstvolgende moment, bedoeld in artikel 10a, eerste lid.

14. Tot het loon ter zake van een aandelenoptierecht worden mede gerekend de voordelen die de werknemer geniet uit de bij uitoefening van dat aandelenoptierecht verkregen aandelen waarop het eerste en derde lid nog geen toepassing hebben gevonden, verminderd met de op die voordelen betrekking hebbende kosten, maar niet verder dan tot nihil. Het tweede lid, tweede zin, is van toepassing op het na die vermindering resterende bedrag.

15. Dit artikel is niet van toepassing indien:

- a. het aandelenoptierecht of aandeel kwalificeert als een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b van de Wet inkomstenbelasting 2001;
- b. de werknemer voor of na toekenning van de aandelenoptierechten een aanmerkelijk belang bezit als bedoeld in afdeling 4.3 Wet inkomstenbelasting 2001.

16. Bij de toepassing van dit artikel is artikel 10a, vierde, tiende en veertiende lid, van overeenkomstige toepassing.

17. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de toepassing van het elfde lid, onderdelen b en c.

Artikel 10ba

1. Voor de toepassing van de artikelen 10b, 10bb, 10bc en 10bd en de daarop berustende bepalingen wordt onder een start-up of scale-up verstaan een inhoudingsplichtige:

- a. die een onderneming drijft die gericht is op snelle groei door middel van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel dat zijn oorsprong vindt in innovatie;
- b. waarin geen aandelen en waarvan geen winstbewijzen worden verhandeld op een gereguleerde markt; en
- c. waarin geen aandelen en waarvan geen winstbewijzen voor meer dan 25% rechtens dan wel in feite direct of indirect worden gehouden door een lichaam waarvan de aandelen, onderscheidenlijk waarvan de winstbewijzen, worden verhandeld op een gereguleerde markt.

2. Onder het hebben van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel wordt verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder ten minste lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die tot lagere marginale kosten leidt en schaalvoordelen biedt.

3. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de sector.

Artikel 10bb

1. Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat stelt op verzoek van de inhoudingsplichtige bij beschikking vast of de inhoudingsplichtige op kwalificeert als start-

up of scale-up. Deze beschikking geldt met ingang van de dagtekening van de beschikking voor acht jaar.

2. Op een uiterlijk zes maanden voor het verstrijken van de beschikking, bedoeld in het eerste lid, gedaan verzoek van de inhoudingsplichtige wordt de periode van acht jaar met vijf jaar verlengd, onder de voorwaarde dat Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat bij beschikking vaststelt dat nog steeds sprake is van een start-up of scale-up.

3. Op een uiterlijk zes maanden voor het verstrijken van de periode van vijf jaar in de beschikking, bedoeld in het tweede lid, gedaan verzoek van de inhoudingsplichtige wordt die periode van vijf jaar maximaal tweemaal met telkens nog vijf jaar verlengd, onder de voorwaarde dat Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat bij beschikking vaststelt dat nog steeds sprake is van een start-up of scale-up.

4. In geval van een overgang onder algemene titel van de inhoudingsplichtige treedt de verkrijgende inhoudingsplichtige in de plaats van de inhoudingsplichtige met betrekking tot de beschikking, bedoeld in het eerste, tweede of derde lid, indien Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de verkrijgende inhoudingsplichtige bij beschikking vaststelt dat na de overgang nog steeds sprake is van een start-up of scale-up.

5. Een verzoek als bedoeld in het eerste, tweede, derde of vierde lid en een melding als bedoeld in artikel 10bc, tweede lid, geschiedt uitsluitend langs elektronische weg met gebruikmaking van de hiervoor door Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat beschikbaar gestelde voorziening en met opvolging van de daarbij opgenomen aanwijzingen.

6. Bij regeling van Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot een verzoek of melding als bedoeld in het vijfde lid.

Artikel 10bc

1. Er is geen sprake meer van een start-up of scale-up indien op enig tijdstip niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 10ba, eerste lid, of de inhoudingsplichtige in staat van faillissement is verklaard.

2. De inhoudingsplichtige die ingevolge het eerste lid niet meer als start-up of scale-up wordt aangemerkt, meldt binnen vier weken bij Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat het ontstaan van een van de situaties, bedoeld in het eerste lid.

3. Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat kan de inhoudingsplichtige die de melding niet tijdig heeft gedaan een bestuurlijke boete opleggen van ten hoogste het bedrag dat is vastgesteld voor de vijfde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

Artikel 10bd

Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat trekt de beschikking, bedoeld in artikel 10bb, in indien:

a. de inhoudingsplichtige de mededeling, bedoeld in artikel 10bc, tweede lid, heeft gedaan, of aannemelijk is dat hij dat had behoren te doen; of

b. aannemelijk is dat ter verkrijging van de beschikking, bedoeld in artikel 10bb, gegevens of bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest.

D

Artikel 13a, vierde lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt na "twaalfde lid" ingevoegd "of artikel 10b, derde lid, onderdeel a" en wordt na laatstgenoemde "onder 1^o" ingevoegd "of artikel 10b, derde lid, onderdeel a".

2. In onderdeel b wordt na eerstgenoemde "onder 2^o" ingevoegd "of artikel 10b, derde lid, onderdeel b" en wordt na laatstgenoemde "onder 2^o" ingevoegd "of artikel 10b, derde lid, onderdeel b".

3. In onderdeel c wordt telkens na "elfde lid," ingevoegd "of artikel 10b, eerste lid".

E

Artikel 32bb wordt als volgt gewijzigd:

- a. In het vijfde lid wordt na "artikelen 10a" ingevoegd ", 10b" en na "dertiende lid" wordt ingevoegd "en artikel 10b, elfde lid".
- b. In het zesde lid wordt na "10a" ingevoegd ", 10b".

F

Na artikel 35o wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 35p

De artikelen 10b, 10ba, 10bb, 10bc en 10bd vervallen met ingang van 1 januari 2035.

Artikel IV

De Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel 25 wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het tweeëntwintigste lid tot drieëntwintigste lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

22. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling voor belastingaanslagen betreffende de inkomstenbelasting die is verschuldigd door de toepassing, onderscheidenlijk overeenkomstige toepassing, van artikel 3.83bis van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001. De regels, bedoeld in de eerste zin, kunnen mede betrekking hebben op het stellen van voldoende zekerheid. Het uitstel wordt beëindigd:

- a. indien de aandelen of aandelenoptierechten die aan het uitstel ten grondslag liggen worden vervreemd in de zin van artikel 10b, eerste, achtste en negende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, met dien verstande dat beëindiging van het uitstel op grond van een vervreemding in de zin van artikel 10b, negende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 achterwege blijft indien is voldaan aan de voorwaarden die in die bepaling worden gesteld;
- b. ingeval de vennootschap waarin of waarvan de belastingschuldige de aandelen, houdt reserves aan de belastingschuldige heeft uitgedeeld, voor een bedrag ter grootte van het bedrag van die uitgedeelde reserves, vermenigvuldigd met het percentage, genoemd in artikel 10b, tweede lid, tweede zin, van de Wet op de loonbelasting 1964 benoemde percentage.

c. in geval van een teruggaaf van wat op aandelen is gestort, onderscheidenlijk van wat door houders van winstbewijzen is gestort of ingelegd.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

24. Voor de toepassing van het tweeëntwintigste lid wordt de belastingrente gelijkgesteld met de inkomstenbelasting waarmee deze samenhangt.

B

Aan artikel 26 worden twee leden toegevoegd, luidende:

9. Voor zover de ontvanger het op de voet van artikel 25, tweeëntwintigste lid, verleende uitstel van betaling beëindigt omdat de aandelen of aandelenoptierechten worden vervreemd in de zin van artikel 25, tweeëntwintigste lid, onderdeel a, kan krachtens bij ministeriële regeling te stellen regels kwijtschelding worden verleend:

- a. Indien de waarde in het economische verkeer van de aandelen of aandelenoptierechten is gedaald, anders dan door uitkering van winstreserves, teruggaaf van wat is gestort of ingelegd of overgang van rechten op andere aandelen of winstbewijzen, in vergelijking tot die waarde ten tijde van het belastbare feit ter zake waarvan de belastingaanslag is opgelegd: tot een bedrag gelijk aan die waardedaling, vermenigvuldigd met het in artikel 10b, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen percentage.

- b. indien het heffingsrecht wegens vervreemding van die aandelen of aandelenoptierechten, ingevolge de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting aan een ander land van het Koninkrijk, aan een ander heffingsgebied binnen het Rijk, onderscheidenlijk aan een andere mogendheid, is toegewezen: tot een bedrag gelijk aan de aldaar ter zake van die vervreemding feitelijk geheven belasting;
- c. voor zover de belasting waarvoor op de voet van artikel 25, tweeëntwintigste lid, uitstel van betaling is verleend, hoger is dan de belasting die zou zijn geheven indien de belastingschuldige op het moment van die vervreemding in Nederland zou hebben gewoond.
10. Het bedrag aan kwijtschelding, bedoeld in het negende lid, bedraagt niet meer dan het bedrag van de belasting waarvoor ter zake van de aandelen of aandelenoptierechten nog uitstel van betaling is verleend.

Artikel V

In de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen komt artikel 2, tweede lid, te luiden:

2. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt met de gewezen zelfstandige gelijkgesteld de persoon die:

- a. als partner als bedoeld in artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 van een ondernemer voldoet aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 van die wet, zonder enige vergoeding gedurende het kalenderjaar ten minste 525 uur arbeid verricht in een onderneming waaruit die ondernemer winst geniet; en
- b. voldoet aan het bepaalde in het eerste lid.

Artikel VI

In de Wet kinderopvang komt artikel 1.6, eerste lid, onderdeel b, te luiden:

- b. als partner als bedoeld in artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 van een ondernemer die voldoet aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 van die wet, zonder enige vergoeding ten minste 525 uur arbeid verricht in een onderneming waaruit die ondernemer winst geniet.

Artikel VII

Bijlage 2 van de Algemene wet bestuursrecht wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 4 wordt in de alfabetische volgorde ingevoegd:

Wet op de loonbelasting 1964: de artikelen 10bb, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 10bd, tenzij mede toepassing is gegeven aan artikel 10bc, derde lid.

B

In artikel 7 wordt in de alfabetische volgorde ingevoegd:

Wet op de loonbelasting 1964: artikel 10bc, derde lid, en de artikelen 10bb, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 10bd, waarin mede toepassing is gegeven aan artikel 10bc, derde lid.

C

In artikel 11 wordt in de alfabetische volgorde ingevoegd:

Wet op de loonbelasting 1964: artikel 10bc, derde lid, en de artikelen 10bb, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 10bd, waarin mede toepassing is gegeven aan artikel 10bc, derde lid.

Artikel VIII

Artikel 10b van de Wet op de loonbelasting 1964 kan mede worden toegepast op aandelenoptierechten die op of na 17 april 2025 zijn toegekend, op 31 december 2026 nog niet in de loonbelasting zijn betrokken en aan de in dat artikel gestelde voorwaarden voldoen met dien verstande dat de beschikking, bedoeld in artikel 10bd, eerste lid, van die wet, uiterlijk op 31 december 2027 moet zijn aangevraagd door de inhoudingsplichtige.

Artikel IX

Onze Minister zendt in overeenstemming met Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat binnen vijf jaar na de inwerkingtreding van de artikelen I, onderdelen A, D, E, F, G, H, I en J, III, IV, VII en VIII aan de Staten-Generaal een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet in de praktijk.

Artikel X

Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen en onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.

Artikel XI

Deze wet wordt aangehaald als: Wet fiscale stimulering start-ups en scale-ups.

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

Gegeven

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Economische Zaken en Klimaat,

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964 en enige andere wetten inzake de belastingheffing in box 3 met betrekking tot aandelen in en winstbewijzen van start-ups en scale-ups en inzake de belastingheffing voor de loonbelasting en in box 1 met betrekking tot aandelenoptierechten en de daaruit voortvloeiende aandelen van werknemers van start-ups en scale-ups (Wet fiscale stimulering van start-ups en scale-ups)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	12
1.	Inleiding	12
2.	Budgettaire aspecten	18
3.	EU-aspecten.....	18
4.	Doenvermogen	18
5.	Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven	19
6.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst en RVO	20
7.	Advies en consultatie	20
8.	Evaluatie	22
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	24

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het is voor het huidige en toekomstige verdienvermogen van Nederland van groot belang dat innovatie en groei van bedrijven worden gestimuleerd. Een belangrijk deel van de toekomstige groei van onze economie is afhankelijk van het succes van start-ups en scale-ups in Nederland en de innovatie, productiviteitsgroei en vernieuwing die deze bedrijven ons brengen. Deze groei zal niet in gelijke mate tot stand komen met de bedrijven die er nu al zijn. Disruptieve innovatie komt vooral van nieuwe bedrijven.¹ Op dit moment groeien start-ups en scale-ups minder goed door dan in andere Europese landen als het Verenigd Koninkrijk, Zweden en Frankrijk.² Om die reden wil het kabinet dat start-ups en scale-ups betere kansen krijgen om succesvol te groeien in Nederland, onder andere door het ophalen van financiering in de vroege fase en het aantrekken en behouden van personeel.

Daartoe worden in dit wetsvoorstel twee maatregelen voorgesteld. Dit betreft ten eerste aanpassing van de definitie van startende ondernemingen ten behoeve van de uitzondering in het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3.³ Ten tweede wordt een fiscale maatregel voorgesteld ten aanzien van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups.

Aandelenoptierechten zijn een belonings- en eigendomsinstrument waarbij werknemers van – in dit geval – een start-up of scale-up financieel deelnemen in het bedrijf, meestal in de vorm van aandelen of aandelenopties. Dit geeft hen de mogelijkheid om mee te delen in de waarde stijging van de onderneming. Internationaal gezien zijn aandelenopties hiervoor de meest gebruikte vorm.

1.1 Voorgestelde definitie start-ups en scale-ups

De eerste maatregel in dit wetsvoorstel is de aanpassing van de definitie van startende ondernemingen ten behoeve van de uitzondering in het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3. Hiertoe wordt de Wet inkomstenbelasting 2001 gewijzigd. Start-ups en scale-ups verschillen van veel andere ondernemingen. Het zijn ondernemingen met een herhaalbaar en schaalbaar bedrijfsmodel, met als doel snelle groei. Tijdens de start- en groeifase van dit soort ondernemingen zijn de investeringen in aandelen van deze bedrijven vaak zeer risicovol, illiquide en niet waardevast. Dat komt mede doordat dit soort ondernemingen vaak nog niet of nauwelijks een kasstroom of winst genereren. In het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 is daarom een uitzondering op de vermogensaanwassystematiek opgenomen voor aandelen in of winstbewijzen van *startende ondernemingen*. Omdat de definitie van startende ondernemingen onvoldoende aansluit bij de specifieke kenmerken van start-ups en scale-ups, is een definitie van start-up en scale-up geformuleerd die beter aansluit bij de voornaamste kenmerken ervan, werkbaar is voor de praktijk en uitvoerbaar is voor de Belastingdienst en de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (hierna: RVO).⁴ Volgens deze definitie kunnen ook buitenlandse ondernemingen een aanvraag bij de RVO doen om aangemerkt te worden als start-up of scale-up. Voorgaande is in lijn met de motie van Eijk en Martens-America⁵, die verzoekt om te zorgen voor een ruimhartige en investeringsvriendelijke fiscale regeling voor start-ups en scale-ups met oog voor de liquiditeit van aandeelhouders.

Er is sprake van een start-up of scale-up indien een onderneming gebruikmaakt van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel dat voortvloeit uit innovatie. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de sector. Onder een schaalbaar, herhaalbaar bedrijfsmodel wordt verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt. De RVO toetst namens de Minister van

¹ Zie onder andere rapport van het Centraal Planbureau "Proces van creatieve destructie verzwakt in Nederland" uit november 2025.

² Zie o.a. Techleap, State of Dutch Tech 2026.

³ Kamerstukken II 2024/25, 36748, nr. 2.

⁴ Dit is aangekondigd brieven van de staatssecretaris van Financiën d.d. 2 juni 2025 en 16 januari 2026, Kamerstukken II 2024/25 32140, nr. 255 en Kamerstukken II 2025/26 32140, nr. 289

⁵ Kamerstukken II 2025/26, 36748, nr. 18.

Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de onderneming of sprake is van een start-up of scale-up. Deze toets vindt mede plaats aan de hand van de wettelijke begrippen innovatie en schaalbaarheid.

In verband met de vormgeving van het bovenstaande wordt opgemerkt dat de definitie en de nadere uitwerking daarvan, waaronder de toetsing door RVO, zoals beschreven in deze paragraaf en de paragrafen 1.2 tot en met 1.4, zijn opgenomen in de Wet op de loonbelasting 1964 en in de Wet inkomstenbelasting 2001 van overeenkomstige toepassing zijn verklaard, zodat deze bepalingen ook gelding hebben voor die wet.

1.1.1 Uitvoering door RVO en toetsing van een onderneming

Er wordt wettelijk bepaald wat onder start-up of scale-up wordt verstaan. De definities daarvan worden door de RVO op aanvraag van een onderneming toegepast aan de hand van hiervoor opgestelde indicatoren. Hiervoor is ook de sector geconsulteerd om de toetsing zo goed mogelijk aan te laten sluiten bij de praktijk. Daarbij zal door RVO bijvoorbeeld gezien worden of de onderneming al gebruikmaakt van innovatieregelingen als de WBSO⁶ of het Innovatiekrediet of dat participatiemaatschappijen durfkapitaal hebben verstrekt. Dat kunnen goede indicatoren zijn voor het innovatieve en schaalbare karakter van een onderneming. Ondernemingen dienen deze informatie aan te leveren bij RVO. Onder een schaalbaar, herhaalbaar bedrijfsmodel wordt verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de markt.

De RVO voert deze toets uit, omdat het al beschikt over de hiervoor noodzakelijke kennis en kunde. De RVO voert sinds 2021 eveneens een toets uit op innovatie en schaalbaarheid voor de Immigratie en Naturalisatiedienst om de aanvraag te beoordelen van een verblijfsvergunning voor essentieel start-uppersoneel. De gekozen systematiek, waarbij een door RVO afgegeven beschikking kan worden gebruikt voor fiscale doeleinden, sluit aan bij de systematiek die al gehanteerd wordt voor de energie- en de milieu-investeringsaftrek, waarna het financiële voordeel via het indienen van de aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting kan worden verzilverd. Hetzelfde geldt voor de speur- en ontwikkelingsverklaring (WBSO) die de RVO afgeeft en waarbij het financiële voordeel door de aanvrager wordt verrekend in de aangifte inkomstenbelasting of in de aangifte loonheffingen.

1.1.2 Niet meer kwalificeren als start-up of scale-up

Indien een vennootschap niet meer voldoet aan de voorwaarden kwalificeert het automatisch niet meer als start-up of scale-up. Ook kwalificeert de vennootschap niet meer als start-up of scale-up als sprake is van een faillissement. Indien een hierboven genoemde situatie zich voordoet, geldt voor de onderneming de plicht om dit vier weken na die gebeurtenis te melden bij de RVO. Indien hieraan niet wordt voldaan kan de Minister van Economische Zaken en Klimaat een bestuurlijke boete opleggen van de vijfde categorie (ten hoogste € 103.000). De bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt, net zoals geldt op grond van de Algemene wet bestuursrecht, door verloop van vijf jaar na de datum waarop de melding uiterlijk had moeten worden gedaan.⁷

Het niet langer kwalificeren als start-up of scale-up heeft ook gevolgen voor de manier waarop de aandeelhouders van de niet langer kwalificerende onderneming de aangifte inkomstenbelasting dienen in te vullen. Daarop wordt hieronder nader ingegaan.

Bij een overgang onder algemene titel van de vennootschap, bijvoorbeeld bij een juridische fusie, kan de verkrijgende vennootschap in de plaats treden van de verdwijnende vennootschap. De verkrijgende vennootschap moet dan wel voldoen aan de voorwaarden om te kwalificeren als start-up of scale-up, en kan dus bijvoorbeeld niet beursgenoteerd zijn. De verkrijgende vennootschap doet hiervoor een verzoek bij RVO.

⁶ Hoofdstuk 8 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

⁷ Artikelen 5:45, eerste lid en 5:53, eerste lid, Algemene wet bestuursrecht.

1.1.3 Geldigheidsduur beschikking en rechtsgang

De beschikking van de RVO voor start-ups en scale-ups is acht jaar geldig en kan maximaal driemaal in termijnen van vijf jaren op aanvraag worden verlengd. Voor de lengte van deze termijn is aansluiting gezocht bij gangbare termijnen waarop doorgaans een 'exit-moment' optreedt bij start-ups en scale-ups, zoals een beursgang of uitkoop van (een deel) van de aandelen, waardoor liquiditeit optreedt voor vroege investeerders. Uit data van dealroom.co blijkt dat de gemiddelde duur tot een dergelijk moment 12 jaar bedraagt, maar dat voor een deel van de start-ups en scale-ups dit kan oplopen tot meer dan 20 jaar. Dit is met name het geval bij hoogtechnologische bedrijven. Deze bedrijven komen vaak voort vanuit kennisinstellingen, zijn kapitaalintensief en hebben een lange ontwikkelingstijd. Deze bedrijven ontwikkelen doorgaans technologische oplossingen die relevant zijn voor maatschappelijke transitie op bijvoorbeeld het terrein van energie en klimaat, zorg, landbouw en voedsel waardoor het wenselijk is binnen de voorgestelde regeling voldoende ruimte te bieden voor dit soort bedrijven.

Tegen een beschikking voor start-ups of scale-ups en een beschikking inzake een bestuurlijke boete kan bezwaar en (hoger) beroep worden ingesteld. De bezwaarprocedures worden gevoerd bij de RVO. De (hoger-)beroepsprocedures worden gevoerd voor het College van Beroep voor het bedrijfsleven, al dan niet voorafgegaan door beroep bij de rechtbank Rotterdam indien (mede) sprake is van het opleggen van een bestuurlijke boete.⁸

1.1.4 Aanbeveling Europese Commissie betreffende definitie van start-up en scale-up

De Europese Commissie heeft op 18 maart 2026 een aanbeveling gedaan betreffende de definitie van innovatieve ondernemingen, start-ups en scale-ups.⁹ De Europese Commissie is van mening dat innovatieve ondernemingen, innovatieve start-ups en innovatieve scale-ups, in het bijzonder in de deep tech-sector, een sleutelrol spelen bij de ontwikkeling en commercialisering van innovatieve technologieën. De Europese Commissie doet in dit kader een voorstel voor een definitie van innovatieve ondernemingen, start-ups en scale-ups. De Europese Commissie introduceert hiermee zelf definities van een start-up en een scale-up. Onder een innovatieve start-up wordt door de Europese Commissie een innovatieve, autonome onderneming verstaan die minder dan 100 medewerkers heeft, een jaarlijkse omzet of balanstotaal van minder dan € 10 miljoen en de onderneming is minder dan tien jaar na registratie operationeel. Onder een innovatieve scale-up wordt een innovatieve, autonome onderneming verstaan met meer dan € 10 miljoen aan jaarlijkse omzet of balanstotaal, het is een onderneming waarvan de gemiddelde jaarlijkse toename van het aantal werknemers of van de omzet meer dan 20% bedraagt over de twee voorafgaande jaren en voldoet aan ten minste één van de twee volgende criteria (i) het is een onderneming waar minder dan 750 personen werkzaam zijn of (ii) zij is niet beursgenoteerd.

Het kabinet kiest ervoor om een eigen definitie van start-up en scale-up te hanteren. De Nederlandse definitie zoals in dit wetsvoorstel voorgesteld sluit beter aan bij de praktijk waarbij verschillende soorten startups en scale-ups (zoals software, deeptech, biotech) verschillende groeipaden hebben. Een grens aan omzet of medewerkers om te kunnen kwalificeren als start-up of scale-up kan ertoe leiden dat veelbelovende ondernemingen met innovatie en groeipotentieel toch niet als start-up of scale-up zouden kunnen kwalificeren.

1.2. Aandelenoptierechten start-ups en scale-ups

Het tweede onderdeel in dit wetsvoorstel betreft het fiscaal stimuleren van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups via aanpassing van de Wet op de loonbelasting 1964.¹⁰ De toegang tot talent vormt een van de grootste belemmeringen voor een succesvolle doorgroei van start-ups en scale-ups. Medewerkers vormen het hart van een bedrijf; zonder talent geen groei. Zij zijn een cruciale voorwaarde voor het succes van de onderneming.

⁸ Hierbij is dezelfde systematiek gevolgd als op grond van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (de artikelen 26 en 30 van die wet gelezen in samenhang met de artikelen 4, 7 en 11 van bijlage 2 van de Algemene wet bestuursrecht).

⁹ Commission recommendation of 18.03.2026 on the definition of innovative enterprises, innovative startups and innovative scaleups, C(206) 1800 final.

¹⁰ De Tweede Kamer is hierover geïnformeerd met de brieven van de minister van Economische Zaken van 3 juni 2025 en 16 december 2025, Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 285 en Kamerstukken II 2024/25, 32140 nr. 256.

Start-ups en scale-ups hebben vaak niet de financiële middelen om werknemers een (internationaal) concurrerend salaris te bieden. Aandelenopties, internationaal de meest gebruikte vorm van participatie in de start-upsector, kunnen mogelijk een deel van dit gat dichten. Het biedt meer mogelijkheden om talent dat in een start-up of scale-up wil werken over te halen een lager salaris te accepteren in ruil voor het delen in de potentiële groei. Het verkrijgen van aandelen zorgt ervoor dat medewerkers meer gebonden zijn aan het bedrijf en minder snel weer vertrekken. Daarmee is het voor deze bedrijven in potentie een geschikt instrument voor het aantrekken en behouden van talent. Aandelenoptierechten zorgen daarnaast voor versterking van het start-upecosysteem doordat medewerkers de opbrengsten weer kunnen herinvesteren in de volgende generatie bedrijven. Kapitaal kan op deze manier terugvloeien in het ecosysteem. Nederland is vergeleken met het buitenland op het punt van belastingheffing ten aanzien van aandelenopties van medewerkers van start-ups en scale-ups minder aantrekkelijk. Het voordeel uit aandelenopties is belast in box 1 van de inkomstenbelasting tegen een relatief hoog progressief tarief. Daarmee is het tarief in Nederland een stuk hoger dan in andere start-uplanden die vaak regelingen kennen die de voordelen uit aandelenopties lager belasten of als vermogenswinst belasten.¹¹ Daarom heeft het toenmalige kabinet in april 2025 besloten om een fiscale maatregel te introduceren waarmee de belastingheffing van aandelenopties meer in lijn wordt gebracht met succesvolle Europese start-uplanden als het Verenigd Koninkrijk en Zweden. Met dit wetsvoorstel wordt dit geëffectueerd.

1.2.1. Hoofddijnen van de fiscale regeling

De twee belangrijkste maatregelen ten aanzien van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups betreffen 1) lagere loonheffing op het inkomen uit aandelenopties voor werknemers van start-ups en scale-ups en 2) als hoofdregel uitstel van heffing van loon- en inkomstenbelasting tot het moment dat de door uitoefening van de aandelenoptie verkregen aandelen daadwerkelijk worden verkocht.

De lagere heffing is zo vormgegeven, dat de grondslag van het inkomen uit aandelenoptierechten wordt versmald tot 65%. Daardoor is het effectieve tarief ongeveer gelijk aan wat de heffing zou zijn als de aandelenoptierechten in box 2 zouden zijn belast. De grondslagversmalling wordt vormgegeven in de loonheffing. Ook zorgt de regeling ervoor dat de heffing in beginsel plaatsvindt bij de daadwerkelijke verkoop van de aandelen, in plaats van het moment waarop de aandelen verhandelbaar worden zoals nu het geval is. Daarbij wordt voorgesteld om deze maatregel toe te passen op aandelenopties die door start-ups en scale-ups zijn uitgegeven sinds de bekendmaking van de fiscale regeling in de Voorjaarsnota, te weten op of na 17 april 2025 en die de loonsfeer nog niet hebben verlaten.

Daarnaast wordt hieronder ingegaan hoe in het wetsvoorstel wordt omgegaan met een aantal specifieke situaties.¹²

1.2.2. Uitdiensttreding

De eerste situatie die zich kan voordoen is dat een werknemer die deelneemt aan de aandelenoptieregeling uit dienst treedt. Dit zal niet worden gezien als een heffingsmoment. Een heffingsmoment bij uitdiensttreding zou het doel van de regeling om talent aan te trekken, kunnen ondermijnen. Hiermee wordt ook tegemoetgekomen aan de geuite wens in de motie-Van Eijk om aan te sluiten bij wat internationaal gebruikelijk is bij uitdiensttreding van de werknemer.¹³ Belastingheffing vindt dus ook voor de oud-werknemer pas plaats op het moment van vervreemding van de aandelen. Om ervoor te zorgen dat een inhoudingsplichtige geïnformeerd is over de verkoop van de aandelen, ook bij een voormalig werknemer, en in staat te stellen op het verkoopmoment de verschuldigde loonbelasting in te houden en af te dragen aan de Belastingdienst, moet in de aandelenoptieovereenkomst worden vastgelegd dat de inhoudingsplichtige voorafgaand aan de verkoop schriftelijk instemt met de verkoop. Deze goedkeuring wordt vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de drie betrokken partijen; de werknemer/aandeelhouder, de inhoudingsplichtige en de koper. Deze goedkeuringsprocedure versterkt ook de handhavings- en controlepositie van de Belastingdienst

¹¹ Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 218.

¹² Brief van de minister van Economische Zaken, Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 285.

¹³ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 102.

doordat de verkoop van aandelen in de administratie van de inhoudingsplichtige wordt vastgelegd. In lagere regelgeving kunnen nog extra voorzieningen worden opgenomen die de handhavings- en controlepositie van de Belastingdienst kunnen versterken. Daarbij kan gedacht worden aan een meldingsplicht voor de inhoudingsplichtige aan de Belastingdienst bij verkoop van aandelen waarvoor gebruik is gemaakt van de regeling.

1.2.3. Einde RVO-beschikking

Een tweede bijzondere situatie doet zich voor als de geldigheidsduur van de beschikking die door RVO is afgegeven afloopt. Er is dan niet langer sprake van een start-up of een scale-up voor het doeleinde van de fiscale regeling. Voor zover (oud-)werknemers van start-ups en scale-ups opties of daaruit verkregen aandelen houden waarover op dat moment nog geen heffing heeft plaatsgevonden, wordt teruggevallen op de bestaande regeling voor aandelenopties in de loonheffingen.¹⁴ In het geval van een beursgang is ook niet langer sprake van een start-up of scale-up en verliest de RVO-beschikking zijn geldigheid door dit feit. De fiscale gevolgen zijn gelijk aan het verlopen van de geldigheidsduur.¹⁵ De werknemer behoudt het fiscale voordeel (grondslagversmalling) voor de periode dat sprake was van een start-up of scale-up en dit voordeel wordt naar tijdgelang toegekend. Indien een werknemer bijvoorbeeld tien jaar in dienst is geweest, waarvan acht jaar onder de beschikking en twee jaar buiten de beschikking dan wordt over 80% van het totale belastbare voordeel (de marktwaarde van de aandelen bij verkoop minus de uitoefenprijs) de grondslagversmalling toegepast en de overige 20% voor het volle belastbare voordeel in de heffing betrokken.

1.2.4. Emigratie

Bij emigratie wordt uitgegaan van fictieve vervreemding van aandelen(opties) voor gevallen waarin een werknemer emigreert voordat de aandelenoptierechten, dan wel daaruit volgende aandelen, in de loonheffing zijn betrokken. Dit heeft tot gevolg dat de waardeinstijgingen die hebben plaatsgevonden maar nog niet in de heffing zijn betrokken, omdat nog geen vervreemding heeft plaatsgevonden, alsnog in de inkomstenbelasting worden betrokken. De bestanddelen die als gevolg van de fictieve vervreemding worden belast, worden aangemerkt als te conserveren inkomen waarvoor een conserverende belastingaanslag wordt opgelegd. Door uit te gaan van een fictieve vervreemding en een conserverende belastingaanslag op te leggen, kan de belastingclaim over de reeds gerealiseerde waardeverandering veilig worden gesteld voordat de belastingplichtige is geëmigreerd. Dit acht het kabinet wenselijk omdat de belastingplichtige belastingheffing over de aandelen(opties) ver kan uitstellen - in beginsel bepaalt de belastingplichtige wanneer de heffing plaatsvindt door de aandelen(opties) op enig moment te vervreemden - en dus kan laten plaatsvinden na een mogelijke emigratie. Het voorgaande maakt de belastingheffing planbaar en daarmee mogelijk gevoelig voor misbruik. Bovendien is een dergelijke regeling consistent met de behandeling van aandelen(opties) in start-ups en scale-ups in de Wet werkelijk rendement box 3, waarvoor ook een fictieve vervreemding bij emigratie geldt.

Evenals bij een fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang en vermogensbestanddelen onder het nieuwe vermogenswinstregime in box 3, acht het kabinet het proportioneel om voor deze conserverende belastingaanslag uitstel van betaling te verlenen. Gelet op de omstandigheid dat er sprake is van een fictieve vervreemding en er dus in beginsel geen middelen vrijkomen waarmee de belastingplichtige de belastingaanslag kan voldoen, wordt het passend geacht dat voor de conserverende belastingaanslag uitstel van betaling wordt verleend. Tevens voorkomt dit uitstel dat het opleggen van een conserverende aanslag bij emigratie wegens fictieve vervreemding het recht op vrij verkeer van personen en diensten binnen de Europese Unie (EU) en de Europese Economische Ruimte (EER) en Zwitserland zou kunnen beperken en daarmee in strijd zou kunnen zijn met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie of met de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte of met de overeenkomst met Zwitserland inzake vrij verkeer van personen. Zonder uitstel van betaling zou de conserverende aanslag namelijk een belemmering vormen voor de (oud) werknemer om zich in een ander land

¹⁴ Dit betekent dat de belastingheffing uiterlijk plaatsvindt op het moment dat de aandelen verhandelbaar worden geacht te zijn. Dit kan een ander moment zijn dan de daadwerkelijke verkoop van de aandelen, maar nooit eerder dan het moment van het vervallen van de RVO-beschikking.

¹⁵ Waarbij er een maximumperiode in ogenschouw wordt genomen voor verkoopregulerende bepalingen ten aanzien van de aandelen. Zo wordt voor deze periode voorkomen dat er belasting moet worden betaald, terwijl de aandelen nog niet verhandeld mogen worden en er dus sprake kan zijn van onvoldoende liquiditeit om de belasting te voldoen.

binnen de EU of EER te vestigen, en voor de werkgever om personeel te laten vestigen in een ander land binnen de EU of EER.

Het kabinet vindt het passend om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de uitstelfaciliteit die wordt aangeboden bij aandelenopties in start-ups en scale-ups in de Wet IB 2001. Uitstel van betaling wordt daarom automatisch verleend voor onbepaalde tijd en wordt al dan niet gedeeltelijk beëindigd wanneer er liquide middelen beschikbaar komen, of een ander heffingsmoment zich voordoet. Hierbij wordt rekening gehouden met de in het buitenland verschuldigde belasting. Verder wordt er gedurende het uitstel van betaling geen invorderingsrente in rekening gebracht en wordt alleen zekerheid gevraagd wanneer de belastingschuldige zich verplaatst of woonachtig wordt buiten de Europese Unie.

1.2.5 Samenloop met lucratiefbelangregeling

Voordelen uit lucratieve belangen zijn in beginsel belast als resultaat uit overige werkzaamheden (box 1). De belastingplichtige kan echter ook gebruikmaken van de zogenoemde aanmerkelijkbelangvariant waarbij de box 1-heffing onder bepaalde voorwaarden terugtreedt en een heffing in box 2 daarvoor in de plaats komt. Daarvoor moet de belastingplichtige het lucratieve belang houden via een kapitaalvennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang houdt. Daarnaast moet die vennootschap de voordelen uit lucratief belang voor minimaal 95% doorstoten naar genoemde belastingplichtige (aanmerkelijkbelangvariant). De belastingplichtigen betalen dan belasting over de voordelen uit lucratief belang tegen het geldende tarief in box 2 (in 2026: maximaal 31%).

Ter uitvoering van de motie-Idsinga¹⁶ is in het Belastingplan 2026 een maatregel voorgesteld waardoor de grondslag voor inkomen uit een middellijk gehouden lucratief belang wordt verbreed door middel van een multiplier, als de voordelen vanwege toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant in box 2 zijn belast. Hierdoor wordt de belastingdruk op de betreffende voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang via deze grondslagverbredende multiplier in box 2 verhoogd tot maximaal het tarief in box 3 (in 2026: 36%). De inwerkingtredingsdatum van de multipliermaatregel is met het amendement-Van Eijk¹⁷ met twee jaren uitgesteld tot 1 januari 2028. De effectieve belastingdruk van de hier voorgestelde maatregel voor aandelenoptierechten in start-ups of scale-ups ligt lager (ongeveer 32%) dan bij de lucratiefbelangregeling met toepassing van de voorgestelde multipliermaatregel (maximaal 36%). Om te voorkomen dat belastingplichtigen de multipliermaatregel buiten werking kunnen stellen door de beloningsbestanddelen zo vorm te geven dat deze onder het bereik van de optieregeling zullen vallen, bepaalt het twaalfde lid dat aandelen of aandelenoptierechten die als lucratief belang kwalificeren niet onder het bereik van deze regeling vallen. Dit is ook in lijn met de motie-Dijk¹⁸ die het kabinet oproept om het belastingvoordeel voor private equitymanagers af te schaffen en een oplossing te zoeken voor start-ups en scale-ups. Aandelen of aandelenoptierechten in een start-up of scale-up die kwalificeren als lucratief belang worden derhalve uitgesloten van de met dit wetsvoorstel voorgestelde aandelenoptieregeling.

1.3. Versobering en afschaffing van de meewerkaftrek en stakingsaftrek

Ter dekking van de nieuwe fiscale stimuleringsregeling van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups worden de meewerkaftrek en stakingsaftrek in de inkomstenbelasting eerst met 75% versoerd en drie jaar later afgeschaft. De inwerkingtreding van de versoeringsmaatregelen volgt de inwerkingtreding van de regeling inzake aandelenoptierechten en vindt plaats per 1 januari van het bij koninklijk besluit aan te geven jaar. De meewerkaftrek is een regeling in de inkomstenbelasting waardoor ondernemers van wie de partner onbetaald in de onderneming meewerkt, minder belasting over hun winst hoeven te betalen. Uit de evaluatie van de fiscale ondernemerschapsregelingen¹⁹ blijkt dat het doel van de regeling achterhaald en niet meer legitiem is. Toen de regeling geïntroduceerd werd was het voor een IB-ondernemer niet toegestaan om zijn of haar partner in dienst te nemen. Tegenwoordig is dit wel mogelijk. Met

¹⁶ Kamerstukken II 2024/25, 36725, nr. 29.

¹⁷ Kamerstukken II 2025/26, 26812, nr. 109.

¹⁸ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 98.

¹⁹ Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 199.

deze maatregel worden de aftrekpercentages van de winst eerst verlaagd en drie jaar later afgeschaft conform onderstaande tabel.

Aantal meegewerkte uren	Huidige meewerkaftrek	Meewerkaftrek vanaf bij kb aan te geven jaar t	Meewerkaftrek vanaf jaar t+3
Minder dan 525	Geen aftrek	Geen aftrek	Geen aftrek
525 – 875	1,25% van de winst	0,313% van de winst	Geen aftrek
875 – 1.225	2% van de winst	0,5% van de winst	Geen aftrek
1.225 – 1.750	3% van de winst	0,75% van de winst	Geen aftrek
1.750 of meer	4% van de winst	1% van de winst	Geen aftrek

De stakingsaftrek is een regeling in de inkomstenbelasting voor ondernemers die stoppen (bijvoorbeeld door verkoop van de onderneming). Deze ondernemers moeten belasting betalen over de gerealiseerde stakingswinst. De stakingsaftrek zorgt ervoor dat over een deel van die stakingswinst geen belasting betaald hoeft te worden. Uit de eerdergenoemde evaluatie van de fiscale ondernemerschapregelingen blijkt dat de regeling zeer beperkt doeltreffend en doelmatig is. Met deze maatregel wordt de aftrek eerst verlaagd van € 3.630 naar € 908. Drie jaar later wordt de stakingsaftrek afgeschaft. Met deze maatregelen worden de kosten van de nieuwe fiscale regeling ter stimulering van aandelenoptierechten voor start-ups en scale-ups gedekt.

2. Budgettaire aspecten

Bedragen in miljoenen €	2027	2028	2029	2030	2031	2032	Structureel
Definitie start-ups en scale-ups	0	-60	-56	-40	-33	-29	0
Aandelenoptieregeling	-33	-35	-36	-38	-39	-41	-5
In twee stappen afschaffen meewerkaftrek	5	5	5	6	6	6	6
In twee stappen afschaffen stakingsaftrek	13	12	12	16	15	15	15

3. EU-aspecten

De maatregel op grond van de Wet op de loonbelasting 1964 tot stimulering van het belonen van werknemers van start-ups en scale-ups in de vorm van aandelenoptierechten is een steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. De maatregel ligt momenteel informeel voor bij de Europese Commissie. Er is (nog) geen (pre)notificatie gestart.

4. Doenvermogen

4.1 Maatregelen introductie definitie en aandelenopties start-ups en scale-ups

Door deze maatregel wordt een extra beroep gedaan op het doenvermogen van zowel ondernemers met een start-up of scale-up als hun werknemers. Het grootste beroep op het doenvermogen wordt gedaan op ondernemers, zowel bij het aanvragen en onderhouden van de RVO-beschikking als bij het informeren van de werknemers en het vaststellen en afdragen van de loonheffing bij verkoop door (oud-)werknemers van door uitoefening van aandelenopties verkregen aandelen. Voor de ondernemers is de verwachting dat zij deze acties naar verwachting goed kunnen uitvoeren, omdat zij in de regel gebruikmaken van de diensten van fiscale professionals. Voor werknemers is er een aantal aandachtspunten. Allereerst dienen zij een bewuste keuze te maken met betrekking tot het heffingsmoment en dit te melden aan de werkgever. Uitgangspunt hierbij is dat de werkgever zijn werknemer goed informeert over de

implicaties van de verschillende heffingsmomenten, maar dit kan desalniettemin ingewikkeld zijn voor werknemers.

4.2 Versobering en afschaffing stakingsaftrek en meewerkaftrek

De versobering en afschaffing van de meewerkaftrek heeft tijdelijk een beperkte invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen. Het gaat eerst om een aanpassing van het bedrag en vervolgens om het afschaffen van de faciliteit. Belastingplichtigen hoeven geen extra actie te ondernemen bij bijvoorbeeld het opstellen van de belastingaangifte inkomstenbelasting naar aanleiding van dit voorstel. De beperkte invloed ziet er op dat het versoberen en afschaffen een doorwerking heeft naar het verzamelinkomen. Voor het aanvragen van toeslagen is de hoogte van het verzamelinkomen van belang. Doordat de meewerkaftrek wordt verlaagd en afgeschaft wordt het verzamelinkomen hoger. Dit betekent dat IB-ondernemers die op dit moment in aanmerking komen voor een toeslag en daarnaast ook de meewerkaftrek in de aangifte IB verwerken, voor de komende jaren de voorschotbeschikking goed moeten controleren (en eventueel aanpassen) om daarmee te voorkomen dat voor die jaren van een mogelijk te laag verzamelinkomen wordt uitgegaan.

5. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Aanpassing definitie start-ups en scale-ups in box 3

Aandeelhouders van start-ups en scale-ups in box 3 zullen door de ruimere definitie vaker gebruik kunnen maken van het vermogenswinstregime in plaats van de vermogensaanwinstsystematiek. Enerzijds leidt dit tot een toename van de administratieve lasten voor burgers en bedrijven vanwege de aparte fiscale behandeling, anderzijds leidt dit tot een afname van de administratieve lasten doordat er minder waarderingsmomenten zijn. Verwacht wordt dat de voorgestelde wijziging op dit punt per saldo beperkte gevolgen heeft voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Maatregelen met betrekking tot heffing op aandelenoptierechten

Op basis van de voorgestelde maatregel voor aandelenoptierechten worden aandelenoptierechten in de heffing betrokken op het moment dat de bij uitoefening verkregen aandelen verkocht worden, behoudens enkele uitzonderingen (zoals emigratie). Een werknemer met aandelenoptierechten heeft naar huidig recht reeds de mogelijkheid om op het moment van uitoefening van die rechten aan de inhoudingsplichtige kenbaar te maken dat hij kiest voor heffing op het moment van uitoefening ondanks dat zij nog niet verhandelbaar zijn. De inhoudingsplichtige moet de schriftelijke keuze van de werknemer opnemen in zijn administratie, dit blijft ongewijzigd. Alleen zal door dit voorstel de inhoudingsplichtige deze administratie langer dienen te bewaren. Dit zal naar verwachting beperkte gevolgen hebben voor de administratieve lasten voor bedrijven.

Verder wordt er een goedkeuringsvereiste geïntroduceerd dat inhoudt dat voor een verkoop van de aandelen schriftelijke goedkeuring van drie partijen (werknemer/verkoper, koper en start-up of scale-up) vereist is. De administratieve lasten zullen hierdoor toenemen met naar schatting circa € 230.000 per jaar voor burgers en € 360.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Ten opzichte van de huidige situatie zullen zich naar verwachting minder situaties voordoen waarin de inhoudingsplichtige loonheffing moet inhouden in het geval dat een werknemer voordelen geniet uit bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen die nog niet verhandelbaar zijn of nog niet verhandelbaar worden geacht. Er zullen daardoor ook minder waarderingsmomenten zijn. Indien belastingheffing plaatsvindt bij verkoop van de aandelen is in principe de verkoopprijs leidend bij de vaststelling van het belastbaar voordeel, waardoor geen waardering hoeft plaats te vinden. De administratieve lasten zullen hierdoor verminderen met naar schatting circa € 110.000 per jaar voor burgers en € 500.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Om gebruik te maken van de regelingen voor aandelenoptierechten en de uitzondering in box 3 dienen ondernemingen een beschikking aan te vragen bij RVO om als start-up of scale-up te worden aangemerkt. Hiervoor dient bij RVO informatie aangeleverd te worden. RVO zal de ondernemingen toetsen op basis van de definitie uit de wet. Indien een onderneming niet langer aan de voorwaarden voldoet, moet de onderneming dit melden aan RVO. De administratieve lasten voor bedrijven zullen hierdoor toenemen met naar schatting circa € 260.000 per jaar voor

bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Per saldo zullen naar verwachting de administratieve lasten toenemen met naar schatting circa € 110.000 per jaar voor burgers en € 122.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Versobering en afschaffing stakingsaftrek en meewerkaftrek

De maatregel wordt automatisch verwerkt in de aangifte inkomstenbelasting. De maatregel heeft daarom zeer beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers. De afschaffing per 2030 maakt het stelsel eenvoudiger en leidt naar verwachting tot een zeer beperkte afname van administratieve lasten.

6. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst en RVO

PM

7. Advies en consultatie

Er is voor het wetsvoorstel advies gevraagd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR) en de Raad voor de rechtspraak. Ook zijn er uitvoeringstoetsen opgesteld door de RVO en de Belastingdienst. Dit wetsvoorstel is daarnaast vier weken gepubliceerd in het kader van internetconsultatie. Hierna worden de bevindingen van de adviesrapporten toegelicht. Daarna wordt ingegaan op de inbreng in de internetconsultatie en de manier waarop het kabinet met de voornaamste punten omgaat.

7.1 Adviescollege toetsing regeldruk

De maatregelen in dit wetsvoorstel zijn ter advisering voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het dictum van het ATR luidt om het wetsvoorstel in te dienen nadat met de adviespunten rekening is gehouden. Het ATR geeft het advies om de gehanteerde definities van innovatie, schaalbaarheid en herhaalbaarheid te concretiseren en waar mogelijk te voorzien van objectieve criteria. In het toetsingskader van RVO wordt invulling gegeven aan deze begrippen. De RVO koppelt aan de criteria van innovatie en schaalbaarheid en herhaalbaarheid zoveel mogelijk meetbare indicatoren, zoals de kostenstructuur, margeontwikkeling en de kosten om nieuwe klanten te werven. Daarnaast is door de sector naar voren gebracht dat in het geval dat een onderneming een durfkapitaalinvestering heeft ontvangen door investeerders al is geoordeeld dat sprake is van schaalbaarheid. Om die reden zou volgens hen dan kunnen gelden dat een onderneming die een durfkapitaalinvestering heeft ontvangen automatisch als startup of scale-up kwalificeert. Het kabinet is van oordeel dat een ontvangen durfkapitaalinvestering meeweegt bij het oordeel of sprake is van een schaalbaar bedrijfsmodel. Het is hierbij belangrijk dat RVO, naast een toets op schaalbaarheid, de toets verricht of sprake is van een innovatief karakter van de onderneming. Een durfkapitaalinvestering wordt onder nog vast te stellen voorwaarden meegewogen bij de kwalificatie voor het criterium schaalbaarheid en herhaalbaarheid (zie ook de toelichting op de consultatiereacties).

7.2. Raad voor de rechtspraak

De Raad voor de rechtspraak heeft op 27 mei 2026 advies uitgebracht betreffende het onderhavige wetsvoorstel. De Raad voor de rechtspraak heeft gekeken naar de handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid van wetgeving. Ook is gekeken naar de effectiviteit van het wetsvoorstel en of grondrechten van burgers worden gerespecteerd. De Raad voor de rechtspraak merkt op dat het nieuwe stelsel van box 3 zoals voorgesteld met de Wet werkelijk rendement box 3 aanzienlijk complexer en kwetsbaarder is dan het huidige stelsel. De Raad merkt op dat dat er een verschil gaat bestaan tussen de fiscale behandeling van start-ups en scale-ups en onroerende zaken ten opzichte van overige vermogensbestanddelen. De Raad voor de rechtspraak vraagt zich af of dat verschil valt te rechtvaardigen en verwacht dat daarover juridische geschillen zullen ontstaan.

De Raad adviseert om te verduidelijken of de waardestijging na uitdiensttreding van de werknemer loon uit dienstbetrekking of uit vroegere dienstbetrekking is. Ook adviseert de Raad om in deze memorie van toelichting te verduidelijken op welke wijze de rechtsbescherming is vormgegeven. In dit wetsvoorstel wordt voorzien in een nieuwe bevoegdheid om een bestuurlijke boete op te leggen

en verwacht wordt dat dit niet een substantieel aantal zal zijn. De Raad adviseert wel om een nadere toelichting te geven op het verwachte aantal op te leggen boetes en daaruit volgende beroepen. In deze memorie van toelichting is op de hiervoor omschreven punten de toelichting aangevuld.

Stijging werklast rechtspraak

De Raad verwacht een stijging van de werklast van de rechtspraak door het beroep in eerste en enige aanleg dat kan worden gedaan bij het CBb. De extra werklast is voorzien op structureel € 100.000, voorafgegaan door hogere kosten in de eerste drie jaar na inwerkingtreding vanwege de grotere aantallen aanvragen bij de start van de regeling.

Jaar	2027	2028	2029	2030 en verder
Kosten CBb	€ 280.000	€ 230.000	€ 140.000	€ 100.000

7.3 Internetconsultatie

Het wetsvoorstel is op de website www.internetconsultatie.nl ter consultatie gepubliceerd in de periode van 1 april 2026 tot en met 29 april 2026. Er zijn in totaal 69 reacties op het wetsvoorstel ontvangen. De reacties zijn onder andere ingediend door oprichters van startups en scale-ups. Ook hebben verschillende belangenorganisaties en beroepsverenigingen zoals Techleap, de Dutch Startup Association (DSA), de Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen (NVP), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), het Register Belastingadviseurs (RB) en Stichting Register Arbeidsdeskundigen (SRA) gereageerd.

De reacties op de internetconsultatie tonen brede steun voor het doel van het wetsvoorstel, namelijk een uitzondering voor aandeelhouders en houders van winstbewijzen in een startups of scale-up in box 3 en aanpassing van de fiscale behandeling van aandelenopties in box 1. Daarbij wordt regelmatig aangegeven dat de uitzondering in box 3 wenselijk is, maar men zou liever meteen de overstap naar een vermogenswinstbelasting in box 3 gezet zien worden.

De inbreng komt er ten aanzien van de definitie van startup en scale-up in grote lijnen op neer dat deze moet beantwoorden aan de dynamische praktijk van innovatieve ondernemingen en tegelijkertijd niet tot teveel administratieve lasten moet leiden en duidelijk en voorspelbaar moet zijn. Veel respondenten sluiten zich op dit punt aan bij de inbreng van DSA en Techleap, die ervoor pleiten om een durfkapitaalinvestering in een onderneming als zelfstandig criterium te laten gelden voor de kwalificatie als startup of scale-up. Daarnaast stelt Techleap voor de "snelle groei" in de definitie te vervangen door "groeipotentieel", om de limiet in beschikkingsduur (23 jaar) en tussentijdse toetsing te laten vervallen, de horizonbepaling te verlengen en de ingangsdatum van het voorstel voor aandelenoptierechten niet af te laten hangen van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3. De reacties rondom de definitie en beschikking door RVO hebben geleid tot de volgende aanpassingen in het wetsvoorstel: **Pm [durfkapitaalinvestering als kwalificatie voor schaalbaarheid en herhaalbaarheid, tussentijdse toetsing]**

Daarnaast is door organisaties als de NVP, de NOB, het RB en Bentham Tax Advisory gewezen op een aantal meer technische aandachtspunten in het wetsvoorstel. Zo brachten zij onder andere naar voren dat in het geconsulteerde voorstel alleen directe investeringen in startups en scale-ups uitgezonderd zijn en niet investeringen die particulieren in box 3 via fondsen in startups en scale-ups doen. Dit terwijl indirecte investeringen een groot deel van de investeringen in startups en scale-ups betreffen. Daarnaast is opgemerkt dat medewerkers van startups en scale-ups vaak aandelen in de holding krijgen maar dat dit nog niet onder de reikwijdte van de regeling viel. Ook is gewezen op de bepaling dat er twee jaar tussen het moment van toekennen van aandelenopties en het moment van uitoefening moet zitten en is gevraagd naar het doel hiervan. Indieners hebben aangegeven dat een bepaling die zich richt op een minimale periode tussen toekenning van aandelenopties en verkoop logischer zou zijn. Ten slotte is in een aantal reacties ingegaan op de waardering van startups en scale-ups en de bepaling in het wetsvoorstel dat opties tegen waarde economisch verkeer dienen uitgegeven te worden. Indieners hebben benoemd dat de waardering van start-ups en scale-ups op dit moment al uitdagend is en dat de genoemde bepaling leidt tot meer waarderingsmomenten, waardoor het nog meer van belang is dat er een heldere methodiek

gehanteerd wordt die start-ups en scale-ups ook rechtszekerheid geeft. Ook is aangegeven dat de bepaling ten aanzien van waarde economisch verkeer een 'alles of niets'-karakter heeft. Indieners pleiten ervoor om dit aan te passen in een 'voor zover' bepaling.

Ook hier is goed naar gekeken en deze punten zijn allen aangepast. **Pm**

Een aantal reacties, specifiek die over de wens tot introductie van een volledige vermogenswinstbelasting in box 3 en het breder toepassen van de maatregel inzake aandelenoptierechten aandelen in alle ondernemingen (dus naast start-ups en scale-ups), leiden niet tot aanpassing van het voorstel. Dit wetsvoorstel voorziet immers in een uitzondering op de systematiek van belastingheffing door middel van vermogensaanwas in box 3 zoals voorgesteld met het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3.

8. Evaluatie

De maatregelen in dit wetsvoorstel, te weten de aanpassing van de definitie van startups en scale-ups, de behandeling in box 3 van aandeelhouders van startups en scale-ups en de fiscale behandeling van medewerkers van startups en scale-ups met aandelenoptierechten daarin in box 1 zullen geëvalueerd worden binnen zeven jaar na inwerkingtreding. Hierbij zal getoetst worden of de maatregelen doeltreffend zijn en wat de effecten zijn in de praktijk.

Hierna wordt omschreven wanneer de maatregelen doeltreffend zijn.

1. Het percentage medewerkersparticipatie binnen startups en scale-ups neemt toe (direct effect) en start-ups en scale-ups zijn beter in staat zijn tot het aantrekken en behouden van personeel (indirect effect). Ten aanzien van het percentage medewerkersparticipatie binnen startups en scale-ups zal gekeken worden naar indicatoren als het aantal bedrijven dat aandelenopties aanbiedt aan medewerkers en het aantal medewerkers met aandelenopties binnen de groep van startups en scale-ups. De mate waarin startups en scale-ups door deze regeling beter in staat zijn tot het aantrekken en behouden van talent kan via een enquête worden nagegaan. Het streven is om voor de start van de regeling voor aandelenoptierechten een nulmeting uit te laten voeren.
2. Ten aanzien van de uitzondering voor start-ups en scale-ups in box 3 is het directe doel te voorkomen dat aandeelhouders van start-ups en scale-ups (vroege) investeerders en medewerkers na afdracht van loonbelasting in liquiditeitsproblemen komen omdat hun aandelen nog niet verhandelbaar zijn. Daarnaast wordt voorkomen dat elk jaar een waardering noodzakelijk is van de waarde van het belang. Indirect is het doel dat de toegang tot financiering – met name in de vroege fase – niet verslechtert. De causaliteit tussen de regeling voor start-ups en scale-ups in box 3 en de toegang tot financiering in de vroege fase is echter lastig aan te tonen. Dit wordt via een enquête onder ondernemers in kaart gebracht.

De maatregelen in dit wetsvoorstel liggen in het verlengde van de maatregelen in het vorige wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten,²⁰ hebben in principe dezelfde doelstelling en grijpen aan op dezelfde doelgroep. Bij de behandeling van het vorige wetsvoorstel is ook verzocht met wijzigingsvoorstellen te komen als uit monitoring zou blijken dat het doel niet behaald zou worden.²¹ Aangezien het voorliggende wetsvoorstel reeds tot vergaande wijzigingen leidt, is het daarom niet zinvol meer het vorige wetsvoorstel te evalueren en is er daarom voor gekozen om het geheel van maatregelen mee te nemen in de evaluatie van het voorliggende wetsvoorstel. Hierbij speelt mee dat gebleken is dat het lastig is kwantitatieve data over het gebruik van de regeling te verkrijgen, aangezien in de aangiftegegevens geen onderscheid wordt gemaakt tussen loon in de vorm van aandelenoptierechten en andere vormen van loon. Voor de evaluatie zal daarom gekeken worden naar signalen uit de praktijk van de RVO en de Belastingdienst en van de sectoren die gebruikmaken van de regeling. Daarbij zal waar mogelijk gekeken worden naar de effecten afhankelijk van de omvang van bedrijven.²²

²⁰ Kamerstukken II 2021/22, 35929, nr. 3.

²¹ Motie Van Dijk, Kamerstukken II 2021/22, 35929, nr. 15.

²² Motie Van Dijk, Kamerstukken II 2021/22, 35929, nr. 14 en motie De Jong, Kamerstukken II 2021/22, 35929, nr. 16

CONCEPT Rvdr

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A, artikel III, onderdeel E, artikel IV (artikel 2.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 27 Wet op de loonbelasting 1964 en de artikelen 25 en 26 Invorderingswet 1990)

Met de in artikel I, onderdelen A, D en E, en artikel IV opgenomen wijzigingen, wordt voorgesteld dat ter zake van de belastingheffing over aandelenoptierechten die in het kader van de dienstbetrekking zijn toegekend aan werknemers van start-ups en scale-ups en de door uitoefening daarvan verkregen aandelen bij emigratie een conserverende aanslag wordt opgelegd.

Met de in artikel I, onderdeel A, opgenomen wijziging wordt voorgesteld artikel 3.83bis, Wet IB 2001 toe te voegen aan de inkomensbestanddelen genoemd in artikel 2.8 tweede lid, Wet IB 2001, die worden aangemerkt als te conserveren inkomen.

Met het voorgestelde artikel I, onderdeel D en E wordt respectievelijk een nieuw artikel 3.83bis aan de Wet IB 2001 toegevoegd, en het bestaande artikel 3.146 gewijzigd.

Met het nieuwe artikel 3.83bis, eerste lid, Wet IB 2001, worden regels gesteld voor de situatie dat een werknemer of gewezen werknemer die aandelenopties in de zin van artikel 10b in bezit heeft dan wel door uitoefening van dergelijke rechten verkregen aandelen, anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn. In dat geval wordt de waardeontwikkeling van de aandelenoptierechten of aandelen als te conserveren inkomen beschouwd op het onmiddellijk aan de emigratie voorafgaande moment. Om de hoogte van het te conserveren inkomen vast te stellen wordt er bij fictie vanuit gegaan dat de aandelenoptierechten onmiddellijk voorafgaande aan voor de emigratie worden vervreemd. Bij deze vorm van conserveren van loon in de inkomstenbelasting wordt zoveel mogelijk de reeds bestaande systematiek voor emigratie door belastingplichtigen die in Nederland fiscaal gefaciliteerd een oudedagsvoorziening hebben opgebouwd. Ook voor de waarde van de aanspraak op de oudedagsvoorziening wordt inkomen geconserveerd op basis van artikel 3.83 van de Wet IB 2001. Ook het te conserveren inkomen in het kader van de oudedagsvoorzieningen betreft een loonelement waarvoor in het geval van emigratie inkomen wordt geconserveerd in de inkomstenbelasting. De wetgever heeft het daarom raadzaam geacht om zoveel mogelijk aan te sluiten bij een al bestaande systematiek. De systematiek van het conserveren van inkomen voortvloeiende uit aandelenoptierechten en aandelen in start-ups en scale-ups wijkt echter op een tweetal punten af van het conserveren van inkomen uit oudedagsvoorzieningen. Ten eerste ontbreekt een voorziening voor remigratie. Doordat in de loonbelasting wordt bepaald dat de zogenoemde step-up bepaling van artikel 10b, vierde lid, Wet LB 1964 niet geldt in geval van remigratie (artikel 10b, vijfde lid Wet LB 1964). Voorts wordt in tegenstelling tot het conserveren van inkomen voor oudedagsvoorzieningen komt de conserverende aanslag voor de aandelenoptierechten en aandelen in start-ups en scale-ups niet na verloop van tijd te vervallen, maar geldt deze tot aan het moment van vervreemding van de aandelenoptierechten of aandelen waarop het uitstel van betaling komt te vervallen.

In artikel IV wordt een wijziging van de artikelen 24, 25, 26, 70g en 70h IW 1990 voorgesteld. Met de voorgestelde invoeging van artikel 25 tweeëntwintigste lid, IW 1990 wordt geregeld dat voor onbepaalde tijd uitstel van betaling kan worden verleend voor de bij emigratie op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 2.8 Wet IB 2001 in samenhang met het voorgestelde artikel 3.83bis wet IB 2001 en artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964 opgelegde conserverende belastingaanslagen. Voorgesteld wordt in artikel 25 IW 1990 een nieuw tweeëntwintigste lid in te voegen, waarin wordt geregeld dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling van belasting die is verschuldigd door de toepassing van artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964. Omdat er sprake is van een emigratie en geen verkoop van aandelen, en er dus ook geen liquide middelen vrijkomen om de belastingheffing te voldoen, wordt dit passend geacht. Gedurende het uitstel van betaling dienen eventuele teruggaven niet te worden verrekend met de openstaande belastingschuld waarvoor uitstel van betaling is verleend, tenzij de belastingschuldige dit verzoekt. Het strookt niet met de aard van de regeling dat zou kunnen worden verrekend op initiatief van de ontvanger. Om dat te bewerkstelligen wordt voorgesteld artikel 24, zesde lid, IW 1990 aan te vullen met een verwijzing

naar artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990. Daarnaast wordt voorgesteld aan artikel 26 IW 1990 twee leden in te voegen. Hiermee wordt geregeld dat ook kwijtschelding kan worden verleend voor het bedrag van de in Nederland verschuldigde loonbelasting op grond van het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964. Deze kwijtschelding kan ingevolge het voorgestelde artikel 26 IW 1990 worden verleend in een drietal situaties, namelijk:

- a. indien de waarde in het economische verkeer van de aandelen of aandelenoptierechten is gedaald sinds het opleggen van de conserverende aanslag;
- b. indien een ander land (ook) het heffingsrecht heeft; en
- c. voor zover de belasting waarvoor uitstel van betaling is verleend, hoger is dan die zou zijn indien de belastingschuldige op het moment van vervreemding in Nederland zou hebben gewoond. Het voorgestelde 26, elfde lid, IW 1990 regelt dat het bedrag aan kwijtschelding, bedoeld in het voorgestelde artikel 26, tiende lid, IW 1990 niet meer bedraagt dan het bedrag van de belasting waarvoor uitstel van betaling is verleend.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 28, derde lid, IW 1990 wordt geregeld dat ingevolge het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste of drieëntwintigste lid, IW 1990. In de URIW 1990 zal worden geregeld dat de ontvanger de belastingschuldige op diens schriftelijk verzoek kwijtschelding zal verlenen alsmede in welke situatie een schriftelijk verzoek hiertoe achterwege kan blijven. Dit betekent dus dat er over de periode dat uitstel van betaling wordt verleend geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Uit de voorgestelde wijziging van artikel 28, vierde lid, IW 1990 volgt dat in die situatie weer invorderingsrente in rekening wordt gebracht als het verleende uitstel van betaling wordt beëindigd. In dat kader zal in artikel 6 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 nader worden geregeld vanaf wanneer invorderingsrente wordt berekend als het uitstel van betaling is beëindigd. Invorderingsrente zal worden berekend met ingang van de dag waarop zes weken zijn verstreken na de eerste dag van het jaar volgend op het jaar waarin het uitstel van betaling is beëindigd.

De verwijzingen in de artikelen 70g, vijfde lid, en 70h, vijfde lid, IW 1990 naar artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990 dienen te worden gewijzigd als gevolg van de voorgestelde vernummering van artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.78 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel I, onderdeel B, opgenomen wijzigingen wordt voorgesteld de voor de meewerkaftrek geldende aftrekpercentages van de winst in artikel 3.78 Wet IB 2001 met (afgerond) 75% te verlagen ter dekking van de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting beschreven maatregel die is gericht op aandelenoptierechten in start-ups en scale-ups.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.79 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel I, onderdeel C, opgenomen wijzigingen wordt voorgesteld de aftrek van de winst in artikel 3.79 Wet IB 2001 (stakingsaftrek) met 75% te verlagen ter dekking van de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting beschreven maatregel gericht op aandelenoptierechten in start-ups en scale-ups.

Artikel I, onderdeel G (artikel 5.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel I, onderdeel G, ziet op ondernemingen waarvoor ingevolge artikel I, onderdeel R, van de Wet werkelijk rendement box 3 niet een vermogensaanwasbelasting gaat gelden, maar een vermogenswinstbelasting. Ingevolge die wet zou dit gaan gelden voor startende ondernemingen, waarvan de definitie ingevolge die wet in artikel 5.17 Wet IB 2001 wordt opgenomen. Ingevolge de thans voorgestelde wijziging van genoemd artikel 5.17 wordt niet langer gesproken over startende ondernemingen, maar over start-ups en scale-ups als bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964. Dit wordt hierna toegelicht bij de artikelsgewijze toelichting van de voorgestelde artikelen 10b, 10ba, 10bb, 10bc en 10bd Wet LB 1964.

Artikel I, onderdelen F, J en K (artikelen 5.3, 5.6, 5.16, 5.18, 5.24, 5.26, 5.29, 5.30, 5.32, 5.33, 5.36, 5.37 en 10a.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De in artikel I, onderdelen D, F en H, opgenomen wijziging van de artikelen 5.3, 5.6, 5.16, 5.18, 5.24, 5.26, 5.29, 5.30, 5.32, 5.33, 5.36, 5.37 en 10a.31 Wet IB 2001 hangen samen met de voorgestelde wijziging van het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.17 Wet IB 2001. Zoals hiervoor is toegelicht wordt voorgesteld de aanduiding "startende onderneming" te vervangen door de aanduiding "start-up of scale-up". Die aanduiding dient dan ook te worden

opgenomen in de artikelen 5.3, 5.6, 5.16, 5.18, 5.24, 5.26, 5.29, 5.30, 5.32, 5.33, 5.36, 5.37 en 10a.31 Wet IB 2001, waar nu nog wordt verwezen naar startende ondernemingen.

Artikel I, onderdeel I (artikel 5.35 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.35 Wet IB 2001 regelt dat aandelen van of winstbewijzen die zijn verkregen in het kader van een aandelenfusie, juridische fusie of splitsing als bedoeld in het voorgestelde artikel 5.33 Wet IB 2001 en die niet voldoen aan de definitie van aandelen in of winstbewijzen van een start-up of scale-up gedurende een periode toch worden aangemerkt als aandelen in of winstbewijzen van een start-up of scale-up. Zonder het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.35 Wet IB 2001 zou de fusie in de genoemde gevallen belastingheffing tot gevolg hebben omdat de betreffende aandelen of winstbewijzen het vermogenswinstregime verlaten waarbij moet worden afgerekend over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de verkrijgingsprijs, terwijl het op grond van de Fusierichtlijn²³ niet is toegestaan dat fusies en splitsingen leiden tot enigerlei belastingheffing over vermogenswinst. De genoemde periode is momenteel in het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.35 Wet IB 2001 gesteld op een termijn van maximaal 60 maanden, verminderd met het aantal maanden waarin de aandelen of winstbewijzen voorafgaand aan de aandelenfusie, juridische fusie of splitsing al aandelen in of winstbewijzen van een start-up of scale-up waren. Met de voorgestelde wijziging van het in de Wet werkelijk rendement box 3 opgenomen artikel 5.35 Wet IB 2001 wordt afgestapt van de termijn van maximaal 60 maanden en wordt aangesloten bij de maximumtermijn waarvoor op grond van het voorgestelde artikel 10bc Wet LB 1964, afgezien van eventuele verlengingen, een beschikking wordt gegeven waarbij de Minister van Economische Zaken en Klimaat verklaart dat sprake is van een start-up of scale-up.

Artikel I, onderdeel K en artikel III, onderdeel G (artikel 10b.2. Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 35p Wet op de loonbelasting 1964)

Er wordt in de artikelen I, onderdeel K, en artikel III onderdeel G, voorgesteld om in de artikelen 10b.2. Wet IB 2001 en 35p Wet LB 1964 te regelen dat artikel 5.17 Wet IB 2001 en de artikelen 10b, 10ba, 10bb, 10bc en 10bd Wet loonbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2035 vervallen. De voorgestelde artikelen 10b.2. Wet IB 2001 en 35p Wet LB 1964 voorzien daarmee elk in een horizonbepaling die betrekking heeft op de artikelen 5.17 Wet IB 2001 onderscheidenlijk 10b, 10ba, 10bb, 10bc en 10bd Wet LB 1964. Hiermee wordt geregeld dat de artikelen die zien op de definitie van start-ups en scale-ups, de behandeling in box 3 van aandeelhouders in start-ups en scale-ups en de fiscale behandeling van medewerkers van start-ups en scale-ups met aandelenoptierechten in box 1 met ingang van 1 januari 2035 vervallen. Indien na een positieve evaluatie zou worden besloten om deze regelingen te verlengen dan kan daartoe de datum van 1 januari 2035 worden gewijzigd.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 3.22 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.22 Wet IB 2001 is een verwijzing naar artikel 3.79 Wet IB 2001 opgenomen. In verband met het voorstel om artikel 3.79 Wet IB 2001 te laten vervallen, wordt voorgesteld om ook die verwijzing tegelijkertijd te laten vervallen.

Artikel II, onderdeel B (artikel 3.74 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel II, onderdeel C, voorgestelde wijziging komen de in de artikelen 3.78 en 3.79 Wet IB 2001 opgenomen meewerkaf trek, onderscheidenlijk stakingsaf trek, te vervallen. In verband daarmee wordt voorgesteld de verwijzingen naar de meewerkaf trek en stakingsaf trek in artikel 3.74 Wet IB 2001 ook te laten vervallen.

Artikel II, onderdeel C (artikelen 3.78 en 3.79 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel II, onderdeel C, voorgestelde wijziging komen de artikelen 3.78 en 3.79 Wet IB 2001, waarin de meewerkaf trek, onderscheidenlijk de stakingsaf trek, is opgenomen, te vervallen

²³ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PbEU 2009, L 310).

ter dekking van de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting beschreven maatregel ter stimulering van aandelenoptierechten in start-ups en scale-ups.

Artikel II, onderdeel D (artikel 10a.29 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10a.29 Wet IB 2001 voorziet in een uitbreiding van de toepassing van de stakingsaftrek in het kader van het overgangsrecht voor de afschaffing van de oudedagsreserve. In verband met het voorstel om artikel 3.79 Wet IB 2001 te laten vervallen, wordt voorgesteld om ook artikel 10a.29, zevende lid, Wet IB 2001 tegelijkertijd te laten vervallen. Dat heeft tot gevolg dat op basis van dit voorstel de stakingsaftrek dan ook niet meer zal gelden voor de ondernemer die als ondernemer in het kalenderjaar winst behaalt door een afneming van een oudedagsreserve als bedoeld in artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001 na een geruisloze doorschuiving of omzetting als bedoeld in artikel 3.59, tweede lid, artikel 3.62, artikel 3.63, onderscheidenlijk artikel 3.65 Wet IB 2001, waarbij zonder die geruisloze doorschuiving of omzetting sprake zou zijn van het staken van een gehele onderneming. Daarvoor is gekozen omdat is voorgesteld de stakingsaftrek af te schaffen. In verband met die maatregel wordt tevens voorgesteld artikel 10a.29, achtste tot en met vijftiende lid, Wet IB 2001 te vernummeren tot artikel 10a.29, zevende tot en met veertiende lid, Wet IB 2001.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 10, vijfde lid, aanhef en onderdeel c, Wet LB 1964 regelt dat de pseudo-eindheffing van artikel 32bb Wet LB 1964 niet afdoet aan de belastbaarheid van ter zake van die aandelenoptierechten behaalde voordelen ingevolge artikel 10a Wet LB 1964. Met deze wijziging wordt voorgesteld om een verwijzing naar het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 aan artikel 10, vijfde lid, onderdeel c, Wet LB 1964 toe te voegen, zodat de pseudo-eindheffing, bedoeld in artikel 32bb Wet LB 1964, eveneens niet afdoet aan de belastbaarheid van behaalde voordelen ter zake van aandelenoptierechten ingevolge het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964.

Artikel III, onderdeel B (artikelen 10b, 10ba, 10bb, 10bc en 10bd van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt om na artikel 10a Wet LB 1964 vijf artikelen in te voegen, die hierna per artikel worden toegelicht, gevolgd door tussenkopjes met daaronder steeds een toelichting op het betreffende artikel. Met het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 wordt voorgesteld een fiscale regeling te introduceren ter stimulering van aandelenoptierechten die werknemers van start-ups en scale-ups het recht geeft om na verloop van tijd tegen een vooraf vastgestelde prijs aandelen te kopen in de onderneming van de werkgever. Het doel van deze regeling is, zoals meer uitgebreid toegelicht in het algemeen deel van deze memorie van toelichting, om start-ups en scale-ups beter in staat te stellen hun werknemers te belonen via aandelenoptierechten, zonder dat deze werknemers geconfronteerd worden met liquiditeitsproblemen op het moment van belastingheffing. Daarnaast kent het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 een grondslagversmalling van het loon tot 65% van de genoten voordelen uit aandelenoptierechten in start-ups of scale-ups. Hierdoor ontstaat een effectief tarief van ongeveer 32%. Dit ligt in lijn met het gecombineerde tarief van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting voor aandeelhouders in box 2.

Artikel 10a Wet LB 1964 bevat de bepalingen aan de hand waarvan loonbelasting wordt geheven over het voordeel dat een werknemer verkrijgt doordat hij in het kader van zijn dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking een aandelenoptierecht verkrijgt, ongeacht het karakter van de inhoudingsplichtige. In het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 worden enkele van artikel 10a Wet LB 1964 afwijkende regels gesteld specifiek voor aandelenoptierechten die door een start-up of scale-up worden toegekend aan werknemers. Artikel 10a Wet LB 1964 moet in deze zin als de algemene regeling worden beschouwd en het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 bevat daarvan afwijkende regels specifiek voor start-ups en scale-ups. Dit betekent ook dat aandelenoptierechten die worden toegekend door een start-up of scale-up, maar op onderdelen niet voldoen aan de voorwaarden die het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 stelt, uitsluitend vallen onder de regels van artikel 10a Wet LB 1964. Ook aandelenopties die worden toegekend aan werknemers van start-ups en scale-ups die op enig moment niet meer voldoen aan de

voorwaarden van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 vallen vanaf dat moment terug in de algemene regeling van artikel 10a Wet LB 1964.

Het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 regelt de nieuwe hoofdregel voor het heffingsmoment voor aandelenoptierechten die worden toegekend aan werknemers van start-ups en scale-ups en die ook overigens voldoen aan alle voorwaarden van dat artikel.

In de algemene regeling van artikel 10a Wet LB 1964 wordt sinds 1 januari 2023 het heffingsmoment voor aandelenoptierechten bepaald op het moment waarop de aandelen die bij uitoefening van de aandelenoptierechten zijn verkregen verhandelbaar worden.²⁴ Indien het moment van verhandelbaar worden van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen niet samenvalt met het moment van uitoefening van de opties, bestaat voor de werknemer de mogelijkheid om ervoor te kiezen om al belasting te betalen op het moment van uitoefening van de aandelenoptierechten tegen de op dat moment geldende waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening verkregen aandelen.²⁵ De werknemer dient die keuze schriftelijk kenbaar te maken aan de inhoudingsplichtige uiterlijk op het moment van uitoefening van het recht.

Op basis van het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 wordt zoals gezegd voor aandelenoptierechten die aan werknemers worden toegekend in het kader van hun dienstbetrekking met een start-up of scale-up, in afwijking van de algemene regeling van artikel 10a Wet LB 1964, het heffingsmoment als hoofdregel verschoven naar het moment van vervreemding van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen. Daarmee wordt voorkomen dat werknemers reeds belasting verschuldigd zijn op een moment dat er nog geen feitelijke opbrengst beschikbaar is. De heffing zal plaatsvinden over het daadwerkelijk genoten voordeel dat is verkregen met de vervreemding van die aandelen. Ook die heffingsgrondslag wijkt af van de in artikel 10a, eerste lid, Wet LB 1964 opgenomen heffingsgrondslag. Ingevolge artikel 10a, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964 geldt als heffingsgrond de waarde in het economische verkeer van de aandelen ten tijde van het uitoefenen van het aandelenoptierecht of het verhandelbaar worden van de aandelen en ingevolge artikel 10a, eerste lid, onderdeel b, Wet LB 1964 geldt als heffingsgrondslag hetgeen door de werknemer wordt genoten ter zake van de vervreemding van het aandelenoptierecht.

Het uitstel van heffing tot het moment van vervreemding van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen betekent ook dat het heffingsmoment in meer gevallen kan liggen tot (ver) na het einde van dienstbetrekking van de werknemer met de start-up of scale-up. De aandelen waarover nog geen loonbelasting is geheven verlaten ook bij het einde van de dienstbetrekking de loonsfeer niet en de start-up of scale-up houdt de verplichting om loonbelasting af te dragen ten tijde van de vervreemding van de aandelen. Dit kan betekenen dat de voormalige werknemer die in het bezit is van aandelen die zijn verkregen bij de uitoefening van de aandelenoptierechten waarover nog geen loonbelasting is afgedragen, in de loonadministratie van de start-up of scale-up geadministreerd blijft dan wel opnieuw opgevoerd dient te worden ten tijde van het heffingsmoment. Dit kan ook betekenen dat de voormalige werknemer na verkoop van de aandelen een bedrag gelijk aan de af te dragen loonbelasting dient te betalen aan de start-up of scale-up die dit vervolgens kan afdragen aan de Belastingdienst. Om de start-up of scale-up in staat te stellen op het juiste moment het juiste bedrag af te dragen aan loonbelasting die is verschuldigd over de aandelen af te dragen en de Belastingdienst om daarop te handhaven, ook indien de dienstbetrekking in de tussentijd is beëindigd, zijn de nodige waarborgen opgenomen in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet LB 1964, zoals een goedkeuringsprocedure van de aandelenverkoop door de verkoper, de start-up of scale-up en de koper en verplichtingen ten aanzien van de administratie van de aandelenoptierechten en aandelen door die start-up of scale-up.

Voorbeeld:

²⁴ Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten.

²⁵ Artikel 10a, twaalfde lid, Wet LB 1964.

Albert is met ingang van 1 april 2027 in dienst getreden bij de start-up Star BV. Star BV heeft op 1 juli 2027 na daartoe gedaan verzoek, een beschikking ontvangen van de RVO waarin wordt bevestigd dat zij met terugwerkende kracht tot 1 januari 2027 kwalificeert als een start-up. Star BV beschikte niet over de financiële middelen om Albert een concurrerend salaris te bieden. Albert is akkoord gegaan met een lager salaris en heeft in ruil daarvoor bij indiensttreding het recht gekregen om na verloop van een periode van 36 maanden 100 aandelen te kopen in Star BV tegen de op het moment van toekenning geldende waarde in het economische verkeer van € 100. Na 4 jaar oefent Albert het optierecht uit; hij koopt tegen betaling van € 10.000 100 aandelen in Star BV. De aandelen zijn op dat moment € 300 per stuk waard en zijn direct verhandelbaar. Na 5 jaar treedt Albert uit dienst van Star BV. Op 1 januari 2034 verkoopt Albert alle 100 aandelen Star BV tegen een verkoopprijs van € 700 per aandeel. Ondanks dat Albert niet meer in dienst is van Star BV is Star BV nog steeds gehouden de ten tijde van de verkoop verschuldigde loonbelasting af te dragen aan de Belastingdienst. Albert zal ten tijde van de verkoop van de aandelen de verschuldigde belasting moeten betalen aan Star BV.

Het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet LB 1964 bepaalt op welke wijze het loon moet worden berekend bij toepassing van dat artikel. In afwijking van artikel 10a behoort hetgeen door de werknemer genoten bij vervreemding van de aandelen, die zijn verkregen door uitoefening van de aandelenoptierechten, tot het loon. Vervolgens stelt dit lid een grondslagversmalling voor. Allereerst wordt de optieuitoefenprijs in mindering gebracht op het genoten voordeel, tot maximaal nihil. De optieuitoefenprijs is het bedrag dat de werknemer heeft betaald voor het verkrijgen van het aandelenoptierecht of het aandeel. Dit is in lijn met de huidige regeling en zorgt ervoor dat alleen het na die vermindering resulterende voordeel dat de werknemer geniet belast wordt. Vervolgens volgt een grondslagversmalling waardoor slechts 65% van dat voordeel tot het loon wordt gerekend.

Voorbeeld:

*Het belastbare voordeel dat ter zake van de vervreemding van de aandelen door Albert op 1 januari 2034 in de heffing moet worden betrokken bedraagt: € 39.000 ((€ 70.000 -/- € 10.000) * 65%).*

Op grond van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet LB 1964 kan de werknemer kiezen voor heffing op de eerdere heffingsmomenten die ingevolge artikel 10a Wet LB 1964 qua strekking ook geldt voor andere aandelenoptierechten dan die zijn verstrekt door start-ups of scale-ups. Dit houdt in dat de werknemer mag opteren voor belastingheffing op het moment van uitoefening van het optierecht of, als de aandelen dan nog niet verhandelbaar zijn, op het moment dat deze verhandelbaar worden. Ingevolge het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet LB 1964 vindt de heffing in die situaties plaats over de waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen op het gekozen heffingsmoment. Ook indien wordt geopteerd voor een eerdere heffing, blijft de grondslagversmalling van het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet LB 1964 van toepassing.

Deze keuze voor eerdere heffing moet ingevolge het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, eerste zin, Wet LB 1964 uiterlijk op het moment van uitoefening, onderscheidenlijk verhandelbaar worden van de aandelen, schriftelijk worden gemeld aan de inhoudingsplichtige. De schriftelijke keuze van de werknemer moet ingevolge het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, tweede zin, Wet LB 1964 door de inhoudingsplichtige worden vastgelegd en moet die vastlegging worden bewaard bij de loonadministratie. Dit zorgt ervoor dat de keuze op een later tijdstip controleerbaar is door de Belastingdienst.

In het voorgestelde vijfde lid van artikel 10 van de Wet LB 1964 wordt voorzien in een bepaling voor het geval de optieuitoefenprijs van de aandelenoptierechten minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van de onderliggende aandelen op het moment van toekennen van de aandelenoptierechten. In het vijfde lid wordt voor die situatie bepaald dat de grondslagversmalling van het tweede lid alleen kan worden toegepast op de waarde van de aandelenoptierechten of daaruit verkregen aandelen dat uitgaat boven de waarde in het economische verkeer op het moment van toekenning van de aandelenoptierechten. Deze bepaling is bedoeld om de grondslagversmalling niet van toepassing te laten zijn op een direct bij

toekenning toegekend voordeel zonder dat daar een waardestijging van de onderneming aan ten grondslag ligt waaraan de betrokken werknemer een bijdrage heeft geleverd.

In het voorgestelde zesde lid van artikel 10b van de Wet LB 1964 wordt voorzien in een stepup bepaling voor werknemers die naar Nederland komen. Door voor werknemers die naar Nederland komen en al in het bezit zijn van vanwege hun dienstbetrekking verkregen aandelenoptierechten in een kwalificerende start-up of scale-up of door uitoefening daarvan verkregen aandelen, de uitoefenprijs van de aandelenoptierechten gelijk te stellen aan de waarde in het economische verkeer van de onderliggende aandelen op het moment van immigratie, wordt voorkomen dat de waardestijging van de aandelenoptierechten of daaruit verkregen aandelen die is ontstaan in de tijd dat de werknemer nog niet in Nederland werkzaam was in de Nederlandse loonbelasting wordt betrokken. In het zevende lid wordt bepaald dat de stepup bepaling niet geldt in gevallen van remigratie. In dat laatste geval kan immers een deel van de waarde van de aandelenoptierechten of aandelen wel ontstaan zijn in een periode waarin de werknemer in Nederland werkzaam was.

Het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet LB 1964 regelt dat in het geval van vervreemding van het aandelenoptierecht (dus voor uitoefening van dat recht) het volledige voordeel dat ter zake van die vervreemding wordt genoten, ingevolge het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, eerste zin, Wet LB 1964 nog te verminderen met de optieuitoefenprijs, als loon wordt belast en dat de grondslagversmalling tot 65% van het resulterende bedrag, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964, niet van toepassing is. Hiermee wordt voorkomen dat het gunstige regime, dat met name is bedoeld om het deelnemen in het daadwerkelijke ondernemingsrisico aantrekkelijker te maken, ook van toepassing is in situaties waarin de werknemer het aandelenoptierecht niet tot het uitoefentijdstip van het aandelenoptierecht benut voor participatie in de onderneming, maar een vroegtijdig voordeel realiseert door voortijdige verkoop van het recht.

Voorbeeld:

Stel dat Albert zijn aandelenoptierechten voorafgaand aan het overeengekomen tijdstip van uitoefening verkoopt aan een derde tegen een zakelijke prijs van € 200 per optie. In dat geval wordt het volledige bedrag van € 200, verminderd met de uitoefenprijs, beschouwd als belast loon en moet het resulterende bedrag op het verkoopmoment in de heffing worden betrokken. De grondslagversmalling tot 65% van dat bedrag is in dit geval niet van toepassing.

Het voorgestelde artikel 10b, negende lid, Wet LB 1964 voorziet in een regeling die qua strekking overeenkomt met de regeling die is opgenomen in artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964. Voorgesteld wordt te regelen dat wijziging of vervanging van een aandelenoptierecht in het kader van een aandelenfusie, een splitsing van een rechtspersoon of een overname van 50% of meer van de aandelen in de inhoudingsplichtige of een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap niet als vervreemding en zal dat dus niet tot heffing leiden, indien de nieuw verkregen aandelen of de gewijzigde optierechten zien op een start-up of scale-up. Met deze extra eis wordt bewerkstelligd dat doorschuiving van het heffingsmoment en verdere toepassing van het regime van artikel 10b alleen mogelijk is indien ook de nieuw verkregen aandelen zien op een start-up en scale-up. Indien de nieuw verkregen aandelen of aandelenoptierechten niet zien op een start-up of scale-up zal heffing plaatsvinden op het eerstvolgende heffingsmoment dat ingevolge artikel 10a Wet LB 1964 geldt, rekening houdend met artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964. De hiervoor genoemde grondslagversmalling is dan niet van toepassing. De werking van de vereiste pro-rata wordt later in deze toelichting uitgelegd aan de hand van een voorbeeld.

In het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 is geregeld dat als bij vervreemding van het aandelenoptierecht of het aandeel geen tegenprestatie wordt bedongen, of als deze niet onder normale omstandigheden is overeengekomen (bijvoorbeeld een symbolische overname binnen familiekring), voor de heffing wordt uitgegaan van de waarde in het economische verkeer. Deze bepaling voorkomt misbruik van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964.

In het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964 zijn limitatieve voorwaarden opgenomen waaraan een aandelenoptierecht moet voldoen om onder de regeling te kunnen vallen.

- a. Het betreft uitsluitend aandelenoptierechten als bedoeld in artikel 10b op aandelen of daarmee gelijk te stellen rechten in het kapitaal van de inhoudingsplichtige zelf of een (buitenlandse) moedermaatschappij die direct of indirect voor de meer dan de helft eigenaar is van de start-up of scale-up. In het laatste geval geldt als strikte voorwaarde dat de (buitenlandse) moedermaatschappij eveneens over een goedkeurende beschikking van RVO beschikt. Door de toevoeging dat ook aan aandelen in het kapitaal van de inhoudingsplichtige gelijk te stellen rechten vallen ook aandelenopties op certificaten in de onderneming van de inhoudingsplichtige of een kwalificerende moedermaatschappij onder de regeling.
- b. De start-up of scale-up voldoet ten tijde van uitgifte van het aandelenoptierecht aan de voorwaarden die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964. Dat betekent dat er ten tijde van uitgifte van het aandelenoptierecht sprake is van een start-up of scale-up en daarvoor een RVO-beschikking is gegeven. Deze beschikking kan eventueel met terugwerkende kracht worden gegeven. Mocht de aanvangsdatum van de terugwerkende kracht liggen voor de uitgifte van het aandelenoptierecht is voldaan aan deze eis. Mocht er geen goedkeurende RVO-beschikking met terugwerkende kracht worden gegeven, dan vallen eventueel in de tussentijd toegekende aandelenoptierechten onder het reguliere aandelenoptieregime van artikel 10a Wet LB 1964.
- c. Er is schriftelijk overeengekomen dat het aandelenoptierecht of daaruit verkregen aandelen niet binnen twee jaar na toekenning mogen worden vervreemd. Hiermee wordt beoogd toepassing van de fiscale regeling te koppelen aan langetermijnbinding en betrokkenheid bij de ontwikkeling van de onderneming.
- d. Bij voorgenomen verkoop van verworven aandelen door de werknemer geldt een verplichte goedkeuringsprocedure. Deze verplichting dient tussen werknemer en inhoudingsplichtige schriftelijk te zijn vastgelegd in op de optieovereenkomst betrekking hebbende documenten.
- e. De werkgever (inhoudingsplichtige) dient zijn administratie op zodanige wijze te voeren dat daaruit voor de aandelenoptierechten en de bijbehorende aandelen op ieder moment de adequate vastlegging van het aandelenbezit, de aandelenoptierechten en de transacties, waaronder het vastleggen dat voldaan wordt aan de goedkeuringsverplichtingen, middels het bewaren van de daarop betrekking hebbende documenten en feitelijk verlopen transacties, volgt.

Het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet LB 1964 bevat daarnaast een delegatiebepaling op basis waarvan bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de toepassing van het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, onderdelen c en d, Wet LB 1964. Zo kunnen er bij ministeriële regeling handvatten worden gegeven aan de praktische uitwerking van de eisen uit het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, onderdelen c en d, Wet LB 1964, zoals de vereiste administratie die een start-up of scale-up dient bij te houden. Dit wordt nader afgestemd met de Belastingdienst en de RVO.

Het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, Wet LB 1964 bepaalt dat als de beschikking inzake de kwalificatie als start-up of scale-up vervalt of wordt ingetrokken, de start-up, onderscheidenlijk scale-up, ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, de werknemer komt te overlijden, of niet langer wordt voldaan aan alle eisen van het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964 de toepassing van artikel 10b Wet LB 1964 eindigt en voor de heffing aansluiting wordt gezocht bij de algemene regels voor aandelenoptierechten die zijn opgenomen in de artikelen 10a en 13a, vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964. Voor het heffingsmoment betekent dit dat er belastingheffing plaatsvindt ten tijde van het uitoefenen van het aandelenoptierecht ingeval de verkregen aandelen onmiddellijk verhandelbaar zijn, dan wel ten tijde van het eerstvolgende moment van verhandelbaar worden van de aandelen indien deze niet meteen verhandelbaar zijn. Indien beide heffingsmomenten die zijn genoemd in artikel 13a vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964 al zijn gepasseerd, dient er onmiddellijk te worden afgerekend om een heffingslek te voorkomen. Terugvallen op artikel 13a Wet LB 1964 is dan namelijk niet meer mogelijk. Er ontbreekt op dat moment namelijk een in artikel 13a, vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964 opgenomen toekomstig heffingsmoment, waardoor er geen heffing meer zou kunnen plaatsvinden.

Voorbeeld:

Stel op 1 oktober 2031 vindt een beursgang van Star BV plaats. Dit leidt tot een intrekking van de RVO-beschikking per die datum. Star BV kwalificeert per die datum niet meer als een start-up of scale-up in de zin van dit wetsvoorstel. Het is Albert toegestaan om zijn aandelen Star BV direct te verkopen. De beurskoers van de aandelen Star BV bedraagt bij de beursnotering € 350 per aandeel. Op het moment van de beursgang dient een belastbaar voordeel van $(100 \times (350 - 100) \times 65\%)$ € 16.250 tot het loon van Albert te worden gerekend door Star BV.

Het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, Wet LB 1964 gaat, net als het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, Wet LB 1964 over de heffing over een door start-ups of scale-ups verstrekt aandelenoptierecht als de beschikking inzake de kwalificatie als start-up of scale-up wordt ingetrokken, de start-up, onderscheidenlijk scale-up, ophoudt inhoudingsplichtige te zijn of niet langer aan alle eisen van het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964 wordt voldaan. Zoals in laatstgenoemd lid wordt bepaald kan heffing in dat geval plaatsvinden op een later moment, indien er nog een in artikel 13a, vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964 opgenomen toekomstig heffingsmoment is. Hierdoor wordt er de facto teruggevallen op de hoofdregel van de artikelen 10a en 13a Wet LB 1964 en zijn er tussen het moment van toekenning van het aandelenoptierecht en de heffing daarover twee regimes van toepassing geweest op de aandelenoptieregelingen: eerst het regime van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 en daarna van artikel 10a Wet LB 1964. Het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, Wet LB 1964 regelt hoe in dit geval dient te worden omgegaan met de grondslagversmalling, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964. In genoemd tiende lid wordt bepaald dat die grondslagversmalling mag worden toegepast op de waardestijging van de aandelenoptieregelingen die betrekking heeft op de tijdsperiode waarin het regime van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 van toepassing was. De grondslagversmalling is dus niet van toepassing op de periode tussen het einde van het artikel 10b-regime en het uitoefenen van het aandelenoptierecht of het verhandelbaar worden van de bij de uitoefening daarvan verkregen aandelen. Dit leidt tot een pro-rata toepassing van de grondslagversmalling. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie is ervoor gekozen om de pro-ratatoepassing van de grondslagversmalling te baseren op tijdsduur en niet op de reële waardestijging die toerekenbaar is aan beide periodes om het aantal waarderingsmomenten te beperken en tussentijdse waarderingsproblematiek te voorkomen. Voor het toepassen van de pro-rataberekening zijn hieronder een aantal voorbeelden gegeven van verschillende situaties waar genoemd tiende lid aan de orde is.

Voorbeeld: regulier

Op 1 januari 2027 krijgt Tom van zijn werkgever, de start-up BrightStep Labs, een aandelenoptierecht toegekend. Op dat moment hebben de onderliggende aandelen een waarde van € 10.000 en de uitoefenprijs is ook € 10.000. BrightStep Labs heeft op het moment van toekennen van de aandelenoptierechten een beschikking van RVO en voldoet aan alle eisen van artikel 10b, waardoor het bijzondere regime voor aandelenoptierechten in start-ups en scale-ups mag worden toegepast. De beschikking van RVO vervalt na 8 jaar op 1 januari 2035. Vanaf dat moment kwalificeert BrightStep Labs niet meer als een start-up. Een jaar later, op 1 januari 2036, besluit Tom zijn opties daadwerkelijk uit te oefenen. Op dat moment verkrijgt Tom de aandelen, maar ze zijn pas verhandelbaar vanaf 1 januari 2037. Wanneer die datum aanbreekt, is BrightStep Labs flink gegroeid. De aandelen zijn inmiddels € 20.000 waard. Volgens artikel 10b, achtste lid, vindt de heffing over de aandelen uiterlijk plaats op het moment dat de aandelen verhandelbaar worden, dus op 1 januari 2037. Het belastbaar loon is volgens artikel 10b de waarde van de aandelen van € 20.000 verminderd met de uitoefenprijs van € 10.000, dus € 10.000. Omdat de regeling voor aandelenoptierechten in totaal 10 jaar heeft gelopen (van 2027 tot 2037), geldt de grondslagversmalling tot 65% op grond van het negende lid van artikel 10b voor 2.922/3.653 deel. Over dat deel wordt slechts 65% van het voordeel in de heffing betrokken. Voor het resterende 731/3.653 deel geldt op grond van het negende lid geen grondslagversmalling. Het totale loon van Tom bestaat dus uit twee elementen, zijnde $(2.922/3.653 \times 10.000 \times 65\%)$ = € 5.200 En $(731/3.653 \times 10.000)$ = € 2.000. Samen leidt dit tot een totale heffingsgrondslag van € 7.200.

Zo wordt het loon dat Tom heeft behaald met zijn aandelenoptierechten bij BrightStep Labs uiteindelijk voor € 7.200 in de heffing betrokken op 1 januari 2037.

Voorbeeld: meteen afrekenen

Op 1 januari 2027 krijgt Hanneke van haar werkgever, de start-up NovaTech Solutions, een aandelenoptierecht toegekend. Op dat moment hebben de onderliggende aandelen een waarde van € 10.000 en is de uitoefenprijs gelijk aan die waarde. NovaTech Solutions beschikt op dat moment over een RVO beschikking en voldoet aan alle voorwaarden om het regime van artikel 10b toe te passen. De RVO beschikking vervalt uiteindelijk op 1 januari 2035. Tot die datum kwalificeert NovaTech Solutions als start-up. Hanneke besluit al eerder, op 1 januari 2030, haar aandelenoptierechten uit te oefenen. Zij verkrijgt dan de aandelen, maar die zijn niet direct verhandelbaar. Dat is pas vanaf 1 januari 2032. Wanneer de beschikking op 1 januari 2035 vervalt, is de waarde van de aandelen van Hanneke gestegen tot € 20.000. Omdat de aandelen op dat moment reeds verhandelbaar zijn, moet het voordeel op grond van artikel 10b, achtste lid, direct worden afgerekend. Het voordeel bestaat uit de waarde van de aandelen van € 20.000, verminderd met de uitoefenprijs van € 10.000, dus € 10.000. Omdat de volledige looptijd van het aandelenoptierecht binnen de periode valt waarin NovaTech Solutions kwalificeert voor toepassing van artikel 10b, mag de grondslagversmalling volgens artikel 10b, negende lid, volledig worden toegepast. Op grond daarvan wordt slechts 65% van het voordeel in de heffing betrokken. Dit betekent dat het belastbare loon wordt vastgesteld op $(10.000 \times 65\% =) € 6.500$. Het loon dat Hanneke heeft genoten uit hoofde van haar aandelenoptierechten bij NovaTech Solutions wordt daarom voor een bedrag van € 6.500 in de heffing betrokken op 1 januari 2035.

Voorbeeld : Keuze voor eerdere afrekening

Stel dat nu Tom uit voorbeeld 1 gekozen had om af te rekenen wanneer hij de aandelenoptierechten heeft uitgeoefend op 1 januari 2036. Dit is immers mogelijk door het achtste lid van artikel 10b en het eerste en twaalfde lid van artikel 10a. Op 1 januari 2036 waren de verkregen aandelen door het uitoefenen van de aandelenoptierechten € 14.500 waard. De uitoefenprijs is nog steeds € 10.000. Hierdoor is het totale voordeel $(14.500 - 10.000 =) € 4.500$. Net als in voorbeeld 1 bestaat het loon van Tom nu uit twee elementen. De regeling voor aandelenoptierechten heeft door de keuze voor het eerdere afrekenen in dit geval maar een duur van 9 jaar (2027 tot 2036).

Het loon van Tom bestaat dus weer uit de volgende elementen, zijnde $(2.922/3.287 \times 4.500 \times 65\% =) € 2.600$ en $(366/3.287 \times 4.500 =) € 500$.

Het loon dat Tom heeft genoten uit hoofde van zijn aandelenoptierechten bij BrightSteps Labs wordt daarom voor een bedrag van € 3.101 in de heffing betrokken op 1 januari 2036.

Voorbeeld: regulier met dividenduitkeringen

Op 1 januari 2027 krijgt Lindsey van haar werkgever, de scale-up BrightLoop BV, een aandelenoptiepakket met een waarde in het economisch verkeer én gelijklopende uitoefenprijs van € 10.000. Ze oefent deze aandelenoptierechten uit op 1 januari 2033, maar deze aandelen zijn nog niet direct verhandelbaar. Na 8 jaar, op 1 januari 2035, verloopt de RVO beschikking waardoor BrightLoop BV niet langer kwalificeert als scale-up. Op 1 januari 2034 heeft Lindsey een dividenduitkering ontvangen van € 500 op haar aandelenpakket. Vervolgens krijgt ze op 1 januari 2036 weer € 500 aan dividend. Voor beide dividenduitkeringen heeft ze geen kosten gemaakt. Op 1 januari 2037 worden de aandelen van Lindsey verhandelbaar. De aandelen zijn op dat moment € 20.000 waard. Net zoals in het eerste voorbeeld wordt het voordeel dat is genoten over de aandelenoptierechten voor € 7.200 in de heffing betrokken op 1 januari 2037. Wat er wel anders is in dit voorbeeld is de uitwerking van het dividend. Artikel 10b, negende lid, stelt namelijk dat de grondslagversmalling alleen van toepassing is op het loon dat betrekking heeft op de tijdsperiode gelegen tussen het moment van toekenning van de aandelenoptierechten en het moment van vervallen of intrekken van de beschikking. Volgens artikel 10b, elfde lid, is ontvangen dividend loon waar de grondslagversmalling op van toepassing is wanneer de aandelen de loonsfeer nog niet hebben verlaten. In dit voorbeeld is de eerste dividenduitkering van € 500 op 1 januari 2034 toerekenbaar aan de periode 1 januari 2033 tot 1 januari 2034, zijnde de periode tussen het verkrijgen van de aandelen en het ontvangen van het eerste dividend. Deze periode valt volledig in de tijdsperiode dat de

grondslagversmalling mag worden toegepast. Voor het tweede dividend is dit anders. Hier ziet het dividend namelijk op de periode tussen de dividenduitkering en de laatste dividenduitkering daarvoor, zijnde 1 januari 2034 tot 1 januari 2036. Aangezien de tijdsperiode waarop de grondslagversmalling mag worden toegepast volgens artikel 10b, negende lid, eindigt op 1 januari 2035 is de grondslagversmalling nu slechts voor de helft van toepassing op de tweede dividenduitkering. Het totale dividend wat als loon wordt aangemerkt is dus $(500 \times 65\% =) 325$ op 1 januari 2034 en $(365/730 \times 500 \times 65\% + 365/730 \times 500 =) € 412,50$ op 1 januari 2036.

Artikel 10b, veertiende lid, regelt dat voordelen (niet zijnde vervreemdingsvoordelen) die worden genoten uit het aandelenoptierecht, dan wel uit de bij uitoefening daarvan verkregen aandelen worden gerekend onder de voordelen zoals bedoeld in dit artikel. Dat betekent dat heffing over die genoten voordelen pas verschuldigd is bij de vervreemding van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen, dan wel een van de momenten uit artikel 10b, derde lid, indien daarvoor wordt gekozen. Kosten die gemaakt worden voor het verkrijgen van deze voordelen zijn aftrekbaar op de genoten voordelen zodat het netto voordeel belast wordt. Om dubbele aftrek van de optieuitoefenprijs te voorkomen is deze uitgesloten van aftrek voor de voordelen zoals bedoeld in het elfde lid. Zoals uit artikel 10b, tweede lid, blijkt, is de grondslagversmalling tot 65% eveneens van toepassing op de (netto) voordelen zoals bedoeld in dit lid.

Artikel 10b, vijftiende lid, regelt dat het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 niet van toepassing is indien aandelenoptierechten of aandelen bedoeld in artikel 10b Wet LB 1964 kwalificeren als lucratief belang op grond van artikel 3.92b Wet IB 2001 of als aanmerkelijk belang in de zin van afdeling 4.3 Wet IB 2001. De grondslagversmalling tot 65% is niet bedoeld voor beloningsbestanddelen die kwalificeren als lucratief belang of aanmerkelijk belanghouders. Dit is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie van toelichting.

Artikel 10, zestiende lid dat vierde, tiende en veertiende lid van artikel 10a van overeenkomstige toepassing zijn. Dit borgt consistentie met de bestaande behandeling van aandelenoptieregelingen en bevordert praktische uitvoerbaarheid.

Het voorgestelde artikel 10b, zeventiende lid, Wet LB 1964 bevat daarnaast een delegatiebepaling op basis waarvan bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de toepassing van het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, onderdelen b en c, Wet LB 1964. Zo kunnen er bij ministeriële regeling handvatten worden gegeven aan de praktische uitwerking van de eisen uit het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, onderdelen c en d, Wet LB 1964, zoals de vereiste administratie die een start-up of scale-up dient bij te houden. Dit wordt nader afgestemd met de Belastingdienst en de RVO.

Artikel 10ba

Met het voorgestelde artikel 10ba Wet loonbelasting 1964 wordt voor de toepassing van artikel 10b een definitie geïntroduceerd van start-ups en scale-ups. Op grond van het voorgestelde eerste lid, onderdeel a, wordt onder een start-up of scale-up verstaan een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB 1964 die een onderneming drijft met een schaalbaar, herhaalbaar bedrijfsmodel gericht op snelle groei en waarvan het bedrijfsmodel zijn oorsprong vindt in innovatie. In het voorgestelde eerste lid, onderdelen b en c, zijn als voorwaarden opgenomen dat de aandelen of winstbewijzen van de vennootschap niet worden verhandeld op een gereguleerde markt, en dat de aandelen of winstbewijzen van de vennootschap voor niet meer dan 25% rechtens dan wel in feite, direct of indirect worden gehouden door een lichaam waarvan de aandelen, onderscheidenlijk winstbewijzen, worden verhandeld op een gereguleerde markt. Als de vennootschap beursgenoteerd is, zijn de aandelen of winstbewijzen relatief snel liquide te maken en is er geen reden om deze aandelen of winstbewijzen onder het voorgestelde regime te brengen.

Op grond van het voorgestelde tweede lid wordt onder een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt. Op grond

van het voorgestelde derde lid wordt onder innovatie verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de markt.

Artikel 10bb

Het voorgestelde artikel 10bb regelt de wijze waarop een verzoek om een beschikking kan worden gedaan en de geldigheidsduur van de beschikking. Het voorgestelde eerste lid bepaalt dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van een inhoudingsplichtige bij beschikking vaststelt dat de vennootschap kwalificeert als start-up of scale-up. Een beschikking wordt op grond van artikel 4:13 Algemene wet bestuursrecht in beginsel binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag vastgesteld. De RVO voert deze toetsing uit in opdracht van de Minister van Economische Zaken en Klimaat. De beschikking geldt vanaf de dagtekening voor acht jaar. Het voorgestelde tweede en derde lid bepalen dat de periode van acht jaar ten hoogste drie keer met telkens vijf jaar op verzoek van de inhoudingsplichtige kan worden verlengd indien de Minister van Economische Zaken en Klimaat vaststelt dat nog steeds sprake is van een start-up of scale-up als bedoeld in artikel 10ba.

Het voorgestelde vierde lid regelt dat in geval van een overgang onder algemene titel van de inhoudingsplichtige, zoals bijvoorbeeld bij een juridische fusie, de verkrijgende vennootschap in de plaats van de vennootschap treedt met betrekking tot de beschikking, bedoeld in het eerste, tweede, of derde lid. Hiervoor is vereist dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de verkrijgende inhoudingsplichtige bij beschikking vaststelt dat nog steeds sprake is van een start-up of scale-up als bedoeld in artikel 10ba, eerste lid, Wet IB 2001.

Het voorgestelde vijfde lid regelt dat de aanvraag voor een beschikking, bedoeld in het eerste, tweede, derde en vierde lid en een melding als bedoeld in artikel 10be, tweede lid, uitsluitend elektronisch in een daarvoor door de Minister van Economische Zaken en Klimaat aangewezen omgeving op een door hem daarbij aangegeven wijze kan worden gedaan.

In het voorgestelde zesde lid wordt bepaald dat bij ministeriële regeling door de Minister van Economische Zaken en Klimaat nadere regels kunnen worden gesteld. Om te kunnen beoordelen of de inhoudingsplichtige kwalificeert als start-up of scale-up, zijn gegevens nodig. Deze verstrekt de inhoudingsplichtige bij zijn verzoek aan de Minister van Economische Zaken en Klimaat. Hierbij kan gedacht worden aan bijvoorbeeld een ondernemingsplan, met daarin het ondernemingsmodel en jaarrekeningen. Hierover kunnen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld door de Minister van Economische Zaken en Klimaat. Ook over de melding door de inhoudingsplichtige dat hij niet langer kwalificeert als start-up of scale-up kunnen nadere regels gesteld worden.

Artikel 10bc

Het voorgestelde artikel 10bc, eerste lid, regelt dat geen sprake meer is van een start-up of scale-up indien niet langer aan de voorwaarden als bedoeld in artikel 10ba wordt voldaan of de inhoudingsplichtige in staat van faillissement is verklaard.

Op grond van het voorgestelde tweede lid is de start-up of scale-up gehouden om het ontstaan van een situatie als bedoeld in het voorgestelde eerste lid binnen vier weken te melden bij de Minister van Economische Zaken en Klimaat. Op grond van het voorgestelde derde lid kan de Minister van Economische Zaken een bestuurlijke boete opleggen indien de start-up of scale-up deze melding niet tijdig doet. Er bestaat afhankelijk van de omstandigheden van het geval de mogelijkheid om de boete te matigen. De bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt door verloop van vijf jaar na de datum waarop de melding uiterlijk had moeten worden gedaan. Hiermee wordt aangesloten bij de termijn van vijf jaar die geldt op grond van de artikelen 5:45, eerste lid, en 5:53, eerste lid, Algemene wet bestuursrecht. Er bestaat geen verwachting van het aantal boetes zal worden opgelegd. De inzet is om zoveel mogelijk aan voorlichting te doen, zodat geen aanleiding bestaat om een boete op te leggen.

Artikel 10bd

Het voorgestelde artikel 10bd regelt dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat de beschikking, bedoeld in artikel 10bb intrekt als de start-up of scale-up een mededeling heeft

gedaan van een van de situaties bedoeld in het voorgestelde artikel 10bc, eerste lid. Dit is ook het geval wanneer aannemelijk is dat de start-up of scale-up een dergelijke mededeling had behoren te doen. Op grond van het voorgestelde tweede lid trekt de Minister van Economische Zaken en Klimaat de beschikking in als aannemelijk is dat ter verkrijging van de beschikking bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest.

Artikel III, onderdeel D (artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 13a, vierde lid, Wet LB 1964 bevat bepalingen over het genietingsstijdstip van door een werknemer in het kader van zijn dienstbetrekking ontvangen aandelenoptierechten. Op basis van het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 komt dit genietingsstijdstip voor aandelenoptierechten die worden toegekend door een start-up of scale-up in principe te liggen op het moment dat de werknemer zijn bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen daadwerkelijk vervreemdt. De werknemer kan er echter voor kiezen om al op een eerder moment belasting te betalen, namelijk bij verhandelbaarheid van de aandelen of nog eerder bij uitoefening van het aandelenoptierecht. Het belastbaar voordeel dat in de loonbelasting wordt betrokken hangt af van de keuze van de werknemer voor het moment waarop de aandelen(opties) in de heffing worden betrokken. Door de introductie van een nieuw genietingsmoment bij vervreemding van de aandelen die worden verkregen bij uitoefening van door een start-up of scale-up toegekende aandelenoptierechten, behoeft artikel 13a, vierde lid, aanpassing.

Artikel III, onderdeel F (artikel 32bb van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 32bb vierde en vijfde lid, Wet LB 1964 wordt bepaald dat de waarde van het nog niet uitgeoefende aandelenoptierecht tot het loon voor het bepalen van de excessieve vertrekvergoeding behoort. Voor de definitie van een aandelenoptierecht verwijst artikel 32bb Wet LB 1964 naar artikel 10a Wet LB 1964. Voorgesteld wordt om aandelenoptierechten in de zin van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 in deze definitie te betrekken.

Artikel V

Artikel V (artikel 2 van de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de meewerkaf trek komt in de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen de verwijzing naar de meewerkaf trek te vervallen. Hiervoor in de plaats komt de huidige definitie uit artikel 3.78 van de Wet IB 2001 van de meewerkende partner. Hierdoor blijft een meewerkende partner gelijkgesteld aan de aanvrager en wordt voorkomen dat deze hiermee geen aanspraak meer kan hebben op een IOAZ-uitkering. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de huidige situatie beoogd.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 1.6 van de Wet kinderopvang)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de meewerkaf trek komt in de Wet kinderopvang de verwijzing naar de meewerkaf trek te vervallen. Hiervoor in de plaats komt de huidige definitie uit artikel 3.78 van de Wet IB 2001 van de meewerkende partner. Hiermee blijft een ouder aan de arbeidseis voldoen voor de kinderopvangtoeslag, indien de ouder in dat jaar zonder enige vergoeding gedurende het kalenderjaar ten minste 525 uur arbeid verricht in een onderneming waaruit de partner, die aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 van de Wet IB 2001, voldoet, winst geniet. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de huidige situatie beoogd.

Artikel VII

Artikel VII, onderdelen A, B en C (hoofdstuk 2 van de Algemene wet bestuursrecht)

Er wordt in artikel VI voorgesteld om een verwijzing naar de definitie van start-up en scale-up toe te voegen aan de artikelen 4, 7 en 11 van bijlage 2 van de Algemene wet bestuursrecht. Hiermee wordt geregeld dat tegen een besluit van de Minister van Economische Zaken en Klimaat beroep in eerste en enige aanleg kan worden ingesteld bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Indien de Minister van Economische Zaken en Klimaat op grond van het voorgestelde artikel 10bc, derde lid, Wet loonbelasting 1964 (ook) een bestuurlijke boete aan een inhoudingsplichtige heeft opgelegd is in beroep de rechtbank Rotterdam bevoegd en in hoger beroep het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Artikel VIII

Artikel VIII (overgangsrecht)

In artikel VIII wordt voorgesteld om te voorzien in overgangsrecht. Om ongewenst anticipatiegedrag te voorkomen zal artikel 10b Wet op de loonbelasting 1964 van toepassing zijn op alle aandelenoptierechten die door start-ups en scale-ups zijn uitgegeven sinds de bekendmaking van de fiscale regeling in de Voorjaarsnota, dat wil zeggen: op of na 17 april 2025, en die de loonsfeer nog niet hebben verlaten. Er moet dan zijn voldaan aan de voorwaarden zoals gesteld in artikel 10b, met dien verstande dat de beschikking als bedoeld in artikel 10bd uiterlijk op 31 december 2027 is aangevraagd.

Artikelen IX

Artikelen IX (evaluatiebepaling)

De motie Maâtoug²⁶ schrijft voor dat voor in te voeren fiscale regelingen voor zover mogelijk een evaluatiebepaling en horizonbepaling wordt geïntroduceerd. Er wordt daarom conform deze motie voorzien in zowel een evaluatiebepaling als horizonbepaling. De horizonbepaling wordt hiervoor toegelicht bij de artikelsgewijze toelichting bij de artikelen I, onderdeel I en III, onderdeel G.

Er wordt conform genoemde motie voorzien in een evaluatiebepaling in artikel IX. Er wordt daarin voorgesteld om te regelen dat Onze Minister in overeenstemming met Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat binnen vijf jaar na de inwerkingtreding van de artikelen I, onderdelen A, D, E, F, G, H, I en J, III, IV, VII en VIII aan de Staten-Generaal een verslag zendt over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet in de praktijk. Dit betekent dat de met het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde definitie van start-up en scale-up en de regeling voor aandelenoptierechten in de Wet LB 1964 gezamenlijk vijf jaar na inwerkingtreding van die artikelen worden geëvalueerd.

Er wordt in artikel VIII Wet werkelijk rendement box 3 al voorzien in een evaluatie van het nieuwe box 3-stelsel binnen drie jaar na inwerkingtreding van die wet.²⁷ Het voornemen is om de Wet werkelijk rendement box 3 met ingang van 1 januari 2028 in werking te laten treden. De fiscale behandeling van aandeelhouders in en houder van winstbewijzen van start-ups en scale-ups door middel van het vermogenswinstregime is ook voorzien per 1 januari 2028 en maakt daarom deel uit van de evaluatie van dat wetsvoorstel.

Artikel X

Artikel X (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip dat voor de verschillende artikelen en onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.

De Staatssecretaris van Financiën,

²⁶ Kamerstukken II 2022/23, nr. 36202, nr. 112.

²⁷ Het bij koninklijke boodschap van 16 mei 2025 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 om werkelijke inkomsten uit bezittingen en schulden in box 3 te belasten (Wet werkelijk rendement box 3).

De Minister van Economische Zaken en Klimaat,

CONCEPT Rvdr

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2027)

VOORSTEL VAN WET

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

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is fiscale maatregelen te treffen die voortvloeien uit de koopkrachtbesluitvorming voor het jaar 2027 en dat het ook in het kader van het fiscale beleid voor het jaar 2027 en volgende jaren wenselijk is in een aantal belastingwetten en enige andere wetten wijzigingen aan te brengen;

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

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 3.15, zesde lid, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

B.

In artikel 3.17, eerste lid, onderdeel b, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

C.

Artikel 3.20 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdelen a en b, wordt "16" vervangen door "17".
2. In het vijfde lid, onderdeel b, wordt "vijftien" vervangen door "16".
3. In het vijfde lid, onderdeel b, wordt "16" vervangen door "17".

D.

In artikel 3.42, derde lid, wordt "40 percent" vervangen door "45,5 percent".

E.

In artikel 3.76, derde lid, wordt "€ 2123" vervangen door "€ 10".

F.

In artikel 6.17, zesde lid, onderdeel a, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

G.

In artikel 6.36, tweede lid, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

Artikel II

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

A.

In artikel 3.20, eerste lid, onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, wordt "17" vervangen door "20".

B.

Artikel 3.76 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het derde lid vervalt, onder vernummering van het vierde tot en met tiende lid tot derde tot en met negende lid.

2. In het derde lid (nieuw) vervalt "en derde".

3. Het vierde lid (nieuw) wordt als volgt gewijzigd:

a. In de eerste zin wordt "vierde" vervangen door "derde".

b. De tweede zin vervalt.

c. In de tweede zin (nieuw) wordt "volzin" vervangen door "zin".

d. De derde zin (nieuw) vervalt.

4. In het achtste lid (nieuw) wordt "achtste" vervangen door "zevende" en wordt "van het zevende" vervangen door "van het zesde".

C.

Artikel 3.139, onderdeel b, vervalt, onder verlettering van onderdeel c tot b.

D.

Artikel 6.1 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid, onderdeel d, vervalt.

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

E.

Artikel 6.2, vijfde lid, vervalt.

F.

Afdeling 6.5 vervalt.

G.

In artikel 10.1, eerste lid, vervalt "6.17, vierde lid, 6.20,".

Artikel III

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2029 als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 3.11 vervalt.

B.

In artikel 3.43, tweede lid, vervalt ", onder 2°".

C.

Artikel 3.45 wordt als volgt gewijzigd:

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

a. bedrijfsmiddelen die zijn bestemd om – direct of indirect – hoofdzakelijk te worden gebruikt voor het drijven van een onderneming, of een gedeelte van een onderneming, op de winst waarvan een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is;

2. In het vijfde lid vervalt ", onder 2°".

D.

In artikel 3.47, derde lid, onderdeel c, vervalt ", onder 2°".

E.

Artikel 3.74, onderdeel d, vervalt, onder verlettering van onderdeel e tot d en onder vervanging van de puntkomma aan het slot van onderdeel c door "; en".

F.

Artikel 3.78a vervalt.

G.

In artikel 7.2, twintigste lid, wordt "de artikelen 3.11 of" vervangen door "artikel".

Artikel IV

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 13bis wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdelen a en b, wordt "16" vervangen door "17".

2. In het vijfde lid, onderdeel b, wordt "vijftien" vervangen door "16".

3. In het vijfde lid, onderdeel b, wordt "16" vervangen door "17".

B.

In artikel 13a, vierde lid, onderdeel e, wordt "€ 0,23" telkens vervangen door "€ 0,25".

C.

Artikel 31a wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In onderdeel a, onder 2° en 3°, wordt "€ 0,23" vervangen door "€ 0,25".

b. Onderdeel i vervalt, onder verlettering van de onderdelen j en k tot i en j.

2. In het zesde lid wordt "€ 0,23" telkens vervangen door "€ 0,25".

3. In het zevende lid, aanhef, wordt "onderdelen a en k" vervangen door "onderdelen a en j".

4. In het twaalfde lid wordt "onderdeel k" vervangen door "onderdeel j".

Artikel V

In de Wet op de loonbelasting 1964 wordt met ingang van 1 januari 2028 in artikel 13bis, eerste lid, onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, "17" vervangen door "20".

Artikel VI

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 12bd, eerste lid, wordt "€ 25.000" vervangen door "€ 100.000".

B.

Artikel 13 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het zevende lid wordt "vooraf" vervangen door "op verzoek van de belastingplichtige" en wordt na "behoort" ingevoegd "vanaf het moment dat die rechtshandeling is aangegaan of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen of, indien dat later is, de datum die in het verzoek is opgenomen". Voorts wordt "een voordeel" vervangen door "een niet-ingeprijsd voordeel" en wordt aan dat lid een zin toegevoegd, luidende: Indien de belastingplichtige daarom verzoekt, behoort een niet-ingeprijsd voordeel uit de rechtshandeling, bedoeld in de vorige zin, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen of, indien dat later is, de datum die in het verzoek is opgenomen, niet langer tot de voordelen uit hoofde van de deelneming.

2. Er worden twee leden toegevoegd, luidende:

21. Rechtsmiddelen tegen de beschikking, bedoeld in het zevende lid, eerste zin, kunnen uitsluitend betrekking hebben op het vereiste dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen.

22. Indien de belastingplichtige een rechtshandeling als bedoeld in het zevende lid, eerste zin, is aangegaan, wordt de waarde van die rechtshandeling op het moment onmiddellijk

voorafgaand aan het moment waarop de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling van toepassing wordt (sfeerovergang) gesteld op de waarde in het economische verkeer. Indien de belastingplichtige een rechtshandeling als bedoeld in het zevende lid, eerste zin, is aangegaan waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, wordt de waarde van die rechtshandeling op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de deelnemingsvrijstelling niet meer op die rechtshandeling van toepassing is (sfeerovergang) gesteld op de waarde in het economische verkeer.

C.

Na artikel 34i wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 34j

1. Artikel 13, zevende lid, zoals dat luidde op 31 december 2026 blijft van toepassing voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027, mits voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen of voor die datum een volledig verzoek daartoe is ontvangen.

2. In afwijking van het eerste lid blijft artikel 13, zevende lid, zoals dat luidde op 31 december 2026, van toepassing voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027, mits:

- a. die rechtshandeling is aangegaan voor 15 september 2026; en
- b. voor 15 september 2026 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen of voor die datum een volledig verzoek daartoe is ontvangen.

Artikel VII

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 8, eerste lid, vervalt met ingang van 1 januari 2029 „, 3.11”.

Artikel VIII

De Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 14, tweede en zevende lid, wordt “8 percent” vervangen door “7 percent”.

B.

In artikel 15, eerste lid, wordt na onderdeel c een onderdeel ingevoegd, luidende:

- d. door een toegelaten instelling als bedoeld in artikel 19, eerste lid, van de Woningwet, van een andere toegelaten instelling, indien de onroerende zaak onderscheidenlijk de rechten waaraan deze is onderworpen door de overdragende toegelaten instelling direct voorafgaand aan

die verkrijging gebruikt werd voor de uitvoering van diensten van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdelen b en d, van de Woningwet;.

Artikel IX

De Wet op de omzetbelasting 1968 wordt met ingang van 1 januari 2028 als volgt gewijzigd:

A.

Tabel I, onderdeel a, post 48, komt te vervallen.

B.

In tabel I, onderdeel b, onder 9, wordt na "personen met luchtvaartuigen" ingevoegd "die zijn ingericht voor het vervoer van zieken of gewonden" en vervalt "voor zover (...) gewonden".

Artikel X

De Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Na artikel 24b wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 24c

Van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 wordt, in afwijking van artikel 24b, eerste lid, de volgende tarieftabel toegepast voor een bestelauto van een ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968, niet zijnde een persoon die ingevolge artikel 7, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 met betrekking tot een bepaalde levering als ondernemer wordt aangemerkt, die de bestelauto meer dan bijkomstig bezigt in het kader van zijn onderneming:

bij een massa rijklaar in kilogrammen van	over een tijdvak van drie maanden	vermeerderd met	per 100 kg massa rijklaar boven
600 of minder	€ 25,99		
700 tot en met 1100	€ 31,78	€ 4,07	700 kg
1200 tot en met 2100	€ 52,21	€ 4,38	1 200 kg
2200 tot en met 2800	€ 96,23	€ 4,71	2 200 kg
2900 en meer	€ 127,40	€ 1,07	2 900 kg

B.

Artikel 24c vervalt.

C.

Na artikel 25a wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 25aa

Van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 wordt in afwijking van artikel 25a, eerste lid, een tarief van nihil toegepast voor een vrachtauto.

D.

Artikel 25aa vervalt.

Artikel XI

De Wet op de accijns wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 1a, eerste lid, vervalt de begripsbepaling "Richtlijn hernieuwbare energie".

B.

In hoofdstuk II wordt na afdeling 3 een afdeling ingevoegd, luidende:

Afdeling 4. Indexering tarieven bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten

Artikel 15

De artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn van overeenkomstige toepassing op:

- a. de in artikel 7, eerste en tweede lid, eerstvermelde bedragen;
- b. de in de artikelen 10, onderdelen a en b, 11d, onderdelen a en b, en 13 vermelde bedragen.

C.

Artikel 71h vervalt.

Artikel XII

A.

Artikel 7 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede tot en met vijfde lid vervalt, onder vernummering van het zesde lid tot tweede
2. In het tweede lid (nieuw) vervalt "en de toepassing van het tweede en derde lid". lid.

B.

In artikel 27, eerste lid, onderdeel a, wordt "€ 850,08" vervangen door "€ 1.047,66".

Artikel XIII

In de Wet milieubeheer vervalt in artikel 16b.17, vierde lid "voor het jaar 2026 0,85," en wordt "voor het jaar 2031 0,17, voor het jaar 2032 0,09 en voor het jaar 2033" vervangen door

“voor het jaar 2031 0,20, voor het jaar 2032 0,15, voor het jaar 2033 0,10, voor het jaar 2034 0,05 en voor het jaar 2035”.

Artikel XIV

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 18 wordt het tarief verhoogd met € 0,10.

B.

Artikel 71p wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel a, wordt “€ 103,66” vervangen door “€ 129,15”.

2. Het tweede lid komt te luiden:

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

- het kalenderjaar 2028: € 22,79;
- het kalenderjaar 2029: € 23,54;
- het kalenderjaar 2030: € 24,10;
- het kalenderjaar 2031: € 24,61;
- het kalenderjaar 2032: € 25,15;
- het kalenderjaar 2033: € 25,68;
- het kalenderjaar 2034: € 26,22;
- het kalenderjaar 2035: € 26,77.

C.

In artikel 77 worden de in het eerste lid, onderdeel c, en het tweede lid, vermelde bedragen vervangen door “€ 59,43”.

D.

In artikel 90 wordt “71p, eerste en tweede lid,” vervangen door “71p, eerste lid,”.

Artikel XV

In de Wet belastingen op milieugrondslag worden met ingang van 1 januari 2028 in artikel 28, eerste lid, onderdelen a, b en d, de tarieven verhoogd met € 23,75.

Artikel XVI

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

1. Het eerste lid wordt als volgt gewijzigd:

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

a. het storten van afvalstoffen waarvoor op grond van de op de artikelen 8.40, eerste lid, en 10.2, tweede lid, van de Wet milieubeheer berustende algemene maatregel van bestuur, houdende een stortverbod binnen inrichtingen voor aangewezen categorieën van afvalstoffen, op verzoek een ontheffing is verleend van het in die algemene maatregel van bestuur opgenomen stortverbod: € 109,88 per 1.000 kilogram;

b. In onderdeel b (nieuw) wordt na "afvalstoffen" ingevoegd "in andere gevallen dan als bedoeld in onderdeel a" en wordt het tarief verhoogd met € 7,42.

c. In de onderdelen c (nieuw) en e (nieuw) wordt het tarief verhoogd met € 7,42.

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

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

Artikel XVII

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

1. In onderdeel a wordt het tarief verhoogd met € 24,59.

2. In de onderdelen b, c en e worden de tarieven verhoogd met € 10,85.

Artikel XVIII

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2031 in artikel 28, eerste lid, onderdeel a, het tarief verhoogd met € 8,00.

Artikel XIX

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2032 in artikel 28, eerste lid, onderdeel a, het tarief verhoogd met € 9,65.

Artikel XX

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2033 in artikel 28, eerste lid, onderdeel a, het tarief verhoogd met € 17,78.

Artikel XXI

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2034 in artikel 28, eerste lid, onderdeel a, het tarief verlaagd met € 22,67.

Artikel XXII

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2035 in artikel 28, eerste lid, onderdeel a, het tarief verhoogd met € 9,43.

Artikel XXIII

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2036 in artikel 28, eerste lid, onderdeel a, het tarief verlaagd met € 3,99.

Artikel XXIV

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2037 in artikel 28, eerste lid, onderdeel a, het tarief verlaagd met € 4,07.

Artikel XXV

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2038 in artikel 28, eerste lid, onderdeel a, het tarief verlaagd met € 4,14.

Artikel XXVI

In de Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2039 in artikel 28, eerste lid, onderdeel a, het tarief verlaagd met € 4,22.

Artikel XXVII

Indien het bij koninklijke boodschap van 20 mei 2026 ingediende voorstel van wet Wijziging van de Wet milieubeheer en de Wet op de economische delicten in verband met het verhogen van het aandeel van gas uit hernieuwbare bronnen in de totale leveringen van gas aan afnemers (Wet bijmengverplichting groen gas) (Kamerstukken 36947) tot wet is of wordt verheven en artikel I, onderdeel B, van die wet met ingang van 1 januari 2027 in werking treedt, wordt de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw als volgt gewijzigd:

A.

Artikel III, onderdeel A, wordt als volgt gewijzigd:

1. Onderdeel 1 vervalt.
2. In onderdeel 2 wordt "53% van het tarief" vervangen door "47% van het tarief".
3. Er wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:
 3. In het derde aandachtsstreepje wordt "100% van het tarief" vervangen door "54% van het tarief".

B.

Artikel IV, onderdeel A, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel 1 wordt "37% van het tarief" vervangen door "30% van het tarief".
2. In onderdeel 2 wordt "53% van het tarief" vervangen door "47% van het tarief".
3. Er wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

3. In het derde aandachtsstreepje wordt "54% van het tarief" vervangen door "100% van het tarief".

Artikel XXVIII

De Wet inkomstenbelasting BES wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 9c, derde lid, onderdeel a, wordt "USD 0,20" vervangen door "USD 0,22".

B.

In artikel 16a, tweede lid, onderdeel a, wordt "USD 0,20" vervangen door "USD 0,22".

Artikel XXIX

De Douane- en Accijnswet BES wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 4.8, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt "USD 31,86" vervangen door "USD 26,36".

2. In onderdeel b wordt "USD 24,27" vervangen door "USD 20,08".

B.

Artikel 4.8, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt "USD 26,36" vervangen door "USD 31,86".

2. In onderdeel b wordt "USD 20,08" vervangen door "USD 24,27".

Artikel XXX

De Wet vrachtwagenheffing wordt als volgt gewijzigd:

A.

Na artikel 5 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 5a

Van 1 september tot en met 31 december 2026 is, in afwijking van artikel 5, eerste lid, onderdelen a tot en met c, het tarief voor de vrachtwagenheffing per gereden kilometer in euro op een wegvak als aangewezen in de bijlage, de som van:

a. de infrastructuurheffing, ter hoogte van:

CO₂-emissieklasse 1								
Maximummassa van de combinatie (kg)	euro-emissieklasse							
	EURO 0	EURO 1	EURO 2	EURO 3	EURO 4	EURO 5	EURO 6	EURO 6+

meer dan 3.500 tot 12.000	0,083	0,077	0,069	0,062	0,056	0,046	0,042	0,042
12.000 tot 18.000	0,135	0,124	0,112	0,101	0,090	0,074	0,067	0,067
18.000 tot en met 32.000	0,135	0,124	0,112	0,101	0,090	0,074	0,067	0,067
meer dan 32.000	0,139	0,128	0,115	0,104	0,093	0,076	0,069	0,069

Maximummassa van de combinatie (kg)	CO ₂ -emissieklasse			
	2	3	4	5
meer dan 3.500 tot 12.000	0,035	0,029	0,021	0,010
12.000 tot 18.000	0,057	0,047	0,034	0,017
18.000 tot en met 32.000	0,057	0,047	0,034	0,017
meer dan 32.000	0,059	0,049	0,035	0,017

b. de externekostenheffing in verband met luchtverontreiniging en geluidshinder, ter hoogte van:

CO ₂ -emissieklasse 1								
Maximummassa van de combinatie (kg)	euro-emissieklasse							
	EURO 0	EURO 1	EURO 2	EURO 3	EURO 4	EURO 5	EURO 6	EURO 6+
meer dan 3.500 tot 12.000	0,088	0,059	0,059	0,045	0,034	0,020	0,010	0,009
12.000 tot 18.000	0,116	0,074	0,074	0,059	0,043	0,026	0,013	0,010
18.000 tot en met 32.000	0,132	0,098	0,096	0,077	0,055	0,031	0,014	0,011
meer dan 32.000	0,159	0,118	0,118	0,095	0,067	0,036	0,016	0,013

Maximummassa van de combinatie (kg)	CO ₂ -emissieklasse			
	2	3	4	5
meer dan 3.500 tot 12.000	0,010	0,010	0,010	0,009
12.000 tot 18.000	0,013	0,013	0,013	0,010
18.000 tot en met 32.000	0,014	0,014	0,014	0,011
meer dan 32.000	0,016	0,016	0,016	0,013

c. de externekostenheffing in verband met CO₂-emissies, ter hoogte van:

CO ₂ -emissieklasse 1								
Maximummassa van de combinatie (kg)	euro-emissieklasse							
	EURO 0	EURO 1	EURO 2	EURO 3	EURO 4	EURO 5	EURO 6	EURO 6+
meer dan 3.500 tot 12.000	0,040	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036
12.000 tot 18.000	0,053	0,046	0,046	0,046	0,045	0,045	0,045	0,045
18.000 tot en met 32.000	0,070	0,061	0,061	0,061	0,060	0,060	0,060	0,060
meer dan 32.000	0,081	0,072	0,072	0,072	0,071	0,071	0,071	0,071

Maximummassa van de combinatie (kg)	CO ₂ -emissieklasse			
	2	3	4	5
meer dan 3.500 tot 12.000	0,034	0,032	0,018	0,000

12.000 tot 18.000	0,043	0,040	0,022	0,000
18.000 tot en met 32.0000	0,057	0,053	0,030	0,000
meer dan 32.000	0,068	0,064	0,036	0,000

B.

Artikel 5a vervalt.

Artikel XXXI

In artikel XLIII, onder 1, van het Belastingplan 2025 wordt "€ 1002,07" vervangen door "€ 851,68".

Artikel XXXII

Het Belastingplan 2026 wordt als volgt gewijzigd:

A.

1. Artikel II, onderdeel aA komt als volgt te luiden:

In artikel 3.20, tweede lid, wordt "4%" vervangen door "2%" en wordt "€ 1.200" vervangen door "€ 600".

2. Artikel IV, onderdeel aA komt als volgt te luiden:

In artikel 13bis, tweede lid, wordt "4%" vervangen door "2%" en wordt "€ 1.200" vervangen door "€ 600".

B.

De artikelen XXII tot en met XXIX vervallen.

Artikel XXXIII

1. Naar keuze van de belastingplichtige blijft artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zoals dat luidde op 31 december 2025 gedurende het jaar 2026 van toepassing ter zake van een hem uiterlijk op 31 december 2025 ter beschikking staande auto die in de loop van het jaar 2025 meer dan 15 jaar maar niet meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen.

2. Naar keuze van de werknemer blijft artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964 zoals dat luidde op 31 december 2025 gedurende het kalenderjaar 2026 van toepassing ter zake van een uiterlijk op 31 december 2025 aan hem ter beschikking gestelde auto die in de loop van het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar niet meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen.

3. Artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zoals dat luidde op 31 december 2026, met inachtneming van artikel I, onderdeel C, onder 2, blijft gedurende het jaar 2027 van toepassing ter zake van een aan de belastingplichtige uiterlijk op 31 december 2025 ter beschikking staande auto die in de loop

van het jaar 2026 meer dan 16 jaar maar niet meer dan 17 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen.

4. Artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdelen a en b, en vijfde lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964 zoals dat luidde op 31 december 2026, met inachtneming van artikel I, onderdeel C, onder 2, blijft gedurende het kalenderjaar 2027 van toepassing ter zake van een uiterlijk op 31 december 2025 aan de werknemer ter beschikking gestelde auto die in de loop van het kalenderjaar 2026 meer dan 16 jaar maar niet meer dan 17 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen.

Artikel XXXIV

Artikel 18ga, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikel 10.2b, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 vinden geen toepassing bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032.

Artikel XXXV

Artikel 27a van de Wet op de accijns vindt bij het begin van het kalenderjaar 2027 geen toepassing op het in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, van die wet als tweede vermelde bedrag.

Artikel XXXVI

Artikel 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag vindt bij het begin van het kalenderjaar 2027 geen toepassing op de in artikel 77, eerste, onderdeel c, en tweede lid, van die wet vermelde bedragen.

Artikel XXXVII

Artikel 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag vindt bij het begin van het kalenderjaar 2027 geen toepassing op het tarief voor een afvalverbrandingsinstallatie, genoemd in artikel 71p, eerste lid, onderdeel a, van die wet.

Artikel XXXVIII

1. De omzetbelasting die verschuldigd wordt voor diensten ter zake waarvan ingevolge artikel IX, onderdeel B, het verlaagde tarief vervalt met ingang van 1 januari 2028, wordt voor diensten die na die datum worden verricht berekend naar het tarief dat geldt op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht.

2. De omzetbelasting die verschuldigd wordt vanwege de overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en die betrekking heeft op de diensten als bedoeld in het eerste lid wordt berekend naar het tarief dat geldt op het tijdstip van de feitelijke dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft.

Artikel XXXIX

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met dien verstande dat:
 - a. artikel I, onderdelen A, B, C, onder 2, E, F en G, en artikel IV, onderdelen A, onder 2, B en C, onder 1, subonderdeel a, en onder 2, en artikel XXXIII, onder 1 en 2, terugwerken tot en met 1 januari 2026;
 - b. artikel VI, onderdelen A en B, voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027;
 - c. artikel X, onderdelen A en C, terugwerkt tot en met 1 juli 2026;
 - d. artikel XIV toepassing vindt nadat artikel I, onderdeel B, van de Wet differentiatie vliegbelasting is toegepast.
 - e. artikel XXVII, onderdeel A, toepassing vindt voordat artikel III van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw wordt toegepast
 - f. artikel XXXI toepassing vindt voordat artikel XLIII van het Belastingplan 2025 wordt toegepast;
 - g. artikel XXX, onderdeel A, terugwerkt tot en met 1 september 2026.
2. In afwijking van het eerste lid treden artikel X, onderdelen B en D, en artikel XXX, onderdeel B, in werking met ingang van 1 april 2027.
3. In afwijking van het eerste lid treden artikel XXVIII en artikel XXIX, onderdeel A, in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2027, 00:00 uur (lokale tijd), en in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2027, 05:00 uur (lokale tijd), met dien verstande dat artikel XXVIII in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba terugwerkt tot en met 1 januari 2026, 00:00 uur (lokale tijd), en in het Europese deel van Nederland tot en met 1 januari 2026, 05:00 uur (lokale tijd).
4. In afwijking van het eerste lid treedt artikel XXIX, onderdeel B, in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2028, 00:00 uur (lokale tijd), en in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2028, 05:00 uur (lokale tijd).

Artikel XL

Deze wet wordt aangehaald als: Belastingplan 2027.

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

Gegeven

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,

CONCEPT advies RVS

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2027)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	3
1.	Inleiding	3
2.	Pakket Belastingplan 2027	3
3.	Opzet algemeen deel	6
4.	Inkomensbeleid	7
5.	Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2027	7
5.1	Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen.....	7
5.2	Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling	10
5.3	Geleidelijker transitiepad youngtimerregeling	12
5.4	Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	13
5.5	Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek) en startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid.....	14
5.6	Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	17
5.7	Afschaffen bosbouwvrijstelling.....	21
5.8	Bevriezen aftoppingsgrens pensioen.....	23
5.9	Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten.....	23
5.10	Verruimen forfaitaire regeling in de innovatiebox	25
5.11	Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	27
5.12	Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	32
5.13	Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties.....	35
5.14	Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	37
5.15	Afschaffen verlaagd btw-tarief ballonvaarten	43
5.16	Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's en vrachtauto's	45
5.17	Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen.....	47
5.18	Indexering alcoholaccijns.....	50
5.19	Afschaffen kleine brouwersregeling	53
5.20	Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	55

5.21 Aanpassingen afvalstoffenbelasting en CO ₂ -heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties	56
5.22 Verhoging tarief belasting op leidingwater.....	61
5.23 Tariefsverlaging vliegbelasting.....	63
5.24 Wijziging verlaagd energiebelastingtarief glastuinbouw.....	65
5.25 Verhoging belastingvrije kilometervergoeding en aanverwante regelingen BES-eilanden	69
5.26 Verlaging benzineaccijns BES-eilanden	70
5.27 Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing.....	70
6. Budgettaire aspecten	72
7. Grenseffecten	78
8. EU-aspecten	81
9. Gegevensbescherming	84
10. Doenvermogen	84
11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven.....	93
12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen	104
13. Advies en consultatie.....	106
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	114

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het wetsvoorstel Belastingplan 2027 (BP 2027). Het wetsvoorstel bevat onder andere het inkomensbeleid voor het komende jaar en fiscale maatregelen met (budgettaire) gevolgen die samenhangen met de begroting voor het jaar 2027. Voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel is het wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2027 in werking treden.

2. Pakket Belastingplan 2027

Het pakket Belastingplan 2027 bestaat uit vier wetsvoorstellen met daarin een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Naast de maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen, wordt voorgesteld een aantal actuele maatschappelijke opgaven aan te pakken. In de wetsvoorstellen in dit pakket zijn onder andere ambities op het terrein van arbeid en inkomen, aanpak belastingconstructies en klimaat uitgewerkt. De plannen voor die thema's worden hieronder kort toegelicht. Een uitgebreidere toelichting op de afzonderlijke wetsvoorstellen vindt u in de memories van toelichting bij de betreffende wetsvoorstellen.

Samenstelling pakket Belastingplan 2027

Het pakket Belastingplan 2027 bestaat uit de volgende wetsvoorstellen:

- Wetsvoorstel Belastingplan 2027;
- Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2027;
- Wetsvoorstel Wet veilighavenregels Wet minimumbelasting 2024; en
- Wetsvoorstel Wet fiscale stimulering startups en scale-ups.

Het pakket Belastingplan 2027 is zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2027 in werking moeten treden of vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum in het Staatsblad moeten zijn opgenomen. Fiscale maatregelen die met ingang van 1 januari 2028 of later in werking kunnen treden, worden zo veel mogelijk als zelfstandige wetsvoorstellen ingediend of opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2028 dat het komende voorjaar bij de Staten-Generaal wordt ingediend. Hierbij zal het doorgaans niet gaan om fiscale maatregelen met budgettair effect.

Maatregelenpakket energieschok

Naar aanleiding van de situatie in het Midden-Oosten heeft het kabinet een maatregelenpakket aangekondigd (hierna: maatregelenpakket energieschok).¹ In dit maatregelenpakket zijn op drie thema's maatregelen aangekondigd: een versnellingsoffensief om verduurzaming te versterken, de vergroting van de onafhankelijkheid van olie en gas uit het buitenland en het gericht steunen van kwetsbare burgers en bedrijven. Budgettair is voor € 627 miljoen aan uitgavenmaatregelen aangekondigd en voor € 300 miljoen aan lastenmaatregelen.

¹ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 1. brief van 20 april 2026, Acties weerbaarheid energieschok.

Arbeid en inkomen

Het borgen van een positieve koopkrachtontwikkeling is een belangrijk onderdeel van het pakket Belastingplan 2027. [PM aanvulling n.a.v. koopkracht]. De maatregelen die het kabinet neemt en de gevolgen daarvan zijn toegelicht in paragraaf 4 van dit algemeen deel van deze memorie.

Vereenvoudiging

Het is een breed gedragen wens om tot vereenvoudiging van de stelsels van belastingen, toeslagen en sociale zekerheid te komen. Dit kabinet zet daartoe verschillende stappen, zowel groot als klein. Een deel van deze maatregelen is opgenomen in dit wetsvoorstel. Zo wordt met de maatregel *afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten* (paragraaf 5.4) een grote complexiteit in het belastingstelsel voor zowel burgers als de uitvoering weggenomen. Daarnaast is de maatregel *afschaffen verlaagd btw-tarief sierteelt* (paragraaf 5.10) in het Belastingplan 2027 verwerkt. Het afschaffen van dit verlaagde tarief draagt bij aan een doelmatiger en eenvoudiger belastingstelsel en maakt de belastingheffing consistent. De voorgestelde wijziging is een beweging naar een meer uniform btw-tarief, dat de doelmatigheid van de btw als belastingmiddel ten goede komt. Ook introduceert het kabinet een nieuwe *vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties* (paragraaf 5.9). Met deze voorgestelde maatregel wordt de overlap met bestaande vrijstellingen weggenomen, wat de uitvoering vereenvoudigt en administratieve lasten voor zowel woningcorporaties als de Belastingdienst vermindert.

Fiscale regelingen

Het kabinet zet stappen om verschillende ondoelmatige en ondoeltreffende fiscale regelingen af te schaffen. Uit de evaluatie fiscale ondernemerschapsregelingen blijkt dat de startersaftrek waarschijnlijk zeer beperkt doeltreffend is. Met de maatregel *versoberen en afschaffen van de verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek) en startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid* (paragraaf 5.5) wordt deze (stapsgewijs) afgeschaft. Uit een evaluatie van het onderzoeksbureau SEO Economisch onderzoek blijkt de bosbouwvrijstelling ondoelmatig en ondoeltreffend. Het kabinet stelt daarom de maatregel *afschaffen bosbouwvrijstelling* (paragraaf 5.7) voor. De doeltreffendheid van deze vrijstelling is beperkt omdat met deze vrijstelling stimulering wordt verondersteld door winsten niet te belasten. Bosbouwbedrijven zijn echter niet tot weinig winstgevend, waardoor het gebruik van de vrijstelling zeer beperkt is. Daarnaast is de bosbouwvrijstelling niet doelmatig wegens de beperkte kosteneffectiviteit en de relatief hoge uitvoeringslasten. Uit onderzoek is ook gebleken dat de verlaagde btw-tarieven voor sierteelt en ballonvaarten niet doelmatig zijn. Het kabinet stelt daarom voor om beide verlaagde tarieven af te schaffen (paragraaf 5.14 en 5.15). In de Voorjaarsnota 2026 is de maatregel *beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen* (paragraaf 5.17) opgenomen. Bij de teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen blijkt dat de nadelen voor de praktijk zwaarder wegen dan het beoogde doel.

Door het afschaffen van – onder meer – voornoemde regelingen komen ondoelmatige en ondoeltreffende maatregelen te vervallen. Dit maakt het belastingstelsel eenvoudiger.

Brede welvaart

Jaarlijks bestaat het pakket Belastingplan uit een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Daarbij ligt doorgaans de nadruk op maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen die op 1 januari van het eerstvolgende kalenderjaar ingaan. Van fiscale maatregelen kan ook een financiële prikkel uitgaan die gedrag kan beïnvloeden, bijvoorbeeld door het stimuleren van gewenst gedrag of het ontmoedigen van ongewenst gedrag. Hiermee kan het belastingstelsel gericht bijdragen aan maatschappelijke opgaven, zoals het verduurzamen van de economie door vergroening van belastingtarieven. Recente belastingplanpakketten bevatten bijvoorbeeld voorstellen op het terrein van arbeid en inkomen, vereenvoudiging, klimaat, vermogen, wonen en gezondheid. Daarbij is het een uitdaging om vooruitgang uit te drukken in andere vormen dan economische groei en materiële welvaart. Het kabinet onderschrijft daarom de toegevoegde informatiewaarde van brede welvaart. In het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2023 heeft het kabinet een uitgebreid overzicht van de ontwikkeling van brede welvaart geschetst, op basis van de Monitor Brede Welvaart van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS).²

Spreiding van wetgeving

Het kabinet hecht aan spreiding van fiscale wetgeving. Een ruime, reële voorbereidingstijd voor nieuwe wetgeving en de gelegenheid voor beide Kamers om daar zorgvuldig naar te kijken, komt de kwaliteit ten goede. Kamerleden van beide Kamers³ en diverse adviesorganen vragen hier ook al geruime tijd terecht aandacht voor. Daarom hanteert het kabinet de volgende uitgangspunten voor fiscale wetgeving:

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

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

Verzamelwetsvoorstellen

² Financieel Jaarverslag van het Rijk 2024; Monitor Brede Welvaart & SDG's.

³ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 127.

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving⁴ en aanwijzing 6.4⁵ uit de Aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire, thematische en-/ of uitvoeringstechnische samenhang. Zo wordt de opbrengst van bepaalde maatregelen gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat een van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin voornoemde toelichting op de beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2027.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Paragraaf 4 gaat in op het inkomensbeleid. Vanaf paragraaf 5 wordt per maatregel in het BP 2027 een toelichting gegeven. In die paragraaf wordt ook per maatregel ingegaan op de doelmatigheid en de doeltreffendheid.

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

⁴ Kamerstukken I 2010/11, 32500 VI, M.

⁵ Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl).

gegevensbescherming, de grenseffecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de uitvoeringsgevolgen en het resultaat van advies en consultatie.

4. Inkomensbeleid

PM koopkracht.

5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2027

5.1 Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

Een werkgever kan een onbelaste reiskostenvergoeding geven van maximaal € 0,23 per kilometer over de volledige reisafstand die de werknemer voor woon-werkverkeer en overige zakelijke kilometers aflegt. Deze regel is onderdeel van de zogenoemde gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding. Deze gerichte vrijstelling biedt werkgevers de mogelijkheid om maximaal € 0,23 per kilometer onbelast te vergoeden (zonder gebruik te hoeven maken van de vrije ruimte). Het ligt echter aan de afspraken tussen werkgever en werknemer of en zo ja in welke mate de reiskosten ook daadwerkelijk worden vergoed. Het maakt voor toepassing van de gericht vrijgestelde kilometervergoeding niet uit hoe de werknemer reist (lopend, fietsend, met ov of met de auto). Als een werknemer met het ov reist, kan een werkgever er ook voor kiezen de (hogere) werkelijke kosten onbelast te vergoeden. De onbelaste reiskostenvergoeding is niet van toepassing op een door de werkgever ter beschikking gesteld vervoermiddel. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de auto van de zaak of de fiets van de zaak.

Uit de laatste evaluatie van de reiskostenvergoeding blijkt dat het merendeel van de werkgevers een vorm van een reiskostenvergoeding aanbiedt.⁶ Slechts 11% van de werkgevers biedt geen enkele vorm van reiskostenvergoeding aan. Een kilometervergoeding voor het gebruik van de privéauto is de meest gebruikelijke vorm van het verstrekken van een reiskostenvergoeding; 55% van de werkgevers biedt deze vorm aan. Ongeveer driekwart van de werknemers in Nederland krijgt een reiskostenvergoeding aangeboden door hun werkgever.

Het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding is voor het laatst per 2024 verhoogd. Er vindt niet automatisch elk jaar een indexatie plaats. Het kabinet neemt maatregelen om de gestegen kosten voor huishoudens en bedrijven op te vangen. Om de koopkracht van mensen te ondersteunen, verhoogt het kabinet daarom structureel, om werkgevers en werknemers zekerheid te geven, de maximaal gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding met terugwerkende kracht per 1 januari 2026 van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer.⁷ Omgerekend leidt de hogere reiskostenvergoeding tot een voordeel van circa € 0,30 per liter brandstof.⁸ Voor de ritten die een werknemer moet maken om voor en naar het werk te reizen, kan hiermee door de werkgever een

⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 141, bijlage.

⁷ Brief van de minister en staatssecretaris van Financiën en van de ministers van Economische Zaken en Klimaat, van Klimaat en Groene Groei en van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, 20 april 2026, 36933, nr. 1.

⁸ Bij gemiddeld verbruik van 1 op 15.

groot deel van de prijsstijging van brandstof belastingvrij worden gecompenseerd. Het kabinet kiest voor een verhoging met terugwerkende kracht per 1 januari 2026 om deze (spoed)maatregel voor werkgevers, softwareontwikkelaars en de Belastingdienst zo uitvoerbaar mogelijk te houden (zie ook *uitvoeringsgevolgen*). Deze maatregel betreft de codificatie van het goedkeurend beleidsbesluit over fiscale maatregelen voor Nederland en Caribisch Nederland naar aanleiding van de energieschok.⁹ Dit beleidsbesluit is opgesteld met inachtneming van het afwegingskader dat geldt voor goedkeuringen vooruitlopend op wetgeving.¹⁰ Het beleidsbesluit is op 17 mei 2026 gepubliceerd, waardoor werkgevers over de eerste 5 maanden van 2026 een verhoging met terugwerkende kracht konden toepassen. Deze voorgestelde wijziging geeft werkgevers de mogelijkheid om de onbelaste reiskostenvergoeding te verhogen, maar deze wijziging creëert op zichzelf geen verplichting. Het beleidsbesluit, maar ook de codificatie hiervan, werkt uitsluitend in het voordeel van de belastingplichtige. Het kabinet achtte vanwege de situatie in het Midden-Oosten maatregelen ten behoeve van de koopkracht van huishoudens op zo kort mogelijke termijn noodzakelijk, waarbij het wachten op een wetswijziging om de reiskostenvergoeding te verhogen knelt. Bij een latere inwerkingtreding zou het belang onvoldoende worden gediend. Het goedkeurend beleidsbesluit berust naar het oordeel van het kabinet op voldoende maatschappelijk en politiek draagvlak. Het beleidsbesluit werkt terug tot en met 1 januari 2026. Het kabinet heeft er mede voor gekozen om deze maatregel terugwerkende kracht te geven, omdat het een ingrijpende structuurwijziging zou zijn als binnen een kalenderjaar twee verschillende maximum forfaits gelden. Dat zou niet uitvoerbaar zijn voor de Belastingdienst. Het kan echter voorkomen dat het toepassen van deze verhoging met terugwerkende kracht nauwelijks voordeel oplevert voor de ontvanger, of dat dit de administratieve lasten voor de inhoudingsplichtige onevenredig groot maakt. Denk hierbij aan situaties waarin op declaratiebasis incidenteel een reiskostenvergoeding wordt verstrekt, bijvoorbeeld door het UWV aan uitkeringsgerechtigden.¹¹ Het staat werkgevers en werknemers vrij om af te spreken de verhoging alleen voor de toekomst toe te passen of helemaal niet toe te passen. Het kabinet roept werkgevers op om van deze fiscale faciliteit gebruik te maken, zodat het voordeel ook daadwerkelijk bij werknemers terechtkomt.

Een verhoging van de gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding zorgt vooral voor een aansluiting op de daadwerkelijke reiskosten als een werknemer met een privéauto reist. Voor deze gerichte vrijstelling wordt ervoor gekozen om deze verhoging voor alle vervoersmodaliteiten toe te passen. Een generieke stijging naar € 0,25 per kilometer sluit het beste aan bij de huidige uitvoeringsstructuur van de gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding. Een differentiatie zou de gerichte vrijstelling veel complexer maken in de uitvoering.

Het kabinet spant zich, conform de aangenomen motie van de leden Bikker en Dijk¹², in samenwerking met de Stichting van de Arbeid, in om zoveel mogelijk werknemers te bereiken met deze maatregel.

⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 mei 2026, nr. 2026-8260 over fiscale maatregelen voor Nederland en Caribisch Nederland naar aanleiding van de energieschok (Beleidsbesluit fiscale maatregelen naar aanleiding van de energieschok).

¹⁰ Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1329.

¹¹ Beleidsregel kostenvergoeding UWV.

¹² Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 18.

De verhoging van het maximum van de gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer geldt voor werknemers in de loonheffingen, maar ook voor de hoogte van de aftrekbare reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters.

Ten slotte geldt ook voor de andere in de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) opgenomen forfaitaire aftrekbedragen voor reiskosten dat structureel en met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 een forfait van € 0,25 geldt in plaats van € 0,23 per kilometer. Het gaat dan om:

- de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten voor reiskosten van ziekenbezoek en voor bepaalde vormen van zorggerelateerd vervoer per auto (anders dan per taxi);
- de aftrek voor weekenduitgaven voor gehandicapten voor het vervoer per auto;
- de giftenaftrek voor de situatie waarin een vrijwilliger afziet van een reiskostenvergoeding voor vervoer per auto (anders dan per taxi).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het kabinet wil ervoor zorgen dat huishoudens en bedrijven niet direct in de problemen komen door de gestegen brandstofprijzen. Met het verhogen van de gerichte vrijstelling voor reiskosten biedt het kabinet werkgevers de mogelijkheid de prijsstijgingen voor hun werknemers te compenseren door een hogere kilometervergoeding te geven voor zakelijke reizen, waaronder woon-werkverkeer. De verhoging geldt ook voor de hoogte van de aftrekbare reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters en geldt ook voor de andere in de Wet IB 2001 opgenomen forfaitaire aftrekbedragen voor reiskosten. Wat betreft de gerichte vrijstelling biedt de maatregel compensatie voor hogere kosten aan werknemers van werkgevers die bereid zijn een (hogere) reiskostenvergoeding te verstrekken. Het is niet verplicht voor werkgevers om een dergelijke vergoeding te geven, dan wel te verhogen. Naar verwachting zal er een ingroei zijn van het aantal werkgevers die de hogere reiskostenvergoeding aanbieden, omdat de hoogte van het bedrag vaak is vastgelegd in cao's waardoor gewacht moet worden op een nieuwe cao. Naar verwachting uiteindelijk zal het merendeel van de werkgevers deze verhoogde vergoeding toekennen. De verwachting is dat ongeveer driekwart van de werkgevers de verhoogde reiskostenvergoeding zal overnemen, en dat 100% van de zelfstandigen een hoger kilometerbedrag gaat aftrekken.¹³ De maatregel is daarmee doeltreffend. De maatregel is doelmatig, omdat de voordelen van de maatregel bijna volledig terecht komen bij degenen die daadwerkelijk hogere reiskosten hebben. Deze maatregel zal worden geëvalueerd bij de volgende periodieke evaluatie van de onbelaste reiskostenvergoeding.

Uitvoeringsgevolgen

De Belastingdienst heeft beoordeeld dat de voorgestelde maatregel uitvoerbaar is, maar geeft aan dat de forfaitaire aftrekbedragen in de Wet IB 2001 pas bij de definitieve aangifte inkomstenbelasting over 2026 kunnen worden toegepast. Het is niet meer mogelijk om deze verhoging door te voeren in het aangifteprogramma waarmee een verzoek voor een voorlopige aanslag over 2026 kan worden ingediend. Daarnaast kan de verhoging ook niet meer worden

¹³ Motivaction, onderzoeksrapportage 'Gebruik onbelaste reiskostenvergoeding'.

verwerkt in alle papieren aangifte inkomstenbelastingbiljetten over het jaar 2026. In het papieren biljet dat gebruikt wordt om aangifte te doen voor het belastingjaar 2026 zal voor actuele cijfers verwezen worden naar de website van de Belastingdienst maar voor het F-biljet (overlijden) kan de verhoging niet meer worden verwerkt omdat deze formulieren al verstuurd worden aan de nabestaanden. Dat neemt niet weg dat een belastingplichtige zelf in de aangifte het van toepassing zijnde hogere forfaitaire aftrekbedrag in aanmerking kan nemen.

5.2 Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling

Via een amendement¹⁴ op het wetsvoorstel Belastingplan 2026 (BP 2026) is per 1 januari 2026 de leeftijdsgrens van de zogenoemde youngtimerregeling verschoven van 15 naar 16 jaar. De youngtimerregeling houdt in dat het privévoordeel of de onttrekking van een ter beschikking gestelde, onderscheidenlijk ter beschikking staande auto, forfaitair wordt gewaardeerd op 35% van de waarde in het economische verkeer (ofwel: 35% van de marktwaarde) van de auto. Per 1 januari 2026 geldt de youngtimerregeling zoals gezegd pas als een auto meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen, terwijl tot en met 31 december 2025 een leeftijdsgrens van 15 jaar gold.

De wijziging per 1 januari 2026 heeft als gevolg dat een bepaalde groep autogebruikers die de youngtimerregeling in 2025 konden toepassen, tot enig moment in 2026 de youngtimerregeling niet meer kunnen toepassen. Dit betreft de groep die in het kalenderjaar 2025 voor het eerst gebruik kon maken van de youngtimerregeling, omdat de betreffende auto's in het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar niet meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen. Voor deze groep is de youngtimerregeling per 1 januari 2026 niet meer van toepassing totdat de auto in de loop van het kalenderjaar 2026 meer dan 16 jaar geleden in gebruik is genomen. Vanaf dat moment geldt tot het eind van het kalenderjaar 2026 wel weer de youngtimerregeling. Dat zorgde voor een beperkt handelingsperspectief met zwaarwegende maatschappelijk onaanvaardbare gevolgen voor deze autogebruikers. Tijdens de behandeling van het BP 2026 gaven daarnaast meerdere fracties in de Eerste Kamer aan dat zij een overgangsregeling voor deze groep wenselijk vinden.¹⁵ Ook blijkt uit de toelichting van het genoemde amendement dat bedoeld was om de gebruikers van youngtimers een jaar de ruimte te geven om hierop desgewenst te anticiperen.¹⁶

De voormalige Staatssecretaris van Financiën heeft daarom via een beleidsbesluit¹⁷ goedgekeurd dat als een auto in 2025 reeds ter beschikking is gesteld aan een werknemer, dan wel ter beschikking stond aan een belastingplichtige, en deze auto in het kalenderjaar van 2025 de leeftijdsgrens van 15 jaar heeft bereikt, de youngtimerregeling van toepassing mag blijven zoals

¹⁴ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 102.

¹⁵ Handelingen I 2025/26, nr. 12, item 2.

¹⁶ Uit de toelichting: 'Deze geleidelijke versobering biedt eigenaren van youngtimers het komende jaar de ruimte om hierop desgewenst te anticiperen'.

¹⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 februari 2026, over het introduceren van een overgangstermijn van een jaar vanwege versoberen youngtimerregeling (Stcrt. 2026, nr. 6596).

deze was vormgegeven op 31 december 2025. Met de voorgestelde maatregel wordt dit besluit gecodificeerd.

Dit beleidsbesluit is opgesteld met inachtneming van het afwegingskader dat geldt voor goedkeuringen vooruitlopend op wetgeving.¹⁸ Ten eerste werkt het beleidsbesluit, maar ook de codificatie hiervan, uitsluitend in het voordeel van de belastingplichtige. In sommige – waarschijnlijk een beperkt aantal – situaties zal het berekenen van de bijtelling op grond van de catalogusprijs, en een lager percentage financieel voordeliger zijn voor de belastingplichtige dan het toepassen van de youngtimerregeling (berekenen van de bijtelling op grond van de waarde in het economische verkeer en een hoger percentage). Daarom is het beleidsbesluit vormgegeven als een keuzeregeling en wordt voorgesteld om ook de codificatie hiervan als een keuzeregeling vorm te geven. Het amendement had voor autogebruikers met een auto die in het kalenderjaar van 2025 de leeftijdsgrens van 15 jaar heeft bereikt als gevolg dat er slechts tot 1 januari 2026 tijd was om te anticiperen op de verhoogde leeftijdsgrens. Dat zorgde voor een beperkt handelingsperspectief met zwaarwegende maatschappelijk onaanvaardbare gevolgen voor situaties met auto's die in 2025 de leeftijdsgrens van 15 jaar hebben bereikt. Om het gewenste handelingsperspectief voor deze situaties te bieden is een overgangstermijn van een jaar wenselijk. Het amendement werd op 27 november 2025 onderdeel van het wetsvoorstel BP 2026, dat op 16 december 2025 is aangenomen door de Eerste Kamer. Met deze toezegging wordt in het bijzonder een belang gediend van autogebruikers die half december 2025 geconfronteerd werden met een termijn van (bij sommige auto's) twee weken om te anticiperen op een door het parlement aanvaarde wijziging van de youngtimerregeling. Deze termijn is dermate kort dat het beoogde handelingsperspectief van een jaar voor deze groep niet gerealiseerd kan worden zonder goedkeurend beleidsbesluit.

Het toenmalige kabinet verwachtte dat er geen inhoudelijke bezwaren zijn tegen het treffen van een overgangstermijn van een jaar voor de groep die reeds gebruikmaakte van de youngtimerregeling in 2025 en die niet goed meer kon anticiperen op de verhoging van de leeftijdsgrens. De toezegging zoals opgenomen in dit besluit doet het meest recht aan de bedoeling van het amendement. Daarnaast wordt hiermee tegemoetgekomen aan een verzoek van verschillende fracties in de Eerste Kamer om een overgangsregeling te treffen. Ten slotte heeft deze overgangstermijn van een jaar voor een specifieke groep geen budgettair effect. Het beleidsbesluit werkt terug tot en met 1 januari 2026. Deze terugwerkende kracht is wenselijk omdat de verhoging van de leeftijdsgrens per 1 januari 2026 een nadelig effect kan hebben en juist dit nadelige effect met het goedkeurende beleidsbesluit wordt weggehaald.

Daarnaast wordt voorgesteld de bepaling inzake leeftijdsgrens voor het toepassen van de voor youngtimers geldende waarderingsgrondslag met terugwerkende kracht te wijzigen. In het genoemde amendement is wel de leeftijdsgrens voor het percentage voor het bepalen van het voordeel van de voor privédoeleinden ter beschikking gestelde of staande auto van de zaak aangepast, maar is per abuis de leeftijdsgrens voor het vaststellen van de genoemde

¹⁸ Kamerstukken II 2023/24, [31 066, nr. 1329](#).

waarderingsgrondslag niet verhoogd naar 16 jaar. In januari 2026 is deze aanpassing aangekondigd.¹⁹

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft als doel om recht te doen aan de bedoeling van het amendement waarin expliciet is opgenomen dat gebruikers van youngtimers een jaar de ruimte moeten krijgen om desgewenst te anticiperen op de versoering van de youngtimerregeling. Met het amendement werd dat doel onbedoeld niet bereikt. Daarom heeft de voormalige Staatssecretaris van Financiën via een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving, die thans wordt voorgesteld, geregeld dat gebruikers van de youngtimerregeling in het kalenderjaar 2025 ook daadwerkelijk die gewenste overgangstermijn van één jaar hebben. Daarmee wordt zo nauw mogelijk aangesloten bij de bedoeling van het amendement. Er wordt nog gezien wanneer de aanpassing van de youngtimerregeling kan worden meegenomen in een evaluatie van de fiscale regelingen autobelastingen.

Uitvoeringsgevolgen

De Belastingdienst heeft bovengenoemde voorgestelde maatregel beoordeeld met een uitvoeringstoets. Hieruit zijn geen specifieke aandachtspunten naar voren gekomen. De maatregel is uitvoerbaar voor de Belastingdienst.

5.3 Geleidelijker transitiepad youngtimerregeling

Via een amendement²⁰ op het wetsvoorstel Belastingplan 2026 (BP 2026) is per 1 januari 2026 de leeftijdsgrens van de zogenoemde youngtimerregeling verschoven van 15 naar 16 jaar en per 1 januari 2027 wordt de leeftijdsgrens verhoogd naar 25 jaar. Opvolgend is in de aangenomen motie Grinwis/Oosterhuis²¹ onder meer verzocht om een geleidelijker transitiepad voor de youngtimerregeling. Het kabinet stelt daarom voor deze leeftijdsgrens per 1 januari 2027 te verhogen naar 17 jaar en per 1 januari 2028 naar 20 jaar. Dit geeft veel gebruikers van de youngtimerregeling een jaar extra om zich aan te passen aan de nieuwe situatie. Dit aanvullende overgangsjaar geldt alleen als de auto uiterlijk vanaf 31 december 2025 ter beschikking stond aan de betreffende IB-ondernemer, onderscheidenlijk ter beschikking werd gesteld aan de betreffende werknemer. Met de verhoging per 1 januari 2028 naar 20 jaar kiest het kabinet structureel voor het behoud van een youngtimerregeling. De gedachte van de structurele verhoging naar 20 jaar is dat deze grens passender is bij het doel van de regeling: een aangepaste waardering van het privévoordeel voor oudere auto's van de zaak, die over het algemeen gepaard gaan met hogere onderhoudskosten. De leeftijdsgrens waarbij auto's over het algemeen hogere onderhoudskosten kennen ligt tegenwoordig hoger dan in het verleden. Het kabinet acht de grens van 20 jaar passend.

¹⁹ Kamerstukken II 2025/26, 36 812, nr. 118.

²⁰ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 102.

²¹ Kamerstukken II 2025/26, 32140, nr. 294.

Voor het jaar 2026 geldt dat als een auto in 2025 reeds ter beschikking is gesteld aan een werknemer, dan wel ter beschikking stond aan een belastingplichtige, en deze auto in het kalenderjaar van 2025 de leeftijdsgrens van 15 jaar heeft bereikt, de youngtimerregeling van toepassing mag blijven zoals deze was vormgegeven op 31 december 2025. Voor het jaar 2027 wordt vergelijkbaar overgangsrecht voorgesteld. Het gaat om de situatie dat een auto in 2025 al ter beschikking is gesteld aan een werknemer, dan wel ter beschikking stond aan een belastingplichtige, waarbij deze auto gedurende het kalenderjaar 2027 de leeftijdsgrens van 17 jaar overschrijdt. In die situatie mag de youngtimerregeling vanaf 1 januari 2027 toegepast blijven worden, ondanks dat de auto aan het begin van het jaar deze leeftijdsgrens nog niet heeft overschreden. Dit betekent dat de auto's die in het kalenderjaar 2027 de leeftijd van 17 jaar bereiken het hele jaar de youngtimerregeling mogen toepassen. Auto's die op 1 januari 2028 nog niet de leeftijdsgrens van 20 jaar hebben bereikt, kunnen de youngtimerregeling per die datum niet meer toepassen. Dat leidt dus tot het wegvallen van de youngtimerregeling voor auto's die in 2027 de leeftijdsgrens van 17, 18 of 19 jaar hebben overschreden, maar nog niet de leeftijdsgrens van 20 jaar.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft als doel om uitvoering te geven aan de motie waarin expliciet is verzocht om een geleidelijker transitiepad voor de youngtimerregeling. Met de voorgestelde maatregel krijgen gebruikers van youngtimers nog een jaar extra de ruimte om desgewenst te anticiperen op de versoering van de youngtimerregeling. De aanpassing van de youngtimerregeling zal vanaf 2029 gemonitord gaan worden. Voor de monitoring zijn gegevens nodig van het huidige gebruik van de youngtimerregeling en hoe dit zich ontwikkelt in de komende jaren. Hiervoor zijn gegevens nodig vanuit de loonheffing van ter beschikking gestelde auto's die ook privé gebruikt worden door directeur-grotaandeelhouders (dga)/werknemers en gegevens vanuit de definitieve aanslag inkomstenbelasting van ter beschikking staande auto's bij zzp'ers. Voor de dga's kan alleen in zijn algemeenheid de ontwikkeling van de ter beschikking gestelde auto's gevolgd worden. Voor zzp'ers zijn meer gegevens beschikbaar, zoals de leeftijd van ter beschikking staande auto's, waardoor de ontwikkeling nauwkeuriger te monitoren is. Met name bij zzp'ers duurt het een paar jaar voor aanslag inkomstenbelasting definitief is. Daarom zal de monitoring voor het eerst plaats gaan vinden in 2029.

Uitvoeringsgevolgen

De Belastingdienst moet bovengenoemde voorgestelde maatregel nog beoordelen met een uitvoeringstoets. De maatregel is echter – gezien de vergelijkbare maatregel voor het lopende jaar – naar verwachting uitvoerbaar voor de Belastingdienst.

5.4 Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

De energie-investeringsaftrek (EIA) is een regeling die tot doel heeft om investeringen in aangewezen energiebesparende bedrijfsmiddelen te stimuleren. De EIA heeft het karakter van een eenmalige aanvullende aftrekpost op de winst van thans 40% van het investeringsbedrag. In het

maatregelenpakket Energieschok²² is aangekondigd dat bedrijven extra ondersteund zullen worden bij het nemen van verduurzamingsmaatregelen door het aftrekpercentage van de EIA per 1 januari 2027 te verhogen naar 45,5%. Hiermee wordt het financieel nog aantrekkelijker voor bedrijven om investeringen te doen in energiebesparende maatregelen of duurzame energie. Dit acht het kabinet van belang om de verduurzaming te versterken, de afhankelijkheid van energie uit het buitenland te verminderen en de weerbaarheid van bedrijven met betrekking tot de vraag naar energie te vergroten.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel is onderdeel van een maatregelenpakket dat burgers en bedrijven een steun in de rug geeft voor de economische gevolgen van de onzekerheid over de situatie in het Midden-Oosten. Met dit maatregelenpakket wordt de weerbaarheid met betrekking tot de vraag naar energie op lange termijn vergroot en de afhankelijkheid van energie uit het buitenland verminderd. Door het aftrekpercentage van de EIA te verhogen wordt het financieel aantrekkelijker voor bedrijven om investeringen te doen in energiebesparende maatregelen of duurzame energie. Hiermee wordt beoogd bedrijven financieel extra te ondersteunen bij het nemen van verduurzamingsmaatregelen.

In eerdere evaluaties is de EIA overwegend positief geëvalueerd: de regeling is beoordeeld als beperkt doeltreffend (vanwege het aantal 'freeriders'²³) en in algemene zin als doelmatig voor vermindering of vermijding van broeikasgassen.²⁴ Daarnaast werd geconcludeerd dat de hoogte van het aftrekpercentage maar een beperkt effect heeft op de investeringsbereidheid van ondernemers. Het bestaan van de regeling en het feit dat een bedrijfsmiddel op de Energielijst staat, zijn van meer belang dan de hoogte van de steun. Een verhoging van het percentage zal de doelmatigheid van de regeling mogelijk wat verlagen, maar de EIA zal naar alle waarschijnlijkheid een doelmatige regeling blijven. Daarbij moet in het oog worden gehouden dat het verhogen van het aftrekpercentage voor ondernemers leidt tot een hoger netto fiscaal voordeel waardoor het stimulerende effect van de EIA op zichzelf toeneemt. De doeltreffendheid en doelmatigheid van de regeling zal in een volgende evaluatie conform de regeling Periodiek Evaluatieonderzoek wederom worden gezien. De hoogte van het aftrekpercentage maakt daar deel van uit.

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde wijziging van de EIA met betrekking tot het verhogen van het aftrekpercentage is een parameterwijziging in de Wet IB 2001. Deze wijziging heeft beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst.

5.5 Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek) en startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

²² Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 1.

²³ Freeriders binnen de regeling zijn ondernemers die ook zonder de ondersteuning van de EIA tot dezelfde investering op hetzelfde tijdstip zouden zijn overgegaan.

²⁴ Bijlage bij Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 158.

Zoals aangekondigd in het maatregelenpakket energieschok wordt voorgesteld de startersaftrek af te schaffen. De startersaftrek is een verhoging van de zelfstandigenaftrek. Een belastingplichtige ondernemer komt hiervoor – kort gezegd – in aanmerking indien hij in één of meer van de vijf voorafgaande jaren geen ondernemer was en bij hem in die periode niet meer dan tweemaal zelfstandigenaftrek is toegepast. In het verlengde hiervan is bij de augustusbesluitvorming in het kader van de motie Dassen²⁵ besloten ook voor te stellen om de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en de regeling willekeurige afschrijving starters af te schaffen.

Omdat afschaffing van de startersaftrek per 1 januari 2027 niet uitvoerbaar is, vindt eerst per 1 januari 2027 een verlaging plaats van de startersaftrek van € 2.123 naar € 10. Vervolgens wordt de startersaftrek per 1 januari 2028 afgeschaft. Met deze vormgeving vindt de realisatie van de budgettaire opbrengst in 2027 alsnog zoveel mogelijk plaats. Om die reden is er ook geen overgangsrecht opgenomen. De maatregel geldt dus zowel voor nieuwe startende ondernemers als voor belastingplichtigen die bijvoorbeeld in 2025 een onderneming zijn gestart en verwachten nog belastingvoordeel te kunnen krijgen. Zij kunnen in 2026 uiteraard nog wel gebruik maken van de startersaftrek.

Gelijktijdig met het afschaffen van de startersaftrek wordt voorgesteld per 1 januari 2028 de fiscale regeling willekeurige afschrijving starters af te schaffen. Op basis hiervan kunnen startende ondernemers in de inkomstenbelasting investeringen onder voorwaarden willekeurig afschrijven. Omdat deze regeling niet in de wet zelf, maar in een uitvoeringsregeling²⁶ is verankerd, vindt afschaffing plaats via de Eindejaarsregeling 2026.

Verder wordt voorgesteld per 1 januari 2029 de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid af te schaffen. De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid is een regeling waarbij een belastingplichtige in de inkomstenbelasting een aftrek op de winst ontvangt, indien hij – kort gezegd – in één of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was en bij hem in die periode niet meer dan tweemaal de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid is toegepast. In het eerste jaar is de aftrek maximaal € 12.000, in het tweede jaar maximaal € 8.000 en in het derde jaar maximaal € 4.000. De regeling is bedoeld voor ondernemers die niet aan het urencriterium van 1225 uur voldoet, maar wel aan het verlaagde urencriterium van 800 uur. Ook moet er recht zijn op een arbeidsongeschiktheidsuitkering.

De startersaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en de regeling willekeurige afschrijving starters hebben invloed op de hoogte van het verzamelinkomen. Met de versoering van de startersaftrek en afschaffing van de regelingen komt een einde aan deze doorwerking. Dit betekent dat IB-ondernemers die op dit moment in aanmerking komen voor toeslag en daarnaast ook de startersaftrek in de aangifte IB verwerken, voor zowel 2027 als 2028 de voorschotbeschikking (toeslagen) goed moeten controleren (en eventueel aanpassen) om daarmee te voorkomen dat voor die jaren onterecht van een mogelijk te laag verzamelinkomen wordt uitgegaan. Voor IB-ondernemers die in aanmerking komen voor toeslag en daarnaast ook de willekeurige afschrijving starters of de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid in de aangifte IB

²⁵ Kamerstukken II 2025/26, 36848, nr. 101.

²⁶ Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001

verwerken, geldt eveneens dat zij in 2028 respectievelijk 2029 de voorschotbeschikking (toeslagen) goed moeten controleren (en eventueel aanpassen). In paragraaf 10 (doenvermogen) wordt hier uitgebreider op ingegaan.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de startersaftrek is het stimuleren van ondernemerschap in de inkomstenbelasting. De onderbouwing hiervoor is dat ondernemerschap positieve externe effecten kan hebben voor de maatschappij als geheel. Dat kan bijvoorbeeld door meer innovatie, meer werkgelegenheid en meer investeringen. Voor de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid gaat het om het stimuleren van ondernemerschap in de inkomstenbelasting voor ondernemers die vanwege arbeidsongeschiktheid niet aan het uren criterium van 1225 uur voldoen. Hierbij geldt als aanvullend doel het krijgen van toegang tot de arbeidsmarkt vanuit arbeidsongeschiktheid. Uit de evaluatie fiscale ondernemerschapsregelingen²⁷ blijkt dat de startersaftrek waarschijnlijk zeer beperkt doelmatig en beperkt doeltreffend is. De startersaftrek leidt niet tot veel meer ondernemerschap. De omvang is te klein voor een substantieel effect. Bovendien draagt het extra ondernemerschap beperkt bij aan het algemene maatschappelijke doel van positieve externe effecten van ondernemerschap. Dit heeft ook deels te maken met de toegenomen groep IB-ondernemers die alleen eigen arbeid aanbieden. Zij zijn minder vaak geneigd om te investeren in werkgelegenheid, kapitaal of innovatie. Dit geldt ook voor ondernemers die gebruik maken van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid. Tegenover de beperkte maatschappelijke baten staan maatschappelijke kosten. De startersaftrek kent relatief hoge uitvoeringslasten vanwege het uren criterium. Ook is sprake van een groot budgettair beslag. Andere maatschappelijke kosten zijn negatieve neveneffecten zoals verstoring van arbeidsmarktkeuzes en hoge inkomensrisico's, mede doordat veel IB-ondernemers niet goed verzekerd zijn tegen ziekte, arbeidsongeschiktheid en ouderdom. Voor de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid geldt dat de uitvoeringskosten relatief hoog zijn in relatie tot de zeer beperkte omvang van de regeling. Het aandeel ondernemers dat gebruik maakt van de regeling is na 2010 gedaald van 0,5 naar 0,1 procent van de ondernemers. Door het afschaffen van de startersaftrek en de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid komen twee ondoelmatige en deels ondoeltreffende maatregelen te vervallen. Dit maakt het belastingstelsel eenvoudiger. De opbrengst van het afschaffen van de startersaftrek is onderdeel van de dekking van het maatregelenpakket energieschok. Er vindt geen evaluatie van deze maatregel plaats, omdat de startersaftrek met ingang van 1 januari 2028 vervalt. Ook het afschaffen van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid wordt niet geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen

Het afschaffen van de startersaftrek per 1 januari 2027 is niet uitvoerbaar gebleken. Daarom is er voor gekozen om eerst per 1 januari 2027 de startersaftrek te verlagen van € 2.123 naar € 10. Dit betreft een parameteraanpassing. Vervolgens wordt de startersaftrek per 1 januari 2028 afgeschaft. Dit is uitvoerbaar voor de Belastingdienst. De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid kan per 1 januari 2029 volledig worden afgeschaft.

²⁷ Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 199, bijlage.

5.6 Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

Belastingplichtigen kunnen in de inkomstenbelasting onder voorwaarden gebruikmaken van de aftrekpost vanwege uitgaven voor specifieke zorgkosten (de aftrekpost). Deze aftrekpost voorziet erin dat bepaalde uitgaven als gevolg van ziekte of een beperking onder voorwaarden worden afgetrokken. Bepaalde zorgkosten mogen worden afgetrokken. Hiervoor komt in aanmerking het deel van de kosten dat uitkomt boven het drempelbedrag en waarvoor geen vergoeding is gekregen van bijvoorbeeld de (aanvullende) zorgverzekering of de bijzondere bijstand. Onder omstandigheden geldt een verhoging van het in aftrek te brengen bedrag. In 2024 maakten zo'n 900.000 huishoudens gebruik van de aftrekpost, met een gemiddeld belastingvoordeel van € 400. Zo'n 245.000 belastingplichtigen maakten in 2024 ook gebruik van de regeling tegemoetkoming specifieke zorgkosten (TSZ-regeling), waarbij een gemiddeld geldbedrag van € 340 werd uitbetaald.

In 2022 is een negatieve evaluatie van de aftrekpost vastgesteld.²⁸ Ingevolge de begrotingsregels²⁹ is het dan noodzakelijk om te bezien of de regeling dient te worden afgeschaft, aangepast of te worden omgezet in een subsidie. De onderzoekers van de evaluatie concluderen onder andere dat het doel en de doelgroep onvoldoende duidelijk zijn en dat er daardoor niet goed vastgesteld kan worden of de regeling doelmatig is. Ook bestaan er zorgen over het gebruiksgemak voor belastingplichtigen en de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst. De beschikbare financiële middelen worden hierdoor onvoldoende gericht en onvoldoende effectief ingezet om mensen met een chronische ziekte of beperking financieel te ondersteunen. In reactie op de evaluatie hebben de Ministeries van Financiën, Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Volksgezondheid, Welzijn en Sport in afstemming met het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties een ambtelijke verkenning verricht om te bezien of aanpassing of alternatieven van de aftrekpost geboden is.³⁰ De varianten in de fiscaliteit bleken te knellen vanwege het feit dat belastingplichtigen eerst kosten maken en die doorgaans pas na vaststelling de belastingaanslag terugkrijgen. Hierdoor wordt op een veel later moment duidelijk of de kosten worden vergoed, hetgeen leidt tot onzekerheid over de teruggave. Ten slotte blijkt de aftrekpost complex, hetgeen een groot beroep doet op het doenvermogen. De aftrekpost komt hierdoor niet altijd terecht waar de nood het hoogste is. Het kabinet stelt daarom, in overeenstemming met het coalitieakkoord, voor om de aftrekpost met ingang van 1 januari 2028 af te schaffen. Om de systemen van de Belastingdienst tijdig hierop aan te kunnen passen is het noodzakelijk dat de wetgeving voor het afschaffen van de aftrek specifieke zorgkosten tijdig door het parlement wordt aangenomen. De wetgeving loopt daarom mee in onderhavig wetsvoorstel. Daarnaast is er een budgettaire samenhang met de begrotingen die op Prinsjesdag 2026 worden ingediend.

Aanleiding voor afschaffing van de regeling

²⁸ Dialogic Innovatie & Interactie, Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten, november 2022.

²⁹ Kamerstukken II 2025/26, 36 915, nr. 1, bijlage 4 Beheersing fiscale regelingen, p. 48.

³⁰ Bijlage bij Kamerstukken II 2024/25, 36 600 XVI, nr. 202, Eindrapport aftrek specifieke zorgkosten. Verkenning naar aanpassingen en alternatieven voor een gerichtere ondersteuning, 4 juli 2025.

Ontbreken eenduidige afbakening (doelgroep) en beperkte aansluiting op meerkosten van mensen met een chronische ziekte of beperking

Bij de vormgeving van de regeling is in het verleden beoogd om met name belastingplichtigen met structureel hogere en niet vergoede zorgkosten, zoals chronisch zieken en mensen met een beperking, te ondersteunen. In de praktijk is deze doelgroepafbakening echter niet scherp te maken, omdat er veel mensen zijn met een chronische ziekte of beperking en er grote heterogeniteit bestaat in de hoogte van meerkosten. Deze heterogeniteit hangt af van individuele factoren als het type chronische ziekte of beperking, de ernst, het stadium en de verschijningsvorm, de sociale context en gezondheidsvaardigheden. In plaats daarvan knoopt de regeling aan bij het type kosten dat wordt gemaakt en niet bij persoonskenmerken. Er zijn geen kostenposten te definiëren die uitsluitend voorkomen bij mensen met een chronische ziekte of beperking. De mate waarin mensen met een chronisch ziekte of beperking met meerkosten in de zorg gebruikmaken van de regeling blijkt volgens de evaluatie beperkt (ca. 16%). Zelfs binnen de onzekerheid van de doelgroepdefinitie is dit percentage erg laag.

Door het ontbreken van mogelijkheden om een doelgroep af te bakenen is de aftrekpost gebaseerd op het type kosten dat wordt gemaakt. Hierdoor kunnen ook belastingplichtigen zonder chronische ziekte of beperking gebruikmaken van de aftrek als zij worden geconfronteerd met deze kosten. Dat is bijvoorbeeld het geval bij de kostenposten mondzorg en gehoorapparaten. Een groot deel van de middelen wordt ook besteed aan de kostenposten mondzorg en gehoorapparaten, terwijl deze dus ook terechtkomen bij mensen zonder chronische ziekte of beperking.

Beperkte doeltreffendheid en doelmatigheid

De hiervoor genoemde evaluatie concludeert dat de aftrek beperkt doelmatig en doeltreffend is. Wanneer wordt gekeken naar het (bredere) doel van de regeling, het bieden van een compensatie voor meerkosten, blijkt de aftrekpost beperkt doeltreffend. Dit komt onder andere doordat bepaalde zorgkosten zijn uitgezonderd en er sprake is van een financiële drempel. Hierdoor valt een deel van de mensen met meerkosten buiten de boot. De regeling is daarnaast beperkt doelmatig. Zo blijkt uit informatie van de Belastingdienst dat er sprake is van substantieel onjuist gebruik van de regeling. Dit betreft naar schatting 39% van het bedrag aan opgegeven zorgkosten. Uit de in het kader van de evaluatie uitgevoerde enquête blijkt dat bij meer dan een kwart van de belastingplichtigen de opgevoerde uitgaven niet voortvloeien uit een chronische ziekte of beperking en bij een kwart slechts gedeeltelijk. Dit wordt niet aangemerkt als onjuist gebruik, maar toont wel dat de regeling onvoldoende gericht is op de beoogde doelgroep, waarbij niet kan worden uitgesloten dat binnen deze groep ook sprake is van onjuist gebruik. Kosten zijn niet aftrekbaar wanneer die al zijn vergoed. Dit leidt ertoe dat juist kostenposten waarvoor de keuze is gemaakt om deze niet te vergoeden onder de zorg- en ondersteuningswetten via de fiscaliteit gedeeltelijk collectief worden bekostigd. Dit geldt bijvoorbeeld voor uitgaven aan homeopathie en zorg in het buitenland.

Te grote complexiteit en belasting van het doenvermogen

De regeling is complex, doordat de regeling verschillende categorieën aftrekbare kosten, inkomensafhankelijke drempels en specifieke voorwaarden kent. Het is voor gebruikers onduidelijk

welke kosten aftrekbaar zijn en deze sluiten niet altijd aan op de meerkosten van mensen met een chronische ziekte of beperking. Daarnaast bestaat samenloop met andere regelingen, waardoor het voor belastingplichtigen niet altijd duidelijk is welke kosten voor aftrek in aanmerking komen en welke uitgesloten zijn (bijvoorbeeld eigen bijdragen). Het invullen van de aftrekpost in de belastingaangifte is complex en kost gebruikers veel tijd. Sommige gebruikers hebben een belastingconsulent nodig om de aangifte te kunnen invullen. Het toepassen van de regeling vraagt van belastingplichtigen dat zij gemaakte kosten verzamelen, beoordelen en administreren en deze op de juiste wijze verwerken in de aangifte inkomstenbelasting. Hierdoor zijn de administratieve lasten hoog in verhouding tot het uitgekeerde bedrag. Daarnaast is voorfinanciering van meerkosten niet voor iedereen haalbaar en duurt het tot de (definitieve) aanslag tot de aftrek daadwerkelijk leidt tot een teruggave. Ook na deze periode kan angst voor terugbetalingen blijven bestaan. De complexiteit van de regeling vergroot het risico op fouten en leidt tot onjuist of onbedoeld gebruik. Uit informatie van de Belastingdienst blijkt dat er in 2018 bij 28% van de gebruikers van de aftrekpost (in de belastingaangifte) sprake is van een correctiepotentieel voor een bedrag van 39% van de opgegeven kosten. Hiermee wordt bedoeld op foutief ingevulde aangiften waarbij correctie mogelijk is. Deze correctie kan effect hebben op ontvangen toeslagen, die moeten worden terugbetaald en werkt door in het verzamelinkomen. Hierdoor kan dit effect hebben op inkomensafhankelijke regelingen zoals een lagere aanspraak op toeslagen, waardoor een terugbetalingsverplichting kan ontstaan.

Uitvoerings- en handhavingsproblemen

De regeling is complex voor belastingplichtigen en moeilijk uitvoerbaar en handhaafbaar voor de Belastingdienst. Belastingheffing vindt grotendeels geautomatiseerd plaats, maar de controle over meerkosten vindt handmatig plaats. Deze beoordeling van de aftrekpost vereist in veel gevallen een inhoudelijke beoordeling van zorgkosten, terwijl de Belastingdienst geen informatie heeft over gemaakte kosten en niet beschikt over medische expertise. Daarnaast kan er sprake zijn van ongemak bij het verwerken van medische gegevens. De beoordeling of kosten aftrekbaar zijn, is in sommige gevallen casuïstisch. Kosten moeten bijvoorbeeld noodzakelijk zijn wegens ziekte of invaliditeit en mogen bij hulpmiddelen alleen hoofdzakelijk voorkomen bij mensen met een chronische ziekte of beperking. Daarnaast is sprake van een relatief hoog nalevingstekort. Onjuist gebruik van de regeling is moeilijk te controleren en te corrigeren, mede vanwege de aard en diversiteit van de opgevoerde kosten.

Conclusie

Gelet op het voorgaande is het kabinet van oordeel dat de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten onvoldoende gericht, te complex en moeilijk uitvoerbaar is voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst. De regeling blijkt daarmee ongeschikt om mensen met meerkosten vanwege chronische ziekte of beperking op een effectieve en doelmatige wijze te ondersteunen. Dit is voor het kabinet reden om voor te stellen om de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten af te schaffen.

Vormgeving en reikwijdte van de voorgenomen afschaffing

Het kabinet stelt voor om de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten in de Wet IB 2001 te schrappen. Daar wordt voorgesteld om afdeling 6.5 van die wet, waarin de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten is geregeld, met ingang van 1 januari 2028 te schrappen. Ook worden de daarmee samenhangende bepalingen in de Wet IB 2001 aangepast of geschrapt.

Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten vervalt ook de daaraan gekoppelde TSZ-regeling. Op grond van deze regeling kan recht bestaan op een tegemoetkoming, indien (een gedeelte van) het recht op heffingskortingen niet kan worden verzilverd als gevolg van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten. Met het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten zullen ook de bepalingen in lagere regelgeving die betrekking hebben op deze aftrek dienovereenkomstig worden aangepast.

Het vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten kan ertoe leiden dat het verzamelinkomen van belastingplichtigen hoger uitvalt. Dit kan gevolgen hebben voor inkomensafhankelijke regelingen en inkomensafhankelijke eigen bijdragen.

Er wordt, hoewel dat vanuit de wettelijke systematiek wenselijk is, niet voorzien in overgangsrecht voor de negatieve persoonsgebonden aftrek die samenhangt met de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten. De negatieve persoonsgebonden aftrek zorgt ervoor dat een teruggave of nagekomen betaling voor zorgkosten die eerder in aftrek zijn gebracht, alsnog in de belastingheffing wordt betrokken. De reden hiervoor is dat de Belastingdienst aangeeft dat zij de regeling enkel op deze termijn kan afschaffen indien er geen overgangsrecht wordt opgenomen. Dit betekent dat een teruggave of nagekomen betaling die na 1 januari 2028 wordt ontvangen voor eerder afgetrokken zorgkosten niet meer leidt tot een negatieve persoonsgebonden aftrek. Dit is gunstig voor bepaalde belastingplichtigen.

Verhouding tot toekomstige ondersteuning

Het kabinet heeft in het coalitieakkoord vanaf 2027 € 350 miljoen vrijgemaakt via de "envelop tegemoetkoming zorgkosten chronisch zieken".³¹ Het kabinet zal een integrale weging maken op welke manier de middelen uit de envelop het beste kunnen worden ingezet. Hierbij wordt ook bezien hoe de inzet van deze middelen zich verhoudt tot maatregelen die aangrijpen op de zorgkosten van mensen.

Internationaalrechtelijke aspecten (VN-verdrag Handicap)

De aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten is een fiscale regeling die is vormgegeven als op het type kosten gebaseerde generieke aftrekpost. Zoals hiervoor toegelicht is de aftrekpost onvoldoende gericht en sluit deze onvoldoende aan bij mensen met meerkosten vanwege chronische ziekte of beperking. De huidige regeling omvat daarnaast een breed scala aan aftrekbare kosten, waaronder uitgaven voor dieetkosten en andere meerkosten als gevolg van ziekte of beperking. Met het vervallen van de aftrekpost worden deze kosten niet langer via de fiscaliteit gedeeltelijk gecompenseerd. Dit aspect wordt betrokken bij de beoordeling van de maatregel, mede in het licht van de bredere afweging van maatregelen die zien op de inkomenspositie van personen met een chronisch ziekte of beperking.

³¹ Coalitieakkoord 2026-2030 D66, VVD en CDA, p. 54 en budgettaire tabel (CA 33), Kamerstukken II 2025/26, 30 januari 2026, 2026D04554.

De maatregel is gezien in het licht van de verplichtingen die voortvloeien uit het VN-verdrag inzake de rechten van personen met een handicap, dat Nederland in 2016 heeft geratificeerd. Het hoofddoel van dit verdrag is het bevorderen, beschermen en waarborgen van de rechten van mensen met een beperking. De afschaffing van deze aftrekpost betreft het beëindigen van een specifiek fiscaal instrument. Het kabinet is zich er van bewust dat de afschaffing gevolgen kan hebben voor mensen met een beperking. Het afschaffen van de aftrek specifieke zorgkosten is één van de voorgenomen maatregelen uit het Coalitieakkoord die gevolgen kunnen hebben voor mensen met een beperking. Deze maatregel loopt, zoals hiervoor beschreven, vooruit op dit bredere pakket aan voorgenomen maatregelen uit het coalitieakkoord. Het kabinet zal zich in haar integrale besluitvorming rekenschap geven van het VN-verdrag.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de maatregel is het beëindigen van een fiscale regeling die volgens de evaluatie uit 2022 beperkt doeltreffend en doelmatig is en daarmee het belastingstelsel te vereenvoudigen. Omdat de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten en de daaraan gekoppelde TSZ-regeling vervallen, wordt dit doel bereikt. De maatregel is doelmatig doordat een beperkt doelmatige regeling wordt beëindigd en structureel uitvoerings- en handhavingscapaciteit vrijvalt. Een afzonderlijke evaluatie van de afschaffing is niet voorzien. De keuze tot afschaffing is mede gebaseerd op de in 2022 uitgevoerde evaluatie en de fiscale regeling vervalt met ingang van 1 januari 2028.

Uitvoeringsgevolgen

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets en is uitvoerbaar per 1 januari 2028. De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen tijdig worden gerealiseerd. De afschaffing verbetert de handhaafbaarheid doordat een regeling vervalt die alleen met handmatig toezicht controleerbaar is en leidt tot een vereenvoudiging voor burgers en de Belastingdienst. De uitvoeringstoets raamt incidenteel 32 fte extra inzet en structureel een besparing van 63 fte. De tijdelijke extra inzet hangt onder meer samen met verwachte vragen, klachten, bezwaar en beroep rond de overgang naar de nieuwe situatie

5.7 Afschaffen bosbouwvrijstelling

In het kader van de motie Dassen³² wordt voorgesteld enkele negatief geëvalueerde fiscale faciliteiten af te schaffen. Eén van deze faciliteiten is de bosbouwvrijstelling. Dit is een regeling waarbij voordelen uit bosbedrijf worden vrijgesteld van inkomstenbelasting dan wel vennootschapsbelasting. Voorgesteld wordt de bosbouwvrijstelling per 1 januari 2029 af te schaffen. Er wordt geen overgangsrecht voorgesteld.

De bosbouwvrijstelling is recent door het evaluatierapport 'Evaluatie fiscale regelingen bos-, natuur- en cultuurgrond' van het onderzoeksbureau SEO Economisch Onderzoek³³ negatief

³² Kamerstukken II 2025/26, 36848, nr. 101.

³³ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 124.

beoordeeld op doeltreffendheid en doelmatigheid, de voorgestelde afschaffing maakt het belastingstelsel eenvoudiger. Volgens de onderzoekers van SEO verdient voor het beleidsdoel van de bosbouwvrijstelling een subsidie de voorkeur boven een fiscale regeling, aangezien de beoogde doelgroep (bosbouwbedrijven) hier gemakkelijker gebruik van kunnen maken. Het kabinet heeft daarom besloten om de opbrengst van het afschaffen van de bosbouwvrijstelling voor € 5 miljoen terug te sluizen naar natuurbeheer via de begroting van het Ministerie van Landbouw, Visserij, Voedselzekerheid en Natuur. In totaal komt afgerond maximaal € 3 miljoen van het belastingvoordeel van de bosbouwvrijstelling terecht bij bedrijven met bos (met meer dan 1 hectare bos). Het kabinet is mede hierdoor van mening dat een terugsluis van € 5 miljoen voldoende is om de beleidsdoelen op het gebied van bosbouw op een meer doelmatige manier te behalen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De doelstelling van de bosbouwvrijstelling is het bevorderen van het behoud en de aanleg van bossen door bosbedrijven. Volgens de evaluatie van SEO geldt dat hoewel er een noodzaak tot overheidsingrijpen bestaat vanwege de aanwezigheid van de positieve externe effecten van bos en de aanwezigheid van marktfalen, de regeling niet doeltreffend en doelmatig is. De onderzoekers concludeerden dan ook dat afschaffing een logische optie is op basis van het Toetsingskader Fiscale Regelingen en de begrotingsregels en dat aanpassing van de bosbouwvrijstelling niet voor de hand ligt.

Volgens de onderzoekers van SEO is ten eerste het doelgroepbereik en daarmee de doeltreffendheid beperkt vanwege de vormgeving van het instrument. De instrumentkeuze voor een vrijstelling veronderstelt stimulering door winsten niet te belasten. Bosbouwbedrijven zijn echter niet tot weinig winstgevend, waardoor het gebruik van de vrijstelling door bosbouwbedrijven zeer beperkt is. Hierdoor maken relatief veel bedrijven waarvan beoogd werd hen te ondersteunen niet gebruik van de regeling.

Daarnaast is de bosbouwvrijstelling volgens de onderzoekers van SEO niet doelmatig wegens de beperkte kosteneffectiviteit en de relatief hoge uitvoeringslasten. De vrijstelling is niet kosteneffectief omdat een groot deel van de gebruikers niet bijdraagt aan de beleidsdoelen. De bosbouwvrijstelling stelt 'voordelen' uit bosbedrijf vrij, waarbij zowel 'voordelen' als 'bos' een brede definitie hebben. Hierdoor maken ook veel niet-bosbouwbedrijven, die slechts in zeer beperkte mate bos hebben en waarvoor positieve externe effecten in mindere mate te verwachten zijn, gebruik van de regeling. Voorbeelden van niet-bosbouwbedrijven waarvan (een deel van) de winst is vrijgesteld, zijn bedrijven die winst behalen uit de verkoop van kerstbomen en -takken, de verhuur of verkoop van grafrechten voor natuurbegraafplaatsen, en de verkoop van snoeisel, zoals taxushagen voor de farmaceutische industrie. In totaal is van de gebruikers ruim 99% een niet-bosbouwbedrijf. Een groot deel van de gebruikers van de bosbouwvrijstelling draagt daarmee niet bij aan de beleidsdoelen. De onderzoekers concluderen mede op basis van deze feiten dat de opbrengsten (doeltreffendheid) afgezet tegen de budgettaire kosten geen goede verhouding kennen. Er wordt tevens relatief veel over de bosbouwvrijstelling geprocedeerd en dat legt een beslag op uitvoeringscapaciteit bij de Belastingdienst en de rechterlijke macht, dat in verhouding tot de totale uitvoeringscapaciteit bij de Belastingdienst overigens relatief zeer beperkt is.

Aangezien de meerwaarde van het evalueren van deze maatregel beperkt is, wordt hier dan ook niet in voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

De bosbouwvrijstelling kan per 1 januari 2029 volledig worden afgeschaft.

5.8 Bevrozen aftoppingsgrens pensioen

Met ingang van 1 januari 2015 is het inkomen waarover een pensioen (tweede pijler) kan worden opgebouwd (pensioengevend loon) of waarover een lijfrente (derde pijler) kan worden opgebouwd gemaximeerd.³⁴ Per 2015 bedroeg deze zogenoemde aftoppingsgrens € 100.000.³⁵ Op grond van de wet³⁶ wordt de aftoppingsgrens aan het begin van het kalenderjaar geïndexeerd. Vanwege deze indexatie bedraagt de aftoppingsgrens momenteel € 137.800 (bedrag 2026). Bij het begin van de kalenderjaren 2025 en 2026 is de aftoppingsgrens niet geïndexeerd vanwege het amendement Grinwis c.s. ter dekking van het in stand houden van de giftenaftrek in de winstbelasting en het verruimen van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting.³⁷ Voorgesteld wordt om ook bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032 geen indexatie toe te passen met betrekking tot de aftoppingsgrens van het pensioengevend loon en van het inkomen voor de opbouw van lijfrenten. Hiermee wordt de indexatie van de aftoppingsgrens ook voor de komende zes jaar gepauzeerd. Deze maatregel betreft een algemene dekkingsmaatregel opgenomen in het coalitieakkoord 2026-2030 'Aan de slag'.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel voor pensioenen en lijfrenten leidt ertoe dat de aftoppingsgrens niet wordt verhoogd, met een budgettair oogmerk. De maatregel is daartoe doeltreffend en doelmatig. Het niet verhogen van de aftoppingsgrens leidt namelijk op relatief eenvoudige wijze tot het realiseren van het beoogde budgettaire effect. Er is niet voorzien in evaluatie, gezien dit het niet indexeren van een grens betreft en er geen sprake is van een substantiële beleidswijziging.

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde maatregel leidt ertoe dat het bedrag van de aftoppingsgrens voor pensioenen en lijfrenten niet wordt verhoogd. De Belastingdienst heeft een uitvoeringstoets voor deze maatregel gedaan. De maatregel is uitvoerbaar voor de Belastingdienst.

5.9 Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

In het debat over de maatregelen van het kabinet inzake de hoge energie- en brandstofprijzen op 22 april 2026 is een motie³⁸ ingediend voor het aanpassen van de dekking van de in dat debat

³⁴ Artikel 18ga, eerste lid, Wet LB 1964 en artikel 3.127, derde lid, Wet IB 2001.

³⁵ Over het inkomen boven de aftoppingsgrens kan wel een nettopensioen of een nettolijfrente worden opgebouwd. Dit betekent dat vanuit het netto-inkomen kan worden gespaard waarbij voor de betreffende aanspraken uitsluitend een vrijstelling geldt in box 3.

³⁶ Artikel 18ga, tweede lid, Wet LB 1964 en artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001.

³⁷ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 90.

³⁸ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 30.

voorgestelde maatregelen, waarbij verzocht wordt deze dekking te zoeken bij een ondoelmatige regeling binnen de werkkostenregeling, zoals de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten. Deze motie is aangenomen. Het kabinet geeft gehoor aan deze motie en stelt voor deze gerichte vrijstelling af te schaffen.

Met ingang van 1 januari 2015 is een gerichte vrijstelling opgenomen voor branche-eigen producten van het bedrijf van de inhoudingsplichtige of van het bedrijf van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap, tot een bedrag van ten hoogste 20% van de waarde in het economische verkeer van deze producten, maar niet meer dan € 500 per werknemer per kalenderjaar. Denk hierbij aan personeelskorting op boodschappen, kleding, elektronica, gezinsabonnementen, vliegtickets, hypotheekadvies of verzekeringspremies.

Het kabinet is zich bewust van het feit dat het afschaffen van deze gerichte vrijstelling financieel nadelig is voor specifieke sectoren die gebruik maken van deze gerichte vrijstelling, zoals de detailhandel en industriële/productiegerichte sectoren. De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten wordt gebruikt door deze werkgevers met vaak relatief veel deeltijders met relatief lage lonen. Deze gerichte vrijstelling voorkomt op dit moment dat de relatief kleine vrije ruimte bij deze werkgevers gebruikt moet worden voor kortingsregelingen op producten uit het eigen bedrijf. Andere overwegingen, zoals mede volgen uit de evaluatie van de werkkostenregeling, wegen echter zwaarder voor dit kabinet.

SEO Economisch Onderzoek (SEO) heeft de werkkostenregeling onlangs geëvalueerd.³⁹ Eén van de aanbevelingen van SEO is: 'Schaf de vrijstelling voor korting op branche-eigen producten af.' SEO geeft aan dat deze geen maatschappelijk doel meer dient, dat de branche-eigen producten geen zakelijke kosten zijn en niet bijdragen aan een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Verder geeft SEO aan dat de korting op branche-eigen producten doelmatiger kan worden vormgegeven door de vrije ruimte te gebruiken. SEO oordeelt dat deze gerichte vrijstelling deels doeltreffend en niet doelmatig is. Het kabinet neemt met dit voorstel de aanbeveling over om de gerichte vrijstelling af te schaffen, zoals ook is verzocht in de eerdergenoemde motie van onder meer het lid Flach.

Het voorstel om de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten af te schaffen betekent dat werkgevers die werknemers korting geven op eigen producten, deze onder kunnen brengen in de zogenaamde vrije ruimte van de werkkostenregeling.⁴⁰ Met dit voorstel wordt aangesloten bij het streven naar een vereenvoudiging van de werkkostenregeling, waarbij specifieke niet-zakelijke uitzonderingen worden teruggedrongen. In de communicatie richting het bedrijfsleven zal extra aandacht worden besteed aan de overgang van deze gerichte vrijstelling naar het reguliere systeem van de vrije ruimte binnen de werkkostenregeling.

Een tweetal bepalingen die zien op de belastingheffing van branche-eigen producten blijven in stand, omdat deze ook relevant zijn als de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten niet

³⁹ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 163, bijlage.

⁴⁰ Voor zover aan het gebruikelijkheidscriterium wordt voldaan. Werkgevers kunnen de korting ook als belast loon in aanmerking nemen bij werknemers. Deze mogelijkheid ligt echter minder voor de hand.

meer bestaat. Ten eerste regelt de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964)⁴¹ dat het voordeel van het verstrekken van een branche-eigen product wordt bepaald aan de hand van de waarde in het economische verkeer. Deze bepaling is geïntroduceerd vanaf 2020 om de waardering in lijn te brengen met de gerichte vrijstelling. Vóór 2020 werd uitgegaan van de prijs die aan een derde (zijnde een eindgebruiker) in rekening gebracht zou worden als het product als zodanig in dezelfde vorm en onder dezelfde omstandigheden wordt aangeboden aan een derde. Als er geen sprake is van gelijke producten of overeenkomstige omstandigheden (denk bijvoorbeeld aan een groothandel) wordt de waarde bepaald aan de hand van de waarde in het economische verkeer. Om de administratieve last voor werkgevers zo beperkt mogelijk te houden, wil het kabinet voor de waardering van branche-eigen producten blijven aansluiten bij de waarde in het economische verkeer. Daarom wordt niet voorgesteld om deze waardering aan te passen. Ten tweede regelt de Wet LB 1964⁴² dat een korting op branche-eigen producten voor oud-werknemers wordt aangemerkt als eindheffingsloon. Deze bepaling is destijds geïntroduceerd om te borgen dat het verstrekken van personeelskorting aan oud-werknemers geen fiscale gevolgen met zich meebrengt voor de oud-werknemer.⁴³ Zonder deze bepaling, is een dergelijk voordeel bruto loon voor de oud-werknemer. Dat heeft als gevolg dat een inhoudingsplichtige werkgever de hierover verschuldigde loonheffing moet verhalen op de oud-werknemer. Dat vindt het kabinet onwenselijk. Daarom wordt niet voorgesteld deze bepaling aan te passen, zodat bij oud-werknemers dit loonvoordeel verplicht eindheffingsloon blijft voor de werkkostenregeling.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Deze maatregel, die een budgettaire opbrengst heeft, is onderdeel van het maatregelenpakket energieschok. De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten is als deels doeltreffend en niet doelmatig geëvalueerd. Het afschaffen van deze gerichte vrijstelling is daarom doeltreffend en doelmatig.

Uitvoeringsgevolgen

Het vervallen van de vrijstelling voor branche-eigen producten heeft een beperkte impact op de systemen en processen bij de Belastingdienst. De Belastingdienst kan de noodzakelijke systeemaanpassingen tijdig in de systemen verwerken. Softwareontwikkelaars moeten de wijzigingen daarnaast verwerken in hun software. Wijzigingen die voor 1 juli 2026 worden gedeeld, kunnen meegenomen worden. Met het vervallen van een gerichte vrijstelling wordt de werkkostenregeling verder minder complex. Wel verwacht de Belastingdienst dat met het vervallen van deze gerichte vrijstelling vaker afstemming zal gaan plaatsvinden over de waardering van werknemersvoordelen, bijvoorbeeld bij het overnemen van kleding na 6 maanden, producten die over datum zijn et cetera. De Belastingdienst verwacht dit binnen de bestaande capaciteit op te kunnen lossen.

5.10 Verruimen forfaitaire regeling in de innovatiebox

⁴¹ Artikel 13, tweede lid, Wet LB 1964.

⁴² Artikel 31, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964.

⁴³ Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 3.

In de vennootschapsbelasting bestaat een forfaitaire regeling die bedoeld is om de innovatiebox toegankelijker te maken voor het midden- en kleinbedrijf (mkb). Met deze maatregel wordt voorgesteld om deze forfaitaire regeling per 1 januari 2027 te verruimen.

De innovatiebox is een optionele regeling in de vennootschapsbelasting waarbij voordelen uit zelfontwikkelde immateriële activa effectief tegen een verlaagd tarief belast kunnen worden. Reeds in 2012 kwam vanuit de praktijk het signaal op dat het bepalen hoeveel voordelen aan het immateriële activum kunnen worden toegerekend, soms als moeilijk wordt ervaren. Dit betekent dat belastingplichtigen de innovatiebox in de praktijk vaak pas toepassen nadat zij daarover eerst een advies inwinnen bij externe deskundigen en daarover vervolgens in overleg treden met de Belastingdienst. Dit leidt enerzijds tot relatief hoge administratieve lasten, hetgeen een reden kan zijn om de toepassing van de innovatiebox achterwege te laten. Anderzijds leidt het (voor)overleg tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Om hieraan tegemoet te komen, wordt sinds 2013 aan belastingplichtigen de mogelijkheid geboden om de in de innovatiebox vallende voordelen op forfaitaire wijze te bepalen. Indien voor de forfaitaire regeling wordt geopteerd, wordt 25% van de winst aangemerkt als het saldo van voordelen uit hoofde van de immateriële activa en daarmee in de innovatiebox belast. Het forfaitaire bedrag is gemaximeerd op € 25.000. Het maximum geldt per jaar en per belastingplichtige. Om recht te doen aan het feit dat de winst uit een immaterieel activum zich meestal niet in één jaar materialiseert, is ervoor gekozen om de winst (fictief) te verdelen over drie jaar, namelijk over het jaar waarin het immateriële activum ontstaat en de twee daaropvolgende jaren.

Uit de evaluatie van de innovatiebox blijkt dat een groep mkb-ers gebruik zou kunnen maken van de innovatiebox, maar dat op dit moment niet doet. Daarbij wordt ook geconstateerd dat geen gebruik wordt gemaakt van de forfaitaire regeling, omdat de baten niet opwegen tegen de kosten. Hierbij speelt mogelijk een rol dat het maximale forfaitaire bedrag dat kan worden toegerekend aan de innovatiebox sinds de introductie van de forfaitaire regeling in 2013 niet meer is geïndexeerd. Het gebruik van de forfaitaire regeling is de afgelopen jaren dan ook geleidelijk afgenomen. Het doel van de forfaitaire regeling om de innovatiebox toegankelijker te maken voor het mkb wordt derhalve in mindere mate gerealiseerd. Om die reden wordt met deze maatregel voorgesteld om het maximale forfaitaire bedrag te verhogen tot € 100.000. Hiermee wordt ook opvolging gegeven aan de aanbeveling uit de evaluatie om de forfaitaire regeling te verruimen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de forfaitaire regeling om de innovatiebox toegankelijker te maken voor het mkb wordt de afgelopen jaren in mindere mate gerealiseerd. In de praktijk blijkt dat het aantal gebruikers van de forfaitaire regeling doorgaans ruim 85% mkb is. Het verstrekte voordeel van de regeling slaat vaak tussen de 80%-90% neer bij het mkb.

Met de voorgestelde maatregel wordt beoogd om de doeltreffendheid van de forfaitaire regeling te verbeteren door deze te verruimen. Als gevolg hiervan zullen naar verwachting ruim 350 belastingplichtigen die thans het reguliere regime van de innovatiebox toepassen gebruik gaan maken van de forfaitaire regeling, omdat deze hen na de verruiming meer voordeel biedt. Bijna 220 van deze belastingplichtigen behoort tot het mkb. Daarnaast is de verwachting dat de

geleidelijke afname van het gebruik van de forfaitaire regeling in de afgelopen jaren wordt tegengegaan, doordat circa 400 extra belastingplichtigen gebruik zullen gaan maken van de innovatiebox door middel van de forfaitaire regeling. Gelet op de eerder waargenomen afname in het gebruik van de forfaitaire regeling is de verwachting dat ongeveer de helft van deze belastingplichtigen behoort tot het mkb. Als gevolg van deze verruiming wordt verwacht dat de administratieve lasten voor deze belastingplichtigen afnemen met circa € 8,1 miljoen. De voorgestelde maatregel is daarmee doeltreffend.

De forfaitaire regeling beoogt de innovatiebox toegankelijker te maken voor het mkb door de administratieve lasten te verlagen. Daarnaast verlaagt de regeling de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Hierdoor verbetert de forfaitaire regeling dus ook de doelmatigheid van de innovatiebox als geheel. In hoeverre de uitbreiding van de forfaitaire regeling op zich doelmatig is, is afhankelijk van de vraag of de innovatiebox met minder middelen toegankelijker kan worden gemaakt voor het mkb. Dat wil zeggen of er effectievere manieren zijn om de administratieve lasten bij gebruik van de innovatiebox door het mkb te verminderen. Als het plafond wordt verruimd tot € 100.000 is 78% van de gebruikers van de regeling naar verwachting mkb en slaat ongeveer 60% van het verstrekte voordeel neer bij het mkb. Circa € 6 miljoen zal naar verwachting neerslaan bij belastingplichtigen die reeds gebruik maakten van de forfaitaire regeling. Het deel van het voordeel dat niet terechtkomt bij het mkb of dat terechtkomt bij belastingplichtigen die reeds gebruikmaken van de forfaitaire regeling is zogenaamd doelmatigheidsverlies. Desondanks is het verruimen van het forfait doelmatig. Immers, binnen de innovatiebox is er geen andere manier om met minder middelen de toegankelijkheid van de regeling voor het mkb in dezelfde mate te verbeteren.

De volgende evaluatie van de innovatiebox is momenteel voorzien in 2030. Daarin zal onder andere de doeltreffendheid en doelmatigheid van het verruimen van de forfaitaire regeling worden geëvalueerd. Hierbij wordt opgemerkt dat de evaluatie van deze voorgestelde maatregel veelal kwalitatief van aard zal zijn, aangezien ten tijde van de evaluatie slechts aangiftegegevens over 2027 beschikbaar zal zijn.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De Belastingdienst acht de maatregel uitvoerbaar per de voorgestelde datum van inwerkingtreding.

5.11 Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat

Het kabinet stelt voor om de regeling inzake het afdekken van valutarisico's die worden gelopen met een deelneming aan te passen. Het voordeel dat wordt behaald met een afdekkingsinstrument in verband met valutarisico dat met een deelneming in een vreemde valuta wordt gelopen, kan op verzoek van de belastingplichtige tot de voordelen uit hoofde van de deelneming worden gerekend. In dat geval zijn deze voordelen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting. Het kabinet heeft met de voorgestelde wijziging tot doel om een onevenwichtigheid weg te nemen. De budgettaire opbrengst van deze aanpassing dient ter dekking van de structurele derving als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2025 over de

toepassing van de liquidatieverliesregeling.⁴⁴ De overwogen opties voor dekking van het arrest zijn in de Kamerbrief van 12 januari 2026 gedeeld.⁴⁵ De opties zijn beoordeeld op wetstechnische aspecten, EU-rechtelijke aspecten, budgettaire impact, uitvoeringsgevolgen en gevolgen voor het vestigingsklimaat. Omdat aanpassing binnen de liquidatieverliesregeling niet eenvoudig mogelijk was gegeven deze randvoorwaarden, heeft het voorgaande kabinet in de Miljoenennota 2026 de thans voorgestelde aanpassing van de fiscale behandeling van valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten onder de deelnemingsvrijstelling aangekondigd.⁴⁶ De uitgewerkte maatregel is ter internetconsultatie aangeboden.⁴⁷ Ook in de reacties op de consultatie zijn geen betere alternatieven aangedragen (zie ook paragraaf 13). Het huidige kabinet heeft hierop besloten vast te houden aan de voorgestelde aanpassing van de fiscale behandeling van valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten onder de deelnemingsvrijstelling.

Het kabinet maakt daarnaast van de gelegenheid gebruik om de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van afdekkingsinstrumenten op een aantal punten aan te vullen en te verduidelijken.

De hiervoor genoemde wijzigingen vinden in beginsel voor het eerst toepassing met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027, met dien verstande dat overgangsrecht van toepassing is. De voorgestelde aanpassingen van het overgangsrecht worden hierna toegelicht.

Aanpassing fiscale behandeling van het valutaresultaat op een afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling

Het kabinet stelt zoals toegelicht voor om de regeling inzake het afdekken van valutarisico's die worden gelopen met een deelneming aan te passen. Onder de deelnemingsvrijstelling zijn voordelen uit hoofde van een deelneming onder voorwaarden vrijgesteld. De winsten zijn niet belast, terwijl de verliezen niet aftrekbaar zijn.⁴⁸ Een voordeel dat voortkomt uit het valutarisico dat de belastingplichtige met een deelneming in vreemde valuta loopt, is ook vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling.⁴⁹ Dat valutarisico kan worden afgedekt. In de praktijk zijn daarvoor verschillende rechtshandelingen (lees: afdekkingsinstrumenten) beschikbaar. Gedacht kan worden aan een geldlening of een valutatermijncontract. Anders dan valutaresultaten die worden behaald op een deelneming, vallen valutaresultaten die worden behaald met een afdekkingsinstrument in beginsel niet onder de deelnemingsvrijstelling.⁵⁰ De valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten zijn in dat geval belast.

De valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten kunnen echter onder voorwaarden onder het regime van de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Als de inspecteur heeft vastgesteld dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen, wordt onder de huidige wettelijke regeling bij het vaststellen van de belastbare winst het voordeel

⁴⁴ HR 21 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:417.

⁴⁵ Kamerstukken II 2025/26, 36 812, nr. 117.

⁴⁶ Kamerstukken II 2025/26, 36800, nr. 1.

⁴⁷ [Overheid.nl | Consultatie aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat deelnemingsvrijstelling](https://overheid.nl/consultaties/aanpassing-fiscale-behandeling-ingeprijsd-valutaresultaat-deelnemingsvrijstelling)

⁴⁸ Dit met uitzondering van zogenoemde liquidatieverliezen waarop de liquidatieverliesregeling van toepassing is.

⁴⁹ HR 9 juni 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9415.

⁵⁰ HR 17 november 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8760.

(positief of negatief) uit die rechtshandeling onder de deelnemingsvrijstelling gebracht. Een valutawinst op het afdekkingsinstrument is in dat geval niet belast en een valutaverlies op het afdekkingsinstrument is niet aftrekbaar.

Ten aanzien van het valutaresultaat op een afdekkingsinstrument kunnen een niet-ingeprijsd valutaresultaat en een ingeprijsd valutaresultaat worden onderscheiden. Het ingeprijsde valutaresultaat laat zich reeds bij het aangaan van de rechtshandeling bepalen en houdt verband met de relatieve zwakte of sterkte van de betreffende valuta in vergelijking met de euro dan wel de vreemde valuta die de belastingplichtige als functionele valuta hanteert. Een 'zwakke' valuta is in deze context een valuta waarvan de markt verwacht dat de koers ten opzichte van de euro (of de vreemde valuta die de belastingplichtige als functionele valuta hanteert) gaat dalen. Een 'sterke' valuta is in deze context een valuta waarvan de markt verwacht dat de koers ten opzichte van de euro (of de vreemde valuta die de belastingplichtige als functionele valuta hanteert) gaat stijgen. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat betreft het verschil tussen de ingeprijsde (verwachte) koersontwikkeling⁵¹ ten tijde van het aangaan van het afdekkingsinstrument en de daadwerkelijke koersontwikkeling bij afwikkeling van het afdekkingsinstrument. Deze daadwerkelijke koersontwikkeling kan door bijvoorbeeld politieke beslissingen en economische ontwikkelingen anders zijn dan vooraf is ingeprijsd. Het verschil tussen verwachting en werkelijkheid kan niet worden ingeprijsd en wordt ook wel als het eigenlijke of 'echte' valutaresultaat gezien.

In de praktijk kan een belastingplichtige op verzoek een vreemde valuta als functionele valuta hanteren. Het belastbare bedrag wordt dan berekend in een andere geldeenheid dan de euro. Voor wat betreft de systematiek van het berekenen van het ingeprijsde en niet-ingeprijsde voordeel maakt het geen verschil of de belastingplichtige als functionele valuta de euro of een vreemde valuta hanteert. Het gaat om de relatieve zwakte of sterkte van de functionele valuta ten opzichte van de andere valuta die wordt afgedekt. Het kabinet gaat er in deze toelichting op het wetsvoorstel vanuit dat een belastingplichtige de euro als functionele valuta hanteert.

Er zijn, zoals aangegeven, verschillende instrumenten om het valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen af te dekken. Ingeval het afdekkingsinstrument leidt tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom, zoals bij een geldlening, is rente verschuldigd over de ter beschikking gestelde hoofdsom. Op een geldlening in een zwakke vreemde valuta zal een hogere rente verschuldigd zijn dan op een daarmee vergelijkbare eurolening. Bij een zwakke vreemde valuta staat tegenover een hogere rentelast ten opzichte van een eurolening een ingeprijsde (verwachte) valutawinst op de hoofdsom van de geldlening. Naar verwachting zijn aan het einde van de looptijd van de lening voor de terugbetaling van de hoofdsom in de vreemde valuta minder euro's nodig.

Bedrijfseconomisch vallen deze componenten in beginsel tegen elkaar weg: tegenover de hogere rentelast staat een even grote ingeprijsde (verwachte) valutawinst. Fiscaal wordt de hoge(re) rentelast in aftrek gebracht bij de winstbepaling, terwijl de hier tegenoverstaande ingeprijsde valutawinst onder de deelnemingsvrijstelling wordt gebracht en wordt vrijgesteld. Deze onevenwichtigheid bij de fiscale winstbepaling wenst het kabinet weg te nemen.

⁵¹ Dit is de in de markt gehanteerde termijnkoers ten opzichte waarvan partijen hun koersrisico afdekken.

Om de hiervoor geschetste onevenwichtige behandeling van valutaresultaten weg te nemen, stelt het kabinet voor om de fiscale behandeling van het valutaresultaat op afdekkingsinstrumenten onder de deelnemingsvrijstelling aan te passen. Het kabinet stelt voor dat voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027 enkel het niet-ingeprijste valutaresultaat van een rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, behoort tot de voordelen uit hoofde van de deelneming. Het ingeprijste valutaresultaat kan ingevolge de door het kabinet voorgestelde maatregel niet langer onder het regime van de deelnemingsvrijstelling worden gebracht en valt dan in de belaste sfeer.

Het kabinet merkt daarnaast ter volledigheid op dat er afdekkingsinstrumenten zijn, waarbij geen hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals bij non-deliverable valutatermijncontacten. Bij een non-deliverable valutatermijncontract wordt aan de hand van de actuele koers (spotkoers) en de termijnkoers (forwardkoers) in wezen een prijsafsprake gemaakt inzake het (fictief) ontvangen of leveren van een bepaalde hoeveelheid vreemde valuta op een overeengekomen toekomstig tijdstip. Deze prijsafsprake leidt niet tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom, zodat geen sprake is van rentekosten. De eventuele (al dan niet in de termijnkoers versleutelde) afsluitkosten kunnen in aftrek worden gebracht. Als de werkelijke koers afwijkt van de overeengekomen termijnkoers zal op een dergelijk afdekkingsinstrument sprake zijn van een niet-ingeprijst voordeel dat onder de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht, mits aan de daartoe gestelde voorwaarden wordt voldaan.⁵²

Overige aanpassingen

Voorts maakt het kabinet van de gelegenheid gebruik om voor te stellen om de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van afdekkingsinstrumenten op een aantal punten aan te vullen en te verduidelijken. Deze wijzigingen worden hierna op hoofdlijnen toegelicht.

Zoals hiervoor is opgemerkt, kan een valutaresultaat dat wordt behaald met een afdekkingsinstrument in verband met een valutarisico dat met een deelneming in een vreemde valuta wordt gelopen onder voorwaarden onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Voorgesteld wordt te verduidelijken dat de mogelijkheid om dat valutaresultaat onder de deelnemingsvrijstelling te brengen louter op verzoek van de belastingplichtige wordt toegepast. Daarnaast wordt in de wet voorgesteld dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is vanaf het moment dat de rechtshandeling is aangegaan, of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek door de inspecteur is ontvangen, of, indien dat nog later is, vanaf de datum die de belastingplichtige in het verzoek heeft opgenomen.

Onder de huidige wettelijke regeling ontbreekt voor belastingplichtigen de mogelijkheid om de deelnemingsvrijstelling vanaf enig moment niet langer toe te passen op het afdekkingsinstrument. In de praktijk bestaat soms behoefte de resultaten voor de toekomst niet langer onder de deelnemingsvrijstelling te brengen. Om aan die behoefte tegemoet te komen, stelt het kabinet

⁵² Zie ook het standpunt van de KG Deelnemingsvrijstelling van de Belastingdienst inzake een non-deliverable (KG:023:2024:6).

verder voor dat belastingplichtigen kunnen verzoeken om de deelnemingsvrijstelling niet langer toe te passen op een afdekkingsinstrument dat strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen. Het kabinet merkt daarbij volledigheidshalve op dat de inspecteur niet bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist op een dergelijk verzoek van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige daarom verzoekt, is de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing op de resultaten die worden behaald met het afdekkingsinstrument voor zover die opkomen nadat het volledige verzoek door de inspecteur is ontvangen of, indien dat later is, de datum die in het verzoek is opgenomen. Indien het verzoek onvolledig is, dan wordt de belastingplichtige de gelegenheid geboden om het verzoek binnen een door de inspecteur gestelde termijn aan te vullen.

Voorts wordt ter verduidelijking van de huidige wettekst voorgesteld om expliciet vast te leggen dat de rechtsmiddelen bezwaar en beroep, tegen de beschikking waarin door de inspecteur wordt vastgesteld dat een rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen, uitsluitend betrekking kunnen hebben op het vereiste dat de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen. Met de beschikking wordt louter vastgesteld of de rechtshandeling strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat ingeval een belastingplichtige wil opkomen tegen (de hoogte van) het bedrag dat onder de deelnemingsvrijstelling valt, dat mogelijk is door de rechtsmiddelen te benutten die mogelijk zijn tegen de belastingaanslag vennootschapsbelasting waarin het betreffende bedrag is opgenomen.

Tot slot wordt ter verduidelijking voorgesteld dat het afdekkingsinstrument wordt gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer bij een overgang van de belaste naar de onbelaste sfeer en vice versa. Als gevolg daarvan wordt een voordeel (winst of verlies) van een niet-inge prijst voordeel tot de belastbare winst gerekend als de deelnemingsvrijstelling nog niet van toepassing is of onder de deelnemingsvrijstelling vrijgesteld als die wel van toepassing is.

Inwerkingtreding en overgangsrecht voor bestaande afdekkingsinstrumenten

Het kabinet stelt, zoals aangegeven, voor om de genoemde wijzigingen voor het eerst toepassing te laten vinden met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027. Daarbij stelt het kabinet voor bestaande afdekkingsinstrumenten overgangsrecht voor ten aanzien van de aangepaste fiscale behandeling van ingeprijste valutaresultaten. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan de reacties op de internetconsultatie en de uitvoering door de Belastingdienst van de voorgestelde wijzigingen

Allereerst stelt het kabinet voor om vanuit het oogpunt van proportionaliteit in samenhang met de beoogde inwerkingtredingsdatum te regelen dat de voordelen die toerekenbaar zijn aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 op basis van de huidige wettelijke regeling te blijven behandelen. Hierdoor blijft een eventueel ingeprijst voordeel dat toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling, ook als dat voordeel pas na die periode (bijvoorbeeld bij latere afwikkeling van het afdekkingsinstrument) op grond van goed

koopmansgebruik behoeft te worden verantwoord, en wordt tegemoetgekomen aan de uitvoerbaarheid van de maatregel.

In afwijking van het voorgaande stelt het kabinet uitgestelde werking voor tot en met 31 december 2027 voor afdekkingsinstrumenten die vóór 15 september 2026 (Prinsjesdag 2026) zijn aangegaan en ofwel vóór die datum onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling vallen ofwel voor die datum een volledig verzoek daartoe is ontvangen. Met de voorgestelde uitgestelde werking worden deze afdekkingsinstrumenten voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027 volledig onder het huidige recht afgewikkeld. Hiermee wordt voorkomen dat belastingplichtigen op de voorgestelde wetswijziging kunnen anticiperen door na publicatie van het wetsvoorstel, maar vóór de inwerkingtreding nieuwe afdekkingsinstrumenten (eventueel met een langere termijn) nog onder de huidige regeling te brengen. De voorgestelde uitgestelde werking is beperkt tot een periode van ten hoogste één jaar. In de praktijk hebben afdekkingsinstrumenten veelal een korte looptijd. Voor de meeste bestaande afdekkingsinstrumenten is naar de verwachting van het kabinet uitgestelde werking van één jaar daarom voldoende om (volledig) onder de huidige regeling te worden afgewikkeld. Ook wordt hiermee voorkomen dat er een ongewenste ongelijke situatie gaat ontstaan tussen instrumenten die op verschillende momenten zijn aangegaan.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met de voorgestelde wetsaanpassing wordt beoogd een onevenwichtigheid weg te nemen in de fiscale behandeling van valutaresultaten op afdekkingsinstrumenten die onder de deelnemingsvrijstelling vallen voor wat betreft de aftrekbare rente en het daarmee samenhangende vrijgestelde valutaresultaat, alsmede het ophalen van budgettaire opbrengst ter dekking van de structurele derving als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2025 over de toepassing van de liquidatieverliesregeling. Met de voorgestelde wetsaanpassing worden naar verwachting de doelen bereikt en zijn daardoor doeltreffend. Met de wetsaanpassing wordt de budgettaire derving die uitgaat van het arrest van Hoge Raad gedekt binnen het domein waar de derving vandaan komt en wordt voorkomen dat dekking elders moet worden opgevangen. Er wordt geen evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De maatregelen zijn uitvoerbaar voor de Belastingdienst per 1 januari 2027. Hoewel de complexiteit naar verwachting toeneemt door de combinatie van toezicht en het overgangsrecht, is de impact voor de uitvoering beperkt zoals ook volgt uit de bijgevoegde uitvoeringstoets.

5.12 Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

Met de voorgestelde maatregel wordt het tarief voor niet-hoofdverblijfwoningen (het zogeheten algemeen woningtarief), zoals huurwoningen verworpen door investeerders in de overdrachtsbelasting verlaagd van 8% naar 7%. Dit tarief geldt voor de verkrijging van woningen

in de gevallen waarin de verkrijger de woning niet zelf (anders dan tijdelijk) als hoofdverblijf gaat gebruiken (hierna: niet-hoofdverblijfwoningen). Het doel van de verlaging is het investeringsklimaat op de huurmarkt te verbeteren en het aanbod van huurwoningen, waaronder nieuwbouw te stimuleren. De startersvrijstelling en de overige bestaande tarieven, zoals het verlaagde tarief van 2% voor woningen die wel door de verkrijger zelf als hoofdverblijf worden gebruikt (hierna: hoofdverblijfwoningen), blijven ongewijzigd.

De overdrachtsbelasting kent sinds 2021 een gedifferentieerd tariefstelsel voor verkrijgingen van onroerende zaken en het gebruik daarvan. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen hoofdverblijfwoningen en overige onroerende zaken, bijvoorbeeld bedrijfspanden en niet-hoofdverblijfwoningen. Met deze differentiatie is destijds beoogd de positie van eigenaren-bewoners, en met name starters te verbeteren ten opzichte van beleggers c.q. investeerders.⁵³ Sindsdien geldt voor hoofdverblijfwoningen een lager tarief van 2% dan wel een startersvrijstelling. Voor niet-hoofdverblijfwoningen, bijvoorbeeld woningen die worden verkregen door investeerders voor verhuur, en andere onroerende zaken, bijvoorbeeld bedrijfspanden verkregen door ondernemers, was van 1 januari 2021 tot 1 januari 2023 het algemeen tarief van 8% van toepassing.

In de daaropvolgende jaren is het tarief voor niet-hoofdverblijfwoningen, alsmede voor andere onroerende zaken, verder aangepast. Zo is met ingang van 1 januari 2023 het algemeen tarief van 8% verhoogd naar 10,4% wegens budgettaire redenen en met het doel de relatieve positie van de starters en doorstromers ten opzichte van investeerders te versterken.⁵⁴ Vervolgens is met ingang van 1 januari 2026 het algemeen woningtarief van 8% ingevoerd. Voor andere onroerende zaken zoals bedrijfspanden bleef het tarief van 10,4% in stand. Met deze laatste aanpassing is beoogd om een beter evenwicht te realiseren tussen het ondersteunen van eigenaren-bewoners en het bevorderen van investeringen in huurwoningen, met als doel het aanbod van huurwoningen te vergroten.⁵⁵

Het onderhavige voorstel bouwt hierop voort. In het coalitieakkoord is afgesproken om het investeringsklimaat voor verhuurders te verbeteren, onder meer door het fiscale klimaat op de huurmarkt zodanig vorm te geven dat het aanbod van huurwoningen niet verder afneemt en kan toenemen.⁵⁶ Tegen deze achtergrond wordt voorgesteld het algemeen woningtarief te verlagen van 8% naar 7%. Deze maatregel maakt daarbij onderdeel uit van een breder pakket aan maatregelen dat is gericht op het verbeteren van het investeringsklimaat voor verhuurders, met als doel bij te dragen aan het bevorderen van het aanbod van huurwoningen, waaronder nieuwbouw.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde verlaging van het algemeen woningtarief in de overdrachtsbelasting is onderdeel van een breder pakket aan maatregelen dat is gericht op het verbeteren van het investeringsklimaat voor verhuurders en het vergroten van het aanbod van huurwoningen, zoals

⁵³ Kamerstukken II 2020/21, 35576, nr. 3.

⁵⁴ Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 3.

⁵⁵ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 41.

⁵⁶ [Aan de slag - Coalitieakkoord 2026-2030 | Kabinetsformatie.](#)

volgt uit het coalitieakkoord.⁵⁷ Dit pakket omvat onder andere het optimaliseren van de Wet betaalbare huur, het opnemen van een faciliteit voor woningbouwcorporaties in de vennootschapsbelasting, het schrappen van bezwaarprocedures, het introduceren van een vereenvoudigingswet en het invoeren van een ministeriële taskforce 'Versnelling Woningbouw' gericht op de realisatie van 100.000 woningen per jaar.⁵⁸ Het onderhavige voorstel dient in dit bredere perspectief te worden gezien.

Uit de evaluatie van eerdere wijzigingen in de overdrachtsbelasting volgt dat de tariefdifferentiatie doeltreffend is in het verbeteren van de concurrentiepositie van starters en doorstromers ten opzichte van investeerders.⁵⁹ Zo hebben de eerdere tariefsverhogingen voor niet-hoofdverblijfwoningen geleid tot een afname van aankopen binnen deze groep en tot een verbetering van de positie van eigenaren-bewoners. Het investeringsklimaat voor (midden)huurwoningen is echter de afgelopen jaren ook verslechterd, als gevolg van een combinatie van fiscale maatregelen, strengere regelgeving en ongunstige macro-economische ontwikkelingen, hetgeen heeft geleid tot een toename van de verkoop van (midden)huurwoningen door investeerders.

De belastingdruk is hierbij medebepalend voor het te behalen rendement en dus voor de bereidheid van verhuurders om in de huurwoningmarkt te (blijven) investeren. Indien het verwachte rendement lager is dan het vereiste rendement, dan bestaat het risico dat investeringen in nieuwbouw huurwoningen uitblijven en huurwoningen verkocht worden aan particulieren, met een daling van het aanbod aan huurwoningen tot gevolg. De tariefsverlaging van het algemeen woningtarief beoogt daarom de belastingdruk voor investeerders in huurwoningen te verlagen om de haalbaarheid van dergelijke investeringen te verbeteren.

Wat betreft de doeltreffendheid geldt dat de tariefsverlaging naar verwachting op zichzelf een positief, maar beperkt effect heeft. Dit beperkte effect wordt mede veroorzaakt omdat het investeringsklimaat voor huurwoningen onder druk staat door een samenloop van factoren op fiscaal terrein, op het gebied van regelgeving en door macro-economische omstandigheden. De tariefsverlaging maakt daarom deel uit van een breder pakket aan maatregelen dat is gericht op het verbeteren van het investeringsklimaat voor huurwoningen en een beter functionerende huurmarkt. Daarbij wordt onder meer ingezet op aanpassing van het fiscale beleid en relevante niet-fiscale wet- en regelgeving, waaronder de verdere optimalisatie van de Wet betaalbare huur.⁶⁰ De voorgestelde maatregel is relatief eenvoudig uitvoerbaar, gezien het feit dat in het Coalitieakkoord is gekozen om aan te sluiten bij de bestaande systematiek van tariefdifferentiatie in de overdrachtsbelasting. Een specifieke maatregel zou de regeling onvermijdelijk arbeidsintensiever maken en daardoor afdoen aan de uitvoerbaarheid. Door aan te sluiten bij de bestaande systematiek dient te worden opgemerkt dat de verlaging daarom niet alleen geldt voor verkrijgingen van woningen die zijn bestemd voor verhuur, maar ook voor andere verkrijgingen

⁵⁷ [Aan de slag - Coalitieakkoord 2026-2030 | Kabinetsformatie](#).

⁵⁸ Brief van Minister van Volkshuisvesting en Ruimtelijke Ordening, Eerste resultaten Taskforce Versnelling Woningbouw, 20 april 2026, 2026Z08348. Kamerstukken II 2025/26, 32847, nr. 1448.

⁵⁹ SEO Economisch Onderzoek, Kopen zonder heffen, SEO-Rapport 2024-109; Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 27.

⁶⁰ SEO Economisch Onderzoek, *Investeringsklimaat Middenhuur*, SEO-rapport 2025-150.

van woningen, zoals tweede woningen of vakantiehuizen. Dit beperkt de doelmatigheid van de maatregel omdat de kosten van de maatregel deels terecht komt bij andere verkrijgingen dan waar de maatregel voor bedoeld is. Daar staat tegenover dat deze maatregel relatief gericht is ten aanzien van woningtransacties.

Deze maatregel zal worden meegenomen in de evaluatie in 2029 van de tariefsveranderingen van het algemeen woningtarief, waarbij zal worden nagegaan in welke mate de verlaging van het tarief daadwerkelijk heeft bijgedragen aan het beleidsdoel. Tevens zal hierbij worden stilgestaan bij mogelijke onbedoelde effecten, zoals verkrijgingen van tweede woningen en vakantiehuizen en de relatieve concurrentiepositie met hoofdverblijfwoningen.

Uitvoeringsgevolgen

De verlaging van het algemene woningtarief in de overdrachtsbelasting van 8% naar 7% betreft een parameterwijziging. Deze aanpassing kan tijdig worden gedaan en is per 1 januari 2027 uitvoerbaar voor de Belastingdienst.

5.13 Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

In de overdrachtsbelasting geldt onder voorwaarden een vrijstelling van overdrachtsbelasting bij een taakoverdracht tussen twee algemeen nut beogende instellingen (ANBI). Woningcorporaties kunnen een ANBI zijn, als zij aan de voorwaarden voldoen. Van een taakoverdracht is sprake als er een taak in de sfeer van het algemeen nut of in het kader van de verenigingsactiviteiten wordt overgedragen.

Uit de evaluatie door SEO Economisch Onderzoek van vier vrijstellingen in de overdrachtsbelasting die verband houden met de woningmarkt is gebleken dat het begrip "taak" in het kader van de vrijstelling bij taakoverdracht tussen onder meer ANBI's niet meer goed aansluit bij de maatschappelijke taken van woningcorporaties in de volkshuisvesting.⁶¹ Dat houdt in dat overdrachten die wel bijdragen aan de maatschappelijke taken van woningcorporaties in sommige gevallen niet onder de vrijstelling vallen, en andersom. Om te kunnen spreken van een taakoverdracht dient een taak of een zelfstandig onderdeel daarvan bijvoorbeeld naar geografie of doelgroep⁶², te worden overgedragen. Dit moet bekeken worden vanuit het oogpunt van de overdrager en niet vanuit het oogpunt van de verkrijger. Deze vrijstelling heeft een aantal voorwaarden die het voor woningcorporaties complex, en soms onmogelijk maken, om huurwoningen aan elkaar over te dragen met gebruik van deze vrijstelling van overdrachtsbelasting, waardoor het algemeen woningtarief van 8% (voorgesteld per 2027 7%) bij deze overdrachten van toepassing is.⁶³ Zo geldt de vrijstelling alleen als sprake is van de overdracht van een taak en niet bij de overdracht van losse onroerende zaken. In het tweeminutendebat 'Staat van de Volkshuisvesting' op 25 juni 2025 hebben de leden Grinwis en De

⁶¹ SEO rapport Kopen zonder heffen.

⁶² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 27 november 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:8079.

⁶³ Kamerstukken II, 2024/25, 36602, nr. 153.

Hoop⁶⁴ een motie ingediend die is aangenomen waarin het kabinet wordt opgeroepen om af te zien van overdrachtsbelasting bij een taakoverdracht tussen woningcorporaties.

Om de woningopgave uit de Nationale Prestatieafspraken te realiseren wordt ingezet op het vergroten van onderlinge solidariteit tussen woningcorporaties.⁶⁵ Een belangrijke oplossing is het onderling overnemen van vastgoed tussen woningcorporaties wanneer de ene corporatie de benodigde investeringen niet kan dragen en een kapitaalkrachtigere corporatie wel.

Om in deze oplossing te voorzien wordt voorgesteld in de overdrachtsbelasting een nieuwe vrijstelling op te nemen gericht op overdrachten van onroerende zaken tussen woningcorporaties onderling. Het gaat daarbij alleen om onroerende zaken die woningcorporaties nodig hebben om bepaalde diensten van algemeen economisch belang (hierna: DAEB) te verrichten.⁶⁶ Andere onroerende zaken, bijvoorbeeld woningen die geen rol hebben bij de DAEB of bedrijfsonroerendgoed, vallen niet onder deze nieuwe vrijstelling.

Vanwege de voorgestelde nieuwe vrijstelling voor woningcorporaties is het niet langer noodzakelijk dat woningcorporaties van de hierboven genoemde vrijstelling voor taakoverdracht gebruik maken. Daarom bestaat het voornemen om deze vrijstelling te wijzigen in die zin dat de vrijstelling niet langer van toepassing is wanneer bij een taakoverdracht een koopsom wordt bedongen. Met die voorgenomen wijziging in het UBBR wordt bovendien voorkomen dat woningcorporaties in voorkomende gevallen een beroep op twee vrijstellingen kunnen doen: enerzijds de voorgestelde vrijstelling voor woningcorporaties en anderzijds de vrijstelling voor taakoverdracht tussen ANBI's.⁶⁷ Hiermee worden uitvoeringslasten voor de Belastingdienst voorkomen doordat er niet onnodig een beroep op twee vrijstellingen kan worden gedaan. Deze maatregel zal meelopen in het Eindejaarsbesluit 2026.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De beoogde maatregel heeft tot doel dat woningcorporaties niet belemmerd worden om in het kader van hun maatschappelijke taken in de volkshuisvesting onderling vastgoed van elkaar over kunnen nemen. Als woningcorporaties die geen gebruik kunnen maken van de bestaande vrijstelling voor verkrijgingen bij taakoverdracht, gebruik maken van deze vrijstelling om onderlinge solidariteit toe te kunnen passen is de maatregel doeltreffend.

De maatregel is naar verwachting doelmatig omdat de voorgestelde vrijstelling een duidelijk afgebakende doelgroep kent en specifiek is gericht op onroerende zaken die noodzakelijk zijn voor het verrichten van bepaalde DAEB-taken. Hiermee worden de middelen heel gericht ingezet om het doel van het bevorderen van onderlinge solidariteit te bereiken. Tegelijkertijd wordt de overlap met bestaande vrijstellingen weggenomen, wat de uitvoering vereenvoudigt en administratieve lasten voor zowel woningcorporaties als de Belastingdienst vermindert. Hierdoor is de maatregel naar verwachting doelmatig. Omdat de maatregel ziet op een specifieke handeling van een kleine,

⁶⁴ Kamerstukken II, 2025/26, 32847, nr. 1380.

⁶⁵ Kamerstukken II, 2024/25, 29453, nr. 574.

⁶⁶ Artikel 47, eerste lid, onderdeel b en d van de Woningwet.

⁶⁷ Zoals omschreven in artikel 5d UBBR.

duidelijk afgebakende doelgroep en omdat de budgettaire gevolgen beperkt zijn wordt niet in een evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Die is als bijlage bijgevoegd. De Belastingdienst acht dit voorstel uitvoerbaar met ingang van de voorgestelde datum van inwerkingtreding (1 januari 2027). De gevolgen voor de uitvoering zijn hierna samengevat en worden verder beschreven in genoemde uitvoeringstoets.

Het introduceren van een vrijstelling voor transacties van DAEB-onroerende zaken tussen woningcorporaties leidt tot een complexiteitsreductie. Ondanks een toename van het aantal processen bij de notaris en de woningcorporaties, is het criterium van de overdracht van DAEB-vastgoed duidelijker dan het criterium of er sprake is van een taakoverdracht. De handhaafbaarheid neemt toe, omdat de toetsing of er sprake is van DAEB-vastgoed wordt verricht door de notaris, die aan de hand van een taxatierapport zal moeten vaststellen in welke mate de transactie is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Het in de nieuwe vrijstelling ontbreken van de verplichting om ook de op de taak betrekking hebbende schulden over te dragen, zal tevens leiden tot minder vooroverleg en minder reden voor toezicht achteraf. De Belastingdienst verwacht echter geen impact op de fraudebestendigheid. Verder vergt deze vrijstelling aanpassingen van de aangiftesystemen bij het notariaat en bij de Belastingdienst. Voor beide partijen kunnen deze aanpassingen naar verwachting tijdig worden gerealiseerd. Verder zal de invoering van deze vrijstelling niet leiden tot personele gevolgen voor de Belastingdienst.

5.14 Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Voor sierteeltproducten geldt het verlaagde btw-tarief van 9%. Het kabinet stelt in het coalitieakkoord voor om met ingang van 1 januari 2028 het verlaagde btw-tarief van 9% voor sierteeltproducten af te schaffen. Met de voorgestelde maatregel wordt hieraan uitvoering gegeven. Per 1 januari 2028 zal voor deze producten het algemene tarief (21%) gelden. Onder sierteeltproducten vallen bijvoorbeeld snijbloemen, kamer- en tuinplanten, bloembollen, en boomkwekerijproducten, zoals kerstbomen. De maatregel gaat in per 1 januari 2028 en wordt in dit Belastingplan opgenomen, omdat met name het bedrijfsleven tijd nodig heeft om administratieve aanpassingen door te voeren. Daarnaast is er een budgettaire samenhang met de begrotingen die op Prinsjesdag 2026 worden ingediend.

Het vervallen van het verlaagde btw-tarief leidt tot een budgettaire opbrengst, draagt bij aan een doelmatiger en eenvoudiger belastingstelsel en maakt de belastingheffing consistent. De voorgestelde wijziging is een beweging naar een meer uniform btw-tarief, dat de doelmatigheid van de btw als belastingmiddel ten goede komt. Een vereenvoudigd stelsel waarin de hoofdregel (algemeen btw-tarief van 21%) vaker van toepassing is, zorgt bovendien voor een meer consistentere belastingheffing op verschillende goederen en diensten.

Evaluatie verlaagde btw-tarieven (2023)

Het verlaagde btw-tarief als zodanig is ingevoerd bij de introductie van het nieuwe btw-stelsel in 1969. Het oorspronkelijke doel hiervan was het verlichten van de belastingdruk voor minder draagkrachtigen door eerste levensbehoeften betaalbaar te houden. In de loop der tijd is het aantal productgroepen waarop het verlaagde btw-tarief van toepassing is uitgebreid en zijn de doelstellingen verbreed. Zo geldt specifiek voor het verlaagde btw-tarief op sierteelt dat dit destijds in 1975 op verzoek van de Tweede Kamer per amendement is ingevoerd.⁶⁸ Door deze uitbreidingen zijn de budgettaire kosten van het verlaagde btw-tarief toegenomen. De verlaagde btw-tarieven zijn in 2023 geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid door Dialogic en Significant Public.⁶⁹ Daarbij is ook het verlaagde btw-tarief op sierteelt onderzocht.

Uit de evaluatie volgt dat het verlaagde btw-tarief in zekere mate kan bijdragen aan de beleidsdoelen die ermee worden nagestreefd, namelijk het betaalbaarder maken van bloemen en planten voor lagere inkomens en het stimuleren van werkgelegenheid en omzet in de tuinbouwsector. In die zin is het verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten doeltreffend. Tegelijkertijd concluderen de onderzoekers dat het verlaagde btw-tarief in algemene zin geen doelmatig instrument is om deze doelen te bereiken.

Het fiscale voordeel komt niet specifiek terecht bij lagere inkomensgroepen. Het bestedingsaandeel aan sierteeltproducten is per inkomensgroep vergelijkbaar, waardoor hogere inkomens in absolute zin (in euro's) meer profiteren van het verlaagde btw-tarief dan lagere inkomens. Daarmee is het instrument onvoldoende gericht.

Voor het stimuleren van werkgelegenheid is het verlaagde btw-tarief ook ondoelmatig. Voor elke voltijdsbaan die gecreëerd wordt door toepassing van het verlaagde tarief bedragen de kosten volgens de onderzoekers € 70.000 tot € 100.000. Daarmee liggen de kosten voor het creëren van een baan in veel gevallen hoger dan het inkomen dat aan deze baan gekoppeld is, wat maakt dat het verlaagde btw-tarief voor sierteelt als ondoelmatig wordt beoordeeld.

Verder blijkt niet dat de werkgelegenheid of omzet in deze sector zodanig achter blijft dat overheidsingrijpen in de vorm van een fiscale subsidie noodzakelijk is. Ook is niet duidelijk waarom deze doelen specifiek voor deze sector moeten worden nagestreefd. De bijlage bij het ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen wijst bovendien op mogelijke negatieve externe effecten die samenhangen met de sector, zoals het gebruik van chemische gewasbeschermingsmiddelen en kunstmest, waterverbruik, (vliegtuig)transport en energiegebruik.⁷⁰

De voorgestelde maatregel sluit ook aan bij de aanbevelingen uit het recente IBO arbeidsmigratie, waarbij voorgesteld wordt een bewustere keuze te maken voor de ondersteuning van sectoren.⁷¹ Door deze ondersteuning af te schaffen ontstaat er een indirect effect op de sectorale vraag naar arbeidsmigratie. In dat onderzoek wordt het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op sierteelt als een mogelijke maatregel genoemd omdat dit een arbeidsmigratie-intensieve sector betreft.

Impact van de maatregel

⁶⁸ Kamerstukken II 1974/1975, 13110, nr. 31.

⁶⁹ Kamerstukken II 2022/2023, 32140, nr. 151.

⁷⁰ Kamerstukken II 2022/2023, 32140, nr. 167.

⁷¹ Kamerstukken II 2024/2025, 29861, nr. 164.

Belastingverhogingen leiden in welke vorm dan ook tot een economische impact en bij het afschaffen van fiscale regelingen worden altijd specifieke groepen geraakt. Het kabinet is zich ervan bewust dat deze maatregel significante gevolgen heeft voor de sierteeltsector en heeft daarom via meerdere wegen de effecten in kaart gebracht. Naast een uitgebreid stakeholderstraject (zie *Advies en consultatie*) worden hieronder de belangrijkste resultaten genoemd uit onderzoeken naar de impact van de btw-verhoging

Door de voorgestelde maatregel neemt de btw op binnenlandse levering van sierteeltproducten toe van 9% naar 21%. Deze belastingverhoging kan vervolgens worden doorberekend in de consumentenprijzen. De mate van afwenteling is niet met zekerheid vast te stellen, maar naar verwachting wordt de btw-verhoging volledig doorberekend. In dat geval bedraagt de prijsstijging voor consumenten ongeveer 11%⁷². Ter illustratie, voor een bosje bloemen dat nu € 15 kost betalen consumenten na de btw-verhoging € 16,65.

In opdracht van de Nederlandse sierteeltsector heeft Decisio in 2026 onderzoek gedaan naar de economische gevolgen van een verhoging van het btw-tarief op sierteeltproducten.⁷³ Dit onderzoek bouwt voort op onderzoek dat in 2023 is gedaan door Wageningen University Research (WUR)⁷⁴. Omdat beide studies tot vergelijkbare effecten komen, gaan we in deze paragraaf in op de meest recente resultaten van Decisio.

Wanneer in Nederland het btw-tarief wordt verhoogd, neemt volgens Decisio de omzet in de detailhandel naar verwachting af met € 318 tot € 391 miljoen (13-15% van de sierteeltomzet). De verwachte omzetsdaling bij de groothandel bedraagt ongeveer € 163 tot €200 miljoen (-1,6%) en € 65 tot € 80 miljoen (-1,2%) bij producerende bedrijven. Decisio verwacht dat in dit scenario op de korte termijn 1.815 tot 2.235 voltijdsbanen verloren gaan in de Nederlandse sierteeltketen (-2,8 tot -3,4%), waarvan 1.245 tot 1.535 in de detailhandel, 240 tot 295 bij producerende bedrijven en 330 tot 405 in de groothandel. Decisio heeft aanvullend gekeken naar de impact op toeleverende sectoren. Inclusief deze indirecte effecten verwacht Decisio voor 2025 een totale omzetsdaling (directe + indirecte impact) van € 674 tot € 830 miljoen en een daling van de werkgelegenheid met 2.280 tot 2.820 fte. Vanwege de arbeidskrapte schat Decisio in dat de werkgelegenheidseffecten met name op de korte termijn spelen en dat de meeste werknemers op de lange termijn elders aan de slag kunnen.

In de berekening is rekening gehouden met dat een deel van de afzet van de sierteeltsector gericht is op de zakelijke markt (15% van de totale afzet voor snijbloemen en potplanten en 30% voor boomkwekerij en bloembollen). Voor zakelijke afnemers leidt de btw-verhoging tot meer btw op hun inkoopkosten, deze hogere btw-kosten kunnen zij echter in aftrek brengen. De btw-verhoging leidt daarom per saldo niet tot een hogere btw-last en heeft dus geen invloed op de vraag vanuit zakelijke afnemers. De impact op de producenten van sierteeltproducten is beperkt vergeleken met de impact op de detailhandel. Dit komt omdat circa 80%-85% van de sierteeltsector gericht is op

⁷² Berekend als (121-109)/109.

⁷³ Decisio, 2026. Effectenstudie verhoging btw tarief op sierteeltproducten. [Titel](#)

⁷⁴ Van Galen, M.A., G. Jukema, G.M. Splinter, 2023. Doorrekening effecten van btw-verhoging op sierteeltproducten in Nederland en EU; Update situatie 2023. Wageningen, Wageningen Economic Research, Rapport 2023-120.

verkoop naar het buitenland (binnen en buiten de EU). Bij export is het btw-tarief van toepassing en is dus geen btw verschuldigd. Dit is in lijn met de BTW-richtlijn 2006.⁷⁵ Bij intracommunautaire leveringen (leveringen binnen de EU tussen lidstaten) is de afnemer/ondernemer in zijn lidstaat btw verschuldigd over zijn inkopen tegen het aldaar geldende btw-tarief. Veranderingen in de Nederlandse btw hebben daardoor slechts beperkt effect op de totale vraag naar in Nederland geproduceerde sierteeltproducten.

Decisio besteedt ook specifiek aandacht aan de detailhandel, waar de impact waarschijnlijk het grootst is. Vaststaat dat het aantal specialistische bloemenwinkels al jaren dalende is, van 4.400 winkels in 2019 naar 3.880 begin 2023 en dat hun omzet tussen 2022 en 2024 is gedaald met 0,2% per jaar. Decisio stelt dat gemiddeld genomen de helft van de bloemisten een omzet heeft van minder dan 200.000 euro en een winst die lager ligt dan het wettelijk minimumloon.⁷⁶ Omdat veel bloemisten voor hun inkomen volledig afhankelijk zijn van de winst, stellen de onderzoekers dat de bedrijfscontinuïteit in gevaar komt als de winst onder het wettelijk minimumloon komt. Daarmee staat de continuïteit van deze ondernemingen ook met het verlaagde btw-tarief al onder druk. Decisio identificeert deze ondernemingen als risicobedrijven die na de btw-verhoging potentieel hun bedrijf beëindigen.

Ten aanzien van het gedrag van burgers verwacht Decisio dat met name consumenten in de laagste inkomensgroepen minder bloemen en planten zullen kopen.

De resultaten uit het onderzoek van Decisio zijn afhankelijk van de aannames over vraagelasticiteiten, dat wil zeggen hoe sterk consumenten reageren op prijsveranderingen. De bandbreedtes geven de verwachting weer bij een prijselasticiteit van respectievelijk -1,3 en -1,6. Eerder baseerde de WUR (Wageningen University & Research) zich voor hun elasticiteiten op uitkomsten uit een enquête die is uitgevoerd in 2021. Deze bedragen -1,6 voor snijbloemen, -1,3 voor kamer- en tuinplanten en -1,5 voor bloembollen. Daarbij hoort de kanttekening dat bij enquêtes respondenten hun reactie op prijsstijgingen vaak overschatten, zoals ook opgemerkt in de impactanalyse van de btw-verhoging op logies.⁷⁷ In een beleidsevaluatie uit 2007 van het verlaagde btw-tarief op sierteelt is empirisch gekeken naar prijselasticiteiten. Daaruit volgde elasticiteiten van -1,13 voor kamerplanten en bloemen en -1,5 voor tuinproducten.

Decisio verwijst ten slotte naar het onderzoek door WUR, waarin ook een scenario onderzocht is waarin andere landen Nederland zullen volgen in de afschaffing van het verlaagde btw-tarief. Indien de overige EU-lidstaten waar een verlaagd btw-tarief op sierteelt geldt eveneens tot een tariefsverhoging overgaan, zullen de economische gevolgen voor de Nederlandse sierteeltsector naar verwachting groter zijn dan in het hierboven geschetste scenario. Dit komt door het grote aandeel van export in de Nederlandse sierteeltsector (80-85% van de productie). Als andere landen hun btw-tarief verhogen neemt de vraag naar bloemen en planten daar af en zullen er dus ook minder producten vanuit Nederland geëxporteerd worden, met als gevolg minder productie en werkgelegenheid in de Nederlandse sierteeltsector. Het is niet bekend óf en in hoeverre andere

⁷⁵ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

⁷⁶ Ongeveer 28.500 euro in 2024 op basis van een fulltime werkweek volgens de onderzoekers.

⁷⁷ Kamerstukken II, 2024/2025, 32140, nr. 264.

lidstaten hun btw-tarief zullen aanpassen als gevolg van een btw-verhoging op sierteeltproducten in Nederland. Op dit moment hanteren twaalf EU-landen (en ook het Verenigd Koninkrijk) het algemene btw-tarief voor alle sierteeltproducten en zijn er drie lidstaten die voor de snijbloemen het algemene tarief toepassen (zie tabel hieronder) .

In Spanje is in 2012 het btw-tarief voor sierteeltproducten verhoogd van 8% naar 21%. Tussen 2012 en 2014 is de omzet van bloemisten met ruim 25% afgenomen. Hierbij hoort de kanttekening dat ook vóór deze btw-verhoging de vraag naar bloemen en planten al sterk afnam door de economische en financiële crisis, maar het is aannemelijk dat de vraaguitval door de btw-verhoging is versterkt. In 2015 is deze maatregel teruggedraaid en momenteel geldt een verlaagd btw-tarief van 10%.

Tabel 1: Btw-tarieven op sierteeltproducten in de EU en het Verenigd Koninkrijk

Land	Tarief sierteelt in %
België	6
Bulgarije	20
Cyprus	19
Denemarken	25
Duitsland	7
Estland	24
Finland	25,5
Frankrijk	10
Griekenland	13
Hongarije	27
Ierland	23
Italië	10
Kroatië	5 voor bollen en boomkwekerij 25 voor snijbloemen en (sier)blad
Letland	21
Litouwen	21
Luxemburg	8
Malta	18
Nederland	9
Oostenrijk	13
Polen	8
Portugal	6 voor bollen en boomkwekerij 23 voor snijbloemen en (sier)blad
Roemenië	9 voor bollen en boomkwekerij 19 voor snijbloemen en (sier)blad
Slovenië	9,5
Slowakije	23
Spanje	10
Tsjechië	15

Verenigd Koninkrijk	20
Zweden	25

In 2025 zijn de eerste resultaten gepubliceerd van de doorlichting van overheidsbeleid op de arbeidsvraag, uitgevoerd door de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.⁷⁸ In het rapport Werkgelegenheidseffecten van overheidsbeleid wordt naar verschillende subsidies en fiscale regelingen gekeken, waaronder het verlaagde btw-tarief op sierteelt. Hoewel de schattingen voor specifieke maatregelen onzeker zijn, viel op dat het effect op de sectorspecifieke arbeidsvraag relatief sterk was voor het verlaagde btw-tarief op sierteelt. Dit hangt samen met een hoge prijsgevoeligheid van de vraag (prijselasticiteit) van de productgroep, omdat sierteelt een relatief luxeproduct is. Vanuit macro-economisch perspectief en de huidige krapte op de arbeidsmarkt kan het wenselijk zijn om als overheid de vraag naar arbeid minder te stimuleren. In het bijzonder leidt deze maatregel mogelijk tot (iets) minder arbeidsmigratie als de productie van sierteelt afneemt, omdat er relatief veel arbeidsmigranten werkzaam zijn in deze sector.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten beoogt de belastingopbrengsten te verhogen en te zorgen voor een eenvoudiger en consistentere belastingheffing. De maatregel leidt naar verwachting tot een budgettaire opbrengst van € 305 miljoen en is daarmee doeltreffend. De maatregel zorgt ook voor een eenvoudiger belastingstelsel omdat een ondoelmatige fiscale regeling wordt afgeschaft en de hoofdregel binnen de btw (toepassing algemeen tarief van 21%) vaker – op meer producten – wordt toegepast. Ook voor bloemisten en tuincentra is er een (beperkte) vereenvoudiging omdat zij niet langer onderscheid hoeven te maken tussen producten in het lage en algemene btw-tarief, zoals bij de levering van zogenoemde samengestelde prestaties waarbij zowel het verlaagde als algemene btw-tarief van toepassing is (zie ook uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst).

De maatregel is doelmatig omdat de belastingopbrengsten worden verhoogd en tegelijkertijd een ondoelmatige fiscale regeling wordt afgeschaft. De werkgelegenheid die als gevolg van deze maatregel is gecreëerd staat volgens de evaluatie niet in verhouding tot de derving aan belastingopbrengsten (ondoelmatig). Dit betekent dat deze maatregel een doelmatige manier is om de belastingopbrengsten te verhogen, zelfs als rekening wordt gehouden met het verlies aan werkgelegenheid (zie bij *Impact van de maatregel*). De maatregel heeft verder zowel positieve als negatieve neveneffecten. Positieve neveneffecten door de vraagvermindering zijn verminderd gebruik van chemische gewasbeschermingsmiddelen en kunstmest, waterverbruik, (vliegtuig)transport⁷⁹ en energiegebruik voor verwarming van de kassen. Daar tegenover staan mogelijke negatieve effecten van minder bloemen en planten (groen) in de omgeving. Zo wijst het onderzoek door WUR op de positieve effecten van bloemen en planten op gezondheidsgelateerde en sociale aspecten en van bomen en struiken op klimaatadaptatie. Daarbij geldt dat het stimuleren van gezondheid en vergroening van stedelijk gebied en de publieke ruimte niet zonder meer is te koppelen aan het toepassen van een verlaagd btw-tarief. Een generieke btw-verlaging is

⁷⁸ Kamerstukken II, 2025/2026, 29 544, nr. 1307.

⁷⁹ Een deel van de bloemen die Nederlanders kopen wordt ingevoerd vanuit andere landen zoals Kenia en Ecuador.

een weinig doelmatig of doeltreffende maatregel om vergroening te stimuleren. Voor de vergroening van de publieke ruimte geldt bovendien dat gemeenten en provincies btw-uitgaven voor openbaar groen via het btw-compensatiefonds kunnen compenseren, waardoor het hanteren van het algemene btw-tarief voor deze overheden niet leidt tot additionele btw-lasten. Gezien de verwachte impact van de maatregel wordt vanaf 2028 gemonitord wat de effecten zijn van de btw-verhoging.

Uitvoeringsgevolgen

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2028. De maatregel leidt tot een vereenvoudiging voor de handhaving en een afname van de complexiteit doordat een specifieke uitzondering binnen de btw-tarievenstructuur vervalt. Voor een nadere beschrijving van de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst wordt verwezen naar de uitvoeringstoets. Tot en met 2020 had de Belastingdienst een convenant afgesloten met de bloemistenbranche over samengestelde producten (bijvoorbeeld een bloem/plant met vaas/ondergrond/lint). Per 2021 is dit convenant geëindigd, wat voor ondernemers die hiermee te maken hadden heeft geleid tot meer complexiteit bij het vaststellen van de juiste tarieven (voor een vaas en lint geldt bijvoorbeeld het algemene btw-tarief). Door de voorgestelde maatregel zijn discussies met de Belastingdienst over de vraag of een product onder het verlaagde btw-tarief valt niet meer nodig. Dit betreft met name samengestelde prestaties (zoals bloemstukjes in een pot) omdat het gehele product tegen het algemene btw-tarief wordt belast.

5.15 Afschaffen verlaagd btw-tarief ballonvaarten

Voorgesteld wordt het verlaagde btw-tarief op ballonvaarten af te schaffen met ingang van het jaar 2028. Deze wijziging heeft tot doel de budgettaire opbrengsten te verhogen. Daarnaast draagt deze wijziging bij aan een vereenvoudiging van het belastingstelsel. Door het aantal fiscale regelingen in de vorm van verlaagde btw-tarieven te verkleinen wordt het algemene btw-tarief, de hoofdregel, breder toegepast.

Het doel van het verlaagde tarief was destijds het stimuleren van het openbaar massavervoer van personen. Later is dit uitgebreid naar andere vormen van personenvervoer. Ballonvaarten zijn, in tegenstelling tot andere vormen van personenvervoer genoemd in tabel I, onderdeel b, onder 9, niet gericht op een vervoersdienst om iemand ergens naartoe te vervoeren maar zijn meer gericht op een beleving. Daarmee past faciliteren van ballonvaarten door middel van het verlaagde btw-tarief niet bij de doelstellingen voor het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer.

Door het afschaffen van het verlaagde tarief voor ballonvaarten gaat het btw-tarief hierdoor van het verlaagde tarief (9%) naar het algemene tarief (21%).

Nederland kent tussen de 80 en 100 aanbieders van ballonvaarten. Er worden in het Nederlandse luchtruim naar schatting 6.000 tot 8.000 ballonvaarten per jaar gemaakt.⁸⁰ De Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) geeft aan dat vorig jaar (ongunstige wind) en dit jaar (warme weer) weinig vliegbare dagen hebben opgeleverd. Volgens de ILT zijn de afgelopen twee jaar 30

⁸⁰ [Domeinprofiel ballonvaart \(BA\) | Inspectie Leefomgeving en Transport \(ILT\)](#)

ballonbedrijven failliet gegaan en staan veel bedrijven er op dit moment financieel niet gunstig voor.

Overgangstermijn

Om ondernemers en de Belastingdienst in de gelegenheid te stellen zich op deze wijzigingen voor te bereiden en hun ict-systemen hierop aan te passen, wordt voorgesteld de maatregel nu al in de wet op te nemen maar pas op 1 januari 2028 in werking te laten treden. Om te voorkomen dat door middel van vooruitbetalingen (al dan niet in de vorm van een voucher) tot (ver) ná 1 januari 2028 het verlaagde tarief van toepassing is op prestaties die na die datum worden verricht is, in aanvulling op de latere inwerkingtreding van de maatregel, een overgangsbepaling in het wetsvoorstel opgenomen. Die bepaling regelt kort gezegd dat ten aanzien van de dienst waarvoor het btw-tarief met dit voorstel wordt verhoogd het btw-tarief geldt van het moment waarop de prestatie wordt verricht. Wordt een ballonvaart dus vooruitbetaald op 24 augustus 2027 maar vindt deze plaats in april 2028 dan is conform deze bepaling het algemene btw-tarief verschuldigd over deze prestatie. Omdat er in deze sector gewerkt wordt met vooruitbetalingen ligt het voor de hand om overgangsrecht op te nemen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid

In 2023 zijn de verlaagde btw-tarieven – waaronder het verlaagde tarief op personenvervoer – door Dialogic & Significant Public – geëvalueerd op doelmatigheid en doeltreffendheid.⁸¹ De belangrijkste uitkomst van de evaluatie is dat het verlaagde btw-tarief deels doeltreffend, maar in het algemeen géén doelmatig instrument is om de beoogde doelen te bereiken. De onderzoekers bevelen aan kritisch te evalueren of de doelen van het verlaagde btw-tarief (die vaak decennia geleden zijn vastgesteld) nog actueel en relevant zijn. Zij raden bovendien aan meer doelmatige beleidsinstrumenten te overwegen om de (eventueel resterende) beoogde beleidsdoelen te bereiken. In 2025 zijn het Ambtelijk rapport Aanpak Fiscale Regelingen en het Ambtelijk rapport Kansen voor lagere tarieven en beter beleid – Aanpak fiscale regelingen voor een eenvoudiger en beter belastingstelsel gepubliceerd.⁸² Destijds is ook het Onderzoek verlaagde btw-tarief voor personenvervoer gepubliceerd.⁸³ Het afschaffen van het verlaagde btw-tarief voor ballonvaarten draagt bij aan het streven om het belastingstelsel te vereenvoudigen. In algemene zin kan de voorgestelde wijziging worden omschreven als een beweging naar een meer uniform btw-tarief dat de doelmatigheid van de btw als belastingmiddel in algemene zin ten goede komt. Een vereenvoudigd belastingstelsel waarbij de hoofdregel (algemeen btw-tarief) vaker van toepassing is zorgt bovendien voor een meer consistente belastingheffing op diverse diensten en goederen. De maatregel is doelmatig omdat de belastingopbrengsten worden verhoogd en tegelijkertijd een ondoelmatige fiscale regeling wordt afgeschaft.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

⁸¹ Kamerstukken II 2022/23, 32140, nr. 151.

⁸² Kamerstukken II 2025/26, 32140, nr. 266.

⁸³ Kamerstukken II 2025/26, 32140, nr. 266.

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een Uitvoeringstoets. De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2028. Voor een nadere beschrijving van de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets.

5.16 Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's en vrachtauto's

Er wordt een tijdelijke verlaging voorgesteld van de motorrijtuigenbelasting (mrb) voor twee categorieën motorrijtuigen die in belangrijke mate worden gebruikt in de bedrijfsuitoefening. Het betreft ten eerste een tijdelijke halvering van het tarief van de mrb voor bestelauto's van ondernemers. Ten tweede wordt het tarief van de mrb voor vrachtauto's tijdelijk op nihil gesteld.

De aanleiding voor de maatregelen is de uitzonderlijke stijging van de brandstofprijzen als gevolg van de recente oorlog in het Midden-Oosten en de daarmee samenhangende verstoringen van de energiemarkten. De blokkade van de Straat van Hormuz en schade aan energie-infrastructuur hebben geleid tot beperkingen in de aanvoer van olie en olieproducten. Dit heeft zich vertaald in sterk gestegen brandstofprijzen. Ondernemers en vervoerders die voor hun bedrijfsvoering afhankelijk zijn van bestelauto's of vrachtauto's worden daardoor direct geraakt in hun kostenstructuur. Met deze tijdelijke maatregelen beoogt het kabinet een gerichte lastenverlichting te bieden aan groepen belastingplichtigen die in hun bedrijfsvoering relatief sterk worden geraakt door de gestegen brandstofprijzen.

De voorgestelde maatregelen gelden voor de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. Omdat het Belastingplan 2027 pas met ingang van 1 januari 2027 in werking treedt, is vooruitlopend op deze wetgeving bij beleidsbesluit⁸⁴ goedgekeurd dat de verlaagde tarieven al vanaf 1 juli 2026 worden toegepast. Met dit wetsvoorstel wordt die goedkeuring alsnog voorzien van een wettelijke grondslag. Daarom wordt voorgesteld dat de artikelen waarin de tariefverlagingen zijn opgenomen terugwerken tot en met 1 juli 2026. Het gaat om een tijdelijke tegemoetkoming in de vaste lasten van het voertuiggebruik. De maatregelen zijn uitdrukkelijk niet bedoeld als structurele verlaging van de mrb. Met ingang van 1 januari 2027 herleeft het reguliere wettelijke stelsel.

Afwegingskader voor beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving

Het kabinet betracht grote terughoudendheid bij het gebruik van een goedkeurend beleidsbesluit. Een goedkeurend beleidsbesluit wijkt immers zonder wettelijke grondslag af van de op dat moment geldende wetgeving en doorloopt niet vooraf het reguliere wetgevingsproces, met de daaraan verbonden waarborgen voor democratische legitimatie, zorgvuldige besluitvorming, wetgevingskwaliteit en uitvoerbaarheid. Bovendien kan een eenmaal verleende goedkeuring, mede vanwege het belang van de rechtszekerheid, in de praktijk moeilijk worden teruggedraaid. Wetgeving, zo nodig met spoed tot stand gebracht, heeft daarom steeds de voorkeur.

⁸⁴ Beleidsbesluit fiscale maatregelen naar aanleiding van de energieschok, dat op 21 mei 2026 is gepubliceerd (Stcrt. 2026, 18302).

Niettemin heeft het kabinet aan de hand van de vijf hierna toe te lichten onderdelen van het afwegingskader voor goedkeurende beleidsbesluiten⁸⁵ geoordeeld dat er aanleiding was voor het nemen van een goedkeurend beleidsbesluit.

Zo pakt (1) het beleidsbesluit uitsluitend uit in het voordeel van de belastingplichtigen die tot de doelgroep behoren. Er is (2) bovendien sprake van buitengewone omstandigheden waarin het wachten op een wetswijziging zodanig knelt dat dit niet past bij een overheid die recht wil doen aan de menselijke maat en algemene rechtsbeginselen. Als gevolg van de oorlog in het Midden-Oosten en de daarmee samenhangende verstoringen op de energiemarkten zijn de brandstofprijzen uitzonderlijk gestegen. Deze prijsstijging werkt rechtstreeks door in de bedrijfskosten van ondernemingen die voor hun bedrijfsvoering afhankelijk zijn van bestelauto's of vrachtauto's. Voor veel ondernemers vormt een bestelauto een onmisbaar bedrijfsmiddel. Ook vrachtauto's zijn voor veel ondernemingen essentieel. Deze ondernemingen kunnen het gebruik van hun voertuigen en de daarmee samenhangende brandstofkosten op korte termijn niet of slechts in beperkte mate vermijden. De lastenstijging vloeit voort uit externe omstandigheden waarop de betrokken ondernemingen geen invloed hebben en waarop zij niet hebben kunnen anticiperen. Het kabinet achtte het daarom van zwaarwegend maatschappelijk belang om deze ondernemingen op korte termijn gericht tegemoet te komen. Het afwachten van de inwerkingtreding van de benodigde wetswijziging zou onvoldoende recht doen aan de acute financiële gevolgen waarmee zij werden geconfronteerd.

Het gebruik van een goedkeurend beleidsbesluit staat bovendien (3) in verhouding tot het belang dat ermee is gediend. De tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting is gericht op ondernemingen die vanwege de aard van hun bedrijfsvoering in sterke mate afhankelijk zijn van het gebruik van een bestelauto of vrachtauto. De maatregelen vormen daarmee een gerichte tegemoetkoming in de lasten die samenhangen met de uitzonderlijke stijging van de brandstofprijzen. De maatregelen zijn bovendien beperkt in duur en omvang. Zij gaan niet verder dan nodig is om de gevolgen van de plotselinge lastenstijging gedurende de overbruggingsperiode te verzachten. De tijdelijke afwijking van de wettelijk vastgestelde tarieven staat daarmee in een redelijke verhouding tot het zwaarwegende maatschappelijke belang dat met de maatregelen wordt gediend. Daarnaast gaat het (4) om een besluit waarvoor naar het oordeel van het kabinet voldoende maatschappelijk en politiek draagvlak bestaat. Het besluit is ten slotte (5) toekomstgericht vormgegeven en in de tijd begrensd tot 1 januari 2027. Het kabinet is dan ook tot de conclusie gekomen dat het gebruik van een goedkeurend beleidsbesluit in dit geval geoorloofd was.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregelen zijn gericht op groepen ondernemers die over voertuigen beschikken die zijn bedoeld voor het vervoer van goederen en die worden geraakt door de gestegen brandstofprijzen. Voor bestelauto's van ondernemers en voor vrachtauto's geldt dat deze motorrijtuigen in overwegende mate zakelijk worden gebruikt en een belangrijke rol vervullen in de bedrijfsvoering, de logistiek en de bevoorrading. Een tijdelijke verlaging van de mrv is in dat licht een doeltreffend instrument om juist deze groepen op korte termijn een gerichte tegemoetkoming

⁸⁵ Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1329.

te bieden in de vaste lasten die samenhangen met het voertuiggebruik. Daarmee sluit de maatregel aan bij het doel om ondernemers en vervoerders die relatief sterk afhankelijk zijn van wegvervoer tijdelijk te ondersteunen.

De maatregelen zijn tevens doelmatig en proportioneel vormgegeven. Zij zijn tijdelijk van aard, gelden voor een duidelijk afgebakende periode en zijn beperkt tot specifieke voertuigcategorieën waarvan het zakelijke gebruik vooropstaat. Daarbij wordt uitsluitend ingegrepen in de mrb en wordt geen structurele wijziging van het stelsel voorgesteld. Evenmin wordt gekozen voor een generieke stimulering van brandstofgebruik. De maatregelen voorzien in een tijdelijke verlichting van vaste lasten, zonder de prikkel tot efficiënt brandstofgebruik weg te nemen. Gelet op de beperkte looptijd en het tijdelijke karakter wordt geen evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen

Er zijn geen uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst. De maatregelen die al bij beleidsbesluit zijn goedgekeurd en in de uitvoering vanaf 1 juli 2026 zijn toegepast, worden met dit voorstel van een wettelijke basis voorzien. Het voorstel resulteert niet in aanvullende werkzaamheden voor de Belastingdienst.

5.17 Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

De teruggaafregeling voor bio- en hernieuwbare brandstoffen voorziet in een gedeeltelijke teruggaaf van accijns voor motorbrandstoffen die een aandeel duurzaam geproduceerde biobrandstoffen of hernieuwbare brandstoffen bevatten. De teruggaaf wordt verleend aan degene⁸⁶ die de accijns verschuldigd is bij uitslag tot verbruik⁸⁷ en kan worden aangevraagd onder voorwaarden, waaronder dat de brandstof voldoet aan duurzaamheidscriteria en een minimumaandeel duurzame brandstof bevat. Daarbij geldt als ondergrens dat ten minste 10% van de energie-inhoud afkomstig moet zijn van bio- of hernieuwbare brandstoffen (de zogenoemde 10%-eis). Deze ondergrens is destijds vastgesteld in aansluiting op de Europese doelstelling van 10% hernieuwbare energie in vervoer in 2020 (RED I).⁸⁸

De ratio⁸⁹ van de regeling is om het accijnsnadeel te compenseren dat ontstaat doordat bio- en hernieuwbare brandstoffen een lagere energie-inhoud hebben dan fossiele brandstoffen. Hierdoor kan met een liter brandstof minder afstand worden gereden, terwijl wel het reguliere accijnstarief geldt.

Het kabinet stelt voor om de regeling te beëindigen in het verlengde van de aangekondigde herziening in de Voorjaarsnota 2026, omdat de nadelen in de praktijk zwaarder wegen dan het beoogde doel. De regeling is complex, arbeidsintensief en foutgevoelig voor zowel de uitvoering als de belastingplichtigen, terwijl het fiscale voordeel beperkt is. Daarnaast heeft de regeling slechts beperkt impact op de totale inzet van bio- of hernieuwbare brandstoffen. Het gebruik van de regeling is daarbij gering: circa 16 aanvragen met een totale omvang van circa € 4 miljoen in

⁸⁶ In de praktijk is dat doorgaans de brandstofleverancier.

⁸⁷ Onder uitslag tot verbruik wordt o.a. verstaan het moment waarop accijnsgoederen de accijnsgoederenplaats verlaten en de accijns verschuldigd wordt (belastbaar feit).

⁸⁸ Memorie van toelichting, Wet uitwerking Autobrief, Kamerstukken II 2011/12, 33007, nr. 3.

⁸⁹ Amendement Omtzigt c.s., Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 25.

2025. De betekenis van de regeling is in de huidige beleidscontext afgenomen. De inzet van duurzame brandstoffen in vervoer is nog steeds van groot belang, maar wordt in toenemende mate bepaald door Europese verplichtingen en nationale regelgeving. Zo loopt het verplichte aandeel hernieuwbare energie in brandstoffen op. Hierdoor wordt de toepassing van duurzame brandstoffen in belangrijke mate al via regelgeving gestimuleerd. Tegen deze achtergrond is een afzonderlijke fiscale compensatie voor het verschil in energie-inhoud minder relevant.

Indien de uitslag tot verbruik uiterlijk op 31 december 2026 plaatsvindt, is deze teruggaafregeling daar nog op van toepassing en kan een aanvraag worden gedaan om deze te verlenen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met de teruggaafregeling is beoogd⁹⁰ het accijnsnadeel van bio- en hernieuwbare brandstoffen ten opzichte van fossiele brandstoffen te compenseren, dat voortvloeit uit het verschil in energie-inhoud. De teruggaaf wordt verleend aan degene die de accijns verschuldigd is bij uitslag tot verbruik en niet aan degene die de brandstof uiteindelijk afneemt en gebruikt (de eindgebruiker). Er is geen verplichting voor de teruggaafgerechtigde om het fiscale voordeel door te geven in de verkoopprijs van de brandstof. Daardoor is niet geborgd dat de teruggaaf daadwerkelijk ten goede komt aan de eindgebruiker, voor wie de compensatie van het accijnsnadeel uiteindelijk is bedoeld. Daar komt bij dat het gebruik van de regeling beperkt is. In 2025 bedraagt het aantal aanvragen 16, met een totale budgettaire omvang van circa € 4 miljoen. De sector geeft aan dat de regeling complex is en administratieve lasten kent. De complexiteit van de regeling brengt bovendien financiële en juridische risico's met zich mee. Belastingplichtigen lopen het risico om achteraf te worden geconfronteerd met naheffingen, mede doordat niet met zekerheid kan worden vastgesteld of aan alle voorwaarden is voldaan. Dit wijst op beperkte rechtszekerheid en vergroot de kans op fouten in de toepassing van de regeling.

In de praktijk lijkt de regeling met name toegepast te worden op HVO (Hydrotreated Vegetable Oil), een hernieuwbare dieselbrandstof die wordt geproduceerd uit plantaardige oliën en afval- en reststromen. Ter indicatie: zo bedraagt de teruggaaf bij een levering van 7.000 liter diesel met 30% HVO circa € 70 (ongeveer € 0,01 per liter) en bij een levering van 7.000 liter met 100% HVO circa € 231 (ongeveer € 0,03 per liter). Het fiscale voordeel is daarmee beperkt.

Voor benzine is de praktische relevantie van de regeling voor personenauto's klein. Reguliere benzine (E10) bevat maximaal 10% duurzame componenten en komt daardoor in de praktijk niet in aanmerking voor teruggaaf, omdat niet wordt voldaan aan de eis dat ten minste 10% van de energie-inhoud afkomstig moet zijn van deze componenten. Hierdoor is het toepassingsbereik van de regeling bij benzine gering.

Ook is de regeling ondoelmatig. Zo kent de regeling uitvoeringsproblemen, die samenhangen met de wijze waarop de wettelijke voorwaarden zijn vormgegeven en de praktijk van ketenleveringen van brandstoffen. De Douane geeft aan dat de regeling complex en arbeidsintensief is in de uitvoering. De beoordeling van teruggaafverzoeken vergt uitgebreide controles achteraf op de samenstelling en energie-inhoud van brandstoffen, alsmede toezicht dat verder reikt dan het

⁹⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32128, nr. 25.

moment van uitslag tot verbruik (belastbaar feit). Dit vergroot het risico op fouten en onterechte teruggaafverzoeken. De kern van de uitvoeringsproblematiek is dat de regeling informatie vereist die bij ketenleveringen vaak niet beschikbaar is bij de teruggaafgerechtigde. Degene die de accijns verschuldigd is bij uitslag tot verbruik en daarmee recht heeft op teruggaaf, beschikt in de praktijk niet over alle gegevens die nodig zijn om aan de wettelijke voorwaarden te voldoen.

Dit doet zich in het bijzonder voor bij de eis dat ten minste 10% van de energie-inhoud van de brandstof afkomstig moet zijn van duurzame brandstoffen (de 10%-eis). Om vast te stellen dat aan deze eis wordt voldaan, moet worden voorkomen dat na uitslag tot verbruik opnieuw fossiele brandstof wordt bijgemengd. Dit vereist feitelijk toezicht tot aan het moment van aflevering aan de eindgebruiker, bijvoorbeeld bij het vulpistool van een tankstation. In ketensituaties heeft de teruggaafgerechtigde echter geen feitelijke of juridische zeggenschap over de brandstof in deze fase, waardoor naleving en controle moeilijk vast te stellen zijn.

Een vergelijkbaar probleem doet zich voor bij de duurzaamheidseis. De toetsing van duurzaamheid vindt plaats bij de partij die de brandstof inboekt in het Nederlandse Emissieautoriteit (NEa)-register⁹¹, terwijl dit vaak niet dezelfde partij is als degene die recht heeft op teruggaaf. Hierdoor kan de teruggaafgerechtigde niet zelfstandig aantonen dat aan de duurzaamheidseis is voldaan.

Om de regeling in de praktijk toepasbaar te maken, wordt gewerkt met verklaringen van derden waaruit moet blijken dat aan de voorwaarden is voldaan en dat de biobrandstoffen duurzaam zijn en niet dubbel zijn ingezet via hernieuwbare brandstofeenheden (HBE's, vanaf 2026: ERE's⁹²). Deze werkwijze brengt hogere administratieve lasten met zich mee voor bedrijven en leidt tot een verhoogde toezichtslast voor de Douane, omdat dergelijke verklaringen alleen via derdenonderzoek kunnen worden gecontroleerd. Tegelijkertijd is de juridische robuustheid van deze werkwijze beperkt, wat bijdraagt aan onzekerheid voor betrokken partijen.

Daarnaast is de teruggaaf beperkt tot brandstoffen die worden gebruikt voor het aandrijven van motorrijtuigen (de zogenoemde motorrijtuigeneis). Ook voor deze voorwaarde is toezicht nodig na het moment van uitslag tot verbruik, terwijl in ketensituaties vaak niet kan worden vastgesteld waar de brandstof uiteindelijk wordt gebruikt.

Concluderend is de regeling complex, arbeidsintensief en foutgevoelig, terwijl het fiscale voordeel beperkt is. Daarnaast heeft de regeling slechts een beperkt impact op de totale inzet van bio- of hernieuwbare brandstoffen en is de betekenis van de regeling in de huidige beleidscontext afgenomen. De regeling bereikt slechts een beperkte groep tegen relatief hoge administratieve- en uitvoeringslasten. Het kabinet acht het voortzetten van de regeling daarom, mede gelet op de beperkte doeltreffendheid en ondoelmatigheid, niet langer gerechtvaardigd. Het beëindigen van ondoelmatige regelingen past binnen het bredere streven naar fiscale vereenvoudiging en het verminderen van uitvoeringslasten.

Alternatieven

⁹¹ Bedrijven met een verplichting maken gebruik van het register van de Nederlandse Emissieautoriteit om te voldoen aan hun verplichting opvoer brandstofleveringen, jaarverplichting en reductieverplichting.

⁹² Met de invoering van de herziene Europese richtlijn hernieuwbare energie (REDIII) stuurt de Nederlandse wet- en regelgeving op gereduceerde ketenemissies en niet meer op geleverde hernieuwbare energie. Hierdoor is de HBE vanaf 2026 aangepast naar een Emissiereductie-eenheid (ERE).

Naar aanleiding van de signalen vanuit de uitvoerder bij de beoordeling van de teruggaafregeling verschillende beleidsopties in beeld geweest.

Zo is bezien of de regeling in aangepaste vorm kan worden voortgezet, bijvoorbeeld door de ondergrens voor het aandeel duurzame brandstof te verhogen. Indien wordt aangesloten bij de huidige brandstoftransitieverplichting voor hernieuwbare brandstoffen in vervoer wordt het toepassingsbereik van de regeling beperkt tot situaties waarin het verschil in energie-inhoud relatief groter is. Deze variant neemt echter de kern van de uitvoeringsproblematiek niet weg. Ook bij hogere blends blijft het noodzakelijk om de brandstof door de gehele keten te volgen om vast te stellen dat wordt voldaan aan de voorwaarden, waaronder de eis dat de brandstof wordt gebruikt voor het aandrijven van motorrijtuigen (motorrijtuigeneis). In ketensituaties heeft de teruggaafgerechtigde hier vaak geen zicht op of zeggenschap over. Ook blijft de afhankelijkheid van informatie van derden bestaan.

Verder is bezien of de regeling kan worden verbreed naar andere sectoren waarin hernieuwbare brandstoffen worden toegepast, zoals de scheepvaart of de luchtvaart. Voor deze sectoren geldt echter dat brandstoffen veelal reeds zijn vrijgesteld van accijns (zogenoemde bunkervrijstelling voor schepen en luchtvaart). Een uitbreiding van de regeling zou daardoor slechts effect hebben op een beperkt aantal specifieke toepassingen (waaronder pleziervaart). Bovendien blijven de bezwaren ten aanzien van de uitvoerbaarheid en doelmatigheid onverkort van toepassing. Ook in deze sectoren zou de regeling vereisen dat wordt vastgesteld dat aan voorwaarden zoals de minimaal aandelen duurzame brandstoffen en het daadwerkelijke gebruik van de brandstof wordt voldaan. Dit vergt toezicht dat verder reikt dan het moment van uitslag tot verbruik en is in ketensituaties moeilijk vast te stellen, omdat de teruggaafgerechtigde niet beschikt over alle relevante informatie. Net als bij wegverkeer zou daardoor afhankelijkheid ontstaan van verklaringen van derden, wat leidt tot beperkte controleerbaarheid, hogere administratieve lasten en juridische onzekerheid. Daarnaast is de doelmatigheid beperkt, omdat de fiscale compensatie gering blijft en ook hier niet gewaarborgd is dat de compensatie bij de eindgebruiker terecht komt.

Deze alternatieven bieden geen afdoende oplossing voor de geconstateerde knelpunten. Het kabinet kiest daarom voor beëindiging van de regeling. De budgettaire opbrengst van deze maatregel wordt (gedeeltelijk) aangewend voor de introductie van een overdrachtsbelastingvrijstelling voor woningcorporaties.

Uitvoeringsgevolgen

Het beëindigen van de regeling leidt tot een vereenvoudiging in de uitvoering voor de Douane, doordat een complexe teruggaafregeling en bijbehorende controleactiviteiten komen te vervallen. De beëindiging van de regeling heeft een beperkte impact op de systemen. De maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2027.

5.18 Indexering alcoholaccijns

Ter dekking van het maatregelenpakket energieschok⁹³ aan de inkomstenkant heeft het kabinet gekeken naar maatregelen die bijdragen aan het verbeteren van het belastingstelsel. Een van de dekkingsmaatregelen is het introduceren van een indexatiesystematiek binnen de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (hierna: alcoholaccijns). In tegenstelling tot andere accijns, zoals de brandstofaccijns, wordt de alcoholaccijns op dit moment niet geïndexeerd. Hierdoor neemt de reële waarde van de alcoholaccijns jaarlijks af. Vanuit het oogpunt van de volksgezondheid is dit ongewenst. Het kabinet stelt daarom voor om de alcoholaccijns jaarlijks te indexeren. Voorgesteld wordt dat de hoogte van de accijns jaarlijks automatisch wordt aangepast aan de inflatie. Dit gebeurt op basis van de wijziging van de consumentenprijsindex die het CBS publiceert aan de hand van de zogenoemde tabelcorrectiefactor.

Jaarlijkse indexering alcoholaccijns

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns heeft betrekking op alle alcoholhoudende producten waarover accijns is verschuldigd. Dit zijn bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten.⁹⁴ Voor bier geldt dat de accijns per hectoliter per volumepercent alcohol € 8,12 bedraagt, met dien verstande dat het minimumbedrag aan accijns in totaal ten minste € 26,13 bedraagt. Dit minimumbedrag van € 26,13 is gelijk aan het tarief van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Dit om te voorkomen dat alcoholische dranken lager worden belast dan alcoholvrije dranken (uitgangspunt is kort gezegd: 'bier niet lager belasten dan fris'). Zoals aangegeven wordt de hoogte van de bieraccijns bepaald aan de hand van het alcoholpercentage van het bier (€ 8,12 per hectoliter per volumepercent alcohol). Op grond van deze systematiek zou bier met een laag alcoholpercentage lager worden belast dan € 26,13 per hectoliter, ofwel het tarief dat nu geldt in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Om te voorkomen dat bier op deze manier lager wordt belast dan fris, geldt daarom in de alcoholaccijns op bier een minimumbedrag van € 26,13 per hectoliter. Voor bier met een alcoholpercentage van meer dan 3,2% geldt dat de accijns op basis van het alcoholgehalte hoger is dan € 26,13 per hectoliter, waardoor het minimumbedrag op die bieren geen effect heeft.

De voorgestelde indexeringssystematiek geldt niet voor het minimumbedrag in de bieraccijns. Dit is niet nodig omdat het tarief van de verbruiksbelasting ook niet wordt geïndexeerd. Voor het uitgangspunt dat bier niet lager mag worden belast dan fris, is jaarlijkse indexering van het minimumbedrag dus niet nodig.

Gezondheidsoogpunt

Het jaarlijks indexeren van de alcoholaccijns draagt bij aan het bevorderen van de volksgezondheid. Alcohol is schadelijk voor de gezondheid en veroorzaakt meer dan 200 aandoeningen (waaronder zeven soorten kanker, hart- en vaatziekten, leveraandoeningen, verslaving en mentale problemen). Het verhogen van de prijs van alcohol heeft een direct effect op de vraag naar alcohol en wordt door de Wereldgezondheidsorganisatie beschouwd als één van de drie maatregelen die het meest kosteneffectief, betaalbaar en uitvoerbaar zijn⁹⁵ om alcoholgebruik

⁹³ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 1.

⁹⁴ Accijns is verschuldigd ingevolge de Wet op de accijns (WA). Zie in het bijzonder artikel 1, onderdelen a, b, c en d, WA.

⁹⁵ [Quick buys for prevention and control of noncommunicable diseases - The Lancet Regional Health - Europe.](#)

te verminderen. De andere twee maatregelen bestaan uit het beperken van alcoholreclame en het beperken van de beschikbaarheid van alcohol. Jaarlijkse indexatie van alcoholaccijns voorkomt dat de reële hoogte van de alcoholaccijns daalt. Zonder indexatie daalt de reële hoogte van alcoholaccijns over tijd en wordt alcohol relatief goedkoper. Uit recent onderzoek is gebleken dat de prijzen van alcoholhoudende dranken de afgelopen jaren zijn achtergebleven bij de (gestegen) inkomens.⁹⁶ Als alcohol relatief goedkoop wordt kan dit gebruikers stimuleren om meer alcohol te drinken. Naar verwachting zal een jaarlijkse indexatie kunnen bijdragen aan minder alcoholgebruik en daarmee de bevordering van de volksgezondheid.

Tabelcorrectiefactor

De tabelcorrectiefactor is een wettelijke indexatieregeling. Het doel ervan is om diverse fiscale parameters, zoals schijven, heffingskortingen en grenzen, jaarlijks aan te passen aan de inflatie. De tabelcorrectiefactor zorgt er dus voor dat bedragen en grenzen in de belastingwetgeving hun reële waarde behouden en bij inflatie niet afnemen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Zoals eerder aangegeven stelt het kabinet voor de alcoholaccijns jaarlijks te indexeren ter dekking van het maatregelenpakket energieschok. Bij de dekkingsmaatregelen die hiervoor aan de orde zijn, heeft het kabinet gekeken naar maatregelen die bijdragen aan het verbeteren van het belastingstelsel. Voor de voorgestelde jaarlijkse indexatiesystematiek van de alcoholaccijns geldt dat deze bijdraagt aan het bevorderen van de volksgezondheid, omdat jaarlijkse indexatie voorkomt dat de reële hoogte van de alcoholaccijns daalt. Hiermee is dit een gewenste aanpassing van het belastingstelsel. Het doel van de maatregel is daarmee tweeledig: het genereren van een budgettaire opbrengst en het bevorderen van de volksgezondheid. Wat betreft beide doelen is de maatregel doeltreffend en doelmatig. De maatregel levert met minimaal ingrijpen, zonder extra administratieve lasten voor belastingplichtigen en zonder merkbare uitvoeringsgevolgen bij de Douane de beoogde budgettaire opbrengst op en draagt door het verhogen van de prijs van alcohol bij aan minder alcoholgebruik en daarmee de bevordering van de volksgezondheid.

De effecten van indexatie van de alcoholaccijns worden met een rapportage in 2029 gemonitord. Pas na een aantal jaar is het verschil in alcoholaccijns groot genoeg om eventueel zichtbare effecten te hebben.

Uitvoeringsgevolgen

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns betreft voor de Douane een parameterwijziging. De noodzakelijke aanpassingen kunnen tijdig worden gedaan, mits deze uiterlijk 15 december van het jaar voorafgaand aan de wijziging bekend zijn. Er worden geen wijzigingen voorzien in de (massale) processen en de dienstverlening. De wijzigingen kunnen worden gecommuniceerd via de reguliere kanalen. Ten opzichte van de bestaande situatie treedt er nauwelijks een wijziging op van de handhaafbaarheid en fraudebestendigheid.

⁹⁶ [Alcoholconsumptie steeds goedkoper - ESB](#).

5.19 Afschaffen kleine brouwersregeling

In het kader van de motie Dassen⁹⁷ wordt voorgesteld de kleine brouwersregeling af te schaffen. Met het schrappen van ondoelmatige en ondoeltreffende fiscale regelingen wordt tevens het belastingstelsel doelmatiger en overzichtelijker gemaakt.

Fiscale regelingen worden periodiek geëvalueerd. Het hoofddoel van een evaluatie is het toetsen of regelingen doeltreffend en doelmatig zijn.⁹⁸ Eind 2025 is het verlaagde accijnstarief voor kleine bierbrouwerijen (hierna: kleine brouwersregeling) geëvalueerd (hierna: de evaluatie) en aan de Tweede Kamer verzonden.⁹⁹ Uit de evaluatie bleek dat de kleine brouwersregeling niet doeltreffend is. De reden hiervoor is dat het oorspronkelijke doel achterhaald is en de regeling op dit moment geen duidelijk doel dient. Wel zorgt de accijnskorting vanzelfsprekend voor een voordeel voor kleine brouwerijen.

Ook in 2008 is de kleine brouwersregeling geëvalueerd.¹⁰⁰ Uit deze evaluatie bleek dat geen sprake meer was van het oorspronkelijke nadeel voor kleine brouwerijen waarvoor de regeling in zijn huidige vorm was ingevoerd. Het oorspronkelijke doel van de maatregel om het nadeel voor kleine brouwerijen te compenseren, is dus niet langer relevant.

Naar aanleiding van de evaluaties van de regeling uit 2008 en 2025, de motie Dassen, en met het doel het belastingstelsel doelmatiger en overzichtelijker te maken, kiest het kabinet ervoor de kleine brouwersregeling af te schaffen.

Beschrijving kleine brouwersregeling

De bieraccijns bedraagt momenteel € 8,12 per hectoliter per volumepercent alcohol (bij 20°C), met een minimumtarief van € 26,13 per hectoliter.¹⁰¹ De kleine brouwersregeling behelst een lager accijnstarief voor bier dat is geproduceerd door kleine zelfstandige brouwerijen. Het verlaagde accijnstarief mag alleen worden toegepast voor bier dat is geproduceerd in een accijnsgoederenplaats die per kalenderjaar gemiddeld niet meer dan 200.000 hectoliter bier produceert. De accijnsgoederenplaats dient (a) juridisch en economisch onafhankelijk te zijn van een andere accijnsgoederenplaats waar bier wordt geproduceerd, (b) gebruik te maken van installaties die in fysiek opzicht losstaan van die van een andere accijnsgoederenplaats waar bier wordt geproduceerd en (c) geen bier te produceren onder licentie, tenzij het onder licentie geproduceerde bier slechts een klein gedeelte van de totale productie betreft, met dien verstande dat het verlaagd tarief geen toepassing vindt met betrekking tot het onder licentie geproduceerde bier. De kleine brouwersregeling is ook van toepassing op bier dat aan bovengenoemde voorwaarden voldoet en in andere lidstaten is vervaardigd.

Verskil in accijns door kleine brouwersregeling

⁹⁷ Kamerstukken II 2025/26, 36848, nr. 101.

⁹⁸ Hierbij wordt het zogenoemde Toetsingskader fiscale regelingen toegepast.

⁹⁹ Kamerstukken II 2025/26, 32140, nr. 287.

¹⁰⁰ Kamerstukken II 2007/08, 31200 IXB, nr. 18. Bijlage Evaluatierapport.

¹⁰¹ Zie artikel 7, eerste lid, Wet op de accijns.

Het verschil in accijns tussen het verlaagde tarief (kleine brouwersregeling) en het normale tarief is afhankelijk van het alcoholpercentage van het bier. In tabel 2 zijn enkele voorbeelden opgenomen. De accijnsverschillen worden groter naarmate het alcoholpercentage toeneemt. Het accijnsverschil blijft beperkt. Zo is het accijnsverschil in 2027 voor een glas bier van 33 cl van 5% vol. alcohol dat tot nu toe onder de kleine brouwersregeling valt 1 cent, en voor een glas bier van 10% vol. alcohol dat tot nu toe onder de kleine brouwersregeling valt 2 cent.

Tabel 2 maakt de accijns op een glas bier van 33 cl inzichtelijk voor verschillende alcoholpercentages. Omdat de alcoholaccijns vanaf 2027 wordt geïndexeerd, zijn de tarieven opgenomen voor 2027 en 2032. Het verlaagd tarief is wat de accijns zou zijn als bier zou worden belast met het verlaagde tarief in de kleine brouwersregeling. Het regulier tarief laat de accijns zien zonder toepassing van de kleine brouwersregeling. Deze prijzen zijn exclusief btw.

Tabel 2: Getallenvoorbeeld accijns per biersoort bij glas van 33 cl. Ter verduidelijking: het verlaagde tarief geldt alleen voor bier dat onder het verlaagd tarief wordt belast (kleine brouwersregeling).

Alcoholpercentage	Verlaagd tarief		Regulier tarief	
	2027	2032	2027	2032
Een glas bier, 33 cl, 2% alc	€ 0,09	€ 0,09	€ 0,09	€ 0,09
Een glas bier, 33 cl, 5% alc	€ 0,13	€ 0,14	€ 0,14	€ 0,15
Een glas bier, 33 cl, 8% alc	€ 0,20	€ 0,23	€ 0,22	€ 0,24
Een glas bier, 33 cl, 10% alc	€ 0,25	€ 0,28	€ 0,27	€ 0,31

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Zoals aangegeven stelt het kabinet voor om de kleine brouwersregeling af te schaffen naar aanleiding van de evaluaties van de regeling uit 2008 en 2025, de motie Dassen en met het doel belastingstelsel doelmatiger en overzichtelijker te maken.

De kleine brouwersregeling is tweemaal geëvalueerd en als ondoelmatig beoordeeld. Het afschaffen van de maatregel draagt daarmee bij aan het doelmatiger maken van het belastingstelsel.

Hiernaast zorgt het afschaffen van de maatregel ervoor dat het systeem van de accijns op bier overzichtelijker wordt. Door de afschaffing bestaat namelijk niet langer een verschil in de fiscale behandeling van bier van kleine brouwers en bier van niet-kleine brouwers en hoeven de criteria voor toepassing van de regeling niet langer te worden beoordeeld. De wijziging vereenvoudigt de uitvoering van de accijns op bier voor zowel de Douane als de belastingplichtigen. Voor de belastingplichtigen die een beroep deden op de regeling nemen de administratieve lasten af. Wel zijn zij meer accijns verschuldigd omdat het verlaagde tarief voor hen niet langer geldt. Wat betreft het voornoemde doel van de afschaffing is de maatregel doeltreffend en doelmatig. De maatregel levert met minimaal ingrijpen een doelmatiger en overzichtelijker belastingstelsel op.

De kleine brouwersregeling is negatief geëvalueerd en de afschaffing van de maatregel zal niet opnieuw geëvalueerd worden.

Uitvoeringsgevolgen

Het beëindigen van de regeling leidt tot een vereenvoudiging in de uitvoering voor de Douane. De criteria voor toepassing van de regeling hoeven niet meer te worden beoordeeld. Daardoor is er

geen onderscheid meer in de fiscale behandeling van bier van kleine brouwers en bier van niet-kleine brouwers, waarover in de praktijk discussie kan ontstaan.

De beëindiging van de regeling heeft impact op de systemen, maar is qua omvang beperkt. De maatregel is uitvoerbaar onder voorbehoud van een Uitvoeringstoets.

5.20 Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland

De accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG zijn vanaf 1 april 2022 verlaagd. Per 1 juli 2023 is de verlaging gedeeltelijk teruggedraaid. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 heeft de Tweede Kamer bij amendement¹⁰² de tarieven per 1 januari 2024 een jaar gelijk gehouden aan de tarieven per 1 juli 2023. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2025 is besloten de tarieven ook voor 2025 gelijk te houden. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2026 is besloten de korting (met een gedeeltelijke tariefsverhoging) met 1 jaar te verlengen. Het kabinet stelt voor om de accijnskorting voor ongelode benzine (ongelode lichte olie) per 1 januari 2027 te verlengen tot 1 januari 2028. Voorgesteld wordt het accijnstarief voor ongelode benzine iets te verhogen maar niet te indexeren, waardoor de accijnskorting voor 2027 de facto ruimer wordt.

Tabel 3 – Overzicht accijnstarief in basispad, accijnskorting en accijnstarief

	2026	2027
Accijnstarief in basispad¹⁰³	€ 1,00207	€ 1,02812
Accijnskorting¹⁰⁴	€ 0,15738	€ 0,17643
Accijnstarief¹⁰⁵	€ 0,84469	€ 0,85169

De maatregel is erop gericht om de kosten van autorijden in een benzineauto te reduceren. Het verlengen van de accijnskorting leidt tot een tijdelijke daling van de belastinginkomsten. Het kabinet meent dat de voordelen voor een betaalbare mobiliteit op dit moment zwaarder wegen dan de derving van de inkomsten voor 2027.

Met de in dit wetsvoorstel opgenomen tijdelijke verlenging van de accijnskorting voor ongelode benzine tot 1 januari 2028 geeft het kabinet invulling aan de motie-Goudzwaard¹⁰⁶ om de betaalbaarheid van autorijden te verbeteren en daarbij rekening te houden met de gevolgen van ETS2 en andere Europese prijsopdrijvende maatregelen. Het kabinet kiest er, mede gelet op de aanzienlijke budgettaire gevolgen van een structurele verlaging van de brandstofaccijnzen, voor de accijnskorting tijdelijk met één jaar te verlengen en deze te beperken tot ongelode benzine. Uit de Richtlijn energiebelastingen volgt dat EU-lidstaten belasting (accijns) moeten heffen over energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof. Deze accijns mag niet liggen onder de in

¹⁰² Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 83.

¹⁰³ Accijnstarief per liter ongelode benzine zonder korting en met jaarlijkse indexatie sinds 2022.

¹⁰⁴ Verschil tussen accijnstarief in het basispad en het geldende accijnstarief, deze bestaat gedeeltelijk uit het opnieuw niet indexeren van het accijnstarief op ongelode benzine.

¹⁰⁵ Het accijnstarief per liter ongelode benzine dat van toepassing is.

¹⁰⁶ Kamerstukken II 2025/26, 36800 XII, nr. 24.

de richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus. De door het kabinet voorgestelde accijnstarieven blijven boven de minimumbelastingniveaus, waardoor aan de eisen van de richtlijn wordt voldaan.¹⁰⁷

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het verlengen van de accijnskorting op ongelode benzine heeft als doel om de kosten van autorijden in een benzineauto te reduceren. De verlenging van de accijnskorting is voor benzineautorijders doeltreffend indien de prijs aan de pomp lager is dan wanneer de accijnskorting niet tijdelijk zou zijn verlaagd.¹⁰⁸ Of en in hoeverre dit doel wordt bereikt, hangt af van de mate waarin verkopers van ongelode benzine de verlaging in hun verkoopprijzen blijven doorberekenen. De overheid kan deze doorberekening niet verplichten. Op verzoek van de Tweede Kamer zijn de grenseffecten van de huidige accijnskorting gemonitord. Hierover zijn - en worden - op verschillende momenten grenseffectenrapportages met de Tweede Kamer gedeeld.¹⁰⁹ Uit deze onderzoeken naar grenseffecten blijkt dat verschillende indicatoren wijzen dat het voordeel van de accijnskorting grotendeels wordt doorgegeven aan de consument. In die zin is de maatregel dus doeltreffend.

Een accijnskorting is een doelmatige manier om benzineautorijders te bereiken. Het voordeel van de maatregel neemt toe naarmate er meer wordt getankt. Huishoudens zonder benzineauto of huishoudens die weinig kilometers met de auto afleggen ondervinden daardoor in absolute zin geen of minder direct financieel voordeel van deze generieke maatregel dan huishoudens die veel kilometers rijden. Een accijnskorting verlaagt echter de prijs van brandstof aan de pomp en vermindert daarmee de prikkel tot zuiniger brandstofverbruik. Na het aflopen van de tariefsverlaging zal in 2028 onderzoek worden gedaan naar de grenseffecten daarvan.

Uitvoeringsgevolgen

De wijziging van het tarief van ongelode benzine betreft voor de Douane een parameterwijziging. De noodzakelijke aanpassingen kunnen tijdig worden gedaan, mits deze uiterlijk 15 december van het jaar voorafgaande aan de wijziging bekend zijn.

Er worden geen wijzigingen voorzien in de (massale) processen en de dienstverlening. De wijzigingen kunnen worden gecommuniceerd via de reguliere kanalen. Ten opzichte van de bestaande situatie treedt er nauwelijks een wijziging op van de handhaafbaarheid en fraudebestendigheid.

5.21 Aanpassingen afvalstoffenbelasting en CO₂-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties

Met het Belastingplan 2026 is vorig jaar in de wet een aanscherping van de beprijzing van afval opgenomen. Het doel van dit beprijzingspakket was tweeledig. Ten eerste om de derving als gevolg van het niet invoeren van een polymerenheffing te dekken en ten tweede om een prikkel te geven

¹⁰⁷ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU, L 283).

¹⁰⁸ Of een absolute daling van de prijzen plaatsvindt, is afhankelijk van de verdere ontwikkeling van brandstofprijzen zelf, waaronder de prijs van een vat ruwe olie.

¹⁰⁹ Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 128.

aan de afvalsector voor het beperken van milieuvervuiling. Hierbij is aangegeven dat het een technische invulling betreft en dat het kabinet open staat voor een alternatieve invulling in het circulaire domein.

Dit prijszingspakket bevatte de volgende maatregelen:

- A. Hervormingen binnen de afvalstoffenbelasting, met afschaffing van de vrijstelling voor zuiveringsslib per 2027 en per 2029 de introductie van een apart tarief voor storten-met-ontheffing;
- B. Inzetten budgettaire terugsluis opbrengst CO₂-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI's);
- C. Een generieke verhoging van de afvalstoffenbelasting; en de aanscherping van de CO₂-heffing industrie voor AVI's, met een tarief naar 304 euro/ton CO₂ in 2030 (in prijspeil 2026), afbouw van de AVI-correctiefactor vanaf 2030 naar 0 in 2033, en beperking van de handel in dispensatierechten tot afvalverbrandingsinstallaties onderling).

Conform toezegging tijdens de behandeling van het Belastingplan 2026 heeft het kabinet de invulling van het prijszingspakket voor afval nog een keer gewogen en diverse gesprekken met partijen uit de afvalsector gevoerd. Ook heeft de Werkgroep Afvalsector een advies uitgebracht over mogelijke alternatieve maatregelen¹¹⁰. Het kabinet dankt de Werkgroep Afvalsector voor dit advies, in de bijlage bij dit wetsvoorstel is een appreciatie van de verschillende alternatieve dekkingsopties te vinden. Alles overwegende stelt het kabinet de volgende aanpassingen voor, waarbij zo gericht mogelijk de genoemde knelpunten worden aangepakt en tegelijkertijd de prikkel voor de afvalsector blijft behouden om te verduurzamen:

1. De verhoging van het tarief van de afvalstoffenbelasting in het Belastingplan 2026 wordt gedeeltelijk teruggedraaid.
2. De aanscherping van de CO₂-heffing industrie uit het Belastingplan 2026 krijgt een vertraagd ingroeipad.

Met deze voorgestelde aanpassingen beoogt het kabinet de negatieve neveneffecten, zoalsesignaleerd in de impactanalyse van Trinomics¹¹¹, te verminderen. Het kabinet onderkent dat de voorgestelde maatvoering uit het Belastingplan 2026 de business case voor recyclers ongunstig beïnvloedde. Daarnaast leidde volgens Trinomics de onzekerheid over de afvalafname door de maatvoering uit het Belastingplan 2026 tot investeringsonzekerheid met betrekking tot Carbon Capture and Storage (CCS), aangezien de business case voor CCS afhankelijk is van voldoende afvalverbranding bij een AVI. Tot slot heeft het pakket het risico op export van Nederlands afval vergroot

Dit voorstel adresseert de geïdentificeerde knelpunten op verschillende manieren. Het pakket uit het Belastingplan 2026 leidde namelijk tot de volgende twee problemen die beide worden veroorzaakt door het verschil dat ontstaat in de verbrandingskosten ten opzichte van het buitenland:

¹¹⁰ Kamerstukken II 2025/26, 30872, 322.

¹¹¹ Bijlage van Kamerstukken II 2025/26, 36812.

- 1) Verslechtering van de business case voor recycling. De in het Belastingplan 2026 opgenomen verhoging van de afvalstoffenbelasting maakte verbranding van afval duurder, wat op zichzelf vanuit de transitie naar een circulaire economie gezien een wenselijk gegeven is. Dit zorgde er echter tegelijkertijd ook voor dat recyclers meer moeten betalen voor de verbranding van het recyclingresidu. Hierdoor wordt het aantrekkelijker om in het buitenland te recyclen in plaats van in Nederland. Beide effecten werken tegenovergesteld. Aangezien het kostenverhogende effect volgens Trinomics groter is, had het pakket per saldo alsnog een negatief effect voor recyclers.
- 2) Investeringsonzekerheid als gevolg van onzekerheid over de volumes te verbranden afval. Door de lastenverhoging uit het Belastingplan 2026 zou er volgens Trinomics minder afval worden verbrand door betere sortering, zou de import van afval sterk onder druk komen te staan en zouden er risico's op export van Nederlands afval naar het buitenland ontstaan. Deze onduidelijkheid over de productievolumes zou volgens Trinomics er mede toe leiden dat er onzekerheid zou ontstaan voor AVI's over hun investeringen in verduurzaming en circulariteit, aangezien dit afhankelijk is van het volume afval dat er in een AVI verbrand wordt in de toekomst. Dit terwijl deze investeringen hard nodig zijn voor de verduurzaming van de sector en de realisatie van Aramis.

Met het nieuwe voorstel wordt de verhoging van de afvalstoffenbelasting gematigd ten opzichte van de eerdere technische invulling uit het Belastingplan 2026, er blijft wel een verhoging ten opzichte van de huidige tarieven staan. Hierdoor blijft er wel een extra prikkel bestaan om minder afval te verbranden en wordt tegelijkertijd de negatieve effecten voor recyclers verminderd.

Ten tweede neemt de investeringsonzekerheid in de sector naar verwachting af. Dit pakket geeft duidelijkheid over de lastenontwikkeling die de sector de komende jaren kan verwachten. Met dit wetsvoorstel wordt het verschil tussen de kosten bij binnenlandse en buitenlandse verbranding verkleind, waardoor het risico op export van Nederlands afval afneemt.

Ten derde biedt de uitgestelde aanscherping van de CO₂-heffing industrie meer tijd aan AVI's om de hogere CO₂-heffing industrie te vermijden. Het CO₂-opslagproject Aramis is vertraagd, waardoor AVI's tot 2030 beperkte mogelijkheden in Nederland hebben om CO₂ op te slaan en CO₂-heffing industrie te vermijden. Door de aanscherping van de CO₂-heffing industrie vertraagd te laten ingroeien, sluit de beprijzing beter aan op de inwerkingtreding van het Aramis-project, dat voor een aantal AVI's een belangrijk optie biedt voor CO₂-opslag. Het tarief van de CO₂-heffing industrie stijgt uiteindelijk tot hetzelfde niveau als in het Belastingplan 2026 waardoor de structurele prikkel tot het toepassen van CCS onveranderd blijft. Er wordt enkel meer tijd gegeven om de CCS plannen te realiseren. Bovendien ondersteunt het kabinet de verduurzaming van AVI's doordat het de SDE++-regeling met zes extra openstellingsrondes heeft verlengd in het coalitieakkoord, met een jaarlijks openstellingsbudget van 8 miljard tot en met 2032. Dit geeft AVI's extra mogelijkheden om met lagere kosten de emissies te reduceren en de CO₂-heffing industrie te vermijden.

De maatregelen, die ten opzichte van het Belastingplan 2026 zien op tariefsverlaging van de afvalstoffenbelasting en de CO₂-heffing industrie voor AVI's, leiden ten opzichte van het huidige tarief (40,85 euro per ton afval) nog steeds tot aanzienlijk hogere kosten voor afvalverwerking en zullen op termijn hoogstwaarschijnlijk resulteren in hogere poorttarieven. Dit geeft afvalontdoeners een prikkel het aanbod van te verbranden of te storten afval te verminderen. Dit is een wenselijk effect dat kan bijdragen aan het bevorderen van de circulaire economie.

Omschrijving aanpassing afvalstoffenbelasting

Met dit wetsvoorstel wordt het geplande hogere tarief van de afvalstoffenbelasting verlaagd van € 92,82 per ton afval naar € 64,0 per ton afval in 2028 tot structureel € 81,0 per ton afval in 2030 in plaats van € 117,10 per ton (prijspeil 2026). Hiermee wordt een deel van de verhoging uit het Belastingplan 2026 teruggedraaid, maar wordt het tarief ten opzichte van 2027 nog steeds substantieel verhoogd.

Tabel 4: Tariefpad afvalstoffenbelasting

	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	Struc.
Huidig ASB-tarief (euro/ton afval) – BP26	40,85	92,82	95,29	124,20	112,98	105,68	101,56	109,28	117,1	117,1
Nieuw voorstel ASB-tarief (euro/ton afval) – BP27	40,85	64,0	71,0	81,0	81,0	81,0	81,0	81,0	81,0	81,0

In het Belastingplan 2026 is tevens een apart tarief voor storten-met-ontheffing geïntroduceerd om de ongewenste prikkel te verkleinen dat afvalontdoeners hun afval laten storten in plaats van laten verbranden. Dit tarief wordt eveneens aangepast, zodat het tarief voor storten-met-ontheffing €10 per 1.000 kilogram hoger blijft dan het effectieve tarief voor verbranden. Het effectieve tarief voor verbranden bestaat uit de combinatie van de CO₂-heffing industrie en de afvalstoffenbelasting bij verbranding.

Omschrijving aanpassing CO₂-heffing industrie voor AVI's

Met dit wetsvoorstel worden een aantal voorgestelde wijzigingen uit Belastingplan 2026 met betrekking tot de CO₂-heffing industrie vertraagd ingevoerd. Het voorstel is om het tarief te laten oplopen naar €304/ton CO₂ in 2035 in plaats van 2030 (in prijspeil 2026), en om de dispensatierechten af te bouwen naar 0 in 2035 in plaats van 2033. Hiermee wordt meer tijd geboden voor verduurzaming.

Tabel 5: Tabel AVI correctiefactor en tariefpad

	'26	'27	'28	'29	'30	'31	'32	'33	'34	'35
AVI correctiefactor										
AVI-correctiefactor BP2026	0,85	0,70	0,55	0,40	0,25	0,17	0,09	0	0	0
Nieuwe AVI-correctiefactor	0,85	0,70	0,55	0,40	0,25	0,20	0,15	0,10	0,05	0
Tariefpad (in prijspeil 2026)										
BP2026	104	154	204	254	304	304	304	304	304	304
Nieuw voorstel (BP27)	104	126	148	170	193	215	237	259	281	304

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de voorgestelde tariefaanpassingen in de afvalstoffenbelasting en de CO₂-heffing industrie voor AVI's is om de negatieve effecten van de in het Belastingplan 2026 opgenomen maatregelen voor de sector te beperken en tegelijkertijd de positieve effecten van het pakket - zoals het bieden van een extra verduurzamingsprikkel - te behouden. Met dit maatregelenpakket wordt de lastendruk verlaagd ten opzichte van de eerdere technische invulling uit het Belastingplan 2026. Het beperkt de risico's van een hoge afvalverwerkingsprijs ten opzichte van buurlanden, zoals eerder beschreven in deze toelichting. Tegelijkertijd blijft de prikkel bestaan om het aanbod van te verbranden afval te verminderen en CCS toe te passen. Daarnaast blijft een deel van de voorziene budgettaire opbrengst uit het Belastingplan 2026 met deze maatregelen behouden. Verwacht wordt dat de poorttarieven bij AVI's als gevolg van deze maatregelen zullen stijgen, maar in mindere mate dan onder het maatregelenpakket uit Belastingplan 2026. De netto-import zal naar verwachting nog steeds aanzienlijk afnemen. Het maatregelenpakket zorgt ten opzichte van het Belastingplan 2026 naar verwachting voor een structurele afvaltoename van 0,26 Mton verbrand afval, 0,03 Mton gestort afval en een emissietoename van 0,25 Mton fossiele CO₂-uitstoot ten opzichte van de maatvoering uit het Belastingplan 2026. De afvaltoename is gebaseerd op de prijselasticiteiten uit de evaluatie afvalstoffenbelasting en de eerder genoemde impactanalyse van Trinomics.

Met dit wetsvoorstel wordt de voorziene budgettaire opbrengst uit het Belastingplan 2026 verlaagd, maar blijft van substantiële omvang. Het doel van het wetsvoorstel in het Belastingplan 2026 was mede budgettair van aard. In algemene zin is in de evaluatie van de afvalstoffenbelasting¹¹² geconcludeerd dat de afvalstoffenbelasting zeer doeltreffend is in het genereren van inkomsten voor het Rijk, en een financieel doelmatig instrument is. Bij de raming is rekening gehouden met de gedragseffecten die door deze maatregel worden veroorzaakt. De beoogde doelen worden gerealiseerd met slechts een beperkte aanpassing van wet- en regelgeving en een beperkte impact op de uitvoering. Vanuit dat perspectief beschouwt het kabinet de maatregelen als doeltreffend en doelmatig.

De volgende evaluatie van de afvalstoffenbelasting staat gepland in 2031. Hierin zullen de maatregelen uit BP26 en dit Belastingplan worden meegenomen.

¹¹² Kamerstukken I 2024/25, 36418, AV, blq-11779977.

Uitvoeringsgevolgen

De verlaging van de tarieven van de afvalstoffenbelasting ten opzichte van het Belastingplan 2026 is voor de Belastingdienst een parameterwijziging. Deze aanpassing kan tijdig worden gedaan en is per 1 januari 2027 uitvoerbaar voor de Belastingdienst.

De aanpassingen aan de CO₂-heffing industrie in dit wetsvoorstel zijn door de NEa informeel getoetst op uitvoerbaarheid. Het wetsvoorstel betreft uitsluitend wijzigingen van bestaande parameters. De uitvoeringsgevolgen zijn daarom beperkt. Het wetsvoorstel is uitvoerbaar per 01-01-2027. Aangezien dit wetsvoorstel slechts zeer beperkte uitvoeringsgevolgen heeft, is in overleg met de NEa besloten dat de informele Uitvoeringstoets volstaan en geen formele uitvoeringstoets is aangevraagd.

Wat betreft de uitvoering van de CO₂-heffing voor AVI's is het relevant dat er een herzieningsvoorstel ligt voor het Europese Emissiehandelssysteem (EU ETS), waarin de Europese Commissie voorstelt om AVI's in de periode 2031-2034 geleidelijk onder het EU ETS te brengen. Als AVI's onder het EU ETS in aanmerking komen voor kosteloze toewijzing en tegelijkertijd nog dispensatierechten ontvangen onder de CO₂-heffing zal moeten worden bezien welke gevolgen dit heeft voor de wijze van berekening van de dispensatierechten. Dit kan leiden tot nieuwe aanpassingen aan de CO₂-heffing voor AVI's, ten behoeve van navolgbaarheid en een efficiënte uitvoering.

Het kabinet beoogt met dit wetsvoorstel om, na een periode van meerdere beleidswijzigingen en een technische invulling, een stabiel pad neer te leggen richting 2035 en zo de investeringszekerheid te vergroten.

5.22 Verhoging tarief belasting op leidingwater

Met de belasting op leidingwater wordt er belasting geheven over de levering van leidingwater, al dan niet van drinkwaterkwaliteit. De belasting kent op dit moment een heffingsplafond van 50.000 kubieke meter. Dit plafond zorgt ervoor dat verbruikers van leidingwater alleen belasting betalen over de eerste 50.000 kubieke meter geleverd leidingwater per jaar per aansluiting. Bij BP26 is geregeld dat per 2027 het heffingsplafond komt te vervallen. Dit zorgt ervoor dat belasting wordt geheven over het volledige waterverbruik. Ook geeft het verbruikers die nu profiteren van het heffingsplafond een aanvullende prikkel om waterverspilling tegen te gaan. Aanvullend is bij BP26 geregeld dat per 2027 de belastinggrondslag wordt versmald naar water van drinkwaterkwaliteit. Het beprijzen van enkel hoogwaardig gezuiverd water, hier gericht op water van drinkwaterkwaliteit, draagt bij aan de inzet voor 'het juiste water voor het juiste verbruik'.

Met dit wetsvoorstel wordt geregeld dat de belasting op leidingwater per 2027 wordt verhoogd met 10 cent per kubieke meter geleverd leidingwater (per 2027 wordt hier uitsluitend water van drinkwaterkwaliteit mee bedoeld). Het tarief is dit jaar 43,7 eurocent/m³ en stijgt hiermee vanaf 2027 naar 53,7 eurocent per kubieke meter (in prijspeil 2026). Het tarief wordt jaarlijks geïndexeerd.

De tariefsverhoging heeft als voornaamste doel om extra budgettaire inkomsten voor de overheid te genereren. Daarnaast geeft een hogere belasting op leidingwater verbruikers van hoogwaardig gezuiverd water een aanvullende prikkel om waterverspilling tegen te gaan. In tijden van toenemende droogte wordt dit steeds belangrijker. De tariefsverhoging levert naar verwachting een beperkte extra waterbesparing op, zoals onderzocht door Witteveen+Bos¹¹³.

De belasting op leidingwater is slechts een van de onderdelen van de kostprijs van water. De voorgestelde tariefsverhoging met 10 cent per kubieke meter leidingwater, leidt voor eindverbruikers tot een stijging van de kostprijs van leidingwater met circa 4%. Een gemiddeld huishouden met kinderen verbruikt circa 155 kubieke meter leidingwater per jaar¹¹⁴, wat een lastenstijging van circa 15 euro per jaar betekent. In onderstaande tabel 6 is het verwachte lasteneffect van deze maatregel voor bedrijven weergegeven. Het lasteneffect varieert sterk, want er is een grote spreiding in het waterverbruik.

Tabel 6 – Effect tariefsverhoging belasting op leidingwater voor verschillende bedrijfsprofielen

Type bedrijf naar verbruik in m ³ /j	Aantal bedrijven	Maximale lastenstijging (in €/j)	Voorbeeld van sector die gemiddeld 'veel' getroffen wordt door variant
0-300 m³/j	235.941	30	Bv. Zwembaden, autowasstraten met beperkte toepassing van waterrecycling
300 - 10.000 m³/j	21.413	1000	
10.000-15.000 m³/j	1.946	1500	
15.000 - 25.000 m³/j	1.420	2500	Bv. farmaceutische- en voedingsmiddelenindustrie en ziekenhuizen
25.000 - 120.000 m³/j	1.397	12.000	
>120.000m³/j	276	>	

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft primair een budgettair doel. De verwachting is dat de maatregel de beoogde opbrengst – van € 111 miljoen structureel – zal behalen waarmee de maatregel doeltreffend is. De tariefsverhoging komt neer op een stijging van de totale kostprijs van leidingwater voor verbruikers met circa 4% per kubieke meter. Gemiddeld genomen gaat het hiermee om een beperkte lastenverzwaring, die wordt geïnstrumenteerd via een parameterwijziging van een bestaande belasting. Hiermee is het voorstel doelmatig. In 2031 wordt de belasting op leidingwater geëvalueerd. Hierin zal ook de doelmatigheid en doeltreffendheid van de voorgestelde tariefsverhoging worden geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

¹¹³ Witteveen+Bos, Verkenning beprijzen waterverbruik, 2024. Dat de waterbesparing naar verwachting bescheiden is, komt door de lage prijselasticiteit van water. Dat wil zeggen dat verbruikers over het algemeen beperkt reageren op prijsveranderingen van water.

¹¹⁴ <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/aanvullende-statistische-diensten/2022/watergebruik-thuis---wgt---2021/4-totaal-watergebruik>

De verhoging van het tarief van de belasting op leidingwater is een parameterwijziging. De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar per de voorgestelde inwerkingsdatum van 1 januari 2027. Drinkwaterbedrijven dienen de tariefverhoging te verwerken in de waterfactuur voor klanten.

5.23 Tariefsverlaging vliegbelasting

Differentiatie van het tarief van de vliegbelasting per 2027

Per 1 januari 2027 wordt ingevolge de Wet differentiatie vliegbelasting het tarief van de vliegbelasting gedifferentieerd naar afstand, gebaseerd op de eindbestemming van de passagier. De tariefhoogte (prijspeil 2027) wordt per 2027 bepaald aan de hand van een indeling in drie categorieën:

- a) laag tarief: voor eindbestemmingen in staten die zijn opgenomen in bijlage A¹¹⁵ bij de Wet belastingen op milieugrondslag geldt een tarief van € 31,04 per passagier;
- b) midden tarief: voor eindbestemmingen in staten die zijn opgenomen in bijlage B¹¹⁶ bij de Wet belastingen op milieugrondslag geldt een tarief van € 49,87 per passagier;
- c) hoog tarief: voor eindbestemmingen in staten die niet in bijlage A of bijlage B¹¹⁷ bij de Wet belastingen op milieugrondslag zijn opgenomen geldt een tarief van € 74,81 per passagier.

De differentiatie van het tarief van de vliegbelasting per 2027 zorgt voor een hogere mate van internalisatie van de externe kosten van de luchtvaart, met name bij langere afstanden. Hiernaast zorgt de maatregel naar verwachting voor een reductie van de CO₂-uitstoot van het vliegverkeer vanaf Nederlandse luchthavens van 1,6% tot 1,8%. Hiernaast kent de maatregel een budgettaire opbrengst van € 271 miljoen (prijspeil 2027).

Verlaging van het hoogste tarief

De vliegbelasting wordt door de belastingplichtigen, zijnde de exploitanten van de luchthavens, gefactureerd aan de luchtvaartmaatschappijen die vliegen vanaf de desbetreffende luchthavens. De luchtvaartmaatschappijen rekenen de vliegbelasting vervolgens deels of geheel door in de prijs van een vliegticket. Het deel van de vliegbelasting dat niet wordt doorgerekend in de prijs van een vliegticket is dus een kostenpost voor de luchtvaartmaatschappij. Hiernaast nemen luchtvaartmaatschappijen de hoogte van de vliegbelasting mee in hun overweging om wel of niet van een bepaalde luchthaven te vliegen. Duitsland heeft er recent voor gekozen de tarieven in de Duitse vliegbelasting per 1 juli 2026 te verlagen. Hierdoor zijn het lage, midden en hoge tarief in Duitsland lager dan de Nederlandse tarieven per 2027. Daarnaast heeft België de voorgenomen verhoging van de vliegbelasting naar € 10 verlaagd naar € 7.

In het Coalitieakkoord is tevens afgesproken om in te zetten op een geharmoniseerde Europese vliegbelasting. Dit in plaats van een nationale belasting. Verlaging van het hoge tarief in Nederland

¹¹⁵ Bijlage A bij de Wet belastingen op milieugrondslag bevat staten of gebieden niet verder dan ca. 2.000 km gelegen vanaf Amsterdam. Ook het Caribisch deel van het Koninkrijk is opgenomen in bijlage A.

¹¹⁶ Bijlage B bij de Wet belastingen op milieugrondslag bevat staten of gebieden tussen ca. 2.000 km en ca. 5.500 km vanaf Amsterdam.

¹¹⁷ Dit betreft staten of gebieden verder dan ca. 5.500 km vanaf Amsterdam.

naar hetzelfde niveau als het hoge tarief in de Duitse vliegbelasting is een stap in de richting van harmonisatie.

Om – ten opzichte van de situatie die per 2027 zou ontstaan op grond van de Wet differentiatie vliegbelasting – de kosten van luchtvaartmaatschappijen die vliegen vanaf Nederlandse luchthavens te verlagen en een gelijk speelveld te creëren met omliggende landen, stelt het kabinet voor om het hoge tarief van de vliegbelasting per 2027 te verlagen naar € 59,43 (prijsspeil 2027). Dit tarief geldt voor bestemmingen zoals de Verenigde Staten, Zuid-Afrika en Indonesië en is met de voorgestelde wijziging gelijk aan het hoge tarief in de Duitse vliegbelasting. De verlaging van het hoge tarief kan leiden tot een verbetering van de netwerkkwaliteit voor intercontinentale bestemmingen en de verbondenheid van Nederland. De effecten van de gedifferentieerde vliegbelasting op de netwerkkwaliteit zijn op grond van onderzoek van CE Delft naar verwachting beperkt. Het principe dat een hogere belasting geldt voor vluchten over langere afstanden, blijft onverkort van kracht.

Deze verlaging veroorzaakt een structurele budgettaire derving van € 61 mln. vanaf 2027.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Zoals aangegeven stelt het kabinet voor het hoge tarief van de vliegbelasting per 2027 te verlagen naar € 59,43 met als doel de kosten van luchtvaartmaatschappijen die vliegen vanaf Nederlandse luchthavens te verlagen, de verbondenheid van Nederland en de netwerkkwaliteit voor intercontinentale bestemmingen te verbeteren en een gelijk speelveld te creëren met omliggende landen. Dit ten opzichte van de situatie die per 2027 zou ontstaan op grond van de Wet differentiatie vliegbelasting.

Ten opzichte van de situatie die per 2027 zou ontstaan op grond van de Wet differentiatie vliegbelasting, zorgt de maatregel ervoor dat de kosten van luchtvaartmaatschappijen die vliegen van Nederlandse luchthavens lager worden. Door deze relatieve kostenverlaging wordt het voor luchtvaartmaatschappijen naar verwachting ook aantrekkelijker om vanaf Nederlandse luchthavens te vliegen naar bestemmingen die vallen onder het hoge tarief. Ook wordt hiermee een gelijk speelveld gecreëerd door het hoge tarief te laten aansluiten op het hoge tarief in de Duitse vliegbelasting. Voornoemde maakt de maatregel doeltreffend.

De maatregel is echter in mindere mate doelmatig. Zo bevoordeelt de verlaging slechts luchtvaartmaatschappijen die vluchten hebben die onder het hoge tarief vallen.

Luchtvaartmaatschappijen met alleen vluchten in het lage of midden tarief ondervinden geen voordeel van de verlaging. Voor dergelijke maatschappijen vindt dus geen verlaging van de kosten plaats en wordt ook geen gelijk speelveld gecreëerd.

Hiernaast staat de maatregel haaks op de doelen van de differentiatie van het tarief van de vliegbelasting, zijnde een hogere mate van internalisatie van de externe kosten van luchtvaart en het behalen van een budgettaire opbrengst. De maatregel zorgt juist voor een lagere mate van internalisatie van de externe kosten van luchtvaart voor vluchten vallend onder het hoge tarief. Daarnaast leidt de maatregel ook tot een structurele budgettaire derving.

De maatregel zal meelopen in de evaluatie van de vliegbelasting in 2028. Daarnaast zullen de effecten van de differentiatie van het tarief van de vliegbelasting, inclusief de verlaging van het hoge tarief structureel worden gemonitord, zoals toegezegd tijdens de Algemene Financiële

Beschouwingen van 18 november 2025.¹¹⁸ Hierbij zullen de feitelijke effecten op onder meer de passagiersstromen¹¹⁹ en opbrengsten in kaart worden gebracht. Deze monitoring vindt plaats naast de jaarlijkse monitoring van de netwerkkwaliteit van de Nederlandse luchthavens¹²⁰ en de Benchmark luchthavengelden en overheidsheffingen.¹²¹

Uitvoeringsgevolgen

De verlaging van het hoge tarief van de vliegbelasting betreft een parameterwijziging. De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar per de voorgestelde inwerkingsdatum van 1 januari 2027.

5.24 Wijziging verlaagd energiebelastingtarief glastuinbouw

In 2022 is tussen de Nederlandse overheid en de glastuinbouwsector het convenant "Energietransitie Glastuinbouw 2022-2030" afgesloten. Hierin is onder andere afgesproken om de broeikasgasemissies te reduceren naar maximaal 4,3 Mton restemissie in 2030 en om via een mix van subsidiëren en beprijzen tuinbouwbedrijven te stimuleren om hun broeikasgasemissies voldoende te reduceren. Via het pakket Belastingplan 2024 heeft de beprijzing vorm gekregen via aanpassing van de energiebelasting en de introductie van een CO₂-heffing voor de glastuinbouw met als doel om het sectordoel te borgen. De eerste aanpassing betreft in de eerste plaats het gefaseerd afschaffen van de verlaagde energiebelastingtarieven glastuinbouw. Deze tarieven worden vanaf 2025 stapsgewijs ieder jaar verhoogd, totdat in 2035 de reguliere energiebelastingtarieven ook gelden voor de glastuinbouw. In de tweede plaats wordt vanaf 2025 de generieke inputvrijstelling in de energiebelasting voor gebruik van aardgas in warmtekrachtkoppelinginstallaties (WKK's) stapsgewijs richting 2030 beperkt, waardoor over een groter deel van het aardgasverbruik van de WKK energiebelasting moet worden betaald. Tegenover deze beprijzende maatregelen staan subsidies klaar om de glastuinbouwsector te helpen verduurzamen. Zo is in het Klimaat- energiefonds een budget van € 200 miljoen gereserveerd om de randvoorwaarden voor verduurzaming in de glastuinbouwsector te verbeteren.

In het voorjaar van 2025 heeft het kabinet Schoof in principe besloten om het beprijzingspakket voor de glastuinbouw aan te passen¹²². Allereerst is ervoor gekozen om gebruik te maken van de mogelijkheid om de glastuinbouwsector onder het tweede emissiehandelssysteem (ETS2) te laten vallen. Hiertoe is besloten omdat het voor de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa), die ETS2 uitvoert, niet mogelijk is het ETS2 uit te voeren als de glastuinbouwsector wordt uitgezonderd en de energiebedrijven geen mogelijkheid zagen de glastuinbouw op voorhand buiten het ETS2 te houden. De algemene maatregel van bestuur voor de ETS2 opt-in wordt voorbereid om voor het eind van 2026 in het Staatsblad te publiceren. Deze maatregel zal in combinatie met een nader uit

¹¹⁸ Toezegging door Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit, Belastingdienst en Douane Heijnen aan het Eerste Kamerlid Baumgarten (JA21) tijdens de Algemene Financiële Beschouwingen van 18 november 2025.

¹¹⁹ Vlieggedrag van Nederlandse passagiers, waaronder uitwijk naar buitenlandse luchthavens, wordt reeds gemonitord, echter niet jaarlijks. Zie voor het meest recente onderzoek: Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid (2024), De Vliegende Hollander 2024, december 2024.

¹²⁰ SEO (2025), Monitor netwerkkwaliteit en staatsgaranties, onderzoek uitgevoerd in opdracht van het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat, mei 2025.

¹²¹ SEO (2025), Benchmark luchthavengelden en overheidsheffingen, onderzoek uitgevoerd in opdracht van het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat, februari 2025.

¹²² Kamerstukken II 2024-2025, 33043, nr. 114.

te werken kostencompensatieregeling in beginsel de bestaande CO₂-heffing glastuinbouw gaan vervangen. In het voorjaar van 2027 neemt het kabinet een besluit over de hoogte van de netto CO₂-prijs die nodig is om het afgesproken restemissiedoel van 4,3 Mton in 2030 te borgen, alsmede over de CO₂-heffing en de kostencompensatieregeling. Daarbij wordt meegewogen de ontwikkeling op de randvoorwaarden voor verduurzaming, de rol van de WKK voor de elektriciteitsinfrastructuur van Nederland en het verminderen van netcongestie, en het transitiepad richting 2035 en 2040. In het convenant is namelijk afgesproken dat de CO₂-heffing glastuinbouw (en later ETS2 in combinatie met een kostencompensatieregeling) voldoende hoog is om te borgen dat het afgesproken klimaatdoel voor de glastuinbouwsector in 2030 wordt gehaald en dat de randvoorwaarden op orde zijn. Het kabinet zal tevens in het voorjaar van 2027 een besluit nemen over het transitiepad en bijbehorend (faciliterend en beprijzend) beleid voor de glastuinbouwsector over de periode 2030-2040.

Het kabinet is voornemens om per 1 januari 2027 voor energieleveranciers een verplichting in te voeren om jaarlijks een bepaalde hoeveelheid groen gas te leveren aan eindgebruikers in Nederland. Hiertoe heeft het kabinet het wetsvoorstel Wet bijmengverplichting groen gas ingediend.¹²³ Voor de groep eindgebruikers gaat het om de afnemers die binnen de ETS2-afbakening vallen. Dat betekent dat door de opt-in van de glastuinbouw in het ETS2, de bijmengverplichting groen gas ook voor de glastuinbouwsector gaat gelden. Het doel van deze bijmengverplichting is om de groei van de productie van groen gas in Nederland te stimuleren, zodat de afhankelijkheid van aardgas wordt verminderd en een bijdrage wordt geleverd aan de noodzakelijke omschakeling naar klimaatneutrale energiebronnen.

De meerprijs van groen gas leidt tot extra financiële lasten voor tuinbouwbedrijven. Daarom is in het voorjaar van 2025 afgesproken dat de glastuinbouw via aanpassing van de verlaagde energiebelastingtarieven tot en met 2030 wordt gecompenseerd voor de meerprijs van groen gas. Na 2030 loopt de compensatie stapsgewijs af, zodat de verlaagde energiebelastingtarieven glastuinbouw per 2035 volledig zijn uitgefaseerd, zoals vastgelegd in het pakket Belastingplan 2024.

Het kabinet heeft ervoor gekozen om met het onderhavige wetsvoorstel enkel de meerkosten van de bijmengverplichting groen gas voor 2027 te compenseren via de energiebelasting. Zoals hiervoor is opgemerkt neemt het kabinet in het voorjaar van 2027 een besluit over de herijking van de netto CO₂-prijs. In dat kader zal het kabinet ook een besluit nemen over de vorm van compensatie voor de bijmengverplichting in de periode na 2027 en de invulling van de middelen die in het Klimaat- energiefonds zijn gereserveerd voor de glastuinbouwsector. Dit zal worden gezien in samenhang met de besluitvorming in het voorjaar van 2027 over de maatvoering en inrichting van het instrumentarium, waaronder beprijzing, voor de glastuinbouwsector richting 2040. De compensatie in de energiebelasting in 2027 vindt uitsluitend doorgang indien de bijmengverplichting groen gas per 1 januari 2027 in werking treedt. Indien de bijmengverplichting

¹²³ Kamerstukken 36947.

groen gas niet per 1 januari 2027 wordt ingevoerd, vindt de compensatie via de energiebelasting in 2027 geen doorgang.

Voor 2027 gaat het kabinet uit van een maximale meerprijs van groen gas van 1,5 cent per m³ aardgas. Dit is gebaseerd op de buy-out prijs die energieleveranciers in 2027 moeten betalen als ze (deels) niet aan de bijmengverplichting kunnen voldoen. In werkelijkheid zullen de kosten voor de glastuinbouwsector naar verwachting iets lager liggen. Na inwerkingtreding van de bijmengverplichting komt hier steeds beter zicht op. Deze inzichten worden meegenomen in de vormgeving van de compensatie in latere jaren.

Naast verlaging van de energiebelastingtarieven in de schijven waarvoor al een verlaagd energiebelastingtarief geldt (tot 1 miljoen m³ aardgas), wordt het verlaagde energiebelastingtarief voor de glastuinbouw in 2027 uitgebreid naar de derde schijf voor de glastuinbouw tot 10 miljoen m³ aardgas. Er is gekozen voor uitbreiding van het verlaagde tarief naar de derde schijf voor de glastuinbouw, zodat de meerkosten van de bijmengverplichting voor grotere verbruikers gerichter kunnen worden gecompenseerd.

In de energiebelasting is een deel van het aardgasverbruik dat wordt gebruikt in een WKK vrijgesteld, terwijl voor dit deel van het aardgas wel de meerprijs van de bijmengverplichting groen gas geldt. Om dit te compenseren is de tariefsverlaging in de energiebelasting in termen van eurocent per m³ aardgas groter dan de meerkosten van de bijmengverplichting groen gas. In tabel 7 is voor een aantal representatieve bedrijfsprofielen berekend hoe hoog de financiële lasten van de bijmengverplichting in 2027 zijn en wordt weergegeven welk compensatiebedrag van de energiebelasting wordt voorgesteld.

Tabel 7: Verlaagde energiebelastingtarieven glastuinbouw in euro/m³ (prijspeil 2026)

	Tarief 2026	Tarief 2027 basispad	Tarief 2027 verlaagd	Mutatie energiebelasting in 2027
0-170.000 m ³	€ 0,18020	€ 0,22224	€ 0,18020	- € 0,04204
170.000-1.000.000 m ³	€ 0,15881	€ 0,18085	€ 0,16038	- € 0,02047
1.000.000-10.000.000 m ³	€ 0,21396	€ 0,22269	€ 0,12025	- € 0,10244
>10.000.000 m ³	€ 0,05313	€ 0,05444	€ 0,05444	n.v.t.

Tabel 8: Microprofielen glastuinbouw: lastenstijging bijmengverplichting en compensatie energiebelasting in euro per jaar (prijspeil 2026)

	Lastenstijging bijmengverplichting 2027	Compensatie energiebelasting 2027
Radijs: 75.000 m ³ , geen WKK	€ 1.125	€ 3.154
Chrysant: 2,2 mln. m ³ , WKK, 63% eigen gebruik	€ 33.000	€ 28.726
Paprika: 3,3 mln. m ³ , WKK, 1% eigen gebruik	€ 49.500	€ 17.133
Potplant: 1,35 mln. m ³ , WKK, 62% eigen gebruik	€ 20.250	€ 15.725
Tomaat: 6 mln. m ³ , WKK, 51% eigen gebruik	€ 90.000	€ 149.122

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de verlaging van de verlaagde energiebelastingtarieven glastuinbouw is om de glastuinbouw te compenseren voor de hogere gasprijs van maximaal 1,5 cent per m³ in 2027 als gevolg van de bijmengverplichting groen gas. Uit de berekeningen op bedrijfsniveau volgt dat de sector gemiddeld genomen volledig wordt gecompenseerd. Het aardgasverbruik in de gehele sector is ongeveer 3 miljard m³ in 2027. Dit betekent dat de bijmengverplichting op sectorniveau in 2027 zorgt voor een kostenstijging van ongeveer € 45 miljoen, terwijl het financieel voordeel van de verlaging van de energiebelasting voor de glastuinbouw ongeveer € 51 miljoen bedraagt. Tegelijkertijd blijkt uit de berekeningen dat de compensatie op bedrijfsniveau verschilt. Het is echter niet mogelijk om de compensatie exact aan te laten sluiten op bedrijfsniveau. Dit komt doordat voor elk afzonderlijk bedrijf de verhouding tussen totaalverbruik en belast verbruik anders is. Die verschillende verhoudingen ontstaan door verschillen in verbruik van aardgas ((hulp)ketel tegenover WKK) en verschillen in opwek met WKK voor eigen gebruik en levering aan het net. Het totaalverbruik is van belang voor de lastenstijging als gevolg van de bijmengverplichting, terwijl het belaste verbruik bepaalt hoe hoog de compensatie via de energiebelasting is. Hiermee is het voorstel beperkt doeltreffend in het compenseren van de extra kosten voor individuele bedrijven. Doordat compensatie loopt via de energiebelasting en daardoor niet goed kan worden gericht is de maatregel ook beperkt doelmatig.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De mogelijke verlaging van energiebelastingtarieven voor aardgas dat wordt ingezet voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten betreft een

parameterwijziging. Deze aanpassing kan tijdig worden gedaan en is per 1 januari 2027 uitvoerbaar voor de Belastingdienst.

5.25 Verhoging belastingvrije kilometervergoeding en aanverwante regelingen BES-eilanden

Ook op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (BES-eilanden) worden burgers hard geraakt door de hogere brandstofprijzen. Daarom wordt voorgesteld de maximale bedragen die belastingplichtigen op de BES-eilanden voor autokosten, onbelaste kilometervergoedingen en buitengewone lasten in aanmerking mogen nemen te verhogen.

Verhoging belastingvrije kilometervergoeding en aanverwante regelingen BES-eilanden

Ook op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (BES-eilanden) worden burgers hard geraakt door de hogere brandstofprijzen. Daarom wordt voorgesteld de maximale bedragen die belastingplichtigen op de BES-eilanden voor autokosten, onbelaste kilometervergoedingen en buitengewone lasten in aanmerking mogen nemen te verhogen.

Voorgesteld wordt dat het maximale bedrag dat belastingplichtigen op de BES-eilanden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 voor de inkomstenbelasting bij de bepaling van het belastbare inkomen in aftrek mogen brengen op inkomsten uit arbeid, bedrijf en beroep bij gebruik van de eigen auto te verhogen van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer. Omdat de belastingvrije kilometervergoeding voor de loonbelasting op de BES-eilanden wettelijk is gekoppeld aan dit maximumbedrag, wordt voorgesteld dat de werkgever ook met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 USD 0,22 per kilometer onbelast aan werknemers mag vergoeden. Tot slot wordt voorgesteld ook het maximumbedrag dat voor autokosten mag worden meegenomen bij het bepalen van het betreffende deel van de buitengewone lasten voor de inkomstenbelasting op de BES-eilanden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 te verhogen van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer. Het gaat hierbij om autokosten die verband houden met uitgaven ter zake van ziekte, invaliditeit, bevalling en overlijden van de belastingplichtige of bepaalde familieleden. De reden voor terugwerkende kracht van deze maatregelen is dat het naast elkaar bestaan van twee reiskostenregimes in hetzelfde kalenderjaar een ingrijpende structuurwijziging met zich mee zou brengen voor de uitvoering waardoor de maatregelen voor de Belastingdienst onuitvoerbaar zouden worden. De voorgestelde maatregelen strekken tot codificatie van het goedkeurend beleidsbesluit fiscale maatregelen naar aanleiding van de energieschok dat op 17 mei 2026 is gepubliceerd.¹²⁴ Voor de afweging of het aanvaardbaar is om een dergelijk beleidsbesluit te nemen, is uitgegaan van het voor de fiscaliteit vastgestelde afwegingskader. In de toelichting op het goedkeurend beleidsbesluit is dat ook uitgebreid gemotiveerd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het kabinet wil ervoor zorgen dat huishoudens en bedrijven niet direct in de problemen komen door de gestegen brandstofprijzen. Met de verhoogde aftrek voor autokosten voor inkomsten uit

¹²⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 mei 2026, nr. 2026-8260 over fiscale maatregelen voor Nederland en Caribisch Nederland naar aanleiding van de energieschok (Beleidsbesluit fiscale maatregelen naar aanleiding van de energieschok).

arbeid, bedrijf en beroep voor de inkomstenbelasting geeft het kabinet belastingplichtigen ruimte om de gestegen kosten daarmee te compenseren. Daarmee is deze maatregel doeltreffend. Voor de automatisch daaruit voortvloeiende verhoging voor de belastingvrije kilometervergoeding voor de loonbelasting geldt dat deze alleen compensatie voor hogere kosten biedt aan werknemers van werkgevers die bereid zijn een (hogere) reiskostenvergoeding te verstrekken. Omdat werkgevers hiertoe niet verplicht zijn, wordt dat doel mogelijk niet bij alle werknemers bereikt. Deze verhoging is daardoor in sommige situaties minder doeltreffend. Het kabinet wil er ook voor zorgen dat huishoudens die nu al relatief veel uitgaven voor buitengewone lasten hebben (kosten voor ziekte, invaliditeit, bevalling en overlijden) niet direct in de problemen komen door de gestegen brandstofprijzen. Met de verhoogde aftrek voor autokosten voor de bepaling van de hoogte van de aftrek voor buitengewone lasten geeft het kabinet die groep belastingplichtigen ruimte om de gestegen kosten daarmee te compenseren. Daarmee is ook deze maatregel doeltreffend. De maatregelen zijn doelmatig, omdat de voordelen vooral terechtkomen bij belastingplichtigen die daadwerkelijk hogere kosten voor het gebruik van hun auto maken. Vanwege het ontbreken van elke vorm van openbaar vervoer op de BES-eilanden is het aantal inwoners die een auto bezit relatief groot. Gezien de beperkte omvang en impact van de maatregelen is niet voorzien in een afzonderlijke evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde maatregelen hebben geen of beperkte uitvoeringsgevolgen en zijn met terugwerkende kracht uitvoerbaar per 1 januari 2026.

5.26 Verlaging benzineaccijns BES-eilanden

In het verlengde van de in dit wetsvoorstel opgenomen accijnsmaatregel (accijnskorting ongelode benzine) in Europees Nederland wordt voorgesteld om op de BES-eilanden een tijdelijke verlaging van de accijns op benzine door te voeren. Deze tijdelijke verlaging geldt voor de periode 1 januari 2027 tot en met 31 december 2027. Deze tijdelijke verlaging bedraagt op Bonaire 5,5 dollarcent per liter en op Sint Eustatius en Saba 4,19 dollarcent per liter.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De verwachte effecten van de maatregel wat betreft doeltreffendheid en doelmatigheid zijn vergelijkbaar met de voorgestelde accijnskorting voor ongelode benzine in Europees Nederland. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het fiscale stelsel van de BES-eilanden wat betreft brandstoffen uitsluitend een accijns op benzine kent.

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde maatregelen hebben geen of beperkte uitvoeringsgevolgen.

5.27 Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing

De vrachtwagenheffing is op 1 juli 2026 gestart. Houders van een vrachtwagen betalen sinds die datum een heffing, waarvan de hoogte wordt bepaald door het tarief dat voor de betreffende vrachtwagen geldt, vermenigvuldigd met het aantal kilometers dat de betreffende vrachtwagen rijdt op de heffingsplichtige wegen. De tarieven en heffingsplichtige wegen zijn vastgelegd in de Wet vrachtwagenheffing.

Naar aanleiding van de uitzonderlijke stijging van de brandstofprijzen als gevolg van het conflict in het Midden-Oosten en de daarmee samenhangende verstoringen op de energiemarkten, heeft de Tweede Kamer via de motie-Flach c.s.¹²⁵ en de motie-Eerdmans/Wilders¹²⁶ verzocht om de tarieven van de vrachtwagenheffing tijdelijk te verlagen. Het kabinet heeft de moties uitgevoerd. De Tweede Kamer is op 22 mei 2026¹²⁷ geïnformeerd over een tijdelijke verlaging van de tarieven met 22,3% van 1 september 2026 tot en met 31 december 2026.

De vrachtwagenheffing is een heffing als bedoeld in artikel 104 van de Grondwet. Deze heffing en ook de hoogte ervan dienen in een wet in formele zin te worden vastgelegd. Gelet op de acute omstandigheden en het belang om de maatregel op korte termijn effect te laten hebben, is, vooruitlopend op een wijziging van de wet en (tot aan inwerkingtreding van deze wijziging) in afwijking van de in de wet vastgestelde tarieven, door middel van een goedkeurend beleidsbesluit¹²⁸ goedkeuring verleend om tijdelijk lagere tarieven toe te passen voor de vrachtwagenheffing. Voor de afweging of het aanvaardbaar is om een dergelijk beleidsbesluit te nemen, is uitgegaan van het voor de fiscaliteit vastgestelde afwegingskader. Met inachtneming van het afwegingskader voor beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving, is onderbouwd dat naar aanleiding van een uitzonderlijke stijging van de brandstofprijzen als gevolg van conflict in het Midden-Oosten, en samenhangende verstoringen op de energiemarkten, de transportsector hard wordt geraakt. Dit geldt met name voor ondernemers die voor hun bedrijfsvoering afhankelijk zijn van het gebruik van vrachtwagens. De stijging van de brandstofprijzen raakt deze ondernemers daarom rechtstreeks in hun bedrijfsresultaat. De tijdelijke tariefsverlaging van de vrachtwagenheffing is een op deze groep gerichte maatregel. In de toelichting op het goedkeurend beleidsbesluit is dat ook gemotiveerd, en is aangekondigd dat de wijziging van de tarieven wordt opgenomen in het BP 2027, om daarmee te voorzien in de benodigde wettelijke grondslag¹²⁹.

Motivering tariefverlaging

Het tarief van de vrachtwagenheffing is vastgelegd in artikel 5, eerste lid, onderdelen a tot en met c, van de Wet vrachtwagenheffing. Het tarief bestaat uit drie componenten: een infrastructuurheffing (onderdeel a), een externekostenheffing in verband met luchtkwaliteit en geluidshinder (onderdeel b) en een externekostenheffing in verband met CO₂-emissies (onderdeel c). Voor al deze componenten geldt dat het tarief afhankelijk is van het gewicht (maximummassa van de combinatie), de CO₂-emissieklasse en de euro-emissieklasse van de vrachtwagen.

¹²⁵ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 30.

¹²⁶ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 4.

¹²⁷ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 37.

¹²⁸ Besluit van de Minister van Infrastructuur en Waterstaat van 22 mei 2026, nr. IENW/BSK-2026/84850, houdende goedkeuring om vooruitlopend op wijziging van de Wet vrachtwagenheffing tijdelijk lagere tarieven voor de vrachtwagenheffing toe te passen dan in die wet zijn vastgesteld (Goedkeurend beleidsbesluit tijdelijke verlaging tarieven Wet vrachtwagenheffing), Stcrt. 2026, 18058.

¹²⁹ Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1329.

Bij het verlagen van de tarieven is gekozen voor een eenvoudige en uitlegbare aanpassing, die ook kan rekenen op draagvlak van vervoerspartijen TLN, evofenedex en VERN. Concreet betekent dit een verlaging van 22,3% van alle tariefcomponenten van 1 september tot en met 31 december 2026.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel is gericht op groepen ondernemers en vervoerders die sterk afhankelijk zijn van wegvervoer en daardoor in sterke mate op zakelijk gebied worden geraakt door de gestegen brandstofprijzen. Een tijdelijke verlaging van de vrachtwagenheffing is in dat licht een doeltreffend instrument om, in lijn met eerdergenoemde motie-Flach c.s., juist deze groepen een gerichte tegemoetkoming te bieden in de lasten die samenhangen met het voertuiggebruik. Daarmee sluit de maatregel aan bij het doel om ondernemers en vervoerders die relatief sterk afhankelijk zijn van wegvervoer tijdelijk te ondersteunen.

De maatregel is daarnaast doelmatig, omdat hij ten goede komt aan de vervoerspartijen. Zoals in het beleidsbesluit onderbouwd, is in gesprek met vervoerspartijen en met de wens om de tariefaanpassing eenvoudig en uitlegbaar te houden, gekozen voor een variant waarbij alle houders profiteren van dezelfde procentuele korting op het tarief. Houders van vrachtwagens hoeven zelf geen actie te ondernemen om in aanmerking te komen voor de verlaagde tarieven. De tarieven (en dus ook de verlaagde tarieven) worden door de dienstaanbieders van de vrachtwagenheffing aan hen gefactureerd. Gezien het tijdelijke karakter en de terugwerkende kracht is een afzonderlijke evaluatie niet voorzien. Wel worden op basis van artikel 34 van de Wet vrachtwagenheffing de doeltreffendheid en effecten van de Wet vrachtwagenheffing geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen

RDW is de centrale uitvoeringsorganisatie van de vrachtwagenheffing. Voorafgaand aan het vaststellen van het goedkeurend beleidsbesluit heeft overleg plaatsgevonden met RDW, waarbij RDW heeft aangegeven dat de tariefverlaging uitvoerbaar is. De tariefverlaging is al per 1 september 2026 ingegaan en wordt beëindigd met ingang van 1 januari 2027. Er zijn daarmee geen resterende uitvoeringsgevolgen als gevolg van dit wetsvoorstel.

6. Budgettaire aspecten

Het pakket Belastingplan 2027 bestaat uit 5 wetsvoorstellen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2027. In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2027 en een uitsplitsing van de maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2027. De budgettaire effecten per maatregel van de andere 4 wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2027 worden toegelicht in de betreffende memories van toelichting. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen op transactiebasis voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 12 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

De ramingen per maatregel worden nader toegelicht in de bijlage *Ramingstoelichtingen* bij dit wetsvoorstel. Het Centraal Planbureau (CPB) beziet de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2027. Met deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte.¹³⁰ Het CPB heeft het voorlopige resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit.

Bij het doorlopen van het certificeringsproces zijn enkele ramingen herijkt waardoor er een verschil kan ontstaan tussen het lastenbeeld in de Miljoenennota en het Belastingplan. De budgettaire gevolgen van deze herijking worden integraal meegenomen in de voorjaarsbesluitvorming. In tabel 9 worden de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2027 weergegeven.

Tabel 9: Budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2027, in € mln.

Maatregel	2026	2027	2028	2029	2030	2031	Struc.
Belastingplan 2027	-645	-1117	-299	525	673	801	851
Overige Fiscale Maatregelen 2027	0	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet aanvullende veiligheidsregels Wet minimumbelasting 2024	-106	-106	-106	-107	-107	-107	-108
Wetsvoorstel Wet fiscale stimulering startups en scale-ups	0	-49	-49	-50	-51	-52	-19

Tabel 10: Budgettaire effecten van het wetsvoorstel Belastingplan 2027, in € mln.

Maatregel	2026	2027	2028	2029	2030	2031	Struc
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	-144	-185	-222	-216	-211	-206	-206
Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	0	0	0	0	0	0	0
Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)	0	112	112	109	106	104	99
Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	0	0	560	560	560	560	560
Bevriezen aftoppingsgrens pensioen	0	31	66	102	139	182	229
Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	0	123	123	123	123	123	123
Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	0	70	120	120	120	120	120
Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	-226	118	-75	-75	-75	-75	-75
Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	0	-2	-2	-2	-2	-2	-2
Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	0	0	305	305	305	305	305
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's	-160	0	0	0	0	0	0
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor vrachtauto's	-35	0	0	0	0	0	0
Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	0	4	4	4	4	4	4

¹³⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34300, nr. 74.

Indexering alcoholaccijns	0	26	46	69	89	110	129
Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	0	-899	0	0	0	0	0
Verhoging belastingvrije kilometervergoeding en aanverwante regelingen BES-eilanden	0	0	0	0	0	0	0
Verlaging benzineaccijns BES-eilanden	0	-1	0	0	0	0	0
Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing	-80	0	0	0	0	0	0
Verhogen tarief belasting op leidingwater	0	111	111	111	111	111	111
Afschaffen bosbouwvrijstelling	0	0	0	34	34	34	35
Afschaffen verlaagde btw-tarief op luchtballonvaart	0	0	2	2	2	2	2
Afschaffen verlaagd accijnstarief voor kleine brouwerijen	0	0	2	2	2	2	2
Afschaffen startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid	0	0	0	1	1	1	1
Verruimen innovatiebox naar € 100.000	0	-20	-20	-20	-20	-20	-20
Investeringscapaciteit woningcorporaties	0	0	-425	-425	-425	-425	-425
Verlagen tarief vliegbelasting langeafstandsvluchten	0	-61	-61	-61	-61	-61	-61
Verlengen accijnskorting diesel	0	-475	0	0	0	0	0
Langzamer afbouwen accijnskorting op diesel en benzine	0	0	-750	0	0	0	0
Eerbiedigende werking youngtimers en leeftijdsgrens	0	-58	5	-11	-11	-11	-11
Aanpassing afvalpakket	0	-11	-200	-207	-118	-57	-69
Totaal	-645	-1117	-299	525	673	801	851

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

Het kabinet stelt voor om de onbelaste reiskostenvergoeding en de andere forfaitaire aftrekbedragen voor reiskosten binnen de inkomstenbelasting, met terugwerkende kracht per 1 januari 2026 te verhogen van € 0,23 per kilometer naar € 0,25 per kilometer. Dit leidt tot een derving van € 144 miljoen in 2026, oplopend naar € 206 miljoen structureel.

Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

Het kabinet stelt voor om het aftrekpercentage in de energie-investeringsaftrek te verhogen van 40% naar 45,5%. Doordat dit past binnen de budgetreserve van de regeling en het budget zelf niet wordt verhoogd, heeft dit geen budgettaire gevolgen.

Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)

De startersaftrek is een verhoging van de zelfstandigenaftrek (ZA). Een ondernemer die één of meer van de voorgaande vijf jaren geen ondernemer was en waarvoor ook niet meer dan twee keer de ZA is toegepast, kan hier aanspraak op maken. Het kabinet stelt voor om de startersaftrek stapsgewijs af te schaffen. Hierdoor wordt de aftrek in 2027 verlaagd naar € 10 en per 2028 volledig afgeschaft. Dit leidt tot een opbrengst van € 112 miljoen in 2027, aflopend naar € 99 miljoen structureel.

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

Met de aftrek specifieke zorgkosten kunnen burgers onder voorwaarde bepaalde zorgkosten aftrekken van hun inkomen. Het kabinet stelt voor om deze aftrekpost af te schaffen. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 560 miljoen vanaf 2028.

Bevriezen aftoppingsgrens pensioen

Voor inkomen waarover pensioen of lijfrente kan worden opgebouwd geldt op dit moment een maximum van € 137.800 (niveau 2026). Het maximum wordt jaarlijks geïndexeerd met de ontwikkeling van het minimumloon. Het kabinet stelt voor om dit maximum voor zes jaar niet te indexeren. Hierdoor blijft het tot en met 2032 bevroren op het huidige niveau van € 137.800. Dit leidt tot een opbrengst van € 31 miljoen in 2027, oplopend naar € 229 miljoen structureel.

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

De gerichte vrijstelling branche-eigen producten stelt werkgevers in staat fiscaal gefaciliteerd bijvoorbeeld personeelskortingen op producten te verstrekken. Ter uitvoering van de motie Flach c.s.¹³¹ stelt het kabinet voor om deze regeling af te schaffen. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 123 miljoen vanaf 2027.

Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat

Momenteel kan financieel voordeel dat wordt behaald met een instrument dat valutarisico met een deelneming in een vreemde valuta wordt gelopen, worden vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling binnen de bredere vennootschapsbelasting. Het kabinet stelt voor om deze regeling aan te passen. Specifiek dat voor boekjaren op of na 1 januari 2027 enkel het niet-ingeprijsde valutaresultaat van een rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, behoort tot de voordelen uit hoofde van de deelneming. Hierdoor valt het wél ingeprijsde valutaresultaat voortaan niet meer onder de deelnemingsvrijstelling. Dit leidt tot een opbrengst van € 70 miljoen in 2027, oplopend naar € 120 miljoen vanaf 2028.

Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

Het kabinet stelt voor het algemeen woningtarief in de overdrachtsbelasting wat van toepassing is op niet-hoofdverblijfwoningen als huurwoningen met 1%-punt te verlagen. Dit leidt door een anticipatie-effect tot een derving van € 226 miljoen in 2026 en een opbrengst van € 118 miljoen in 2027. Specifiek is de verwachting dat de grondslag van het jaar voor invoering (2026) wordt verschoven naar het jaar van invoering (2027), waardoor de totale grondslag voor de tariefsverlaging in het jaar van invoering toeneemt. Vanaf 2028 leidt de verlaging vervolgens tot een structurele derving van € 75 miljoen.

Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

Momenteel betalen woningcorporaties in sommige gevallen overdrachtsbelasting als er onroerende zaken aan elkaar over worden gedragen. Het kabinet stelt voor dergelijke overdrachten binnen de

¹³¹ Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 30.

sociale activiteiten van woningcorporaties, vrij te stellen van overdrachtsbelasting. Dit leidt tot een structurele derving van € 2 miljoen vanaf 2027.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Voor sierteeltproducten zoals de levering van bloemboeketten, kamerplanten en boomkwekerijproducten (zoals kerstbomen) geldt om dit moment het verlaagde btw-tarief van 9%. Het kabinet stelt voor het verlaagde btw-tarief voor sierteeltproducten af te schaffen waardoor deze producten voortaan onder het algemene btw-tarief van 21% zullen vallen. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 305 miljoen vanaf 2028.

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's

Voor bestelauto's van ondernemers geldt een verlaagd motorrijtuigenbelasting (mrb) tarief. Het kabinet stelt voor om dit mrb-tarief van 1 juli t/m 31 december 2026 te verlagen met 50%. Dit leidt tot een incidentele derving van € 160 miljoen in 2026.

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor vrachtauto's

Voor vrachtauto's geldt vanaf 1 juli 2026 het Europese minimumtarief voor de mrb. Het kabinet stelt voor om dit mrb-tarief van 1 juli t/m 31 december 2026 te verlagen naar nihil. Dit leidt tot een incidentele derving van € 35 miljoen in 2026.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

Het kabinet stelt voor de regeling die voorziet in een gedeeltelijke teruggaaf van accijns voor bio- en hernieuwbare motorbrandstoffen, af te schaffen. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 4 miljoen vanaf 2027.

Indexering alcoholaccijns

In tegenstelling tot andere accijnzen kent de alcoholaccijns momenteel geen indexatiesystematiek. Het kabinet stelt voor om de alcoholaccijns jaarlijks te indexeren. Dit leidt tot een opbrengst van € 26 miljoen in 2027, oplopend naar € 129 miljoen structureel.

Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland

In 2022 is er vanwege de energiecrisis besloten om de accijnstarieven voor benzine, diesel en liquefied petroleum gas tijdelijk te verlagen. Het kabinet stelt voor om de huidige, verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine te verlengen tot 1 januari 2028. Dit leidt tot een incidentele derving van € 899 miljoen euro in 2027.

Verhoging belastingvrije kilometervergoeding en aanverwante regelingen BES-eilanden

Het kabinet stelt voor om het maximale bedrag van de belastingvrije kilometervergoeding en enkele regelingen die hiermee samenhangen op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES-eilanden), met terugwerkende kracht per 1 januari 2026 te verhogen van \$ 0,20 per kilometer naar \$ 0,22 per kilometer. Dit heeft verwaarloosbare budgettaire gevolgen.

Verlaging benzineaccijns BES-eilanden

Het kabinet stelt voor om de benzineaccijns op de BES-eilanden in 2027 tijdelijk te verlagen. Dit leidt tot een incidentele derving van € 1 miljoen in 2027.

Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing

Op 1 juli 2026 is de vrachtwagenheffing in werking getreden. Ter uitvoering van de motie Flach c.s.¹³² stelt het kabinet voor om de vrachtwagenheffing van 1 oktober t/m 31 december 2026 te verlagen. Dit leidt tot een incidentele derving van € 80 miljoen in 2026.

Verhoging tarief belasting op leidingwater

De belasting op leidingwater is een heffing per m³ leidingwater. Het kabinet stelt voor om deze met € 0,1 te verhogen. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 111 miljoen vanaf 2027.

Afschaffen bosbouwvrijstelling

De bosbouwvrijstelling behelst een vrijstelling voor voordelen uit bosbedrijf binnen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Het kabinet stelt voor om deze vrijstelling per 2029 af te schaffen. Dit leidt tot een opbrengst van € 34 miljoen in 2027, oplopend naar € 35 miljoen structureel.

Afschaffen verlaagde btw-tarief op luchtballonvaart

Luchtballonvaart valt onder de bredere categorie van personenvervoer en daarom geldt het lagere tarief van 9%. Het kabinet stelt voor om het verlaagde btw-tarief voor luchtballonvaart per 2028 af te schaffen. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 2 miljoen vanaf 2028.

Afschaffen verlaagd accijnstarief voor kleine brouwerijen

Over bier van kleine brouwerijen wordt een lager accijnstarief geheven dan over bier van grote brouwerijen. Het kabinet stelt voor om dit verlaagde accijnstarief per 2028 af te schaffen zodat ook bij kleine brouwerijen het reguliere accijnstarief wordt geheven. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 2 miljoen vanaf 2028.

Afschaffen startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

Deze regeling regelt dat startende ondernemers met recht op een arbeidsongeschiktheidsverzekering aanspraak kunnen maken op de startersaftrek. De startersaftrek wordt afgeschaft als onderdeel van het energiemaatregelenpakket. Het kabinet stelt voor om ook de hierop uitgezonderde startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid per 2028 af te schaffen. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 2 miljoen vanaf 2029.

Verruiming innovatiebox mkb van € 25.000 naar € 100.000

Het kabinet stelt voor om de forfaitaire regeling binnen de innovatiebox uit te breiden van € 25.000 naar € 100.000. Dit leidt tot een structurele derving van € 20 miljoen vanaf 2027.

Investeringscapaciteit woningcorporaties

¹³² Kamerstukken II 2025/26, 36933, nr. 30.

Met deze maatregel stelt het kabinet voor om woningcorporaties vrij te stellen van de Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD). Dit leidt tot een structurele derving van € 425 miljoen vanaf 2028.

Verlagen tarief vliegbelasting langeafstandsvluchten

Per 2027 wordt de vliegbelasting gedifferentieerd naar afstand. Het kabinet stelt voor om het nieuwe tarief voor langeafstandsvluchten te verlagen naar het niveau van Duitsland. Dit leidt tot een structurele derving van € 61 miljoen vanaf 2027.

Verlengen accijnskorting diesel

In 2022 is er vanwege de energiecrisis besloten om de accijnstarieven voor benzine, diesel en liquefied petroleum gas tijdelijk te verlagen. Het kabinet stelt voor om het huidige, verlaagde accijnstarief voor diesel te verlengen tot 1 januari 2028. Dit leidt tot een incidentele derving van € 475 miljoen euro in 2027.

Langzamer afbouwen accijnskorting op diesel en benzine

In 2022 is er vanwege de energiecrisis besloten om de accijnstarieven voor benzine, diesel en liquefied petroleum gas tijdelijk te verlagen. Het kabinet stelt voor het huidige, verlaagde accijnstarief voor ongelode diesel en benzine te verlengen tot 1 januari 2028 (zie eerdere maatregelen). Het kabinet stelt daarnaast voor om de verlaging deels voort te zetten in 2028. Dit leidt tot een incidentele derving van € 750 miljoen in 2028.

Eerbiedigende werking youngtimers en leeftijdsgrens

Ter uitvoering van de motie Grinwis/Oosterhuis¹³³ stelt het kabinet voor om de youngtimerregeling aan te passen. Hierdoor kan de bestaande groep nog 1 jaar gebruik maken van de regeling, in plaats van dat de leeftijdsgrens per 1 januari 2027 al naar 25 jaar gaat. Daarnaast wordt de leeftijdsgrens structureel verlaagd naar 20 jaar. Dit leidt tot een incidentele derving van € 58 miljoen in 2027, een opbrengst van € 5 miljoen in 2028 en een structurele derving van € 11 miljoen vanaf 2029.

Aanpassing afvalpakket

Ter uitvoering van de motie Stultiens c.s.¹³⁴ stelt het kabinet voor om de aanscherping van de CO₂-heffing voor afvalverbrandingsinstallaties langzamer in te voeren en de verhoging van de afvalstoffenbelasting deels terug te draaien. Dit leidt tot een derving van € 11 miljoen in 2027, € 200 miljoen in 2028, aflopend naar € 69 miljoen structureel.

7. Grenseffecten

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

¹³³ Kamerstukken II 2025/26, 32140, nr. 294

¹³⁴ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 83

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Het onderzoek van Decisio gaat in op het aantal bloemisten en tuincentra in grensregio's¹³⁵. Daaruit blijkt dat 36% van de bloemisten zich in grensregio's bevinden. Wat betreft bloemisten die in de 'risicocategorie'¹³⁶ vallen bevindt 54% zich in de grensregio's. Verder laten de onderzoekers zien dat bijna de helft van de tuincentra in grensregio's tenminste 50% van hun omzet behaalt uit producten in het verlaagde btw-tarief. Het is te verwachten dat de btw-verhoging een prijsopdrijvend effect heeft. Het valt op voorhand niet geheel uit te sluiten dat consumenten in grensgebieden soms hun sierteeltproducten over de grens zullen gaan aanschaffen. Hoewel het onwaarschijnlijk is dat consumenten doelgericht de grens over gaan voor bloemen of planten, kan het zijn Nederlanders die toch al de grens over gaan voor andere producten (benzine, tabak) meteen een bos bloemen of planten aanschaffen. Dat hangt af van meerdere factoren, zoals prijsverschillen met aangrenzende landen, de mate van doorberekening van de btw-verhoging door ondernemers en de kwaliteit en diversiteit van het aanbod. Door een veelheid aan beïnvloedende factoren en gebrek aan data hierover is het niet mogelijk de grenseffecten vast te stellen.

Afschaffen verlaagd btw-tarief ballonvaarten

Het is te verwachten dat de btw-verhogingen een prijsopdrijvend effect hebben. Dit effect is echter moeilijk te onderzoeken omdat er verschillende factoren meespelen bij de totstandkoming van een prijs. Als gevolg van eventuele prijsverhogingen valt niet uit te sluiten dat consumenten in sommige gevallen de voorkeur zullen geven aan het afnemen van ballonvaarten over de grens. De exacte omvang en impact van deze grenseffecten zijn niet te kwantificeren vanwege een veelvoud aan factoren die dergelijke beslissingen beïnvloeden.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

De verwachting is dat de grenseffecten naar aanleiding van deze maatregel verwaarloosbaar zijn, aangezien de fiscale compensatie en het aantal aanvragen (16 in 2025) gering is en de maatregel slechts een klein onderdeel vormt van de totale brandstofprijs.

Indexering alcoholaccijns

In zowel Duitsland als België worden de tarieven van de alcoholaccijns niet jaarlijks geïndexeerd op basis van de inflatie, zoals nu wordt voorgesteld. Dat de bedragen in de alcoholaccijns in Nederland per 2027 wel jaarlijks worden geïndexeerd, betekent dat de verschillen in accijns tussen Nederland, Duitsland en België evenals de grenseffecten kunnen toenemen of, in het geval van het accijnsverschil ten aanzien van sterke drank tussen België en Nederland (waar geldt dat de accijns in België op dit moment hoger is dan in Nederland), kunnen afnemen.

Afschaffen kleine brouwersregeling

Door het afschaffen van de kleine brouwersregeling wordt bier van kleine brouwerijen in Nederland hoger belast dan nu, waardoor de verschillen in accijns op bier tussen Nederland, Duitsland en België toenemen. Hierdoor kunnen extra grenseffecten optreden.

¹³⁵ Gedefinieerd door de onderzoekers als gemeentes die binnen 20 km van de grens liggen.

¹³⁶ Bloemisten met een omzet lager dan 200.000 euro per jaar.

Verlengen accijnskorting Europees Nederland

Ten opzichte van het basispad (de situatie waarin het accijnstarief per 1 januari niet langer zou worden verlaagd) zorgt de maatregel voor grenseffecten. Door het lagere accijnstarief zullen meer consumenten in Nederland tanken of minder Nederlandse consumenten over de grens tanken. Ten opzichte van 2026 is het daarentegen juist de verwachting dat de maatregel geen groot effect heeft op het grensoverschrijdende tankverkeer, aangezien het tarief stabiel blijft. Overigens kunnen ook andere factoren dan deze maatregel het grensverkeer beïnvloeden, zoals maatregelen die in buurlanden worden genomen.

Aanpassingen afvalstoffenbelasting en CO₂-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties

Zoals omschreven in de paragraaf 'doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie' zal de import van buitenlandse afvalstoffen naar verwachting fors afnemen als gevolg van de toenemende belastingdruk op afvalverwerking. Door de onderzoekers van Trinomics zijn de risico's van de export van Nederlands afval bij hogere verbrandingstarieven in kaart gebracht. De onderzoekers van Trinomics benoemen bij hogere Nederlandse poorttarieven onder meer de volgende risico's: export van Nederlands afval naar cementovens, illegale export van Nederlands afval, de gevolgen van recycling in Nederland. Deze risico's zullen met dit wetsvoorstel dus afnemen.

Sinds 2019 is over gemengd afval (huishoudelijk afval, gemengd bedrijfsafval of gemengd sorteeresidu), dat in Nederland vrijkomt en vervolgens buiten Nederland wordt gestort of verbrand, ook afvalstoffenbelasting verschuldigd. Afval, dat in Nederland alleen door een AVI mag worden verwerkt, is bij export belast. Tot op heden bestaat de afvalstroom naar cementovens echter uit zuiveringsslib en energiepallets. Deze afvalstromen worden in Nederland ook verwerkt door installaties die buiten de reikwijdte van de afvalstoffenbelasting vallen, zoals monoverbranders of industriële installaties. Om deze reden is hierover bij export geen afvalstoffenbelasting verschuldigd. Indien er huishoudelijk of gemengd bedrijfsafval naar een cementoven wordt geëxporteerd is hierover echter wel afvalstoffenbelasting verschuldigd. Een toename van export van afval naar cementovens als gevolg van dit wetsvoorstel ligt om die reden naar onze verwachting niet voor de hand.

Daarnaast signaleren de onderzoekers het risico dat hogere verbrandingstarieven kunnen leiden tot een toename van illegale export van Nederlands afval, afhankelijk van de mate van toezicht en handhaving hierop. De Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) is verantwoordelijk voor het toezicht op de export van afval vanuit Nederland. Ook op Europees niveau is het toezicht streng gereguleerd. Op dit moment zijn er geen signalen dat de export van afval op grote schaal illegaal plaatsvindt. Ten opzichte van het Belastingplan 2026 wordt met het huidige wetsvoorstel het verschil met de belastingdruk in het buitenland kleiner en neemt het risico op illegale export af. De verhoging van de poorttarieven vergroot de prikkel om Nederlands afval in het buitenland te recylen. Bij export naar een buitenlandse recycler, is geen CO₂-heffing industrie en in beginsel geen afvalstoffenbelasting verschuldigd. Wel moet over het residu dat uiteindelijk wordt verbrand of gestort in een installatie die onder de reikwijdte van de belasting valt, alsnog afvalstoffenbelasting worden betaald. Ten opzichte van het Belastingplan 2026 wordt met het huidige wetsvoorstel het verschil met de belastingdruk in het buitenland kleiner en neemt het risico op deze export af.

De Europese Commissie stelt voor AVI's op te nemen in het ETS1. Dit voorstel verkleint het effect van de CO₂-heffing industrie op import dan wel export van afval. Dit wetsvoorstel waarin de oploop van het tarief en de afname van dispensatie rechten wordt vertraagd, sluit wat betreft de maatvoering beter aan op dit Europese voorstel. Tevens wordt met de vertraging meer tijd aan de sector gegeven om te verduurzamen en sluit het pad beter aan bij de verwachte ontwikkeling van Aramis. Het voorliggende wetsvoorstel, in combinatie met aanpalend beleid zoals de uitbreiding van de SDE++ regeling (eerder vermeld), verkleint het effect op export van afval ten opzichte van de maatvoering uit het Belastingplan 2026. Ook het effect van de aanscherping van de CO₂-heffing industrie op de recyclingsector zal hierdoor naar verwachting afnemen.

Tariefsverlaging vliegbelasting

De vliegbelasting wordt door luchtvaartmaatschappijen deels of geheel doorgerekend in de prijs van een vliegticket. Door de verlaging van het hoge tarief worden vliegtickets naar staten of gebieden niet opgenomen in bijlage A of bijlage B bij de Wet belastingen op milieugrondslag¹³⁷ daarom mogelijk goedkoper ten opzichte van de voorgenomen tariefsverhoging. De naar verwachting minimale grenseffecten die door de differentiatie van het tarief van de vliegbelasting per 2027 worden veroorzaakt, worden door de verlaging van het hoge tarief en de daardoor mogelijk goedkopere vliegtickets lager.

8. EU-aspecten

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

Verruimen forfaitaire regeling in de innovatiebox

In verband met internationale afspraken over het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie onderzoekt de EU-gedragscodegroep voor bedrijfsbelastingen belastingmaatregelen op potentiële schadelijke belastingconcurrentie. In dit kader is de innovatiebox in 2018 door de Gedragscodegroep goedgekeurd en als niet schadelijk bevonden, maar wijzigingen in de innovatiebox moeten wederom worden voorgelegd. Mocht de Gedragscodegroep van mening zijn dat er sprake is van schadelijke maatregel dan zal de wetgeving in lijn van de aanwijzingen van de Gedragscodegroep aangepast moeten worden.

Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

De maatregel is zodanig vormgegeven dat deze uitsluitend betrekking heeft op bepaalde DAEB-onroerende zaken, waardoor wordt voldaan aan het Europese staatssteunkader voor diensten van algemeen economisch belang. Nederland is van mening dat deze wijziging past in het nieuwe staatssteunkader.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

¹³⁷ Dit betreft staten of gebieden verder dan ca. 5.500 km vanaf Amsterdam.

De heffing van de omzetbelasting is geharmoniseerd binnen de Europese Unie op grond van de BTW-richtlijn 2006.¹³⁸ Lidstaten zijn verplicht een algemeen btw-tarief toe te passen en kunnen onder voorwaarden een of meer verlaagde tarieven hanteren voor in de richtlijn genoemde categorieën. Het toepassen van het algemene tarief op sierteeltproducten is in overeenstemming met de BTW-richtlijn 2006. De richtlijn verplicht lidstaten niet tot toepassing van een verlaagd tarief op deze producten. De voorgestelde maatregel is derhalve verenigbaar met het Unierecht.

Afschaffen verlaagd btw-tarief ballonvaarten

De hoofdregel in de btw is dat het algemene tarief van toepassing is. In Nederland is het algemene btw-tarief momenteel 21%. Vanuit de BTW-richtlijn 2006¹³⁹ worden mogelijkheden geboden om op bepaalde goederen en diensten een verlaagd btw-tarief toe te passen.¹⁴⁰ Het verlaagde btw-tarief in Nederland is momenteel 9%. De BTW-richtlijn 2006 verplicht lidstaten echter niet om een verlaagd btw tarief toe te passen op bepaalde goederen en diensten. Nederland heeft daarmee de beleidsvrijheid om ballonvaarten niet langer tegen het verlaagde btw-tarief te belasten. Eveneens bestaat de mogelijkheid om in verband met de wijziging van het toepasselijke btw-tarief passende overgangsmaatregelen te treffen.¹⁴¹

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's

Bijlage I van de Eurovignetrichtlijn¹⁴² bevat minimumtarieven voor de belasting op vrachtauto's met een toegestane maximum massa van meer dan 12 ton. Deze minimumtarieven strekken ertoe te waarborgen dat zware vrachtauto's in de EU-lidstaten ten minste op een bepaald minimumniveau worden belast en dat verstoringen van de interne markt worden voorkomen. Het reguliere tarief voor vrachtauto's in de mrb dient daarom in beginsel ten minste aan deze minimumtarieven te voldoen. Vastgesteld is evenwel dat de tarieven voor vrachtauto's over de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 tot nihil kunnen worden verlaagd. Hieraan liggen een aantal overwegingen ten grondslag. In de eerste plaats de bijzondere stijging van de brandstofprijzen en de wens om op een tijdelijke, tijdige en doeltreffende wijze sectoren die hard worden geraakt tegemoet te komen zonder hierbij afbreuk te doen aan de prikkel om zo efficiënt mogelijk om te gaan met brandstof. Via de verlaging van de mrb kunnen ondernemers die gebruikmaken van vrachtauto's voortvarend, gericht en doeltreffend een tegemoetkoming ontvangen. In de tweede plaats is vastgesteld dat het tarief tot 1 juli 2026 aanmerkelijk hoger was dan het Europese minimumtarief zoals dat is opgenomen in de Eurovignetrichtlijn. Verder is in ogenschouw genomen dat deze vrachtauto's vanaf 1 juli 2026 belast worden via de vrachtwagenheffing. Via deze heffing wordt ook de derving opgebracht die het resultaat is van de beëindiging van de Nederlandse deelname aan het Eurovignet met ingang van die datum en de verlaging van het tarief in de mrb zoals dat met ingang van die datum eerder al was voorzien. Gelet op deze omstandigheden is het doel van de Eurovignetrichtlijn in 2026 geborgd. Zware vrachtauto's blijven, gezien over het jaar 2026 als geheel en mede in samenhang met de

¹³⁸ Richtlijn 2006/112/EG

¹³⁹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

¹⁴⁰ Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 119, bijlage 5: Beleidsruimte btw-tarievenrichtlijn.

¹⁴¹ Artikel 95 van de BTW-richtlijn 2006.

¹⁴² Richtlijn 1999/62/EG.

vrachtwagenheffing vanaf 1 juli 2026, onderworpen aan een lastenregime dat voorkomt dat zij een ongeoorloofd voordeel genieten binnen de interne markt. De tijdelijke nihilstelling doet daarom geen afbreuk aan de doelstelling van de richtlijn om een minimumniveau van belastingheffing en een gelijk speelveld binnen de Europese Unie te waarborgen. Deze rechtvaardiging is echter wel beperkt tot de tijdelijke overgangsperiode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. De beperking tot en met 31 december 2026 houdt immers verband met de beoordeling van het lastenregime over een jaar. In de eerste helft van 2026 liggen de tarieven in de mrv voor de betrokken vrachtauto's aanmerkelijk boven de in bijlage I bij de Eurovignetrichtlijn opgenomen minimumtarieven. Daardoor kan de tijdelijke nihilstelling in de tweede helft van 2026 worden gerechtvaardigd zonder dat, bezien over 2026 als geheel en mede in samenhang met de vrachtwagenheffing, afbreuk wordt gedaan aan het door de richtlijn beoogde minimumniveau van belastingheffing. Als de nihilstelling na 31 december 2026 zou worden voortgezet, neemt het relatieve gewicht van de voorafgaande periode waarin tarieven boven het Europese minimumniveau zijn geheven steeds verder af. Het lastenregime zou daardoor niet langer op dezelfde wijze kunnen worden gerechtvaardigd. Om die reden dienen de tarieven met ingang van 1 januari 2027 weer ten minste te worden vastgesteld op het niveau van de minimumtarieven uit bijlage I bij de Eurovignetrichtlijn.

Indexering alcoholaccijns

De alcoholaccijns komt voort uit de Europese Richtlijn alcoholaccijns.¹⁴³ In de Europese Richtlijn alcoholaccijns zijn minimumtarieven voor de alcoholaccijns opgenomen. De richtlijn staat nationale, jaarlijkse indexatie van de tarieven van de alcoholaccijns impliciet toe.

Afschaffen kleine brouwersregeling

De alcoholaccijns komt voort uit de Europese Richtlijn alcoholaccijns.¹⁴⁴ In de Europese Richtlijn alcoholaccijns is de mogelijkheid opgenomen om een verlaagd tarief voor kleine brouwers toe te passen. Dit is echter niet verplicht.

Wijziging verlaagd energiebelastingtarief glastuinbouw

Met de verlaging van de energiebelastingtarieven voor de glastuinbouw voor het jaar 2027 die volgt uit de voorgestelde wijziging, liggen deze tarieven nog steeds boven het Europese minimumtarief dat volgt uit de richtlijn energiebelastingen¹⁴⁵ en blijft worden voldaan aan de relevante regels die deze richtlijn aan de regeling stelt. Ook past de wijziging binnen de bestaande kennisgeving voor de verlaagde energiebelasting onder artikel 44 van de Algemene Groepsvrijstellingsverordening (AGVV)¹⁴⁶. De huidige AGVV wordt naar verwachting per 1 januari

¹⁴³ Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PbEG 1992, L 316), herzien door Richtlijn (EU) 2020/1151 van de Raad van 29 juli 2020 tot wijziging van Richtlijn 92/83/EEG betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PbEU 2020, L 256).

¹⁴⁴ Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PbEG 1992, L 316), herzien door Richtlijn (EU) 2020/1151 van de Raad van 29 juli 2020 tot wijziging van Richtlijn 92/83/EEG betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PbEU 2020, L 256).

¹⁴⁵ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU, L 283/51).

¹⁴⁶ Verordening (EU) nr. 651/2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (Pb EU 2014, L 187).

2027 vervangen door een nieuwe Verordening. Met betrekking tot de verlaagde energiebelasting zal dan een kennisgeving onder de nieuwe Verordening worden gedaan.

9. Gegevensbescherming

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

Over het volledige pakket Belastingplan 2027 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven geen opmerkingen te hebben bij de teksten van het BP 2027. Het volledige advies is opgenomen als bijlage bij dit wetsvoorstel.

10. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers of ondernemers. Deze inschatting is gemaakt door de dossierhouder in overleg met de gedragsexperts. Er is hierbij geen aanvullend empirisch onderzoek gedaan en/of contact geweest met burgers over de inschattingen van de doenlijkheid.

Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing,
- welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie;
- in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events en,
- in hoeverre de maatregel bij specifieke groepen kan leiden tot (een verergering) van financiële stress en onzekerheid.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

- de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft

- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie (i) minder acties vergt, (ii) minder problematische samenloop heeft met stressvolle omstandigheden en/of andere wet- en regelgeving, (iii) zorgt voor minder financiële stress en onzekerheid,
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, maar zij dit naar verwachting goed zullen kunnen. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de gevestigde acties beperkt zijn in aantal en complexiteit, en/of wanneer deze acties niet samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, wel aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, en zij dit naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de gevestigde acties talrijk en/of complex zijn, en/of wanneer deze acties samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.

Tabel 11: doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	Oordeel 1
Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling	Oordeel 2
Geleidelijker transitiepad youngtimerregeling	Oordeel 1
Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	Oordeel 1
Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek) en startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid	Oordeel 3
Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	Oordeel 2
Afschaffen bosbouwvrijstelling	Oordeel 3
Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen	Oordeel 3
Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	Oordeel 2
Verruimen forfaitaire regeling in de innovatiebox	Oordeel 2
Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	Oordeel 1
Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	Oordeel 1
Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	Oordeel 1
Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	Oordeel 1
Afschaffen verlaagd btw-tarief ballonvaarten	Oordeel 3
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's	Oordeel 1
Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	Oordeel 1
Indexering alcoholaccijns	Oordeel 1
Afschaffen kleine brouwersregeling	Oordeel 1
Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	Oordeel 1
Aanpassingen afvalstoffenbelasting en CO2-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties	Oordeel 1

Verhoging tarief belasting op leidingwater	Oordeel 1
Tariefsverlaging vliegbelasting	Oordeel 1
Wijziging verlaagd energiebelastingtarief glastuinbouw	Oordeel 1
Verlaging benzineaccijns BES-eilanden	Oordeel 1
Verhoging belastingvrije kilometervergoeding en aanverwante regelingen BES-eilanden	Oordeel 1
Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing	Oordeel 1

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

De voorgestelde maatregelen hebben beperkte gevolgen voor het doenvermogen. Voor de loonheffingen zal veelal, indien gewenst door de werkgever, de wijziging automatisch verwerkt kunnen worden via het softwarepakket voor de salarisverwerking. Voor de aangifte inkomstenbelasting geldt dat belastingplichtigen gebruik kunnen maken van de verhoogde aftrek, waarbij het bekendheid met de maatregel vergt om het verhoogde bedrag in aanmerking te nemen. De Belastingdienst heeft hier recent over gecommuniceerd om de bekendheid met de maatregel te verhogen. Het voorgaande is eveneens van toepassing op de BES-eilanden.

Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling

Met de voorgestelde maatregel wordt een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving gecodificeerd. Dat beleidsbesluit heeft als gevolg dat een groep mensen die gebruikmaakte van de youngtimerregeling niet op zeer korte termijn werden geconfronteerd met een – over het algemeen hogere – bijtelling over een ter beschikking gestelde of staande auto. Het beleidsbesluit heeft, net als de voorgestelde codificatie, als gevolg dat een groep autogebruikers die in 2025 al gebruikmaakten van de youngtimerregeling, dit in het kalenderjaar 2026 ook nog kan doen. Daarmee hoeft de betreffende autogebruiker gedurende het jaar 2026 de wijze waarop de bijtelling wordt berekend niet aan te passen.

Geleidelijker transitiepad youngtimerregeling

Met de voorgestelde maatregel wordt uitvoering gegeven aan een motie van de Tweede Kamer. Dit voorstel leidt tot een geleidelijker transitiepad voor een groep mensen die gebruikmaakt van de youngtimerregeling. Daarmee hoeft de betreffende autogebruiker gedurende het jaar 2027 de wijze waarop de bijtelling wordt berekend niet aan te passen.

Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

De voorgestelde wijziging van de EIA met betrekking tot het verhogen van het aftrekpercentage is een parameterwijziging in de Wet IB 2001. Deze wijziging heeft geen invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen.

Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek) en startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

De voorgestelde maatregel heeft tijdelijk een beperkte invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen. Het gaat eerst om een aanpassing van het bedrag en vervolgens om het afschaffen van de faciliteit. Belastingplichtigen hoeven geen extra actie te ondernemen bij

bijvoorbeeld het opstellen van de belastingaangifte inkomstenbelasting naar aanleiding van dit voorstel. De beperkte invloed ziet er op dat het versoberen en afschaffen van de startersaftrek een doorwerking heeft naar het verzamelinkomen. Voor het aanvragen van toeslagen is de hoogte van het verzamelinkomen van belang. Doordat de startersaftrek wordt verlaagd en afgeschaft wordt het verzamelinkomen hoger. Dit betekent dat IB-ondernemers die op dit moment in aanmerking komen voor een toeslag en daarnaast ook de startersaftrek in de aangifte IB verwerken, voor zowel 2027 als 2028 de voorschotbeschikking (toeslagen) goed moeten controleren (en eventueel aanpassen) om daarmee te voorkomen dat voor die jaren onterecht van een mogelijk te laag verzamelinkomen wordt uitgegaan. Dit zal een beroep doen op hun doenvermogen. Er is hierover geen aparte communicatie vanuit de Belastingdienst voorzien, buiten de bredere communicatie over de zelfstandigenaftrek en het urencriterium. Dit betekent onder meer dat wordt ingezet op gerichte signalering in bestaande doelgroepgerichte communicatie (met starters en jonge ondernemers) en via bestaande kanalen, zoals onder andere de website van de Belastingdienst en Ondernemersplein.

Het is hoe dan ook verstandig om als belastingplichtige tenminste jaarlijks het verzamelinkomen voor toeslagen opnieuw uit te rekenen en door te geven, zeker voor ondernemers met een inkomen dat over het algemeen meer varieert over de jaren dan dat voor iemand in loondienst het geval is. In de huidige situatie geldt dat de groep ondernemers met recht op startersaftrek in het voorgaande jaar ($t-1$) op te delen is in twee groepen met betrekking tot het recht op die aftrek in het huidige jaar (t): (i) de ondernemers die opnieuw recht hebben op startersaftrek en (ii) de ondernemers die niet opnieuw recht hebben, bijvoorbeeld doordat zij niet langer aan de voorwaarden voor de startersaftrek voldoen. In het tweede geval zouden ondernemers toch al opnieuw het verzamelinkomen moeten uitrekenen en doorgeven voor een zo accuraat mogelijke berekening van het recht op toeslagen in jaar t . In het eerste geval zou het verzamelinkomen voor 2027 en 2028 met ruim € 2.000 te laag worden ingeschat als deze ondernemers hun verzamelinkomen niet opnieuw uitrekenen en doorgeven. In het verzamelinkomen dat de Belastingdienst dan automatisch invult is namelijk nog rekening gehouden met een lager verzamelinkomen uit een eerder jaar waar nog wel recht op startersaftrek bestond. Het is gegeven de huidige IV-capaciteit niet mogelijk om hierbij rekening te houden met wijzigingen in wet- en regelgeving. Voor deze groep ondernemers leidt het niet tijdig doorgeven van een nieuw verzamelinkomen dus tot een extra risico op terugvorderingen, naast de terugvorderingen die kunnen optreden indien andere veranderingen in het verzamelinkomen niet tijdig worden doorgegeven.

De voorgestelde maatregel met betrekking tot het afschaffen van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid doet tijdelijk een beperkt beroep op het doenvermogen van een beperkt aantal belastingplichtigen. Het gaat om het afschaffen van een faciliteit per 2029.

Belastingplichtigen hoeven geen extra actie te ondernemen bij bijvoorbeeld het opstellen van de belastingaangifte inkomstenbelasting naar aanleiding van dit voorstel. De beperkte invloed ziet er op dat het afschaffen van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid een doorwerking heeft naar het verzamelinkomen. Voor het aanvragen van toeslagen is de hoogte van het verzamelinkomen van belang. Doordat de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid wordt afgeschaft, wordt het verzamelinkomen hoger. Dit betekent dat IB-ondernemers die in aanmerking komen voor een toeslag en daarnaast ook de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid in de aangifte IB verwerken,

voor 2029 de voorschotbeschikking goed moeten controleren (en eventueel aanpassen) om daarmee te voorkomen dat voor dat jaar van een mogelijk te laag verzamelinkomen wordt uitgegaan. Dit zal een beroep doen op hun doenvermogen. Er is hierover geen aparte communicatie vanuit de Belastingdienst voorzien, buiten de bredere communicatie over de ondernemersaftrek en het urencriterium. Dit betekent onder meer dat wordt ingezet op gerichte signalering in bestaande doelgroepgerichte communicatie (met starters) en via bestaande kanalen, zoals onder andere de website van de Belastingdienst en Ondernemersplein. Het negatieve inkomenseffect van deze maatregel kan bij starters die (gedeeltelijk) arbeidsongeschikt zijn ook leiden tot financiële stress, wat het doenvermogen (tijdelijk) negatief kan beïnvloeden. Tegelijkertijd zal de maatregel ertoe leiden dat starters die in de toekomst deze regeling sowieso niet meer kunnen gebruiken ook niet meer alert zullen hoeven zijn op de genoemde doorwerking in het verzamelinkomen.

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

Het afschaffen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten leidt ertoe dat deze kosten niet langer kunnen worden opgevoerd in de aangifte inkomstenbelasting. Dit zorgt ervoor dat belastingplichtigen deze kosten niet langer hoeven te verzamelen en bewijsstukken hoeven te bewaren. Met de afschaffing van de regeling wordt voor veel belastingplichtigen het proces in de inkomstenbelasting eenvoudiger. Dit vermindert structureel het beroep dat wordt gedaan op het doenvermogen van belastingplichtigen. Desondanks zorgt de afschaffing van de aftrek er bij haar invoering voor dat er tijdelijk een (groter) beroep wordt gedaan op het doenvermogen van de belastingplichtige vanwege de verandering. Het besteedbaar inkomen wordt namelijk niet alleen beïnvloed door de afschaffing zelf, ook bedragen uit andere regelingen kunnen wijzigen. Door het afschaffen van de aftrek wordt het verzamelinkomen van de belastingplichtige hoger, wat kan leiden tot een gewijzigd recht op toeslagen of het kindgebonden budget. In het geval van een inkomensafhankelijke eigen bijdrage kan de eigen bijdrage wijzigen door de verhoging van het verzamelinkomen. De inschatting is dat deze maatregel in de structurele situatie per saldo leidt tot meer duidelijkheid en doenlijkheid voor de belastingplichtige. In de transitie van de situatie met en de situatie zonder aftrek, waarbij het verzamelinkomen van betrokken belastingplichtigen van jaar op jaar gaat wijzigen, wordt juist iets extra gevraagd van belastingplichtigen.

Belastingplichtigen moeten kennisnemen van de afschaffing van de aftrek en nagaan of de afschaffing effect heeft op andere regelingen die de burger betaalt of ontvangt, zoals de hoogte van de zorgtoeslag, of op andere toeslagen en de wijziging van inkomensafhankelijke bijdragen. Om belastingplichtigen te ondersteunen is het van belang dat tijdig voldoende informatie beschikbaar is. Niet alleen de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen moeten informatie delen over het afschaffen van de aftrek en eventuele gevolgen voor toeslagen. Ook andere partijen, zoals het Centraal Administratie Kantoor (CAK), kunnen een rol spelen in het informeren van de belastingplichtigen over eventuele gevolgen voor de hoogte van de inkomensafhankelijke bijdragen. Op de website van het CAK is een rekentool beschikbaar, waarmee belastingplichtigen de hoogte van de eigen bijdrage eenvoudig kunnen uitrekenen.

Afschaffen bosbouwvrijstelling

De voorgestelde maatregel heeft een beperkte invloed op de doenlijkheid voor een relatief beperkt aantal belastingplichtigen. Het gaat om het afschaffen van de bosbouwvrijstelling per 2029. Voordelen uit bosbedrijf zijn dan niet langer vrijgesteld van inkomstenbelasting onderscheidenlijk vennootschapsbelasting. De doelgroep of hun fiscale adviseurs dienen kennis te nemen van deze maatregel. Zij hoeven en kunnen in de toekomst niet meer te opteren voor belastingheffing over de voordelen uit bosbedrijf. Discussies over het begrip 'bosbedrijf' of het begrip 'voordelen' zijn dan ook niet meer relevant.

Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen

De voorgestelde maatregel voor pensioenen en lijfrenten leidt ertoe dat de aftoppingsgrens hetzelfde blijft als in voorgaande jaren. Dit betekent dat naar schatting 280.000 mensen in 2027 minder fiscaal gefaciliteerd pensioen opbouwen. Dit neemt in de jaren daarna toe tot 790.000 mensen in 2032. De voorgestelde maatregel betreft een vrij technische wijziging die de doenlijkheid van de betreffende wetgeving onveranderd laat. Het bedrag waarover belastingplichtigen fiscaal gefaciliteerd pensioen opbouwen, wordt namelijk niet aangepast. Belastingplichtigen hoeven hier niets voor te doen. Wel kan dit tot gevolg hebben dat er meer belastingplichtigen in aanmerking komen voor het opbouwen van nettopensioen of nettolijfrente. Dit vraagt een afweging van de betreffende belastingplichtigen.

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

Met gebruik van de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten dienen werkgevers per werknemer bij te houden hoeveel korting zij in totaal in een kalenderjaar hebben gekregen, waarbij de grens van € 500 per werknemer niet mag worden overschreden. Dit is na afschaffen niet meer van belang en komt het doenvermogen van (sommige) werkgevers ten goede. Hier staat tegenover dat de gegeven kortingen bij afschaffing van de gerichte vrijstelling vervolgens ten laste van de vrije ruimte gebracht wordt, waardoor deze eerder overschreden kan worden hetgeen leidt tot verschuldigd zijn van eindheffing. In dat geval wordt extra beroep gedaan op het doenvermogen van werkgevers omdat zij voortaan eindheffing moeten afdragen.

Verruimen forfaitaire regeling in de innovatiebox

De voorgestelde maatregel leidt tot een verbetering van de doenlijkheid. Belastingplichtigen die thans het reguliere regime van de innovatiebox toepassen zullen als gevolg van deze maatregel mogelijk gebruik gaan maken van de forfaitaire regeling. Voor deze groep verbetert de doenlijkheid aanzienlijk. Daarnaast zullen belastingplichtigen die op dit moment de innovatiebox niet toepassen mogelijk gebruik gaan maken van de forfaitaire regeling. In vergelijking met de hypothetische situatie waarin deze belastingplichtigen op dit moment het reguliere regime toepassen, betekent dit voor hen eveneens een verbetering van het doenvermogen.

Aanpassing fiscale behandeling ingeprijd valutaresultaat

Belastingplichtigen die ervoor kiezen om voordelen op afdekkingsinstrumenten ter zake van valutarisico's op deelnemingen onder de deelnemingsvrijstelling te brengen dienen als gevolg van de voorgestelde maatregel meer acties te ondernemen om voortaan het ingeprijde valutaresultaat te onderscheiden van het niet-ingeprijde valutaresultaat. De verwachting is dat de

belastingplichtigen die in aanraking komen met het voorstel veelal grote belastingplichtigen zijn die goede kennis hebben van de financiële markten en producten omdat zij juist gebruik maken van de onevenwichtigheid in de huidige regeling. De verwachting is dan ook dat zij zelf de benodigde vaardigheden en kennis hebben om deze acties correct uit te voeren, waardoor doenlijkheid hier geen bijzonder aandachtspunt vormt.

Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

De voorgestelde maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van belastingplichtigen. De tariefswijziging betreft namelijk een parameter wijziging en wordt veelal automatisch toegepast. Belastingplichtigen hoeven derhalve geen extra handelingen te verrichten. Het doenvermogen wordt als gevolg hiervan niet extra belast.

Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

De vrijstelling richt zich op woningcorporaties (en dus professionele partijen). De nieuwe vrijstelling maakt het eenvoudiger voor woningcorporaties om onroerende zaken aan elkaar over te dragen vrij van overdrachtsbelasting. In vergelijking met de vrijstelling waarvan zij veelal gebruikmaakten, is de vereiste bewijslast significant ingeperkt. De te nemen acties (zoals het raadplegen van registers, taxatierapport overleggen aan de notaris) sluiten aan bij bestaande administratieve processen. Hierdoor neemt het beroep op het doenvermogen van deze doelgroep af.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

De maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van burgers. De btw blijft onderdeel van de consumentenprijs en vraagt geen aanvullende handelingen van consumenten. Ondernemers voeren reeds een btw-administratie en dragen btw af. De wijziging betreft uitsluitend een aanpassing van het toepasselijke tarief.

Afschaffen verlaagd btw-tarief ballonvaarten

De voorgestelde maatregel heeft beperkt gevolgen voor het doenvermogen van belastingplichtigen. De tariefswijziging betreft namelijk een parameterwijziging. Ondernemers zullen deze eenmalig in hun ICT-systemen moeten aanpassen.

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's

Belastingplichtigen hoeven voor deze tijdelijke verlaging geen extra handelingen te verrichten; de tariefsverlaging wordt automatisch toegepast binnen het bestaande systeem. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

Voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen voor het doenvermogen, omdat geen extra handelingen van hen worden gevraagd. De accijns is verwerkt in de consumentenprijs. Voor leveranciers leidt het beëindigen van de regeling tot een afname van administratieve handelingen, doordat geen teruggaafverzoeken meer hoeven te worden ingediend. Daarmee is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Indexering alcoholaccijns

De jaarlijkse indexering van de alcoholaccijns heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van burgers en bedrijven. Het gaat hier om een jaarlijkse indexatie van de tarieven van de alcoholaccijns die automatisch wordt toegepast.

Afschaffen kleine brouwersregeling

In 2022, 2023 en 2024 viel 6% van de hoeveelheid bier waarover aangifte werd gedaan onder het verlaagde tarief voor kleine brouwerijen. In 2024 zijn er 3.160 periodieke aangiften voor het verlaagde tarief ingediend.¹⁴⁷ Uitgaande van een stabiel aantal kleine brouwerijen dat maandelijks aangifte doet, gaat het hierbij om ongeveer 264 Nederlandse kleine brouwerijen waarbij de kleine brouwersregeling wordt toegepast. Naast Nederlandse kleine brouwerijen maken ook kleine brouwerijen uit andere lidstaten gebruik van het verlaagde tarief wanneer zij (via een importeur) het bier in Nederland op de markt brengen. Het laten vervallen van de kleine brouwersregeling heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van brouwers die op dit moment gebruikmaken van het verlaagde tarief. Het van toepassing zijn van het verlaagde tarief moet bij de uitslag tot verbruik worden aangetoond door degene die het bier uitslaat tot verbruik. Als de kleine brouwersregeling is afgeschaft, is dit niet meer nodig en kan door kleine brouwers 'regulier' aangifte worden gedaan, dat wil zeggen op basis van de hoeveelheid bier die wordt uitgeslagen en het alcoholgehalte van dat bier. Op het doenvermogen van burgers heeft het laten vervallen van de kleine brouwersregeling geen effect.

Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor de oliemaatschappijen betreft de maatregel een continuering van het geldende accijnstarief. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Aanpassingen afvalstoffenbelasting en CO₂-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties

De aanpassing in de afvalstoffenbelasting is een parameterwijziging. Deze doen geen beroep op het doenvermogen. Door de maatregelen wordt de belastingdruk verhoogd bij belastingplichtigen, die deze via hun poorttarieven (deels) zullen doorberekenen aan afvalontdoeners.

De voorgestelde maatregelen voor de CO₂-heffing industrie richten zich op AVI's. Voor deze doelgroep zijn de administratieve verplichtingen beperkt en vergelijkbaar met de bestaande praktijk. De maatregelen leiden niet tot wezenlijke nieuwe verplichtingen voor burgers of kleinere ondernemingen.

Verhoging tarief belasting op leidingwater

Het raakt het doenvermogen van bedrijven en burgers niet: net als nu rekenen hun drinkwaterleveranciers de belasting op leidingwater aan hen door via de waterrekening. Daarom krijgt het doenvermogen van deze maatregel oordeel 1: doenlijkheid niet relevant of onveranderd.

¹⁴⁷ Informatie afkomstig van de Douane.

Tariefsverlaging vliegbelasting

Bij de verlaging van het hoge tarief van de vliegbelasting wordt geen groter beroep gedaan op het doenvermogen van burgers. Zodoende is de doenlijkheid van de maatregel voor hen geen zorgpunt. De vliegbelasting wordt deels of geheel verwerkt in de prijs van een vliegticket, waardoor de administratieve lasten voor de burger zelf achterwege blijven. Daarnaast treft de maatregel uitsluitend (grote) ondernemingen, namelijk exploitanten van luchthavens en luchtvaartmaatschappijen. Hierdoor is de doenlijkheid in het algemeen minder een punt van zorg.

Wijziging verlaagd energiebelastingtarief glastuinbouw

Energieleveranciers brengen de energiebelasting in rekening via de factuur van glastuinbouwbedrijven. Met het voorstel wordt enkel de hoogte van de verlaagde energiebelastingtarieven voor de glastuinbouw aangepast. De systematiek blijft onveranderd. Daarom krijgt het doenvermogen van deze maatregel oordeel 1: doenlijkheid niet relevant of onveranderd.

Verhoging belastingvrije kilometervergoeding en aanverwante regelingen BES-eilanden

De voorgestelde maatregelen hebben beperkte gevolgen voor het doenvermogen. Voor de loonbelasting zal veelal, indien gewenst door de werkgever, de wijziging automatisch verwerkt kunnen worden via het softwarepakket voor de salarisverwerking. Voor de aangifte inkomstenbelasting geldt dat belastingplichtigen niet alleen bekend moeten zijn met het bestaan van de aftrekpost, maar ook specifiek op de hoogte moeten zijn van het verhoogde aftrekbedrag. Dit vereist dat zij over de juiste informatie beschikken om de verhoging daadwerkelijk te kunnen toepassen in hun aangifte. Via de nu al zeer toegankelijke informatiekkanalen van de Belastingdienst Caribisch Nederland en de lokale pers verwacht het kabinet dat inwoners en ondernemers aldaar tijdig van de aanpassing op de hoogte kunnen zijn.

Verlaging benzineaccijns BES-eilanden

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor de oliemaatschappijen betreft de maatregel een continuering van het geldende accijnstarief. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing

De tijdelijke tariefverlaging van de vrachtwagenheffing doet een beperkt beroep op het doenvermogen van (transport)bedrijven. Hoewel de tariefverlaging automatisch wordt gefactureerd door de dienst aanbieder waarmee ze in het kader van de vrachtwagenheffing reeds een overeenkomst hebben gesloten, kan het aan de orde zijn dat transportondernemers de tarieven moeten doorbelasten aan hun opdrachtgever(s) van transport. Gelet op de complexiteit van de tariefstructuur vergt dit een zorgvuldige administratieve handeling. Vanwege de ingangsdatum van 1 september 2026 zal dit proces inmiddels afgerond zijn, waardoor dit wetsvoorstel geen aanvullend doenvermogen vergt.

11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Dit wetsvoorstel leidt tot een structurele regeldrukvermindering van circa € 24 miljoen per 2028. Dit is volledig toe te schrijven aan de maatregel afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten. De regeldrukkosten bij de andere maatregelen zijn niet gekwantificeerd, omdat verwacht is dat ze afgerond nul zijn. Dit kan komen omdat het een verandering is voor een gering aantal belastingplichtigen of dat de verandering zeer weinig vergt van de belastingplichtige.

Alle maatregelen zijn voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Tabel 12 bevat de uitkomsten van de adviesaanvragen bij het ATR. Maatregelen waartoe besloten is tijdens de augustusbesluitvorming zijn eveneens voorgelegd. Het ATR heeft de mogelijkheid om een maatregel niet te selecteren voor een advies. Dit gebeurt wanneer het ATR geen op- of aanmerkingen heeft bij de regeldrukschatting of omdat de maatregel beperkte gevolgen heeft voor de regeldruk. Indien het ATR een maatregel voor een advies selecteert volgt er een dictum. De volledige adviezen zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan.

Tabel 12: gevolgen regeldruk

Maatregel	Dictum ATR
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	Niet geselecteerd voor advies
Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling	
Geleidelijker transitiepad youngtimerregeling	
Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	Niet geselecteerd voor advies
Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek) en startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid	Dictum 2: Indienen, nadat
Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	Dictum 1: Indienen
Afschaffen bosbouwvrijstelling	
Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen	Niet geselecteerd voor advies
Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	Dictum 2: indienen, nadat
Verruimen forfaitaire regeling in de innovatiebox	
Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	Dictum 2: indienen, nadat
Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	Niet geselecteerd voor advies
Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	Niet geselecteerd voor advies
Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	Niet geselecteerd voor advies
Afschaffen verlaagd btw-tarief ballonvaarten	
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's	Niet geselecteerd voor advies
Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	Niet geselecteerd voor advies
Indexering alcoholaccijns	Niet geselecteerd voor advies
Afschaffen kleine brouwersregeling	
Verlenging accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	Niet geselecteerd voor advies
Aanpassingen afvalstoffenbelasting en CO2-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties	
Verhoging tarief belasting op leidingwater	

Tariefsverlaging vliegbelasting	
Wijziging verlaagd energiebelastingtarief glastuinbouw	
Verhoging belastingvrije kilometervergoeding en aanverwante regelingen BES-eilanden	Niet geselecteerd voor advies
Verlaging benzineaccijns BES-eilanden	Niet geselecteerd voor advies
Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing	Niet geselecteerd voor advies

Hieronder wordt per maatregel achtergrondinformatie over regeldruk gegeven. Verder is benoemd welke adviespunten het ATR heeft meegegeven en hoe daarmee rekening is gehouden.

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen

Werknemers die een hogere vergoeding krijgen voor hun reiskosten ontvangen met deze maatregel een compensatie voor hogere brandstofprijzen. Voor het bedrijfsleven geldt dat als werkgevers een dergelijke hogere vergoeding geven aan hun personeel dat de bedrijfskosten toenemen. Zouden zij deze vergoeding echter zonder deze maatregel geven, dan zouden de kosten hoger uitvallen, dan wel zouden deze vergoedingen ten laste van de vrije ruimte van de werkkostenregeling gebracht dienen te worden. Deze wijziging geldt ook voor IB-ondernemers en resultaatgenieters en geldt ook voor andere in de Wet IB 2001 opgenomen forfaitaire aftrekbedragen voor reiskosten. Het voorgaande is eveneens van toepassing op de BES-eilanden.

Codificatie besluit vooruitlopend op wetgeving: overgangsregeling versobering youngtimerregeling

Met de voorgestelde maatregel wordt een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving gecodificeerd. Dat beleidsbesluit heeft als gevolg dat een groep mensen die gebruikmaakte van de youngtimerregeling niet op zeer korte termijn werden geconfronteerd met een – over het algemeen hogere – bijtelling over een ter beschikking gestelde of staande auto.

Het besluit heeft als gevolg dat in de genoemde situatie werkgevers – die de bijtelling van een ter beschikking gestelde auto juist in de loonaangifte moeten verwerken – de ruimte hebben om de gevolgen van de versobering van de youngtimerregeling in beeld te brengen en om er bijvoorbeeld voor te kiezen een andere auto ter beschikking te stellen aan hun werknemer. Ook ondernemers aan wie een auto ter beschikking staat hebben een jaar de ruimte om te kiezen of ze mobiliteit op een andere manier willen vormgeven.

Het besluit heeft als gevolg dat een groep autogebruikers die in het kalenderjaar 2025 al gebruikmaakte van de youngtimerregeling, dit in het kalenderjaar 2026 ook nog kan doen. Daarmee heeft de betreffende autogebruiker een jaar de tijd om te anticiperen op de wijziging per 1 januari 2027.

Geleidelijker transitiepad youngtimerregeling

Het voorstel heeft als gevolg dat een groep autogebruikers die in het kalenderjaar 2025 en 2026 al gebruikmaakt van de youngtimerregeling, dit in het kalenderjaar 2027 ook nog kan doen. Daarmee heeft de betreffende autogebruiker een jaar extra de tijd om te anticiperen op de wijziging per 1 januari 2028.

Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek

De voorgestelde wijziging betreft een parameterwijziging en heeft naar verwachting geen noemenswaardig effect op de administratieve lasten.

Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek) en afschaffen startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

De voorgestelde maatregel leidt naar verwachting tot een zeer beperkte structurele afname van administratieve lasten voor IB-ondernemers. Het afschaffen van de startersaftrek maakt het stelsel eenvoudiger. Echter, de afname is zeer beperkt omdat de startersaftrek een verhoging is van de zelfstandigenaftrek en hiervoor dezelfde gegevens nodig zijn. Er zijn naar schatting ongeveer 250.000 ondernemers die gebruik maken van de startersaftrek. De incidentele regeldrukkosten voor ondernemers bedragen € 388.728 voor het kennisnemen van het wijzigen van de startersaftrek. De versobering en afschaffing van startersaftrek kan het verzamelinkomen verhogen van burgers, wat kan doorwerken op de hoogte van inkomensafhankelijke toeslagen. Deze burger (of toeslagpartner) is onder de huidige regelgeving IB-ondernemer met startersaftrek en heeft een of meer inkomensafhankelijke toeslagen. De groep zal het nieuwe hogere verzamelinkomen tijdig moeten doorgeven aan Dienst Toeslagen. Naar verwachting betreft dit circa 45.000 personen. De incidentele regeldrukkosten voor burgers bedraagt € 230.438. Deze kosten omvatten het kennisnemen van de wijziging van de startersaftrek en het effect op het verzamelinkomen en toeslagen, het verzamelen van informatie, het berekenen van het nieuwe inkomen en het doorgeven van het inkomen aan Dienst Toeslagen. De voorgestelde maatregel heeft geen of beperkt effect op de structurele administratieve lasten voor burgers. Het college van het ATR heeft bij deze maatregel enkele adviespunten meegegeven om rekening mee te houden. Ten aanzien van het advies om uiteen te zetten hoe ondernemers die recent startersaftrek hebben toegepast tijdig en gericht worden geïnformeerd over de gevolgen voor hun geschatte verzamelinkomen en toeslagvoorschotten is de memorie van toelichting aangevuld. Ten aanzien van het advies om de afname van de administratieve lasten in kaart te brengen, is de memorie van toelichting aangevuld.

De voorgestelde maatregel met betrekking tot het afschaffen van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid leidt naar verwachting tot een zeer beperkte afname van administratieve lasten voor IB-ondernemers. Afschaffen van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid maakt het stelsel eenvoudiger. Echter, de afname is zeer beperkt omdat de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid door circa 1.000 ondernemers wordt toegepast.

Bovendien wordt de regeling pas afgeschaft per 2029. Een groot deel van de ondernemers die in 2029 gebruik zouden maken van deze regeling is nu nog niet actief als ib-ondernemer. De regeling is namelijk enkel gericht op starters. Voor deze groep is dus geen sprake van kennisnemingskosten. Indien een belastingplichtige nu nog niet actief is als ib-ondernemer of nog niet van plan is een onderneming te starten, dan zal die belastingplichtige ook nog geen kennis hebben genomen van de huidige regeling. Zij hoeven dan ook niet de nieuwe informatie over het afschaffen van de regeling te verwerken. Er is dan ook geen sprake van regeldrukkosten in verband met het aanpassen van het verzamelinkomen voor toeslagen en andere inkomensafhankelijke regelingen.

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

De administratieve lasten voor burgers nemen vanwege het vervallen van de aftrekpost af, omdat zij geen bewijsstukken meer hoeven te verzamelen, bewaren en op te voeren in de aangifte inkomstenbelasting. Er maken ca 1,2 miljoen personen gebruik van de aftrek specifieke zorgkosten. De administratieve lasten worden ingeschat op ca. € 20 per persoon op basis van het handboek meting regeldrukkosten. Dit resulteert in een verwachte lastenvermindering van ca. € 24 miljoen.

Afschaffen bosbouwvrijstelling

Door het afschaffen van de bosbouwvrijstelling per 2029 worden voordelen uit bosbedrijf niet meer vrijgesteld van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Uit de evaluatie volgt dat door deze regeling de beoogde doelgroep (bosbouwbedrijven) zeer beperkt wordt bereikt. Bosbouwbedrijven zijn namelijk niet tot weinig winstgevend, waardoor het gebruik van de vrijstelling door bosbouwbedrijven zeer beperkt is. De afschaffing zal dus vooral niet-bosbouwbedrijven - en daarmee de niet-beoogde doelgroep van de regeling - raken.

De voorgestelde maatregel leidt naar verwachting tot een beperkt effect op de administratieve lasten voor IB-ondernemers en Vpb-plichtigen met bosbedrijf-activiteiten. Een toename in de administratieve lasten valt te verwachten voor pure bosbouwbedrijven die nu de bosbouwvrijstelling toepassen, aangezien zij met het vervallen van de vrijstelling belastingplichtig worden. Dit komt doordat bij afschaffing van de vrijstelling voor het bepalen van winst jaarlijks de kosten moeten worden toegerekend aan bepaalde activiteiten en er ook beperkte ervaring is met de waardering van bijvoorbeeld grond en bomen. Verder geldt dat voor niet-bosbouwbedrijven zij hun opbrengst in hun belastingaangifte zullen moeten gaan verantwoorden. Dit leidt niet tot aanvullende administratieve lasten, aangezien zij reeds moesten bepalen hoeveel winst op grond van de bosbouwvrijstelling vrijgesteld moest worden. In feite is een dergelijke uitsplitsing nu niet meer nodig. Dit leidt tot een structurele administratieve lastenbesparing van ongeveer € 140.000¹⁴⁸. Afschaffen van de bosbouwvrijstelling maakt het stelsel daarmee per saldo eenvoudiger.

Bevriezen aftoppingsgrens pensioenen

Het maximumbedrag tot waarover werkenden fiscaal gefaciliteerd pensioen kunnen opbouwen, wordt niet geïndexeerd. Burgers en bedrijven hoeven hier in principe niets voor te doen. De voorgestelde wijziging heeft daarom geen tot beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

Uit de evaluatie van de Werkkostenregeling (WKR)¹⁴⁹ blijkt dat ongeveer 13% van de werkgevers momenteel gebruikmaakt van de gerichte vrijstelling voor korting op branche-eigen producten. Deze werkgevers kunnen na het afschaffen van deze gerichte vrijstelling besluiten te stoppen met het bieden van personeelskorting of de personeelskorting voortaan ten laste brengen van de vrije ruimte, een derde mogelijkheid is de korting belast verlonen, maar dat ligt minder voor de hand.

¹⁴⁸ Aangenomen wordt dat uit de afschaffing een tijdsbesparing van circa 20 minuten volgt uit het voorkomen van een matig complexe verzameling en eenvoudige berekening, controle en verwerking van gegevens conform het handboek meting regeldrukkosten.

¹⁴⁹ SEO Economisch Onderzoek (2025) Loont de werkkostenregeling. [Loont de werkkostenregeling? - SEO Economisch Onderzoek.](#)

Dit vergt een aanpassing van de WKR-administratie. De incidentele regeldrukkosten die hiermee gemoeid zijn, zijn geraamd op ongeveer € 719.000. Structureel is sprake van een beperkte verlichting van de administratieve lasten voor werkgevers. Voor de gerichte vrijstelling voor korting op branche-eigen producten geldt dat de korting maximaal 20% van de waarde van het product en maximaal € 500 per werknemer per jaar mag bedragen. Deze voorwaarden gelden niet als de personeelskorting wordt ondergebracht in de vrije ruimte. Hierdoor hoeven werkgevers niet langer te berekenen of aan de voorwaarden wordt voldaan. Dit leidt tot een beperkte administratieve lastenverlichting. Daar staat tegenover dat de Belastingdienst verwacht dat werkgevers vaker met de Belastingdienst zullen moeten afstemmen over de waardering van bijzondere werknemersvoordelen dan nu het geval is. Dit brengt extra handelingen voor werkgevers met zich mee. Per saldo is sprake van een beperkte structurele lastenverlichting, geraamd op circa € 83.000 per jaar.

Het college van het ATR heeft in haar advies aangegeven om de structurele regeldrukkosten van de verwachte extra afstemming tussen werkgevers en de Belastingdienst in kaart te brengen en in de toelichting afzonderlijk inzichtelijk te maken. Ten aanzien van dit advies is de raming van de regeldrukkosten aangepast en de memorie van toelichting aangevuld.

Verruimen forfaitaire regeling in de innovatiebox

Voor de gebruikers van de innovatiebox die thans de forfaitaire regeling toepassen leidt de voorgestelde maatregel – voor zover hun winst toereikend is – tot een groter belastingvoordeel uit hoofde van de innovatiebox. Het gaat concreet om ongeveer € 6 miljoen. De administratieve lasten voor deze groep innovatiebox gebruikers blijven verder ongewijzigd.

Voor de gebruikers van de innovatiebox die op dit moment het reguliere, complexere regime van de innovatiebox toepassen, zal naar verwachting een deel overstappen op de forfaitaire berekeningswijze. Hiervoor kunnen twee redenen bestaan: enerzijds levert de forfaitaire regeling met de verruiming meer belastingvoordeel op dan dat zij anders hadden gehad. Anderzijds leidt de overstap tot lagere administratieve lasten. De verwachting is dat ruim 350 ondernemingen een dergelijke overstap zullen maken. Voor deze belastingplichtigen geldt dat het belastingvoordeel ten opzichte van het reguliere regime stijgt met ruim € 6 miljoen. Op basis van de evaluatie wordt ten aanzien van deze groep uitgegaan van een structurele besparing van administratieve lasten van circa € 3,9 miljoen.

Tot slot zijn er belastingplichtigen die op dit moment de innovatiebox niet toepassen, maar waarbij de verwachting is dat zij dat door de voorgestelde maatregel wel zullen gaan doen. Het gaat hierbij naar schatting om een groep van circa 400 belastingplichtigen. Voor hen leidt, naast de toename van het belastingvoordeel uit hoofde van de innovatiebox van bijna € 8 miljoen, de maatregel eveneens tot een structurele daling van de administratieve lasten van ongeveer € 4,2 miljoen. Deze besparing op administratieve lasten is berekend door de situatie te vergelijken waarin deze groep na de voorgestelde maatregel gebruikmaakt van de forfaitaire regeling, met de hypothetische situatie waarin deze groep het reguliere regime van de innovatiebox op dit moment toepast.

Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat

De voorgestelde wijziging heeft beperkte gevolgen voor de totale regeldrukkosten bij alle bedrijven. Het advies college adviseerde dit nader te onderbouwen met een regeldrukberekening. Het aantal belastingplichtigen dat jaarlijks met deze aanpassing te maken krijgt ligt, op basis van het aantal afgegeven beschikkingen, in de orde van enkele tientallen. In de regeldrukberekening nemen we aan dat 25 belastingplichtigen door de maatregel geraakt worden. Aangezien deze belastingplichtigen deelnemingen verwerven in een vreemde valuta ten opzichte van de functionele valuta en daarbij valuta-afdekkingsinstrumenten gebruikt worden, mag verwacht worden dat binnen deze bedrijven adequate kennis aanwezig is van de werking van de financiële markten alsmede de beschikbare data, dan wel deskundigheid wordt ingehuurd.

Het verwerven van de gegevens kan als matige inspanning gezien worden (10 minuten), omdat deze gegevens standaard beschikbaar zijn in financiële databases. De berekening van het ingeprijsde valutaresultaat zelf is een vergelijking van valutakoersen op het moment van aangaan van het contract. Een financieel specialist met kennis van de valutamarkten kan deze berekening zelf doen. Dit kan dan als matige inspanning gezien worden (20 minuten volgens handboek), maar gezien de complexe werking van de valutamarkten zou deze berekening ook als complex gezien kunnen worden (180 minuten). Bij de berekening is uitgegaan van een complexe berekening. Het is niet bekend hoe vaak afdekkingsinstrumenten bij een deelneming vernieuwd wordt. Naar verwachting wordt bij de helft van de belastingplichtigen de berekening eenmaal per jaar gedaan en bij de anderen eenmaal per kwartaal. Gemiddeld betekent dat 2,5 handelingen per belastingplichtige per jaar. In de berekening gaan we uit van het uurtarief voor hoogopgeleide mensen van € 54. Per saldo is sprake van een beperkte verhoging van de regeldrukkosten, geraamd op circa € 11.000 per jaar.

Qua eenmalige kosten zal de belastingplichtige de maatregel tot zich moeten nemen (1 uur) en wellicht hierover intern moeten overleggen (10 uur), wat neerkomt op € 15.000 aan incidentele regeldrukkosten.

Uit deze berekeningen blijkt dat er zeer beperkte gevolgen zijn voor de totale regeldrukkosten bij alle bedrijven. Dit komt met name vanwege het lage aantal belastingplichtigen dat door de maatregel wordt geraakt.

Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%

De verlaging van het algemeen woningtarief is een parameteraanpassing. Deze parameteraanpassing zal eenmalig in de systemen van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) en andere systemen van notarissen worden verwerkt. Het voorstel leidt daarom tot een incidentele verhoging van de administratieve lasten als direct gevolg van de wijziging. Het leidt niet tot een structurele verhoging van de administratieve lasten voor burgers en het bedrijfsleven.

Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties

Ter zake van de verkrijging van de juridische eigendom van een onroerende zaak door een woningcorporatie zal een notariële akte worden opgemaakt. De notaris doet vervolgens ook de aangifte overdrachtsbelasting volgens de gebruikelijke wettelijke systematiek. De notaris kan een online register raadplegen om te zien of sprake is van een verkrijging tussen toegelaten

instellingen (woningcorporaties).¹⁵⁰ Dit register wordt bijgehouden door de Inspectie Leefomgeving en Transport. Om vast te stellen of sprake is van DAEB-vastgoed dient de woningcorporatie een taxatierapport, bijvoorbeeld door een erkend taxateur, aan de notaris te overleggen, waaruit duidelijk blijkt in welke mate de voorgestelde transactie DAEB-vastgoed betreft. Het taxatierapport met de daarin gehanteerde waarde en de classificatie van het DAEB-vastgoed mag niet ouder zijn dan zes maanden of niet ouder dan vierentwintig maanden indien deze vergezeld is van een markttechnische update van maximaal drie maanden oud.¹⁵¹ De notaris mag in beginsel uitgaan van de juistheid van dit taxatierapport, tenzij er aanleiding is om het een en ander nader te onderzoeken. Dit kan voor de woningcorporatie additionele kosten met zich meebrengen die door de notaris in rekening kunnen worden gebracht.

Om gebruik te maken van de vrijstelling voor de overdracht van een taak, waar woningcorporaties momenteel gebruik van maken bij het onderling overdragen van vastgoed, is één van de voorwaarden dat alle activa en passiva met betrekking tot de taak moeten worden overgedragen. Met een activa-passiva transactie zijn in de praktijk veel tijd en kosten gemoeid voor (fiscaal)advies- en treasury kosten. De nieuwe vrijstelling kent deze voorwaarde niet. Woningcorporaties hoeven deze kosten bij de toepassing van de nieuwe vrijstelling niet te maken, met een aanzienlijke lastenvermindering als gevolg.

De maatregel is gericht op specifieke handelingen van een specifieke doelgroep. Het totaal aantal handelingen dat te maken krijgt met een verandering in de regeldruk is dus beperkt (geschat op 89). Dit totaal bestaat zowel uit handelingen die op dit moment al vrijgesteld zijn als uit handelingen die op dit moment belast plaatsvinden. Voor beide situaties geldt dat het proces om al dan niet tot toepassing van een vrijstelling te komen zeer complex is en met de voorgestelde maatregel eenvoudiger wordt (geschatte tijdswinst per handeling bedraagt circa 48 uur). Dit resulteert in een structurele lastenvermindering voor woningcorporaties van circa € 200.000.¹⁵² Deze nieuwe vrijstelling zal in de aangiftesystemen van de KNB en de notarissen worden opgenomen. Hiervoor dient het aangiftesysteem aangepast te worden. Dit leidt tot een eenmalige administratieve lastenverzwaring.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

De voorgestelde wijziging heeft geen of slechts beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. Ondernemers voeren reeds een btw-administratie en dragen btw af. De wijziging betreft uitsluitend een aanpassing van het toepasselijke tarief. Voor bloemisten en tuincentra nemen de administratieve lasten iets af doordat zij geen onderscheid meer hoeven te maken tussen producten in het verlaagde btw-tarief (bloemen en planten) en het algemene btw-tarief (samengestelde producten, sierpotten, decoratie, kunstbloemen, geverfde bloemen en dergelijke). De maatregel gaat in per 1 januari 2028 en wordt in dit Belastingplan opgenomen, omdat met name het bedrijfsleven tijd nodig heeft om administratieve aanpassingen door te voeren (prijzen en systemen).

¹⁵⁰ <https://www.ilent.nl/onderwerpen/autoriteit-woningcorporaties/publicaties-cijfers-en-wetgeving-autoriteit-woningcorporaties/actuele-gegevens-woningcorporaties/corporatieregister>

¹⁵¹ Hierbij wordt aangesloten bij de systematiek van de verkoopregels (art. 22 tot en met 26a van het Besluit toegelaten instellingen 2015), specifiek artikel 9, eerste lid, onder d van de Regeling toegelaten instellingen 2015.

¹⁵² Conform Handboek meting regeldrukkosten <https://www.adviescollegeregeldruk.nl/documenten/2023/11/29/handboek-meting-regeldrukkosten>

Afschaffen verlaagd btw-tarief ballonvaarten

De voorgestelde wijziging heeft naar verwachting geen noemenswaardig effect op de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. Ondernemers voeren reeds een btw-administratie en dragen btw af. De wijziging betreft uitsluitend een aanpassing van het toepasselijke tarief.

Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's voor ondernemers en voor vrachtauto's

De maatregelen leiden niet tot aanvullende administratieve verplichtingen voor belastingplichtigen. De tariefverlagingen worden binnen het bestaande systeem van de mrb toegepast. Belastingplichtigen hoeven geen afzonderlijk verzoek te doen om voor de tariefverlaging in aanmerking te komen.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

De maatregel leidt tot een afname van de administratieve lasten voor bedrijven, doordat de verplichting tot het aanvragen, onderbouwen en administreren van teruggaaf vervalt. Bij teruggaafverzoeken speelt onder meer het verzamelen van informatie over de samenstelling, duurzaamheid en het gebruik van brandstoffen. Gezien het beperkte aantal teruggaafverzoeken, is de afname van administratieve lasten voor bedrijven beperkt. Voor burgers zijn er geen gevolgen voor de regeldruk.

Indexering alcoholaccijns

Voor zover de alcoholaccijns naar aanleiding van de jaarlijkse indexatie stijgt en deze stijging wordt doorberekend in de prijs van alcohol en alcoholhoudende dranken zal de prijs hiervan toenemen. De eindconsument, bijvoorbeeld een burger of bedrijf, zal naar verwachting dus meer betalen voor alcohol en alcoholhoudende dranken.

Voor belastingplichtigen geldt dat de jaarlijkse indexatie niet leidt tot extra administratieve lasten. Indien de jaarlijkse indexatie leidt tot hogere alcoholaccijns, zullen belastingplichtigen bij een gelijke hoeveelheid aan uitgeslagen alcohol of alcoholhoudende dranken wel een hoger bedrag aan alcoholaccijns verschuldigd zijn.

Afschaffen kleine brouwersregeling

Voor een kleine brouwerij die 10.000 hl aan bier produceert met een gemiddeld alcoholpercentage van 7% wordt ingevolge de kleine brouwersregeling per jaar ongeveer € 43.000 euro minder aan accijns afgedragen.¹⁵³ Dit houdt niet in dat de winstgevendheid van de kleine brouwerij door het verlaagde tarief met datzelfde bedrag stijgt. Accijns wordt immers vaak in de prijs doorberekend.¹⁵⁴ Gezien de kleine prijsverandering per glas bier zorgt het verlaagde tarief naar verwachting niet voor grote gedragsreacties bij consumenten en heeft het verlaagde tarief dus ook geen grote effecten op de uiteindelijke winstgevendheid van kleine brouwerijen.

¹⁵³ De hoeveelheid bier die wordt geproduceerd varieert erg per kleine brouwerij. Dit is een rekenvoorbeeld.

¹⁵⁴ Onderzoek grenseffecten alcoholaccijns (2024); Shang, C., Ngo, A. & Chaloupka, F.J. (2020). The pass-through of alcohol excise taxes to prices in OECD countries.

Voor zover het niet langer toepassen van het verlaagde tarief wordt doorberekend in de prijs van bier dat voorheen wel onder dat verlaagde tarief viel, zal de prijs hiervan toenemen. De eindconsument, bijvoorbeeld een burger of bedrijf, zal naar verwachting dus meer betalen voor bier van kleine brouwerijen. Naar verwachting is deze prijsstijging beperkt.

Het laten vervallen van de kleine brouwersregeling heeft beperkte (positieve) gevolgen voor de administratieve lasten van brouwers die op dit moment gebruikmaken van het verlaagde tarief. Het van toepassing zijn van het verlaagde tarief moet bij de uitslag tot verbruik worden aangetoond door degene die het bier uitslaat tot verbruik. Als de kleine brouwersregeling is afgeschaft, is dit niet meer nodig. Voor de administratieve lasten van kleine brouwers is dit positief.

Verlengen accijnskorting Europees Nederland

Voor consumenten heeft de accijnskorting op ongelode benzine geen administratieve gevolgen aangezien de accijnsverlaging direct aan de consument wordt doorberekend.

Aanpassingen afvalstoffenbelasting en CO₂-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties

Door de maatregelen uit dit wetsvoorstel met betrekking tot de afvalstoffenbelasting en de CO₂-heffing industrie voor AVI's zullen de lasten voor AVI's ook met dit pakket, de komende jaren stijgen, maar in mindere mate dan in Belastingplan 2026. De lasten voor burgers en bedrijven worden verlaagd ten opzichte van het Belastingplan 2026, mede afhankelijk van hoe de lastenverlaging door afvalverwerkers wordt doorbelast in de poorttarieven aan afvalontdoeners. De poorttarieven zullen wel oplopen ten opzichte van de huidige poorttarieven. De lastenverzwaring zal in eerste instantie neerslaan bij de AVI, die deze (deels) zal doorrekenen aan afvalontdoeners (bedrijven of gemeenten). Voor zoverre het gemeenten betreft, zullen zij de belasting, via de gemeentelijke afvalstoffenheffing grotendeels doorrekenen aan burgers. In hoeverre afvalverwerkers lasten kunnen doorbelasten in hun poorttarieven is afhankelijk van de mate van concurrentie met afvalverwerkers in het buitenland. Als poorttarieven stijgen tot het niveau waardoor afvalverwerking in het buitenland goedkoper wordt en meer Nederlands afval verwerkt zal worden in het buitenland, is dit nadelig voor de winstgevendheid voor afvalverwerkers in Nederland. De verwachting is dat dit risico op export vermindert door de aangepaste maatvoering van dit pakket ten opzichte van het Belastingplan 2026. Hierbij is tevens relevant dat zoals eerder vermeld over gemengd Nederlands afval (huishoudelijk afval, gemengd bedrijfsafval of gemengd sorteerresidu), dat buiten Nederland wordt gestort of verbrand, wel afvalstoffenbelasting verschuldigd is.

Het pakket aan maatregelen met betrekking tot de afvalstoffenbelasting en CO₂-heffing industrie leidt ten opzichte van het Belastingplan 2026 tot een lastendaling van enkele euro's per huishouden per jaar, zie tabel 13. Ten opzichte van de huidige situatie blijft er sprake van een lastenverzwaring van € 7 per huishouden per jaar in 2027 oplopend tot € 35 structureel. De budgettaire opbrengst zal, indien AVI's deze volledig doorberekenen in de poorttarieven, naar verwachting voor 40% door bedrijven betaald worden en voor circa 60% via afvalverwerkers terecht komen bij gemeenten. Wanneer gemeenten de totale lastendaling volledig verwerken in de afvalstoffenheffing resulteert dit in een lastendaling voor huishoudens van structureel € 41 miljoen (en een lastenstijging ten opzichte van de huidige situatie van € 304 miljoen). Dit zorgt voor een structurele lastenverlichting van gemiddeld € 5 per jaar per huishouden.

Tabel 13: Macrobenedering lasteneffect huishoudens

	2027	2028	2029	2030	struc
Lastenverlichting AVI's (In mln €)*	-11	-200	-207	-118	-69
Waarvan lastenverlichting bij huishoudens (In mln. €)	-6	-120	-124	-71	-41
Waarvan lastenverlichting bij bedrijven (In mln. €)	-4	-80	-83	-47	-27
Totale lastenstijging huishoudens na BP 26 (In € per jaar)	7	33	41	41	40
Gemiddeld lasteneffect huishoudens maatregelen BP27 (In € per jaar)	-1	-14	-15	-8	-5
Resterende lastenstijging huishoudens na BP 27 (In € per jaar)	7	18	26	33	35

*Door afronding tellen lastenverlichting huishoudens en bedrijven niet altijd op tot de totale lastenverlichting.

Bovenstaande benadering geeft het gemiddelde lasteneffect voor alle huishoudens in Nederland. De werkelijke lastenstijging voor huishoudens varieert sterk tussen gemeenten. Tabel 14 geeft een overzicht van het lasteneffect voor huishoudens in 6 hypothetische gemeenten.

Tabel 14: Microbenadering lasteneffect huishoudens

Gemeente	Inwoners	KG afval per inwoner	Aandeel verbrand (In %)	Lastenstijging 2026-2030 basispad	Lastenverlichting 2030 AVI-pakket door BP27	Totale lastenstijging afvalverwerking 2026-2030
1	6.895	419	33%	30	-6	24
2	15.195	482	37%	39	-8	31
3	32.955	467	41%	42	-9	34**
4	70.267	453	50%	50	-10	40
5	219.825	411	55%	49	-10	39
6	613370	395	76%	64	-13	51

*In de microbenadering is geen rekening gehouden met gedragseffecten waardoor het lasteneffect groter uitvalt dan in de macrobenedering.

** Door afronding tellen de bedragen niet op.

De tabel laat zien dat het lasteneffect van dit maatregelenpakket sterk kan variëren tussen gemeenten. In gemeenten 1 dalen de kosten voor afvalverwerking in 2030 met € 6 euro per huishouden per jaar terwijl dit voor gemeenten 6 oploopt naar € 13 per huishouden per jaar. Dit is de lastendaling voor huishoudens onder de aanname dat de lastenverlichting volledig wordt doorberekend aan huishoudens. Daarnaast is hierbij uitgegaan van de huidige afvalstromen. De verwachting is dat door het maatregelenpakket het aanbod van afval af zal nemen waardoor de werkelijke lastenverlichting lager uit zal vallen, afhankelijk van het type gemeente. De belangrijkste oorzaak van de verschillen tussen gemeenten zijn de hoeveelheid afval per inwoner en het percentage afval dat wordt verbrand. Als de hoeveelheid afval per inwoners afneemt of afval anders wordt verwerkt (recyclen) waardoor er minder wordt verbrand dan valt het lasteneffect in een gemeenten lager uit.

Verhoging tarief belasting op leidingwater

Het tarief van de belasting op leidingwater stijgt vanaf 2027 met 10 cent per kubieke meter water. De kostprijs van water stijgt hierdoor voor verbruikers met circa 4%. Binnen de groep bedrijven is er een grote spreiding in het waterverbruik. Voor bedrijven met een drinkwaterverbruik van 120.000 kubieke meter per jaar of meer, bedraagt de lastenstijging € 12.000 of meer. Voor andere bedrijven is de lastenstijging beperkter. Voor een huishouden met gemiddeld verbruik bedraagt de lastenstijging circa € 15 per jaar.

Tariefsverlaging vliegbelasting

De structuur van de vliegbelasting die op grond van de Wet differentiatie vliegbelasting per 2027 in werking treedt blijft ongewijzigd. Hierdoor zijn de gevolgen voor het bedrijfsleven beperkt. Voor burgers heeft de maatregel geen administratieve gevolgen.

Wijziging verlaagd energiebelastingtarief glastuinbouw

De bijmengverplichting groen gas leidt in 2027 tot een stijging van de gasprijs met circa 1,5 eurocent per m3 aardgas. Voor de glastuinbouw wordt dit gecompenseerd via een aanpassing van de verlaagde energiebelastingtarieven voor de glastuinbouw. Hiermee pakt het voorstel voor die sector gemiddeld genomen lastenneutraal uit. De precieze hoogte van de compensatie verschilt per tuinder. Dit komt doordat voor elk afzonderlijk bedrijf de verhouding tussen totaalverbruik en belast verbruik anders is. Die verschillende verhoudingen ontstaan door verschillen in gebruik van gas (ketel tegenover WKK) en verschillen in opwek met WK.

Verhoging belastingvrije kilometervergoeding en aanverwante regelingen BES-eilanden

De maatregelen leiden niet tot aanvullende administratieve verplichtingen voor belastingplichtigen en werkgevers.

Verlaging benzineaccijns BES-eilanden

Voor consumenten heeft de accijnskorting op ongelode benzine geen administratieve gevolgen aangezien de accijnsverlaging direct aan de consument wordt doorberekend.

Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing

De tijdelijke tariefverlaging heeft geen directe gevolgen voor burgers. Er is wel een beperkte incidentele administratieve lastenverzwaring voor bedrijven. Dit betreft de gevolgen voor toldienstaanbieders, die verantwoordelijk zijn voor de inning van de heffing bij eigenaren van vrachtwagens en de afdracht van deze tolgelden aan de overheid. Zij voorzien eigenaren van boordapparatuur die wordt gebruikt voor de registratie van de gereden kilometers. De toldienstaanbieders hebben de tijdelijke tariefverlaging reeds per 1 september 2026 verwerkt in hun (ICT-)systemen. Er wordt geen structurele verandering verwacht in de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

Uitvoeringsgevolgen en toetsen

Het kabinet hecht grote waarde aan het samenspel tussen beleid en uitvoering.

Het is belangrijk om samen met de uitvoering tot een effectief beleid te komen waarmee een bijdrage kan worden geleverd aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. Het is daarbij niet alleen belangrijk dat maatregelen op individueel niveau uitvoerbaar zijn, maar dat ook een wetsvoorstel in zijn geheel uitvoerbaar is. Hiermee wordt eventuele verdringing in het portfolio zichtbaar. Er wordt daarom vroegtijdig een beeld gedeeld van alle beleidsopdrachten die mogelijk door de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen moeten worden uitgevoerd.

Dit is onderdeel van een meerjarig proces waarin beleid en uitvoering samenwerken om het inzicht in de uitvoerbaarheid verder te vergroten. Door beleidsvoornemens in een vroeg stadium inzichtelijk te maken kan rekening gehouden worden met bijvoorbeeld de mogelijkheden en onmogelijkheden in het ICT-landschap van de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen. Zo is een andere of eenvoudigere opzet van een beleidsvoornemen soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben.

Het is wenselijk om beleidsambities te bezien in samenhang met ambities voor de uitvoering. Niet alles kan tegelijkertijd. Het is namelijk van groot belang om de dienstverlening aan burgers en bedrijven te blijven verbeteren. Daarnaast moet er bij het maken van nieuw beleid ook prioriteit worden gegeven aan het op orde brengen van de basis en het implementeren van noodzakelijke modernisering bij de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen, zoals binnen de ICT. Dat betekent ook dat er soms moet worden geaccepteerd dat beleidsvoornemens later worden ingevoerd om zo de modernisering van de ICT niet te vertragen. Tegelijkertijd blijven maatschappelijke opgaven vragen om beleidsmatige oplossingen. Wanneer zich nieuwe beleidswensen voordoen geldt dat de inpasbaarheid steeds op de volgende wijze wordt bekeken:

1. Inpassen van maatregelen waar dit mogelijk is zonder herprioritering.
2. De vormgeving van maatregelen aanpassen om deze inpasbaar te maken (bijv. als parameter).
3. Waar dit niet kan ontstaat een (her)planningsvraagstuk.

De maatregelen in dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst of Douane beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst of Douane die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet. Waar dit het geval is wordt dit beschreven in de uitvoeringstoets. Als gevolg daarvan moet een aantal fiscale maatregelen dit jaar vastgelegd en volgend jaar uitgevoerd worden. Om de inpasbaarheid in het portfolio te waarborgen en stapeling te voorkomen, zullen andere meer technische maatregelen opgenomen worden in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2028. Hiermee wordt geprobeerd de druk op de uitvoering te verminderen.

De gevolgen voor de uitvoering op individueel niveau zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage bij het BP 2027 zijn bijgevoegd. Daarnaast wordt in deze memorie voor de individuele maatregelen ingegaan op de uitvoeringsgevolgen.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 1 of 10¹⁵⁵, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel 15: uitvoeringskosten pakket Belastingplan 2027, per wetsvoorstel (bedragen x € 1.000)

Wetsvoorstellen	2026	2027	2028	2029	2030	2031	Structureel
Belastingplan 2027	10	700	430	1850	-1280	-4560	5780
Overige Fiscale Maatregelen 2027	60	380	40	40	40	40	40
Wet fiscale stimulering start-ups en scale-ups	0	970	710	710	710	710	710
Wet veiligheidsregels Wet minimumbelasting 2024	490	1120	460	460	460	460	460

Tabel 16: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2027, per maatregel (bedragen x € 1.000)

Maatregelen Belastingplan 2027	2026	2027	2028	2029	2030	2031	Structureel
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen	0	0	0	0	0	0	0
Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek	0	0	0	0	0	0	0
Versoberen en afschaffen verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek)	0	60	0	0	0	0	0

¹⁵⁵ Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten	10	640	430	1850	-1280	-4560	-5780
Bevriezen aftoppingsgrens pensioen	0	0	0	0	0	0	0
Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten	0	0	0	0	0	0	0
Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat	0	0	0	0	0	0	0
Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting van 8% naar 7%	0	0	0	0	0	0	0
Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties	0	0	0	0	0	0	0
Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt	0	0	0	0	0	0	0
Tijdelijke verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's en vrachtauto's	0	0	0	0	0	0	0
Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen	0	0	0	0	0	0	0
Indexering alcoholaccijns	0	0	0	0	0	0	0
Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland	0	0	0	0	0	0	0
Verhoging belastingvrije kilometervergoeding BES-eilanden	0	0	0	0	0	0	0
Verlaging benzineaccijns BES eilanden	0	0	0	0	0	0	0
Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing	0	0	0	0	0	0	0

13. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het Belastingplan is het wetsvoorstel niet in zijn geheel ter internetconsultatie aangeboden. Er zijn wetswijzigingen in het wetsvoorstel welke individueel wel voor internetconsultatie zijn uitgezet. Wanneer dit is gebeurd, wordt dat hieronder toegelicht.

Afschaffen aftrek van uitgaven van specifieke zorgkosten

Er is een stakeholderbijeenkomst georganiseerd om belanghebbenden in de gelegenheid te stellen om te reageren op de voorgenomen afschaffing van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten. Bij de bijeenkomst waren vertegenwoordigers van diverse belangenorganisaties van mensen met een chronische ziekte of beperking, en de Belastingdienst, de ministeries van Financiën, Volksgezondheid, Welzijn en Sport, en Sociale Zaken en Werkgelegenheid. Tijdens de

bijeenkomst is gesproken over de voorgenomen afschaffing van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten en de knelpunten van de huidige regeling. De belangenorganisaties hebben er op gewezen dat de aftrek van uitgaven van specifieke zorgkosten een belangrijke tegemoetkoming vormt voor de meerkosten als gevolg van een chronische ziekte of beperking. En ook is gewezen op de stapeling van effecten met andere voorgenomen maatregelen op het inkomen van mensen. Tegelijkertijd wordt herkend dat er knelpunten zijn. De organisaties geven verder aan dat ze breder willen worden betrokken bij het (kabinets)beleid rondom chronisch zieken en mensen met een beperking, zodat ze integraal kunnen meepraten, en geven aan dat het kabinet invulling moet geven aan het 'niet over ons zonder ons' (nozo)-principe. De inzichten uit de bijeenkomst zullen worden betrokken bij het vervolg.

Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten

Naar aanleiding van de evaluatie van de Werkkostenregeling¹⁵⁶ zijn gesprekken gevoerd met verschillende stakeholders, zoals ondernemers, fiscaal dienstverleners, werkgevers- en werknemersvertegenwoordigers en de Belastingdienst. De inzichten die hieruit zijn verkregen heeft het kabinet meegenomen in haar overwegingen. De WKR wordt als complex ervaren, vooral door de vele uitzonderingen en vrijstellingen die in de loop van de tijd zijn toegevoegd, waardoor het voor werkgevers lastig is om de WKR correct toe te passen. Werkgevers en salarisadministrateurs pleiten voor vereenvoudiging.

Aanpassing fiscale behandeling van het valutaresultaat op een afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling

Er heeft van 2 maart tot en met 30 maart 2026 een internetconsultatie plaatsgevonden van de voorgestelde aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat deelnemingsvrijstelling.¹⁵⁷ Op de internetconsultatie zijn in totaal vijf reacties ontvangen, namelijk van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), VNO-NCW, de heer Ruijschop, de Nederlandse Vereniging van Banken (NVB) en de Redactie Vakstudie Nieuws. Daarnaast is over de voorgenomen maatregel gesproken met VNO-NCW. Hierna wordt ingegaan op de verschillende (hoofd)punten die in de verschillende reacties zijn opgebracht.

Algemeen

Een aantal respondenten vraagt om heroverweging van de voorgenomen aanpassing en verzoekt om een alternatieve maatregel binnen de liquidatieverliesregeling. Het voorgaande kabinet heeft ter dekking van de budgettaire derving als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2025¹⁵⁸ binnen de liquidatieverliesregeling verschillende opties overwogen. Deze opties zijn beoordeeld op wetstechnische aspecten, EU-rechtelijke aspecten, budgettaire impact, uitvoeringsgevolgen en vestigingsklimaat. De overwogen opties zijn desgevraagd bij de brief van 12 januari 2026 met de Kamer gedeeld.¹⁵⁹ Ook in het schriftelijk overleg over belastingontwijking is hierop ingegaan.¹⁶⁰ Door de combinatie van de budgettaire opbrengst, wetstechnische aspecten,

¹⁵⁶ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 163.

¹⁵⁷ <https://www.internetconsultatie.nl/ingeprijsdvalutaresultaatdeelnemingsvrijstelling/b1>.

¹⁵⁸ HR 21 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:417.

¹⁵⁹ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 117.

¹⁶⁰ Kamerstukken II 2025/26, 31066, nr. 1541.

EU-rechtelijke aspecten, uitvoeringsgevolgen en vestigingsklimaat bleek dekking binnen de liquidatieverliesregeling niet eenvoudig mogelijk. In de internetconsultatie zijn echter geen concrete alternatieven aangedragen die voldoende dekking opleveren en beter scoren op de verschillende aspecten, waaronder uitvoerbaarheid. Om voornoemde redenen is er uiteindelijk niet voor gekozen om de voorgenomen aanpassing terug te trekken en de derving binnen de liquidatieverliesregeling te dekken. Het kabinet heeft dan ook besloten om vast te houden aan de door het voorgaande kabinet voorgestelde maatregel.

Complexiteit

In alle reacties wordt aandacht gevraagd voor de administratieve lasten van de voorgestelde maatregel, met name voor wat betreft de berekening en de afbakening van het ingeprijsde valutaresultaat en het niet-ingeprijsde valutaresultaat. Zo komen vragen op hoe referentierentes moeten worden vastgesteld en hoe bij sfeerovergang de waarde in het economisch verkeer moet worden bepaald. Daarnaast wordt op uiteenlopende punten verzocht om nadere technische verduidelijking. Zo wordt gevraagd om meer (uitgebreide) voorbeelden op te nemen en daarbij de heffingsmomenten bij meerjarige instrumenten te verduidelijken, alsmede nader toe te lichten wat onder een volledig verzoek wordt verstaan, hoe de maatregel uitwerkt bij lage of negatieve valutaresultaten en wat de rol van de functionele valuta is. Om discussies in de uitvoering zoveel mogelijk te voorkomen en de administratieve lasten te beperken, is de toelichting op de maatregel op tal van punten aangevuld en verduidelijkt en waar mogelijk ter illustratie voorzien van voorbeelden.

EU-recht

De heer Ruijschop stelt verder dat gelet op het Bosal-arrest¹⁶¹ er mogelijk sprake is van een EU-rechtelijke kwetsbaarheid, omdat de maatregel feitelijk zou functioneren als een renteaftrekbeperking voor de financiering van een buitenlandse deelneming. Het Hof van Justitie van de EU heeft eerder erkend dat valutarisico's op deelnemingen zich niet alleen voordoen bij buitenlandse deelnemingen, maar ook bij binnenlandse deelnemingen.¹⁶² Naar de mening van het kabinet is van een belemmering dan ook geen sprake.

Overgangsrecht

Een aantal respondenten vraagt om overgangsrecht of eerbiedigende werking voor bestaande afdekinstrumenten. Naar aanleiding van deze reacties heeft het kabinet overgangsrecht voorgesteld. Voor een beschrijving van de werking van het overgangsrecht verwijst het kabinet korthedshalve naar onderdeel 5.11 van deze memorie en de artikelsgewijze toelichting bij de betreffende wettelijke bepalingen.

Afschaffen verlaagd btw-tarief voor sierteelt

Het voorstel is in openbare internetconsultatie gebracht, deze internetconsultatie liep van 26 maart 2026 tot en met 7 mei 2026 en heeft in totaal 288 reacties opgeleverd, waarvan 205 openbaar.¹⁶³

¹⁶¹ Arrest van 18 september 2003, C-168/01 (Bosal Holding BV tegen Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2003:479).

¹⁶² Arrest van 10 juni 2015, C-686/13, (X AB tegen Skatteverket, ECLI:EU:C:2015:375), punt 32.

¹⁶³ <https://www.internetconsultatie.nl/btwsierteelt/b1>

Op 22 mei zijn de reacties op de internetconsultatie besproken tijdens een stakeholderbijeenkomst. Op de consultatiepagina is een verslag te vinden met een samenvatting van de reacties en de stakeholdersbijeenkomst. Aanvullend is door Motivaction een publiekspeiling uitgevoerd onder een representatieve groep Nederlanders om globaal inzicht te krijgen in de houding van Nederlanders ten aanzien van deze maatregel. De uitkomsten hiervan zijn gepubliceerd op Open overheid¹⁶⁴ en zijn tevens samengevat in het consultatieverslag.

Economische gevolgen en raming

Uit de consultatie blijkt brede zorg over de mogelijke negatieve economische gevolgen voor de sierteeltsector. Veel respondenten verwachten dat hogere prijzen zullen leiden tot een daling van de afzet van sierteeltproducten, mede doordat huidige marges door onder meer gestegen energie-, arbeids- en transportkosten al onder druk staan. Men vreest omzet- en afnameverlies, sluiting van bedrijven (zoals bloemisten), een negatieve impact op arbeidsplaatsen - waaronder mensen met afstand tot de arbeidsmarkt - en een beperking van de investeringscapaciteit van agrarische bedrijven. In de stakeholdersbijeenkomst werd gewezen op ervaringen uit het buitenland, waaronder Spanje, waar een vergelijkbare maatregel tot aanzienlijke omzetsdaling leidde. Ook de concurrentiepositie van Nederlandse ondernemers, met name in de grensregio's, kwam aan bod: buurlanden hanteren vaak lagere btw-tarieven, wat volgens velen tot een concurrentienadeel zal leiden.

Het kabinet erkent dat het afschaffen van een verlaagd btw-tarief aanvankelijk kan leiden tot een omzetsdaling, met name in de detailhandel. In vergelijking met de btw-verhoging in Spanje is de verwachting dat de effecten in Nederland minder groot zullen zijn, onder meer omdat de effecten in Spanje destijds versterkt werden door de economische crisis (zie ook onder kopje *Impact van de maatregel*).

Ten aanzien van de raming is kritiek geleverd op de door de overheid geraamde opbrengsten: diverse partijen stellen dat vraag- en gedragseffecten de uiteindelijke overheidsinkomsten ongunstig zullen beïnvloeden en wijzen hiervoor onder andere naar een rapport van de WUR. De raming zoals opgenomen in het coalitieakkoord is gemaakt volgens de ramingsafspraken en wordt gecertificeerd door het CPB. Het verschil tussen het WUR-rapport en de geraamde opbrengsten is vooral te verklaren doordat bij de officiële raming gedragseffecten van consumenten niet meegenomen worden. De gedachte hierachter is dat indien consumenten uitwijken naar andere producten en diensten, deze eveneens btw-belast zijn, waardoor er per saldo geen substantieel effect op de btw-grondslag wordt verwacht. Daarnaast worden verdere macro-economische doorwerkingen zoals werkgelegenheid niet meegenomen. De reden hiervoor is dat dit soort doorwerkingen zeer onzeker en lastig toe te rekenen zijn aan een specifieke maatregel. Bovendien kunnen uitgaven (en werkgelegenheid) verschuiven, waardoor elders de belastingopbrengsten worden gecompenseerd. Tot slot vinden tegelijkertijd allerlei andere (economische) ontwikkelingen plaats die de belastingontvangsten beïnvloeden, zoals de effecten van hogere inflatie op consumptie. Al deze bredere economische effecten worden meegenomen in de doorrekening door het CPB van de macro-economische ontwikkelingen, waarbij het CPB kijkt naar de effecten van beleid op de totale prijzen, consumptie en inkomens. Op deze CPB doorrekening worden de

¹⁶⁴ [Open overheid](#).

ramingen van de belastingontvangsten (waaronder die van de btw) zoals terug te vinden in de begrotingsstukken weer gebaseerd. Zo maken deze effecten uiteindelijk wel degelijk onderdeel uit van de inschattingen van het EMU-saldo (overheidssaldo).

Milieuaspecten en biologische teelt

Op het gebied van milieu zijn de meningen verdeeld. Een deel van de reacties wijst op het belang van vergroening van de leefomgeving, waarin sierteeltproducten—met name bomen en struiken—een bijdrage leveren aan klimaatadaptatie en biodiversiteit. Stijgende prijzen door een hoger btw-tarief zouden het voor burgers, met name uit lagere inkomensgroepen, bemoeilijken om hun omgeving te vergroenen en zo bijvoorbeeld problemen als wateroverlast en hittestress tegen te gaan. Ook werd onderstreept dat de sector reeds stappen heeft gezet op het gebied van verduurzaming, zoals energie- en CO₂-reductie en het terugdringen van gewasbeschermingsmiddelen; een lagere omzet zou deze trend onder druk kunnen zetten door verminderde investeringsruimte. Anderzijds is er ook steun voor de maatregel vanuit het idee dat de sierteelt een negatieve bijdrage aan het milieu en de biodiversiteit levert en daarom niet met een verlaagd tarief ondersteund hoeft te worden. Meerdere partijen pleitten voor een (tijdelijk) lagere btw-tarief of nultarief voor biologische sierteeltproducten.

Het kabinet vindt vergroening belangrijk. Het stimuleren van vergroening van stedelijk gebied en de publieke ruimte is echter niet voorbehouden aan het hanteren van een verlaagd btw-tarief. Uit de evaluatie van verlaagde tarieven in 2023¹⁶⁵ blijkt dat een generieke btw-verlaging in algemene zin geen doelmatig instrument is om specifieke beleidsdoelen (zoals vergroening) te realiseren. Een groot aantal gemeenten, provincies en waterschappen bieden reeds gerichte subsidies aan om vergroeningsmaatregelen te nemen. Specifiek voor de vergroening van de publieke ruimte geldt daarnaast dat voor gemeentes en provincies btw-uitgaven voor openbaar groen onder het btw-compensatiefonds compensabel zijn. Dit betekent dat het overbrengen van sierteelt naar het algemene btw-tarief voor gemeentes en provincies niet tot een hogere btw-last leidt.

De hiervoor genoemde argumenten gelden ook voor het hanteren van een apart verlaagd btw-tarief voor biologische sierteeltproducten. Daarbij geldt dat de btw een consumentenbelasting is op het eindproduct, de wijze van produceren is daarbij niet relevant. Vanwege het neutraliteitsbeginsel is het niet mogelijk om een verschillend btw-tarief te hanteren op goederen die vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument onderling uitwisselbaar zijn. Het toepassen van een verlaagd btw-tarief alléén voor biologische sierteeltproducten is daarom juridisch zeer kwetsbaar. Bovendien zou dit leiden tot afbakeningsproblematiek en daarmee tot (veel) fiscale procedures.

Noodzaak verlaagd btw-tarief

Er is verdeeldheid in de reacties over de noodzaak van het verlaagde btw-tarief voor sierteelt. Voorstanders van afschaffing zien sierteeltproducten als luxeproducten en beschouwen het verlaagde tarief als een onterechte ondersteuning die vooral hogere inkomens zou bevoordelen. Tegelijkertijd wijzen anderen op de positieve effecten van bloemen en planten op het welzijn van mensen, met de kanttekening dat een prijsstijging vooral voor lagere inkomensgroepen de

¹⁶⁵ [Evaluatie van het verlaagde btw-tarief | Rapport | Rijksoverheid.nl](#).

aanschaf moeilijker bereikbaar maakt. Ook wordt gewezen op de gevolgen voor sectoren als zorg en onderwijs, die vrijgesteld zijn van btw maar wel de effecten van prijsstijgingen ondervinden. Ten slotte is vanuit meerdere hoeken aangedrongen op een meer integrale herziening van het btw-stelsel in plaats van het afzonderlijk afschaffen van de verlaagd btw-tarief op sierteelt.

Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen

Over de maatregel heeft geen internetconsultatie plaatsgevonden. Wel is naar aanleiding van de signalen vanuit de uitvoerder naar de regeling gekeken. Hiervoor is ook met verschillende sectorpartijen contact opgenomen over de werking van de teruggaafregeling. Dit betrof zowel partijen die brandstoffen uitslaan tot verbruik en gebruik kunnen maken van de regeling, als partijen die brandstoffen afnemen en het voordeel van de regeling mogelijk zouden moeten ervaren.

Partijen geven aan dat de regeling in de praktijk met name wordt toegepast op brandstoffen met HVO. Tegelijkertijd ervaren zij verschillende knelpunten in de uitvoering. Zo wordt het aantonen dat brandstoffen daadwerkelijk zijn geleverd aan wegverkeer als complex ervaren, met name voor grotere leveranciers die ook leveren aan andere sectoren zoals de scheepvaart. Daarnaast wordt het vaststellen van de energie-inhoud en de exacte mengverhoudingen in tankopslag als administratief belastend beschouwd. Deze partijen geven aan dat de regeling bijdraagt aan hun concurrentiepositie ten opzichte van fossiele brandstoffen, ook voor HVO, ondanks dat het verschil in energie-inhoud relatief beperkt is. Partijen die gebruik kunnen maken van de regeling kunnen brandstoffen scherper aanbieden aan afnemers dan partijen die hiervan geen gebruik maken. Enkele partijen hebben suggesties gedaan om de regeling te vereenvoudigen. Genoemd zijn onder meer een gerichte accijnsverlaging voor specifieke duurzame brandstoffen (zoals HVO100), het beperken van de regeling tot blends met een aanzienlijk hoger aandeel duurzame componenten en het verbreden van de regeling naar andere toepassingen, zoals de pleziervaart.

Partijen die brandstoffen afnemen, zoals vertegenwoordigers van de transportsector, geven aan dat het voor hen niet duidelijk is of de accijnsteruggaaf daadwerkelijk wordt doorberekend in de brandstofprijs. Zij geven aan dat een dergelijke doorberekening wenselijk zou zijn, omdat het gebruik van duurzame brandstoffen vaak gepaard gaat met hogere kosten of een lager bereik per liter brandstof.

De opgehaalde signalen uit de sector bevestigen het beeld dat de regeling in de praktijk complex is in de uitvoering en dat het effect op de eindgebruiker onzeker en beperkt is. De aangedragen alternatieven, zoals aanpassing of verbreding van de regeling, nemen de geconstateerde uitvoeringsproblemen niet weg. Deze inzichten zijn betrokken bij de afweging om de regeling te beëindigen.

Aanpassingen afvalstoffenbelasting en CO₂-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties

In aanloop naar dit wetsvoorstel is diverse keren gesproken met de Vereniging Afvalbedrijven, de medeoverheden, NGO's, de branchevereniging voor afvalverwerkende bedrijven, en individuele bedrijven. Hierbij is onder andere gesproken over de zorgen over het effect op de recycling van afval, de recyclingsector en breder over de economische gevolgen van het maatregelenpakket op de afvalsector. Daarnaast is er gesproken over het maatregelenpakket met de afval- en

plasticsector in de Werkgroep Afvalsector. De overheid zal ook de komende periode het gesprek over circulariteit en verduurzaming met betrokkenen blijven voeren.

Raad voor de rechtspraak

Over het volledige pakket Belastingplan 2027 is advies gevraagd aan de Raad voor de rechtspraak. De Raad voor de rechtspraak heeft op 10 augustus 2026 advies uitgebracht over het volledige pakket Belastingplan 2027. In haar advies wijst de Raad voor de rechtspraak op mogelijke werklastgevolgen voor de rechtspraak die enkele voorgestelde wijzigingen met zich kunnen meebrengen. In het advies gaat de Raad voor de rechtspraak ten aanzien van dit wetsvoorstel in op de voorgestelde maatregel *Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten*, en de voorgestelde maatregel *aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat*.

Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten

De Raad voor de rechtspraak merkt op dat het voorstel voor het afschaffen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten leidt tot een lichte daling van het aantal zaken, maar niet tot substantiële werklastgevolgen. Wel is volgens de Raad voor de rechtspraak duidelijk dat zaken waarin de aftrek van specifieke zorgkosten het geschilpunt is, wegvallen, en dat zaken waarin de aftrek onderdeel is van meerdere geschilpunten iets minder bewerkelijk worden. De Raad voor de rechtspraak merkt daarbij op dat het voorgaande een voorlopige inschatting betreft en dat de Raad voor de rechtspraak graag nog nadere informatie ontvangt. Het voorgaande heeft niet geleid tot aanpassingen van de voorgestelde maatregel.

Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat

De Raad voor de rechtspraak adviseert het kabinet om de keuze voor een niet voor bezwaar vatbare beschikking, ingeval een belastingplichtige erom verzoekt het volledige valutaresultaat op een afdekkingsinstrument niet langer onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling te laten vallen, te heroverwegen. Het kabinet heeft er bewust voor gekozen om voor dit geval geen bezwaar en beroep open te stellen. De redenen daarvan zijn als volgt. De huidige wettelijke regeling kent geen mogelijkheid om een verzoek tot het niet langer van toepassing laten zijn van de deelnemingsvrijstelling in te dienen. De voorgestelde maatregel betreft daarom een tegemoetkoming aan de belastingplichtige om de deelnemingsvrijstelling op verzoek niet langer toe te passen op de valutaresultaten ter zake van een afdekkingsinstrument. Indien de belastingplichtige hier om verzoekt valt het volledige valutaresultaat in de belaste sfeer vanaf het moment dat het volledige verzoek is ingediend of, indien dat later is, het moment dat in het verzoek is opgenomen. Indien het verzoek onvolledig is, dan wordt de belastingplichtige de gelegenheid geboden om het verzoek binnen een door de inspecteur gestelde termijn aan te vullen. Met andere woorden, de hoofdregel wordt vanaf dat moment weer van toepassing op het betreffende afdekkingsinstrument: de volledige valutawinst is belast, het volledige valutaverlies is aftrekbaar. Zonder voor bezwaar vatbare beschikking werkt het verzoek van belastingplichtige direct en onherroepelijk. De rechtszekerheid van de belastingplichtige is hiermee naar de mening van het kabinet niet in het geding. Zou de Belastingdienst bij voor bezwaar vatbare beschikking beslissen op het verzoek van de belastingplichtige om de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing te laten zijn, dan zou de belastingplichtige calculerend kunnen handelen door tegen die

beslissing in bezwaar te gaan als naderhand alsnog een valutawinst wordt verwacht of gerealiseerd (die dan alsnog vrijgesteld zou zijn, in plaats van belast). Het kabinet is om voornoemde redenen en met het oog op de uitvoering van de regeling door de Belastingdienst van mening dat het beslissen met een voor bezwaar vatbare beschikking niet wenselijk en niet nodig is.

De Raad voor de rechtspraak geeft ook aan te verwachten dat de door het kabinet voorgestelde wijziging zal leiden tot een (zeer) beperkt aantal zaken voor de belastingrechtspraak, maar dat het wel om (zeer) complexe rechtszaken zal gaan. Voor het vaststellen van het ingeprijste valutaresultaat moet het verschil tussen de actuele koers (spotkoers) en termijnkoers (forwardkoers) worden bepaald. In de praktijk zijn er meerdere manieren waarop de termijnkoers kan worden bepaald. De benodigde gegevens kunnen worden afgeleid uit publiek beschikbare (historische) gegevens. Daarbij komt de belastingplichtige in beginsel vrijheid toe in het bepalen van de bronnen waarop de berekening van de termijnkoers wordt gebaseerd. Het kabinet onderschrijft dat als een en ander leidt tot een rechtszaak, deze rechtszaak complex kan zijn.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdelen A, B, F en G (artikelen 3.15, 3.17, 6.17 en 6.36 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het kader van het in paragraaf 5.1 van het algemeen deel van deze memorie toegelichte pakket aan maatregelen om de gestegen reiskosten voor huishoudens en bedrijven op te vangen wordt onder meer voorgesteld om enkele bedragen in de Wet IB 2001 en de Wet LB 1964 te verhogen. Dit betreft de artikelen 3.15, 3.17, 6.17 en 6.36 Wet IB 2001 en de artikelen 13a en 31a Wet LB 1964 (zie de met betrekking tot de wijziging van laatstgenoemde artikelen opgenomen toelichtingen).

Met de in het voorgestelde artikel I, onderdelen A en B, opgenomen wijziging van de artikelen 3.15, zesde lid, en 3.17, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 wordt geregeld dat met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 bij het bepalen van de van de ondernemingswinst aftrekbare kosten ten aanzien van een tot het privévermogen van de belastingplichtige (de ondernemer) behorend of door hem in privé gehuurd vervoermiddel rekening wordt gehouden met een bedrag van maximaal € 0,25 per kilometer.

De in het voorgestelde artikel I, onderdelen F en G, opgenomen wijzigingen van de artikelen 6.17, zesde lid, onderdeel a, en 6.36, tweede lid, Wet IB 2001 hebben tot gevolg dat met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 het in die bepalingen opgenomen forfaitaire bedrag van € 0,23 per kilometer wordt verhoogd naar € 0,25 per kilometer. Het betreft in artikel 6.17, zesde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de aftrek als specifieke zorgkosten van de kosten voor ziekenbezoek en voor bepaalde vormen van zorggerelateerd vervoer per auto (anders dan per taxi) en in artikel 6.36, tweede lid, Wet IB 2001 de giftenaftrek van de als vrijwilliger daadwerkelijk gemaakte kosten voor vervoer per auto (anders dan per taxi) en ter zake waarvan de vrijwilliger afziet van een vergoeding of waarvoor geen vergoedingsregeling is getroffen. Zoals nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, beoogt het kabinet met deze voorgestelde wijzigingen de gestegen reiskosten te compenseren. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor het als reiskosten voor de weekenduitgaven voor gehandicapten per kilometer in aanmerking te nemen bedrag de verhoging naar € 0,25 per kilometer met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 wordt gerealiseerd door aanpassing van artikel 40, eerste lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 op grond van artikel 6.26 Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel C, artikel II, onderdeel A, artikel IV, onderdeel B, en V (artikel 3.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964)

Als een auto ook voor privédoeleinden ter beschikking staat aan een onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer (IB-ondernemer) of als een inhoudingsplichtige een auto ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt aan een werknemer, is de IB-ondernemer, onderscheidenlijk de werknemer, op grond van artikel 3.20 Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis van de Wet

op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964), in beginsel¹⁶⁶ belasting verschuldigd over het ter zake van deze mogelijkheid voor privégebruik genoten voordeel. De belastingheffing wordt berekend over de zogenoemde bijtelling. De bijtelling wordt bepaald aan de hand van een percentage van - in de reguliere situatie - de cataloguswaarde (artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel a, en vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel a, en vijfde lid, onderdeel b, Wet LB 1964) of - bij een zogenoemde youngtimer - de waarde in het economische verkeer van de auto (artikel 3.20, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel b, en vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis, eerste lid, eerste zin, aanhef en onderdeel b, en vijfde lid, onderdeel b, Wet LB 1964). Van een youngtimer is op grond van de huidige wettekst sprake bij een auto die meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen. Tot en met 31 december 2025 gold nog een leeftijdsgrens van 15 jaar om in aanmerking te komen voor de bijtelling over de waarde in het economische verkeer. Vanaf 1 januari 2026 geldt deze bijtelling zoals gezegd alleen als de auto de leeftijdsgrens van 16 jaar heeft overschreden.

Ingevolge het voorgesteld artikel I, onderdeel C, onder 1, wordt de voor het toepasselijke percentage geldende leeftijdsgrens van 16 jaar per 1 januari 2027 verhoogd van 16 jaar naar 17 jaar in plaats van naar de uit artikel II, onderdeel aA, onder 1 en artikel IV, onderdeel aA, onder 1 BP 2026 voortvloeiende 25 jaar. Verder wordt die leeftijdsgrens ingevolge het voorgestelde artikel II, onder A en artikel V met ingang van 1 januari 2028 verhoogd van 17 jaar naar 20 jaar.

Bij de via een amendement¹⁶⁷ in het BP 2026 opgenomen wetswijziging zijn de genoemde wijzigingen van de leeftijdsgrens wel doorgevoerd voor het toepasselijke percentage, maar niet voor de toepasselijke waarderingsgrondslag in artikel 3.20, vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 en in artikel 31bis, vijfde lid, onderdeel b, Wet LB 1964. Daarom wordt in het voorgestelde artikel I, onderdeel C, onder 2 en artikel IV, onderdeel B, onder 2 geregeld dat voor auto's die in de loop van 2026 de leeftijdsgrens van 16 jaar hebben overschreden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 als waarderingsgrondslag wordt uitgegaan van de waarde in het economische verkeer.¹⁶⁸ Verder wordt ingevolge het voorgestelde artikel I, onderdeel C, onder 3 en artikel IV, onderdeel B, onder 3 geregeld dat de leeftijdsgrens die geldt voor de waarderingsgrondslag vervolgens per 1 januari 2027 wordt gewijzigd van 16 jaar naar 17 jaar. Tot slot wordt ingevolge de voorgestelde artikelen II, onderdeel A, en V de leeftijdsgrens die geldt voor de waarderingsgrondslagen per 1 januari 2028 aangepast van 17 jaar naar 20 jaar.

In dit wetsvoorstel is tevens overgangsrecht opgenomen met betrekking tot de genoemde wijziging van de leeftijdsgrens van 15 jaar naar 16 jaar en van 16 jaar naar 17 jaar (zie het voorgestelde artikel XXXII, onderdeel A).

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 3.42, derde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat het in dat lid vermelde aftrekpercentage per 1 januari 2027 wordt verhoogd van 40% tot 45,5%.

¹⁶⁶ Ingevolge artikel 3.20, eerste lid, tweede zin, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis, eerste lid, tweede zin, Wet LB 1964, is geen belasting verschuldigd ingeval blijkt dat de auto op jaarbasis, onderscheidenlijk kalenderjaarbasis, niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden is gebruikt.

¹⁶⁷ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 102.

¹⁶⁸ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 118.

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld de startersaftrek met ingang van 1 januari 2027 te verlagen en met ingang van 1 januari 2028 geheel af te schaffen. Met de in het voorgestelde artikel I, onderdeel F, opgenomen wijziging wordt het bedrag van de verhoging van de zelfstandigenaftrek in artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001 (startersaftrek) te verlagen van € 2.123 naar € 10 per 1 januari 2027. Ingevolge het voorgestelde artikel II, onderdeel B, vervalt de startersaftrek per 1 januari 2028.

Artikel II

Artikel II, onderdeel B (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om per 1 januari 2028 de verhoging van de zelfstandigenaftrek in artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001, de startersaftrek, te laten vervallen. Deze wijziging hangt samen met de in het voorgestelde artikel I, onderdeel E, opgenomen wijziging, waarin wordt voorgesteld de startersaftrek te verlagen van € 2.123 naar € 10 per 1 januari 2027. In verband met het vervallen van artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001 wordt voorgesteld het vierde tot en met tiende lid te vernummeren tot derde tot en met negende lid. Tevens wordt voorgesteld artikel 3.76, vierde lid (nieuw), tweede en vierde zin, Wet IB 2001 te laten vervallen. Deze zinnen hebben door het voorgestelde vervallen van het huidige artikel 3.76, derde lid, Wet IB 2001 geen functie meer. Tot slot wordt voorgesteld om verschillende verwijzingen in artikel 3.76 Wet IB 2001 aan te passen in verband met het voorgestelde vervallen van de startersaftrek en de voornoemde vernummering.

Artikel II, onderdeel C (artikel 3.139 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.139, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001 is bepaald dat als een negatieve persoonsgebonden aftrek in aanmerking wordt genomen hetgeen door de belastingplichtige wordt ontvangen als teruggave van of nagekomen betaling ter zake van uitgaven voor specifieke zorgkosten die in een eerder jaar, achteraf bezien ten onrechte, op grond van afdeling 6.5 Wet IB 2001 in aanmerking zijn genomen, tot ten hoogste het bedrag van de uitgaven die destijds in aftrek zijn gekomen. In samenhang met het voorstel tot het laten vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten per 1 januari 2028 (zie het voorgestelde artikel II, onderdeel F) wordt voorgesteld om ook artikel 3.139, onderdeel b, Wet IB 2001 per die datum te laten vervallen. Zoals toegelicht in paragraaf 5.4 van het algemeen deel van deze memorie is ervoor gekozen om op dit punt geen overgangsrecht op te nemen.

Artikel II, onderdeel D (artikel 6.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.1, tweede lid, Wet IB 2001 is een opsomming opgenomen van de persoonsgebonden aftrekposten. Met het voorstel tot het laten vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten per 1 januari 2028 (zie het voorgestelde artikel II, onderdeel F) wordt voorgesteld om ook artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001 per die datum te laten vervallen. Daarin worden namelijk de uitgaven voor specifieke zorgkosten als persoonsgebonden aftrekpost aangemerkt en daarvan is met het vervallen van die aftrekpost geen sprake meer. Voorts wordt voorgesteld artikel 6.1, derde lid, Wet IB 2001 per die datum te laten vervallen. Dat lid ziet

uitsluitend op uitgaven voor specifieke zorgkosten en daarvan is zoals gezegd met het vervallen van die aftrekpost geen sprake meer.

Artikel II, onderdeel E (artikel 6.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.2, vijfde lid, Wet IB 2001 is in verband met de TSZ-regeling bepaald dat bij een vermindering van de persoonsgebonden aftrek eerst de uitgaven voor specifieke zorgkosten in aanmerking worden genomen. Met het voorstel tot het laten vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten per 1 januari 2028 (zie het voorgestelde artikel II, onderdeel F) en daarmee samenhangend het vervallen van de TSZ-regeling, wordt voorgesteld om ook artikel 6.2, vijfde lid, Wet IB 2001 per die datum te laten vervallen.

Artikel II, onderdeel F (afdeling 6.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In afdeling 6.5 Wet IB 2001, bestaande uit de artikelen 6.16 tot en met 6.20 Wet IB 2001, is de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten geregeld. Voorgesteld wordt die aftrekpost per 1 januari 2028 te laten vervallen. Daartoe wordt voorgesteld afdeling 6.5 Wet IB 2001 per die datum te laten vervallen.

Artikel II, onderdeel G (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 10.1 Wet IB 2001 is voor een aantal in die wet opgenomen bedragen een jaarlijkse aanpassing met de inflatiecorrectie geregeld. In verband met het voorstel tot het laten vervallen van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten (zie het voorgestelde artikel II, onderdeel F) per 1 januari 2028 wordt voorgesteld om ook de in artikel 10.1, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar de artikelen 6.17, vierde lid, en 6.20 van die wet per die datum te laten vervallen.

Artikel III

Artikel III, onderdelen A tot en met G (artikelen 3.11, 3.43, 3.45, 3.47 en 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om per 1 januari 2029 de bosbouwvrijstelling in artikel 3.11 Wet IB 2001 te laten vervallen. In verband daarmee wordt voorgesteld de verwijzingen naar de bosbouwvrijstelling in artikel 3.45, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, en artikel 7.2, twintigste lid, Wet IB 2001 ook te laten vervallen. Ten gevolge van het voorgestelde vervallen van artikel 3.45, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, Wet IB 2001 wordt ook voorgesteld de verwijzingen naar artikel 3.45, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, Wet IB 2001 in artikel 3.43, tweede lid, en artikel 3.47, derde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 te vervangen door verwijzingen naar artikel 3.45, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001.

Artikel III, onderdelen E en F (artikelen 3.74 en 3.78a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om per 1 januari 2029 de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid in artikel 3.78a Wet IB 2001 te laten vervallen. In verband daarmee wordt voorgesteld de verwijzing naar de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid in artikel 3.74, onderdeel d, Wet IB 2001 ook te laten vervallen.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel B (artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt de bedragen die zijn opgenomen in artikel 13a, vierde lid, onderdeel e, Wet LB 1964 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 te verhogen van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer, in lijn met de voorgestelde verhoging van het bedrag per kilometer van in artikel 31a, tweede lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964 opgenomen gerichte vrijstelling voor de onbelaste reiskostenvergoeding van werknemers (zie het voorgestelde artikel III, onderdeel B). Artikel 13a Wet LB 1964 bevat regels op basis waarvan wordt bepaald op welk tijdstip het loon geacht wordt te zijn genoten. Dit genietings tijdstip is relevant om te bepalen op welk moment loonbelasting moet worden ingehouden en afgedragen, dan wel worden betaald. Artikel 13a, vierde lid, aanhef en onderdeel e, Wet LB 1964 regelt dat als een inhoudingsplichtige kiest voor een in hoogte variërende reiskostenvergoeding, waarbij een deel van de reiskostenvergoedingen lager is dan (thans) € 0,23 per kilometer en een deel van die vergoedingen juist hoger is dan € 0,23, de eventuele overschrijding van de in totaal maximale gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding, (dat wil zeggen het gedeelte boven gemiddeld € 0,23 per kilometer) wordt geacht te zijn genoten bij het einde van het kalenderjaar. Zonder deze bepaling zou het in beginsel bovenmatige deel van de reiskostenvergoeding geacht worden te zijn genoten in het loontijdvak waarin de vergoeding wordt uitbetaald, waardoor er niet zou kunnen worden gesaldeerd tussen de hoge reiskostenvergoedingen en de lage reiskostenvergoedingen, zodat ook een deel van de reiskostenvergoeding zou worden belast ingeval de reiskostenvergoeding gemiddeld niet hoger is dan de gericht vrijgestelde vergoeding per kilometer.

Artikel IV, onderdeel C (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964 het maximale gericht vrijgestelde door een inhoudingsplichtige aan zijn werknemer te vergoeden bedrag voor vervoer in het kader van de dienstbetrekking, waaronder woon-werkverkeer, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 te verhogen van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer. Inhoudingsplichtigen zijn, evenals onder het huidige recht, niet verplicht tot het verstrekken van een (hogere) reiskostenvergoeding.

Met dit onderdeel wordt, zoals toegelicht in paragraaf 5.6 van het algemeen deel van deze memorie, tevens voorgesteld de gerichte vrijstelling voor het door een inhoudingsplichtige aan zijn werknemer of gewezen werknemer vergoeden of verstrekken van branche-eigen producten te schrappen uit artikel 31a Wet LB 1964. Dat voorstel betekent dat inhoudingsplichtigen die hun werknemers en gewezen werknemers korting geven op branche-eigen producten en dit voordeel zowel voor hem als voor de werknemer onbelast willen blijven verstrekken, dit voordeel moeten kunnen onderbrengen in de vrije ruimte, bedoeld in artikel 31a, tweede lid, aanhef, en derde lid, Wet LB 1964.

Artikel VI

Artikel VI, onderdeel A (artikel 12bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met deze maatregel wordt voorgesteld om het maximale op forfaitaire wijze bepaalde bedrag aan in de innovatiebox vallende voordelen te verhogen tot € 100.000.

Artikel VI, onderdeel B (artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969

Het kabinet stelt voor om artikel 13, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) op vier onderdelen te wijzigen. Ten eerste wordt voorgesteld te verduidelijken dat een voordeel behaald met een afdekkingsinstrument alleen op verzoek van de belastingplichtige onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht. Ten tweede wordt voorgesteld om in het Besluit Deelnemingsvrijstelling opgenomen goedkeuringen ten aanzien van het moment waarop een verzoek moet zijn gedaan en het moment waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is in de Wet Vpb 1969 te verankeren. Ten derde wordt voorgesteld dat alleen een niet-ingeprijsd voordeel op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht. Tot slot wordt voorgesteld aan belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden om te verzoeken om artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 niet langer van toepassing te laten zijn. Deze wijzigingen worden hierna toegelicht.

Toepassing op verzoek van belastingplichtige

Ingevolge artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 worden – indien de inspecteur daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking positief heeft beslist – de voordelen uit een rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen tot de voordelen uit hoofde van de deelneming gerekend. Het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 maakt tekstueel niet voldoende duidelijk of de inspecteur daartoe enkel op verzoek van de belastingplichtige beslist of dat de inspecteur daartoe ook zelfstandig kan overgaan. Om dit te verduidelijken, wordt voorgesteld om expliciet te maken dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 alleen wordt toegepast op een door de belastingplichtige daartoe gedaan verzoek.

Codificatie goedkeuringen ten aanzien van het moment van verzoeken en moment van toepassing

De huidige tekst van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 stelt de voorwaarde dat vooraf bij voor bezwaar vatbare beschikking moet zijn vastgesteld dat een rechtshandeling strekt tot het afdekken van een valutarisico. In onderdeel 2.7.1 van het Besluit Deelnemingsvrijstelling is in dit kader goedgekeurd dat een (positieve) beschikking kan worden afgegeven als de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, is aangegaan nadat een volledig verzoek is ontvangen, maar voordat de inspecteur bij beschikking heeft beslist op dit verzoek. Ook is goedgekeurd dat een (positieve) beschikking kan worden afgegeven als een volledig verzoek wordt ontvangen nadat de rechtshandeling is aangegaan. In dat geval behoren voordelen uit de desbetreffende rechtshandeling tot de voordelen uit hoofde van de deelneming voor zover deze voordelen opkomen nadat het volledige verzoek is ontvangen.

Voorgesteld wordt om deze goedkeuringen in de tekst van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 te verankeren. In de eerste plaats is daartoe in de voorgestelde tekst van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 het woord 'vooraf' niet langer opgenomen. Daarnaast wordt in de voorgestelde tekst geregeld dat de beschikking geldt voor voordelen die opkomen uit de rechtshandeling vanaf het moment dat de desbetreffende rechtshandeling is aangegaan of, indien dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek is ontvangen. Daarbij wordt aanvullend geregeld dat de belastingplichtige ook kan verzoeken om toepassing van de deelnemingsvrijstelling op een later moment dan het aangaan van de rechtshandeling of de datum waarop het volledige verzoek is ontvangen. Hier kan in de praktijk behoefte aan zijn. Stel dat een belastingplichtige op 1 januari van het jaar een instrument afsluit om het valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen af te dekken, en op 1 februari een verzoek indient om met ingang van 1 maart artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 toe te passen, dan geldt, mits aan de voorwaarden wordt voldaan, dat dat artikel wordt toegepast met ingang van 1 maart.

Dat het verzoek van de belastingplichtige volledig moet zijn, betekent dat het verzoek alle informatie moet bevatten om de inspecteur in staat te stellen te beoordelen of een afdekkingsinstrument onder artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 kan worden gebracht. Welke informatie de inspecteur precies nodig heeft, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. De inspecteur moet in ieder geval weten om welke deelneming het gaat, de actuele waarde van de deelneming, de (beoogde) datum van het afsluiten, de omvang en de aard van het (beoogde) afdekkingsinstrument, en een toelichting op het zogenoemde strekkingvereiste en de administratieve vastlegging van het afdekkingsinstrument. Daarnaast dient in die toelichting te zijn omschreven wat de functionele valuta van de belastingplichtige en van de deelneming is en hoe het afdekkingsinstrument het valutarisico dat wordt gelopen met die deelneming afdekt. Indien het verzoek onvolledig is, dan wordt de belastingplichtige de gelegenheid geboden om het verzoek binnen een door de inspecteur gestelde termijn aan te vullen.

Enkel niet-ingeprijd voordelen kunnen onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht

Op basis van het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt op verzoek van de belastingplichtige het valutaresultaat ter zake van het afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling. Het valutaresultaat dat wordt behaald met een afdekkingsinstrument bestaat uit een zogenoemd 'ingeprijd valutaresultaat' en een zogenoemd 'niet-ingeprijd valutaresultaat'. De voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat uitsluitend een niet-ingeprijd voordeel uit de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen tot de voordelen uit hoofde van de deelneming behoort.

Voor de bepaling van het 'niet-ingeprijd valutaresultaat' kan onderscheid worden gemaakt tussen afdekkingsinstrumenten waarbij een hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals geldleningen, en afdekkingsinstrumenten waarbij geen hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals non-deliverable valutatermijncontracten. Bij afdekkingsinstrumenten waarbij een hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, manifesteert het ingeprijd valutaresultaat zich in het renteververschil op het moment van aangaan van het afdekkingsinstrument tussen de rente op de hoofdsom van dat afdekkingsinstrument in de vreemde valuta ten opzichte van de rente op de hoofdsom van een daarmee vergelijkbaar afdekkingsinstrument in euro. Bij deze afdekkingsinstrumenten wordt onder

het niet-ingeprijsde valutaresultaat dan ook verstaan het valutaresultaat dat wordt behaald met de rechtshandeling verminderd met het ingeprijsd resultaat.

Daarnaast zijn er afdekkingsinstrumenten waarbij geen hoofdsom ter beschikking wordt gesteld, zoals non-deliverable valutatermijncontracten. Bij dergelijke instrumenten wordt aan de hand van de actuele koers (spotkoers) en de termijankoers (forwardkoers) in wezen een prijsafsprake gemaakt inzake het fictief ontvangen of leveren van een bepaalde hoeveelheid vreemde valuta op een overeengekomen toekomstig tijdstip. Deze prijsafsprake leidt niet tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom, zodat geen sprake is van rentekosten. Bij een afdekkingsinstrument dat niet leidt tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom is het niet-ingeprijsde voordeel in beginsel het verschil tussen de op het moment van aangaan van de rechtshandeling overeengekomen termijankoers en de werkelijke koers op de datum waarop de rechtshandeling wordt afgewikkeld. Indien in de termijankoers een afsluitprovisie is opgenomen, wordt het niet-ingeprijsde voordeel daarvoor gecorrigeerd (de afsluitprovisie valt niet onder de deelnemingsvrijstelling en is aftrekbaar). De belastingplichtige dient daarbij aannemelijk te maken dat de afsluitkosten deel uitmaken van de termijankoers. Separaat in rekening gebrachte afsluitkosten blijven uiteraard ook aftrekbaar.

Het voorgaande wordt hierna geïllustreerd aan de hand van voorbeelden, waarbij steeds is aangenomen dat een positieve beschikking op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is afgegeven. Daarbij wordt voor het moment waarop het ingeprijsde valutaresultaat in de heffing wordt betrokken aangesloten bij de bestaande regels van goed koopmansgebruik. Voorbeeld 1 illustreert de systematiek ten aanzien van een eenjarige geldlening. Omwille van de eenvoud en de duidelijkheid worden daarin de van toepassing zijnde rentes en de termijankoers gegeven. Voorbeeld 1 bevat een voorbeeld ten aanzien van een non-deliverable valutatermijncontract zonder hoofdsom. Bij de voorbeelden worden diverse scenario's uitgewerkt ter zake van de ontwikkeling van de valutakoers na het afsluiten van het instrument.

Voorbeeld 1 – geldlening met een looptijd van één jaar

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een rente van 8%. De looptijd van de lening bedraagt 1 jaar, de lening is niet direct opeisbaar en de rente wordt achteraf voldaan. Ten tijde van het afsluiten van de lening is de koers $\text{€ } 1 = Y \text{ } 1$. De rente op een geldlening van € 100 miljoen onder overigens identieke voorwaarden en omstandigheden bedraagt 3%. Dit betekent dat de markt op het moment van het aangaan van de geldlening gedurende de looptijd een koersdaling van valuta Y ten opzichte van de euro van afgerond 5% verwacht. Deze verwachting is ingeprijsd en vormt de verklaring voor het renteververschil van 5%. Op basis van de rentepariteitsconditie¹⁶⁹ (1,03/1,08), het verband tussen het verschil in rente en het verwachte koersresultaat, verwacht men dat de koers van valuta Y op de aflossingsdatum $\text{€ } 1 = Y \text{ } 0,9537$ bedraagt (en vice versa $Y \text{ } 1 = \text{€ } 1,0485$). Bedrijfseconomisch valt de vanwege de zwakte van valuta Y ten opzichte van een eurolening hogere rentelast (-/- 5%) weg tegen het ingeprijsde valutaresultaat (afgerond +5%). Hierna wordt in diverse scenario's ter zake van de ontwikkeling van de valutakoers na het afsluiten van de geldlening de werking van de door het kabinet voorgestelde wijziging uitgelegd.

¹⁶⁹ Hierbij worden, kort gezegd, rentever verschillen op overigens identieke geldleningen in twee landen gecompenseerd door de verwachte verandering in de wisselkoers.

Scenario 1: Koersontwikkeling gelijk aan verwachting

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de koers aan het einde van de looptijd van de geldlening gelijk is aan de verwachte koers bij het aangaan van de lening, namelijk $\text{€ } 1 = \text{Y } 0,9537$. BV X betaalt 8% rente over de geldlening van Y 100 miljoen. Omgerekend is dat $\text{€ } 7,63$ miljoen ($\text{Y } 8 \text{ miljoen} * 0,9537 = \text{€ } 7,63 \text{ miljoen}$).

Bij het voldoen van de hoofdsom bedraagt de valutawinst op de geldlening $\text{€ } 4,63$ miljoen ($100 \text{ miljoen} * 0,9537 = \text{€ } 95,37 \text{ miljoen}$ ten opzichte van $\text{€ } 100$ miljoen bij afsluiten van de geldlening).

De rente van $\text{€ } 7,63$ miljoen is, afgezien van mogelijke aftrekbeperkingen, aftrekbaar op het niveau van BV X. Daarnaast is onder het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 de gehele valutawinst op de geldlening $\text{€ } 4,63$ miljoen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt alleen het niet-ingeprijsde voordeel onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Het reeds bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening kan als gevolg van deze voorgestelde wijziging niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Omdat in dit scenario de daadwerkelijke koersontwikkeling gelijk is aan de verwachte koersontwikkeling, is enkel sprake van een behaald ingeprijsd voordeel. Het ingeprijsde valutaresultaat dient met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik in de belastingheffing te worden betrokken.

Hiermee wordt de door het kabinet geconstateerde onevenwichtigheid opgelost. Immers, tegenover de (aftrekbare) rente op de geldlening in valuta Y van $\text{€ } 7,63$ miljoen staat een (belastbare) koerswinst op die geldlening van $\text{€ } 4,63$ miljoen. Dit betekent dat met betrekking tot de geldlening per saldo een bedrag van $\text{€ } 3$ miljoen in aftrek kan worden gebracht ($-\text{€ } 7,63 \text{ miljoen} + \text{€ } 4,63 \text{ miljoen} = -\text{€ } 3 \text{ miljoen}$). Dat komt overeen met de situatie dat de belastingplichtige (in casu BV X) een eurolening zou zijn aangegaan in plaats van een Y-lening. In dat geval was er eveneens $\text{€ } 3$ miljoen rente aftrekbaar.¹⁷⁰

In de praktijk wijkt de daadwerkelijke koersontwikkeling door uiteenlopende factoren veelal af van de verwachte koersontwikkeling op het moment van aangaan van de rechtshandeling. Daar wordt hierna op ingegaan.

Scenario 2: Koersdaling Y op aflossingsdatum sterker dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling (er is sprake van een niet-ingeprijsd voordeel), meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro sterker is dan verwacht. Bij de afwikkeling van de rechtshandeling blijkt de waarde van de geldlening $\text{€ } 94,5$ miljoen te zijn en is de waardemutatie derhalve $\text{€ } 5,5$ miljoen.

Ook in dit scenario is de rente van $\text{€ } 7,63$ miljoen in beginsel aftrekbaar op het niveau van BV X. Daarnaast is onder het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 de gehele valutawinst op de geldlening van $\text{€ } 5,5$ miljoen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Als gevolg van de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is de deelnemingsvrijstelling enkel van toepassing op het niet-ingeprijsde voordeel. Het niet-ingeprijsde voordeel bedraagt $\text{€ } 870.000$, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van $\text{€ } 4,63$ miljoen en de werkelijke waardemutatie $\text{€ } 5,5$ miljoen). Deze winst van $\text{€ } 870.000$ is derhalve niet belast.

Door de voorgestelde aanpassing kan het bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Hierdoor dient het ingeprijsde valutaresultaat van $\text{€ } 4,63$ miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing te worden betrokken bij BV X. Dat leidt ertoe dat op het niveau van BV X een bedrag van rente van $\text{€ } 7,63$ miljoen aftrekbaar is en een bedrag van $\text{€ } 4,63$ miljoen is belast, zodat per saldo een

¹⁷⁰ $\text{€ } 100 \text{ miljoen} * 3\% = \text{€ } 3 \text{ miljoen}$. Er is geen sprake van een valutaresultaat op de terugbetalingsverplichting.

bedrag van € 3 miljoen aftrekbaar is. Er is daarmee geen verschil met de situatie dat de belastingplichtige een eurolening zou zijn aangegaan. In dat geval was er in beginsel eveneens € 3 miljoen rente aftrekbaar.¹⁷¹

Scenario 3: Koersdaling Y op aflossingsdatum minder sterk dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling, meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro minder sterk is dan verwacht. Ten tijde van het voldoen van de hoofdsom blijkt de waarde van de geldlening € 96 miljoen te zijn en is de waardemutatie derhalve € 4 miljoen.

Ook in dit scenario is de rente van € 7,63 miljoen in beginsel aftrekbaar op het niveau van BV X. Daarnaast is onder het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 de gehele valutawinst op de geldlening van € 4 miljoen vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Als gevolg van de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is de deelnemingsvrijstelling van toepassing op het niet-ingeprijste voordeel. Het niet-ingeprijste voordeel bedraagt negatief € 630.000, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 4,63 miljoen en de werkelijke waardemutatie van € 4 miljoen. Dit verlies, de schuld in de vreemde valuta is immers minder in waarde gedaald dan verwacht, is dus niet aftrekbaar.

De reeds bij het aangaan van de geldlening ingeprijste valutawinst op de geldlening van € 4,63 miljoen kan niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Hierdoor dient het ingeprijste valutaresultaat van € 4,63 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing te worden betrokken bij BV X. Dat leidt ertoe dat op het niveau van BV X een bedrag van rente van € 7,63 miljoen aftrekbaar is en een bedrag van € 4,63 miljoen is belast, zodat per saldo een bedrag van € 3 miljoen aftrekbaar is. Er is daarmee wederom geen verschil met de situatie dat de belastingplichtige een eurolening zou zijn aangegaan. In dat geval was er in beginsel eveneens € 3 miljoen rente aftrekbaar.¹⁷²

In voorbeeld 1 is valuta Y relatief zwak ten opzichte van de euro. Een belastingplichtige kan er ook voor kiezen om het valutarisico op een relatief sterke valuta (ten opzichte van de euro) af te dekken. De systematiek werkt dan hetzelfde uit. De rente op een geldlening in een relatief sterke valuta is lager dan de rente op een geldlening onder overigens identieke voorwaarden en omstandigheden in euro. Stel dat bijvoorbeeld de rente op een eenjarige geldlening van Z 100 miljoen 1% is, terwijl de rente op een eenjarige geldlening van bijvoorbeeld € 100 miljoen (waarbij op het moment van afsluiten geldt $Z\ 1 = €\ 1$) bijvoorbeeld 3% is. Het ingeprijste voordeel is in dat geval negatief (verlies), namelijk afgerond € 1,98 miljoen.¹⁷³ Omdat de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing is op ingeprijste voordelen, wordt dat verlies met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing betrokken, hetgeen in beginsel leidt tot een aftrek. Het niet-ingeprijste resultaat blijft door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling vrijgesteld (een eventuele winst is vrijgesteld en een eventueel verlies is niet aftrekbaar).

In de praktijk kan ook sprake zijn van een situatie waarin de rechtshandeling die verband houdt met het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen niet leidt tot het ter beschikking stellen van een hoofdsom, zoals bij non-deliverable valutatermijncontracten. Ook bij dergelijke afdekkingsinstrumenten wordt, ingeval artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, het niet-ingeprijste valutaresultaat onder de deelnemingsvrijstelling gebracht. Het

¹⁷¹ € 100 miljoen * 3% = € 3 miljoen. Er is geen sprake van een valutaresultaat op de terugbetalingsverplichting.

¹⁷² € 100 miljoen * 3% = € 3 miljoen. Er is geen sprake van een valutaresultaat op de terugbetalingsverplichting.

¹⁷³ $Z\ 100\ \text{miljoen} * (1,03/1,01) -/- €\ 100\ \text{miljoen} \approx 1,98\ \text{miljoen}$.

niet-ingeprijsde voordeel bij een afdekkingsinstrument zonder ter beschikking stelling van een hoofdsom is het verschil tussen de op het moment van aangaan van de rechtshandeling overeengekomen termijnkoers en de werkelijke koers op de datum waarop de rechtshandeling wordt afgewikkeld. Het voorgaande wordt geïllustreerd aan de hand van voorbeeld 2, waarbij ook hier steeds is aangenomen dat er een positieve beschikking op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 is afgegeven. Bij dit voorbeeld worden wederom drie scenario's uitgewerkt. In de uitwerking van dit voorbeeld is aangenomen dat in de termijnkoers geen afsluitkosten zijn opgenomen. In rekening gebrachte afsluitkosten – separaat of als onderdeel van de termijnkoers – zouden aftrekbaar zijn.

Voorbeeld 2 – Non-deliverable valutatermijncontract

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een non-deliverable valutatermijncontract met een bank waarbij de belastingplichtige over een jaar fictief Y 100 miljoen moet leveren tegen betaling door de bank in euro. De koers van valuta Y op het moment dat het non-deliverable valutatermijncontract wordt afgesloten bedraagt $\text{€ } 1 = Y 1$. Op basis van de rentepariteitsconditie (1,03/1,08) verwacht de markt dat de koers van valuta Y op afwikkelingsdatum $\text{€ } 1 = Y 0,9537$ bedraagt (en vice versa $Y 1 = \text{€ } 1,0485$). De bank zal dan fictief een bedrag van € 95,37 miljoen betalen aan belastingplichtige bij levering van Y 100 miljoen aan de bank door de belastingplichtige. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat, omdat sprake is van een non-deliverable valutatermijncontract, van het daadwerkelijke ontvangen of leveren van valuta over en weer geen sprake is. Op de afloopdatum wordt alleen afgerekend over het verschil tussen de termijnkoers en de actuele koers.

Scenario 1: Koers op afwikkelingsdatum gelijk aan termijnkoers

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de werkelijke koers op de afwikkelingsdatum van het non-deliverable valutatermijncontract gelijk is aan de (verwachte) termijnkoers. In dat geval ontstaat noch een winst noch een verlies op het non-deliverable valutatermijncontract (er is geen niet-ingeprijsd voordeel) en kan derhalve geen bedrag onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht.

Ook hier geldt dat de daadwerkelijke koersontwikkeling door uiteenlopende factoren veelal afwijkt van de verwachte koersontwikkeling op het moment van aangaan van de rechtshandeling. Daar wordt hierna op ingegaan.

Scenario 2: Koersdaling Y op afwikkelingsdatum sterker dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de werkelijke koers op de afwikkelingsdatum van het non-deliverable valutatermijncontract hoger is dan de (verwachte) termijnkoers. Op de afwikkelingsdatum is de koers dusdanig dat € 94,5 miljoen het equivalent is van Y 100 miljoen. Met het non-deliverable valutatermijncontract wordt in deze situatie derhalve een valutawinst behaald van € 870.000 (het niet-ingeprijsde valutaresultaat). Belanghebbende verkrijgt (fictief) immers meer euro (€ 95,37 miljoen -/- € 94,5 miljoen) dan zonder non-deliverable valutatermijncontract het geval was geweest. De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op het niet-ingeprijsde voordeel van € 870.000.

Scenario 3: Koersdaling Y op afwikkelingsdatum minder sterk dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat op de afwikkelingsdatum de koers dusdanig is dat € 96 miljoen het equivalent is van Y 100 miljoen. Met het non-deliverable valutatermijncontract wordt in deze situatie

derhalve een valutaverlies behaald van € 630.000 (het niet-ingeprijsde valutaresultaat). Belanghebbende verkrijgt (fictief) immers minder euro (€ 95,37 miljoen +/- € 96 miljoen) dan zonder het non-deliverable valutatermijncontract het geval was geweest.

De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op het niet-ingeprijsde voordeel van € 630.000. Het niet-ingeprijsde valutaverlies is derhalve niet aftrekbaar.

In de voorgaande voorbeelden zijn omwille van de eenvoud en duidelijkheid de daarin van toepassing zijnde rentes en de termijankoers gegeven. Om het ingeprijsde valutaresultaat vast te stellen, moet het verschil tussen de actuele koers (spotkoers) en termijankoers (forwardkoers) worden bepaald. In de praktijk zijn er meerdere manieren waarop de termijankoers kan worden bepaald. Zo kan de termijankoers worden berekend op basis van de risicovrije rentecurves van de euro en de betreffende vreemde valuta. Bronnen hiervoor zijn onder andere de rentecurves berekend op basis van de OIS-rente¹⁷⁴ voor de desbetreffende valuta of de rentecurves die worden berekend op basis van de door de betreffende landen uitgegeven staatsobligaties. Ook een staatsobligatie is niet geheel zonder risico. Het daarin besloten kredietrisico kan worden gecorrigeerd op basis van de zogenoemde *credit default swap spread*¹⁷⁵ die geldt voor de staatsobligatie in kwestie.¹⁷⁶ Daarnaast kan voor de termijankoers worden aangesloten bij de termijankoers die in de markt is gegeven voor valutatermijncontracten (*FX forward*) met een gelijke looptijd als de meerjarige geldlening.¹⁷⁷ De hiervoor benodigde gegevens kunnen worden afgeleid uit publiek beschikbare (historische) gegevens. Daarbij komt de belastingplichtige in beginsel vrijheid toe in het bepalen van de bronnen waarop de berekening van de termijankoers wordt gebaseerd.

In voorbeeld 3 wordt toegelicht hoe het ingeprijsde valutaresultaat wordt vastgesteld aan de hand van het verschil tussen de actuele koers en de termijankoers, waarbij de termijankoers wordt berekend op basis van publiek beschikbare gegevens. De uitgangspunten zijn verder gelijk aan voorbeeld 1. Bij dit voorbeeld worden wederom drie scenario's uitgewerkt. In de uitwerking van dit voorbeeld is aangenomen dat in de termijankoers geen afsluitkosten zijn opgenomen.¹⁷⁸

Voorbeeld 3 – Geldlening met een looptijd van vijf jaar

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het op 1 januari van jaar t afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een rente van 8%. De looptijd van de lening bedraagt vijf jaar en de lening is niet direct opeisbaar. De actuele koers op 1 januari van jaar t bedraagt $Y\ 1 = €\ 0,85$. Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan. BV X waardeert de schuld

¹⁷⁴ De *overnight index swap rate* is een vaste marktrente gebruikt in de prijsstelling van renteswaps, gebaseerd op de (verwachte) centrale bank rente. Renteswaps zijn financiële instrumenten waarin marktpartijen vaste rentestromen ruilen tegen variabele rentestromen.

¹⁷⁵ De *credit default swap spread* is een premie ter verzekering tegen het risico dat een schuldenaar (bij een staatsobligatie is dat de overheid van het land dat de staatsobligatie heeft uitgegeven) in gebreke blijft, uitgedrukt in basispunten. Hoe hoger de spread, hoe groter het risico op in gebreke blijven van de schuldenaar.

¹⁷⁶ Indien een belastingplichtige bijvoorbeeld een tienjarige geldlening afsluit, wordt de rente voor de door betreffende landen uitgegeven staatsobligaties gecorrigeerd op basis van de tienjarige *credit default swap spread* die geldt voor de staatsobligaties in kwestie. Sluit een belastingplichtige een vijfjarige geldlening af dan wordt gecorrigeerd op basis van de vijfjaars *credit default swap spread*.

¹⁷⁷ Dergelijke informatie is verkrijgbaar via informatie van aanbieders van marktdata of andere publiek beschikbare bronnen, alsmede van banken en financiële instellingen die in veel gevallen de tegenpartij of begeleider van de afdekkingstransactie zullen zijn.

¹⁷⁸ Zoals eerder opgemerkt geldt ook hier dat indien in de termijankoers een afsluitprovisie is opgenomen het niet-ingeprijsde voordeel daarvoor wordt gecorrigeerd (de afsluitprovisie valt niet onder deelnemingsvrijstelling en is aftrekbaar). De belastingplichtige dient daarbij aannemelijk te maken dat de afsluitkosten deel uitmaken van de termijankoers. Separaat in rekening gebrachte afsluitkosten blijven ook aftrekbaar.

ingevolge de regels van goed koopmansgebruik tegen de historische koers. Het ingeprijsde valutaresultaat komt derhalve aan het eind van de geldlening tot uiting bij de aflossing ervan.

Voor het vaststellen van het ingeprijsde valutaresultaat wordt gekeken naar het verschil tussen de actuele koers (zijnde 0,85) en de termijenkoers van een €/Y valutatermijncontract met een gelijke looptijd (dat wil zeggen vijf jaar). De termijenkoers van een €/Y valutatermijncontract is in de markt gegeven, maar kan ook worden berekend op basis van andere in de markt beschikbare gegevens.¹⁷⁹

Stel dat uit de publiek beschikbare gegevens volgt dat een door Nederland uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar op 1 januari van het jaar t een rente had van 2,48%. Op datzelfde moment had een door het land Y uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar een rente van 3,77%. Om tot een risicovrije rente te komen, worden beide rentes op deze staatsobligaties gecorrigeerd op basis van de zogenoemde *credit default swap spread*. Stel dat op 1 januari van het jaar t deze spread voor een door Nederland uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar afgerond 8 basispunten (0,08%) was en dat op datzelfde moment de spread voor een door land Y uitgegeven staatsobligatie met een looptijd van vijf jaar afgerond 26 basispunten (0,26%) was).

Op basis van de hiervoor gegeven publiek beschikbare marktdata bedraagt de benaderde risicovrije rente op 1 januari van het jaar t voor geldeenheid Y door afronding 3,51% (3,77% $-/-$ 0,26%) en voor de euro door afronding 2,40% (2,48% $-/-$ 0,08%). De termijenkoers voor het jaar ultimo $t+5$ is dan ongeveer gelijk aan 0,80.¹⁸⁰ Dit betekent dat verwacht wordt dat aan het einde van de looptijd van de geldlening $Y\ 1 = €\ 0,80$ (en vice versa $€\ 1 = Y\ 1,24$).

Op het moment van aangaan van de geldlening was de waarde van de geldlening € 85 miljoen (te weten $Y\ 100\ miljoen * 0,85$). Op basis van het voorgaande kan ook het ingeprijsde valutaresultaat worden bepaald. Op het moment van aangaan van de geldlening is de verwachting dat de waarde van die geldlening op het moment van aflossen € 80 miljoen bedraagt (te weten $Y\ 100\ miljoen * 0,80$). Dat betekent dat het ingeprijsde valutaresultaat € 5 miljoen bedraagt.

Scenario 1: Koersontwikkeling gelijk aan verwachting

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de koers aan het einde van de looptijd van de geldlening gelijk is aan de verwachte koers bij het aangaan van de lening, namelijk $Y\ 1 = €\ 0,80$. Ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt alleen het niet-ingeprijsde voordeel onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Het reeds bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening kan als gevolg van deze voorgestelde wijziging niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Omdat in dit scenario de daadwerkelijke koersontwikkeling gelijk is aan de verwachte koersontwikkeling, is enkel sprake van een behaald ingeprijsd voordeel (zijnde € 5 miljoen). Het ingeprijsde valutaresultaat van € 5 miljoen dient met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik in de belastingheffing te worden betrokken.

Scenario 2: Koersdaling Y op aflossingsdatum sterker dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling (er is sprake van een niet-ingeprijsd voordeel), meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro sterker is dan verwacht. Op het moment dat de geldlening wordt afgelost, blijkt de €/Y koers 0,79 te zijn. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat bedraagt € 1 miljoen, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 5 miljoen en de werkelijke waardemutatie van € 6 miljoen.¹⁸¹ Deze winst van € 1 miljoen is derhalve niet belast. Door de voorgestelde aanpassing kan het bij het aangaan van de geldlening ingeprijsde valutaresultaat op de geldlening niet langer onder de deelnemingsvrijstelling worden

¹⁷⁹ Omwille van de eenvoud en de duidelijkheid wordt voor de berekening van de termijenkoers in de voorbeelden aangesloten bij een uniforme rente en niet de gehele rentecurve over de van toepassing zijnde periode.

¹⁸⁰ Omwille van de eenvoud en de duidelijkheid wordt de risicovrije rente voor illustratiedoeleinden afgerond op twee decimalen. De termijenkoersformule leidt dan tot de volgende uitkomst: $0,85 * (1,024^5 / 1,0351^5) \approx 0,80$.

¹⁸¹ Verschil tussen de waarde van de geldlening € 85 miljoen (te weten $Y\ 100\ miljoen * 0,85$) op het moment van aangaan en de waarde van die geldlening op het moment van aflossen € 79 miljoen (te weten $Y\ 100\ miljoen * 0,79$).

gebracht. Hierdoor dient het ingeprijsde valutaresultaat van € 5 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier in de belastingheffing te worden betrokken bij BV X.

Scenario 3: Koersdaling Y op aflossingsdatum minder sterk dan verwacht

In dit scenario wordt ervan uitgegaan dat de daadwerkelijke koersontwikkeling afwijkt van de verwachte koersontwikkeling, meer specifiek dat de koersdaling van Y ten opzichte van de euro minder sterk is dan verwacht. Op het moment dat de geldlening wordt afgelost, blijkt de €/Y koers 0,82 te zijn. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat bedraagt € 2 miljoen, zijnde het verschil tussen de verwachte waardemutatie van € 5 miljoen en de werkelijke waardemutatie van € 3 miljoen.¹⁸² Dit verlies van € 2 miljoen is derhalve niet aftrekbaar. Net als in scenario 1 en 2 geldt ook hier dat het ingeprijsde valutaresultaat van € 5 miljoen met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik regulier bij BV X in de belastingheffing wordt betrokken.

In voorbeeld 4 is als uitgangspunt genomen dat de belastingplichtige het afdekkingsinstrument in lijn met goed koopmansgebruik op historische koers waardeert. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het in de praktijk ook kan zijn dat een belastingplichtige een afdekkingsinstrument in lijn met goed koopmansgebruik waardeert tegen de actuele koers (hetgeen in dit verband betekent de koers op balansdatum). In dat geval komt de valutawinst of het valutaverlies (dat wil zeggen zowel het ingeprijsde als het niet-ingeprijsde voordeel) op de hoofdsom jaarlijks tot uitdrukking bij de fiscale winstbepaling. De belastingplichtige zal dan per jaar moeten bepalen welk deel van het ingeprijsde resultaat, zoals vastgesteld bij het aangaan van het afdekkingsinstrument, aan dat jaar moet worden toegerekend. De systematiek zoals hiervoor omschreven werkt in dat geval voor het overige hetzelfde uit. De rente is in beginsel aftrekbaar, het ingeprijsde valutaresultaat dat jaarlijks bij waardering op actuele koers tot uiting komt, wordt jaarlijks in aanmerking genomen bij de fiscale winstbepaling. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat dat jaarlijks bij waardering op actuele koers tot uiting komt is door toepassing van de deelnemingsvrijstelling vrijgesteld (dat wil zeggen een valutawinst is niet belast en een valutaverlies is niet aftrekbaar).

Verzoek niet langer van toepassing

Als de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking positief heeft beslist op het verzoek van de belastingplichtige, behoort een niet-ingeprijsd voordeel uit de rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen tot de voordelen uit hoofde van de deelneming. De huidige regeling biedt de belastingplichtige niet de mogelijkheid om het voordeel uit die rechtshandeling niet langer onder de deelnemingsvrijstelling te brengen. De voorgestelde aanpassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat, op verzoek van de belastingplichtige, de deelnemingsvrijstelling niet langer wordt toegepast op valutaresultaten die opkomen uit die rechtshandeling. Het kabinet merkt volledigheidshalve op dat de inspecteur niet bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist op een dergelijk verzoek van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige hierom verzoekt, is de deelnemingsvrijstelling niet langer van toepassing op valutaresultaten uit die rechtshandeling van het moment waarop het volledige verzoek is ontvangen of, indien dat later is, de datum die in het verzoek is opgenomen. Welke informatie de inspecteur precies nodig heeft, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. De inspecteur moet in ieder geval weten om welke deelneming, welk

¹⁸² Verschil tussen de waarde van de geldlening € 85 miljoen (te weten $Y \ 100 \text{ miljoen} \times 0,85$) op het moment van aangaan en de waarde van die geldlening op het moment van aflossen € 82 miljoen (te weten $Y \ 100 \text{ miljoen} \times 0,82$).

afdekkingsinstrument en om welke beschikking op grond van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 het gaat. Indien het verzoek onvolledig is, dan wordt de belastingplichtige de gelegenheid geboden om het verzoek binnen een door de inspecteur gestelde termijn aan te vullen.

Artikel 13, eenentwintigste lid, Wet Vpb 1969

Op grond van het voorgestelde artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, stelt de inspecteur op verzoek van de belastingplichtige bij voor bezwaar vatbare beschikking vast dat een rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen. Het voorgestelde artikel 13, eenentwintigste lid, Wet Vpb 1969, verduidelijkt in dit kader dat rechtsmiddelen, bezwaar en beroep, tegen de beschikking, bedoeld in het voorgestelde artikel 13, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 uitsluitend betrekking kunnen hebben op de vaststelling dat de rechtshandeling (het afdekkingsinstrument, zoals de geldlening of het valutatermijncontract) strekt tot het afdekken van het valutarisico dat met de deelneming wordt gelopen. Het voorgestelde eenentwintigste lid bewerkstelligt dat slechts tegen die vaststelling kan worden opgekomen.

Indien een belastingplichtige wil opkomen tegen het bedrag dat als voordeel uit de desbetreffende rechtshandeling tot de voordelen uit hoofde van de deelneming wordt gerekend, kan dat dus alleen door de rechtsmiddelen, bezwaar en beroep, te benutten die mogelijk zijn tegen de belastingaanslag vennootschapsbelasting waarin het betreffende voordeel is opgenomen.

Artikel 13, tweeëntwintigste lid, Wet Vpb 1969

In samenhang met de mogelijkheid voor een verzoek om het al dan niet van toepassing te laten zijn van de deelnemingsvrijstelling ingevolge het voorgestelde artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, wordt in artikel 13, tweeëntwintigste lid, Wet Vpb 1969 voorgesteld om op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment van sfeerovergang de waarde van het afdekkingsinstrument te stellen op de waarde in het economische verkeer. Er kunnen twee situaties worden onderscheiden, namelijk van belaste sfeer naar deelnemingsvrijstelling en omgekeerd.

Ten eerste is er de situatie dat de belastingplichtige een afdekkingsinstrument na verloop van tijd onder de deelnemingsvrijstelling brengt. Indien op enig moment de deelnemingsvrijstelling van toepassing wordt terwijl de deelnemingsvrijstelling tot dat moment niet van toepassing was (sfeerovergang), wordt de waarde van het afdekkingsinstrument op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling gesteld op de waarde in het economische verkeer. De belastingplichtige dient op dat moment af te rekenen over het valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling nog niet van toepassing is. Ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 geldt dat na sfeerovergang alleen het niet-ingeprisde valutaresultaat is vrijgesteld. Om tot een juist bedrag aan niet-ingeprisde valutaresultaat te komen dat wordt vrijgesteld, moet op het moment van sfeerovergang een herijking van de rentepariteit plaatsvinden. Het vrij te stellen niet-ingeprisde valutaresultaat op het bestaande afdekkingsinstrument met een nog resterende looptijd is gelijk aan het niet-ingeprisde valutaresultaat dat die belastingplichtige zou behalen met een nieuw afdekkingsinstrument dat een gelijke looptijd heeft als de nog resterende looptijd van het bestaande instrument. Het ingeprijste en het niet-ingeprisde valutaresultaat van dat nieuwe instrument worden bepaald aan de hand van de actuele koers en de termijankoers die op het moment van sfeerovergang publiek beschikbaar zijn. Meer specifiek, het gaat dan om de actuele

koers en de risicovrije rentes op de betreffende geldeenheden op dat herijkingstijdstip. De prijsstelling op het moment dat het te herijken afdekkingsinstrument werd afgesloten of overeengekomen, is dus niet langer relevant.

De situatie waarbij op enig moment de deelnemingsvrijstelling van toepassing wordt terwijl de deelnemingsvrijstelling tot dat moment niet van toepassing was (sfeerovergang), kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld. Daarbij worden de risicovrije rentes als gegeven aangenomen. Voor een beschrijving hoe tot de risicovrije rentes gekomen wordt, wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, meer specifiek voorbeeld 4.

Voorbeeld 4 – Sfeerovergang bij geldlening met een looptijd van twee jaar

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen. Tegen een risicovrije rente van 4%. De lening wordt afgesloten op 1 januari 2027 en heeft een looptijd van twee jaar. Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan en is in beginsel aftrekbaar. BV X hanteert een boekjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar. Op het moment van afsluiten van de schuld is de risicovrije eurorente 2%. De actuele koers op 1 januari 2027 is $Y\ 1 = \text{€}\ 1$ is. De termijenkoers met als datum het einde van 2027 is dan afgerond 0,9807.¹⁸³ De termijenkoers met als datum het einde van 2028 is afgerond 0,9619.¹⁸⁴

BV X verzoekt de inspecteur om toepassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969. Omdat de inspecteur het volledige verzoek op 1 januari 2028 heeft ontvangen, geldt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 met ingang van 1 januari 2028 van toepassing is. Daarbij wordt gegeven dat de risicovrije Y rente 1 januari 2028 8% is. De risicovrije eurorente is 5%. Daarbij wordt ook gegeven dat de actuele koers 1 januari 2028 $Y\ 0,93 = \text{€}\ 1$ is.

Waardering waarde in het economische verkeer op het moment onmiddellijk voorafgaand aan sfeerovergang

Op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment van sfeerovergang (het moment waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing wordt) waardeert BV X de schuld op grond van het voorgestelde tweeëntwintigste lid op de waarde in het economische verkeer. Hoewel de schuld een nominale waarde heeft van Y 100 miljoen is deze waarde ultimo 2027 louter als gevolg van de gestegen marktrente gedaald naar Y 96,29 miljoen.¹⁸⁵

Daarnaast is de actuele koers op 1 januari 2028 gedaald van $Y\ 1 = \text{€}\ 1$ naar $Y\ 0,93 = \text{€}\ 1$. De waarde in het economische verkeer van de Y geldlening bedraagt dan afgerond € 89,55 miljoen.¹⁸⁶ Dat betekent dat BV X ultimo 2027 (het moment onmiddellijk voorafgaand aan de sfeerovergang) op de hoofdsom een winst maakt van € 100 miljoen -/- € 89,55 miljoen = € 10,45 miljoen. Omdat de deelnemingsvrijstelling pas vanaf het moment van sfeerovergang van toepassing is, valt het gehele valutaresultaat in 2027 in de belaste sfeer. Een onderverdeling van het totale valutaresultaat in een ingeprijsd valutaresultaat en een niet-ingeprijsd valutaresultaat is derhalve niet relevant.

Vanaf sfeerovergang is alleen het niet-ingeprijste valutaresultaat vrijgesteld

¹⁸³ De termijenkoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02/1,04) \approx 0,9807$.

¹⁸⁴ De termijenkoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02^2/1,04^2) \approx 0,9619$.

¹⁸⁵ Over één jaar dient immers Y 104 miljoen te worden voldaan, namelijk de hoofdsom en een rentetermijn. Wanneer dit bedrag contant wordt gemaakt tegen de actuele koers van 8%, bedraagt de waarde van de geldlening Y 96,29 miljoen $((100 * (1,04)/1,08))$. Hierbij is gemakshalve verdisconteerd op risicovrije voet.

¹⁸⁶ $Y\ 96,29 \text{ miljoen} * 0,93 \approx \text{€}\ 89,55 \text{ miljoen}$.

Na het moment van sfeerovergang, dus van begin 2028 tot en met het einde van 2028 (het moment waarop de geldlening wordt afgelost), valt de geldlening onder toepassing van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 (sfeerovergang). Anders gezegd is het niet-ingeprijsde valutaresultaat dat toerekenbaar is aan jaar 2028 vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Zoals hiervoor is aangegeven is de waarde van de Y schuld louter als gevolg van de gestegen marktrente ultimo 2027 gedaald van (nominaal) Y 100 miljoen naar Y 96,29 miljoen. Deze waarde is relevant voor de bepaling van de afdekking en vormt de basis voor de berekening van het ingeprijsde en niet-ingeprijsde valutaresultaat. Om tot een juiste vaststelling van het niet-ingeprijsde valutaresultaat toerekenbaar aan 2028 te komen, dient BV X het ingeprijsde valutaresultaat op het moment van sfeerovergang te herijken. Op basis van de publiek beschikbare gegevens kan worden berekend dat de herijkte termijnkoers voor het einde van 2028 0,9042 is.¹⁸⁷ Op basis van de herijkte termijnkoers is de ingeprijsde (verwachte) waarde van de schuld afgerond € 87,06 miljoen.¹⁸⁸ Het herijkte ingeprijsde valutaresultaat, dat niet onder de deelnemingsvrijstelling is vrijgesteld, is € 2,49 miljoen.¹⁸⁹

Scenario: koersdaling in 2028 is sterker dan verwacht

De werkelijke koers ultimo 2028 (het moment van aflossen van de geldlening) blijkt 0,88 te zijn. De koersdaling van Y ten opzichte van de euro op het moment van de aflossingsdatum is sterker dan verwacht. Het totale valutaresultaat is afgerond € 4,81 miljoen.¹⁹⁰ Het ingeprijsde valutaresultaat is een winst van € 2,49 miljoen (zie hiervoor) die is belast. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat van € 2,32 miljoen is een winst die is vrijgesteld door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.¹⁹¹

Scenario: koersdaling in 2028 is minder sterk dan verwacht

De werkelijke koers ultimo 2028 (het moment van aflossen van de geldlening) blijkt 0,91 te zijn. De koersdaling van Y ten opzichte van de euro op het moment van de aflossingsdatum is minder sterk dan verwacht. Het totale valutaresultaat is afgerond € 1,93 miljoen.¹⁹² Het ingeprijsde valutaresultaat is een winst van € 2,49 (zie hiervoor) miljoen die is belast. Het niet-ingeprijsde valutaresultaat van € 560.000 is een verlies dat door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet aftrekbaar is.¹⁹³

Ten tweede is er de situatie dat de belastingplichtige wenst dat een afdekkingsinstrument niet langer onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling valt. Indien op enig moment de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is terwijl de deelnemingsvrijstelling tot dat moment wel van toepassing was op dit afdekkingsinstrument of een gedeelte daarvan (sfeerovergang), wordt de waarde van het afdekkingsinstrument op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het niet meer van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling eveneens gesteld op de waarde in het economische verkeer. Het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde is door toepassing van de deelnemingsvrijstelling tot het moment van sfeerovergang vrijgesteld, voor zover het voordeel niet was ingeprijsd. Voor de berekening van het niet-ingeprijsde valutaresultaat wordt het werkelijke valutaresultaat afgezet tegen het ingeprijsde resultaat dat voor die periode (en dus niet voor de gehele looptijd van het afdekkingsinstrument) werd verwacht. Vanaf het moment dat de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is, valt het gehele valutaresultaat in de belaste sfeer. Er hoeft dan geen herijking

¹⁸⁷ De termijnkoersformule afgerond op vier decimalen: $0,93 * (1,05/1,08) \approx 0,9042$.

¹⁸⁸ $Y\ 96,29\ \text{miljoen} * 0,9042 \approx €\ 87,06\ \text{miljoen}$.

¹⁸⁹ $€\ 89,55\ \text{miljoen} - €\ 87,06\ \text{miljoen} = €\ 2,49\ \text{miljoen}$.

¹⁹⁰ $Y\ 96,29\ \text{miljoen} * (0,93 - 0,88) \approx €\ 4,81\ \text{miljoen}$.

¹⁹¹ $€\ 4,81\ \text{miljoen} - €\ 2,49\ \text{miljoen} = €\ 2,32\ \text{miljoen}$.

¹⁹² $Y\ 96,29\ \text{miljoen} * (0,93 - 0,91) \approx €\ 1,93\ \text{miljoen}$.

¹⁹³ $€\ 1,93\ \text{miljoen} - €\ 2,49\ \text{miljoen} = €\ 560.000$.

plaats te vinden. De belastingplichtige dient op het moment van de sfeerovergang de waarde in het economische verkeer te bepalen en af te rekenen over het ingeprijsde valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Het niet-ingeprijsde voordeel in die periode is vrijgesteld. Vanaf het moment dat de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is en de waarde van een afdekkingsinstrument op de waarde in het economische verkeer is gesteld, valt zowel het ingeprijsde als het niet-ingeprijsde valutaresultaat in de belaste sfeer.

Artikel VI, onderdeel C (artikel 34j van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 regelt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2026, van toepassing blijft voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027. Daarbij geldt als voorwaarde dat ofwel voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 bij beschikking is vastgesteld dat die rechtshandeling strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, ofwel op dat moment reeds een volledig verzoek voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling is ontvangen. Indien het verzoek onvolledig is, wordt de belastingplichtige de gelegenheid geboden om het verzoek binnen een door de inspecteur gestelde termijn aan te vullen. Belastingplichtigen moeten bepalen welk deel van het ingeprijsde valutaresultaat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling nog op ingeprijsde valutaresultaten van toepassing is (dat wil zeggen de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027) en welk deel van het ingeprijsde valutaresultaat toerekenbaar is aan de periode waarin de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is op ingeprijsde valutaresultaten. Daarbij wordt volledigheidshalve opgemerkt dat in de situaties waarop het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, voordelen uit de rechtshandeling onder de (oude) regeling van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 vallen. Een verzoek om artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 niet langer toe te passen is daarmee ten aanzien van deze afdekkingsinstrumenten niet mogelijk. Uit de aanhef van het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 volgt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 zoals dat luidde op 31 december 2026 van toepassing *blijft*. Dat betekent dat artikel 13, zevende lid (nieuw), Wet Vpb 1969 met de daarin voorgestelde wijziging om te kunnen verzoeken om dat lid niet langer toe te passen, niet van toepassing is ten aanzien van voordelen uit de rechtshandeling die vallen onder toepassing van het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969.

Het voorgestelde 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 heeft tot gevolg dat een eventueel ingeprijsd voordeel dat toerekenbaar is aan de periode voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027 vrijgesteld blijft onder de deelnemingsvrijstelling, ook als dat voordeel pas na die periode (bijvoorbeeld bij latere afwikkeling van het afdekkingsinstrument) op grond van goed koopmansgebruik behoeft te worden verantwoord. Anders dan in de situaties waarop het voorgestelde artikel 13, tweeëntwintigste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, hoeft geen herwaardering van het afdekkingsinstrument naar waarde in het economische verkeer plaats te vinden. In het verlengde daarvan hoeft geen herijking plaats te vinden van het ingeprijsde valutaresultaat.

De werking van het voorgestelde artikel 34j Wet Vpb 1969 kan als volgt worden geïllustreerd. Voor het moment waarop het ingeprijsde valutaresultaat in de heffing wordt betrokken, wordt aangesloten bij de regels van goed koopmansgebruik.

Voorbeeld 5 – Toerekening ingeprijsd valutaresultaat

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening ter waarde van Y 100 miljoen tegen een risicovrije rente van 4%. De lening wordt afgesloten op 1 oktober 2026 en heeft een looptijd van drie jaar (aflossing ultimo september 2029). Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan en is in beginsel aftrekbaar. BV X heeft een boekjaar dat loopt van 1 oktober tot en met 30 september. Op het moment van afsluiten van de schuld is de risicovrije eurorente 2%. Stel dat de actuele koers op 1 oktober 2026 $\text{€ } 1 = Y 1$ is. De lening valt gedurende de gehele looptijd (van 1 oktober 2026 tot en met 30 september 2029) onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. De inspecteur heeft het volledige verzoek van BV X om de deelnemingsvrijstelling op voornoemde lening toe te passen ontvangen op 1 oktober 2026. Omdat BV X een boekjaar heeft dat loopt van 1 oktober tot en met 30 september is de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 voor het eerst van toepassing met ingang van 1 oktober 2027. Ingevolge het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969 is het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 van toepassing op het (volledige) valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode van 1 oktober 2026 tot en met 30 september 2027. De termijankoers voor het eerste jaar is 0,9807.¹⁹⁴ Het ingeprijsde valutaresultaat voor het eerste jaar is dan afgerond € 1,92 miljoen.¹⁹⁵ Dit deel van het ingeprijsde valutaresultaat is vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling. De termijankoers voor de periode 1 oktober 2027 tot en met 30 september 2028 is 0,9619.¹⁹⁶ Het ingeprijsde valutaresultaat voor dat jaar is dan afgerond € 1,88 miljoen.¹⁹⁷ De termijankoers voor de periode 1 oktober 2028 tot en met 30 september 2029 is afgerond 0,9434.¹⁹⁸ Het ingeprijsde valutaresultaat voor dat jaar is dan afgerond € 1,85 miljoen.¹⁹⁹ Voor het ingeprijsde valutaresultaat voor zowel het boekjaar dat begint in 2027 als het boekjaar dat begint in 2028 geldt dat valutaresultaat als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 in de heffing wordt betrokken. Het kabinet merkt tot slot voor de volledigheid op dat het (gehele) niet-ingeprijsde valutaresultaat is vrijgesteld door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 regelt voor bepaalde reeds bestaande afdekkingsinstrumenten uitgestelde werking van het voorgestelde artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 tot en met 31 december 2027. Daartoe bepaalt het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 dat, in afwijking van het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969, afdekkingsinstrumenten voor zover een voordeel uit een rechtshandeling toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027 onder het huidige recht worden afgewikkeld. Daarvoor gelden twee voorwaarden. Allereerst stelt het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 als voorwaarde dat de rechtshandeling is aangegaan vóór 15 september 2026 (Prinsjesdag 2026). Het kabinet merkt hierbij voor de goede orde op dat een verlenging van een afdekkingsinstrument voor de toepassing van deze voorwaarde geldt als het aangaan van een

¹⁹⁴ De termijankoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02/1,04) \approx 0,9807$.

¹⁹⁵ $1 -/- 0,9807 \approx 0,0192$. Vervolgens is $0,0192 * \text{€ } 100 \text{ miljoen} \approx \text{€ } 1,92 \text{ miljoen}$.

¹⁹⁶ De termijankoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02^2/1,04^2) \approx 0,9619$.

¹⁹⁷ $0,9807 -/- 0,9619 \approx 0,0188$. Vervolgens is $0,0188 * \text{€ } 100 \text{ miljoen} \approx \text{€ } 1,88 \text{ miljoen}$.

¹⁹⁸ De termijankoersformule afgerond op vier decimalen: $1 * (1,02^3/1,04^3) \approx 0,9434$.

¹⁹⁹ $0,9619 -/- 0,9434 \approx 0,0185$. Vervolgens is $0,0185 * \text{€ } 100 \text{ miljoen} \approx \text{€ } 1,85 \text{ miljoen}$.

nieuwe overeenkomst ter zake van een afdekkingsinstrument. Daarnaast stelt het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 als voorwaarde dat vóór 15 september 2026 een volledig verzoek voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op die rechtshandeling is ontvangen. Indien het verzoek onvolledig is, wordt de belastingplichtige de gelegenheid geboden om het verzoek binnen een door de inspecteur gestelde termijn aan te vullen. Voor de toerekening aan de verschillende periodes volgt het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 dezelfde systematiek als het voorgestelde artikel 34j, eerste lid, Wet Vpb 1969. Wat betreft die systematiek wordt daarom verwezen naar de toelichting op dat voorgestelde eerste lid.

Voorbeeld 6 – Uitgestelde werking

Een besloten vennootschap (BV X) is vennootschapsbelastingplichtig en hanteert de euro als geldeenheid voor Nederlandse fiscale doeleinden. BV X houdt een deelneming waarmee een valutarisico wordt gelopen op de zwakke valuta Y. Dit valutarisico wordt afgedekt door middel van het afsluiten van een geldlening. De lening wordt afgesloten op 1 juli 2026 en heeft een looptijd van een jaar (aflossing ultimo juni 2027). Tussentijds wordt niet afgelost. De rente wordt jaarlijks achteraf voldaan en is in beginsel aftrekbaar. De lening valt gedurende de gehele looptijd (van 1 juli 2026 tot en met 30 juni 2027) onder de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op basis van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 zoals dat luidde op 31 december 2026. Ingevolge het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 is het huidige artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 van toepassing op het (volledige) valutaresultaat. Er hoeft om die reden geen onderscheid te worden gemaakt in een ingeprijsd en een niet-ingeprijsd valutaresultaat. Het kabinet merkt volledigheidshalve op dat wanneer sprake zou zijn geweest van een tweejarige geldlening er wel een toerekening dient plaats te vinden. De toerekening geschiedt op dezelfde wijze als geïllustreerd in voorbeeld 5, met dien verstande dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing blijft op het ingeprijste valutaresultaat dat toerekenbaar is aan de periode tot en met 31 december 2027.

Ook hier wordt volledigheidshalve opgemerkt dat in de situaties waarop het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, voordelen uit de rechtshandeling onder de (oude) regeling van artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 vallen. Een verzoek om artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 niet langer toe te passen is daarmee ten aanzien van deze afdekkingsinstrumenten niet mogelijk. Uit de aanhef van het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969 volgt dat artikel 13, zevende lid, Wet Vpb 1969 zoals dat luidde op 31 december 2026 van toepassing *blijft*. Dat betekent dat artikel 13, zevende lid (nieuw), Wet Vpb 1969 met de daarin voorgestelde wijziging om te kunnen verzoeken om dat lid niet langer toe te passen, niet van toepassing is ten aanzien van voordelen uit de rechtshandeling die vallen onder toepassing van het voorgestelde artikel 34j, tweede lid, Wet Vpb 1969.

Artikel VII

Artikel VII (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt om per 1 januari 2029 de bosbouwvrijstelling in artikel 3.11 Wet IB 2001 te laten vervallen. In verband daarmee wordt voorgesteld de verwijzing naar de bosbouwvrijstelling in artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 ook te laten vervallen.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Ingevolge artikel 14, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) is de verkrijging van een woning of van rechten waaraan deze zijn onderworpen in beginsel belast tegen een tarief van 8%. Voorts bepaalt artikel 14, zevende lid, WBR dat het tarief dat geldt voor de woning, eveneens van toepassing is op de gelijktijdig met die woning verkregen aanhorigheden.²⁰⁰ Met de voorgestelde wijziging wordt het in artikel 14, tweede en zevende lid, WBR, opgenomen tarief verlaagd van 8% naar 7%. Deze wijziging treedt in werking met ingang van 1 januari 2027.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Voorgesteld wordt om een nieuwe vrijstelling van overdrachtsbelasting op te nemen in artikel 15, eerste lid, onderdeel d, WBR. De voorgestelde vrijstelling van overdrachtsbelasting is gericht op de overdracht van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen tussen toegelaten instellingen als bedoeld in artikel 19, eerste lid, van de Woningwet, oftewel woningcorporaties.²⁰¹ De vrijstelling is alleen van toepassing als sprake was van gebruik van een onroerende zaak of de rechten waaraan deze is onderworpen door de overdragende toegelaten instelling ter uitvoering van diensten van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdelen b en d, van de Woningwet direct voorafgaand aan de overdracht. Dit gaat onder andere over onroerende zaken zoals sociale huurwoningen, waaronder studentenwoningen en intramuraal vastgoed (verzorgingshuizen of verpleeghuizen) of andere gebouwen met (on)zelfstandige woonegelegenheden. Ander vastgoed, namelijk onroerende zaken die niet gebruikt worden voor de uitvoering van de hiervoor genoemde opgedragen diensten van algemeen economisch belang, valt niet onder deze voorgestelde vrijstelling. Dit geldt bijvoorbeeld voor gebouwen die een maatschappelijke gebruiksbestemming hebben.²⁰²

Voorgesteld wordt de vrijstelling op te nemen in artikel 15, eerste lid, onderdeel d, WBR, hoewel in dat onderdeel eerder een andere vrijstelling was opgenomen die per 1 januari 2010 is vervallen.²⁰³ Het is weliswaar in de praktijk niet ongebruikelijk om een vrijstelling van overdrachtsbelasting aan te duiden door de letter te noemen, maar gezien de verstreken tijd zal het weer gebruiken van genoemd onderdeel d niet tot verwarring leiden. Artikel 15, eerste lid, aanhef, WBR biedt de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur voorwaarden te stellen aan de vrijstelling. Vooralsnog is het kabinet niet voornemens om bij algemene maatregel van bestuur nadere voorwaarden uit te werken.

²⁰⁰ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de overige tarieven ongewijzigd blijven. Dit betreft onder meer het algemene tarief van 10,4% voor verkrijgingen van andere onroerende zaken, en het woningtarief van 2% op verkrijgingen van woningen die door de verkrijger wel zelf (anders dan tijdelijk) als hoofdverblijf worden gebruikt.

²⁰¹ Deze zijn opgenomen in een register dat wordt bijgehouden door de Inspectie Leefomgeving en Transport. Dit corporatieregister is online te raadplegen: <https://www.ilent.nl/onderwerpen/autoriteit-woningcorporaties/publicaties-cijfers-en-wetgeving-autoriteit-woningcorporaties/actuele-gegevens-woningcorporaties/corporatieregister>.

²⁰² In die situatie is de voorgestelde vrijstelling niet van toepassing, omdat er sprake is van diensten van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdeel f, van de Woningwet. Het ziet op werkzaamheden als bedoeld in artikel 45, tweede lid, onderdeel d, van de Woningwet met betrekking tot gebouwen als bedoeld in artikel 49, eerste lid, en Bijlagen 2 en 3 van het Besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015.

²⁰³ Die vrijstelling is vervallen op grond van artikel VI, onderdeel 1, van de Wet van 17 december 2009 tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 2009, 564).

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 9, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) is bepaald dat, in afwijking van het algemene btw-tarief van 21%, voor bepaalde leveringen van goederen en diensten een verlaagd btw-tarief van 9% van toepassing is. De categorieën van goederen en diensten waarvoor dit geldt, worden genoemd in Tabel I Wet OB 1968.

Voorgesteld wordt om tabel I, onderdeel a, post 48, Wet OB 1968 laten vervallen. Het betreft het vervallen van het verlaagde btw-tarief voor sierteeltproducten, te weten: bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijproducten. Dit betekent dat voor de leveringen van sierteeltproducten het algemene btw-tarief van 21% gaat gelden. Voorgesteld wordt dat het verlaagde tarief voor sierteeltproducten vervalt per 1 januari 2028.

Artikel IX, onderdeel B (tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1869)

De voorgestelde wijziging van tabel I, onderdeel b, onder 9, regelt dat het verlaagde btw-tarief voor ballonvaart met ingang van 1 januari 2028 komt te vervallen, waardoor op deze diensten het algemene btw-tarief van toepassing wordt. Met betrekking tot deze wijziging is overgangsrecht voorgesteld. Voor een toelichting op het overgangsrecht wordt verwezen naar de toelichting op artikel XXXVIII.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een redactionele wijziging van tabel I, onderdeel b, onder 9, voor te stellen. Door het vervallen van het verlaagde tarief voor ballonvaart, kan de zinsnede van post 9 die betrekking heeft op het vervoer van personen met luchtvaartuigen korter en duidelijker worden geformuleerd.

Artikel X

Artikel X, onderdeel A (artikel 24c van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In dit onderdeel wordt voorgesteld van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 een verlaagde tarieftabel toe te passen voor de mrb die is verschuldigd voor bestelauto's van ondernemers, waarna vanaf 1 januari 2027 de in artikel 24b, eerste lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) opgenomen tarieftabel weer onverkort van toepassing is.

De in het voorgestelde artikel 24c Wet MRB 1994 opgenomen doelgroep sluit aan bij de omschrijving die is opgenomen in artikel 24b, eerste lid, Wet MRB 1994. Dit betekent dat het verlaagde tarief van toepassing is op een bestelauto van een ondernemer als bedoeld in artikel 7 Wet OB 1968 die de bestelauto meer dan bijkomstig gebruikt in het kader van zijn onderneming, met uitzondering van een bestelauto van een persoon die ingevolge het zesde lid van dat artikel met betrekking tot een bepaalde levering als ondernemer wordt aangemerkt. De in het voorgestelde artikel 24c Wet MRB 1994 opgenomen tarieftabel komt overeen met een tijdelijke halvering van het reguliere tarief dat op grond van artikel 24b, eerste lid, Wet MRB 1994 van toepassing is voor bestelauto's van ondernemers. Voorstel is om deze afwijking van artikel 24b, eerste lid, Wet MRB 1994 op te nemen in een zelfstandige bepaling in de Wet MRB 1994 en niet artikel 24b, eerste lid, Wet MRB 1994 tijdelijk aan te passen of een zelfstandige afwijkende regeling te treffen met tijdelijke werking. De belangrijkste redenen daarvoor zijn de kenbaarheid

van de verlaging en het feit dat de einddatum van het verlaagd tarief is gelegen vóór de inwerkingtredingsdatum daarvan.

Voorgesteld wordt om aan deze bepaling terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 juli 2026. Daarmee wordt de eerder bij beleidsbesluit²⁰⁴ goedgekeurde toepassing van een verlaagde tarieftabel voor de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's van ondernemers van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 wettelijk verankerd.

Voor een toelichting op deze tijdelijke tariefsverlaging bij goedkeurend beleidsbesluit wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Artikel X, onderdeel B (artikel 24c van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Voorgesteld wordt het voorgestelde artikel 24c Wet MRB 1994 met ingang van 1 april 2027 te laten vervallen. Het voorgestelde artikel 24c Wet MRB 1994 heeft namelijk uitsluitend betrekking op de tijdelijke verlaging van het tarief van de mrb voor bestelauto's van ondernemers gedurende de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. De mrb is verschuldigd per tijdvak van drie maanden. Een tijdvak start op de datum van eerste tenaamstelling van het motorrijtuig en telkenmale drie maanden later. Hierdoor kan het zijn dat een tijdvak niet gelijkloopt met een kalenderkwartaal. De voorgestelde verlaging is van toepassing bij aanvang van het eerstvolgende tijdvak vanaf 1 juli 2026 en is gedurende twee tijdvakken van toepassing. Dat volgt uit artikel 83 Wet MRB 1994. Indien het tweede tijdvak aanvangt na 1 oktober 2026, loopt dit tijdvak in beginsel door in 2027. Het lagere tarief blijft in dat geval van toepassing tot het einde van dat tweede tijdvak, ook voor het gedeelte dat in 2027 valt. Door de bepaling met ingang van 1 april 2027 te laten vervallen, wordt geborgd dat het verlaagde tarief ook gedurende een nog lopend tijdvak waarop het verlaagde tarief van toepassing is, gemakkelijker in de wetgeving kan worden teruggevonden.

Artikel X, onderdeel C (artikel 25aa van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Op grond van het voorgestelde artikel 25aa Wet MRB 1994 is van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 in afwijking van artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 een tarief van nihil van toepassing voor vrachtauto's. Dit betekent dat met ingang van 1 januari 2027 voor vrachtauto's weer het tarief wordt toegepast dat op dat moment ingevolge artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 geldt. Voorstel is om de tijdelijke afwijking van artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 op te nemen in een zelfstandige bepaling in de Wet MRB 1994 en niet artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994 tijdelijk aan te passen. De belangrijkste redenen daarvoor zijn de kenbaarheid van de verlaging en het feit dat de einddatum van het verlaagd tarief is gelegen voor de inwerkingtredingsdatum daarvan.

Ook voor deze bepaling wordt terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2026 voorgesteld. Daarmee wordt de eerder bij beleidsbesluit²⁰⁵ goedgekeurde toepassing van het nihiltarief voor de mrb voor vrachtauto's wettelijk verankerd. Voor een toelichting op de toepassing van het nihiltarief van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026 voor de mrb voor vrachtauto's bij goedkeurend beleidsbesluit wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

²⁰⁴ Beleidsbesluit fiscale maatregelen naar aanleiding van de energieschok.

²⁰⁵ Beleidsbesluit fiscale maatregelen naar aanleiding van de energieschok.

Artikel X, onderdeel D (artikel 25aa van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Voorgesteld wordt het voorgestelde artikel 25aa Wet MRB 1994 met ingang van 1 april 2027 te laten vervallen. Het voorgestelde artikel 25aa Wet MRB 1994 heeft uitsluitend betrekking op het toepassen van een nihiltarief voor de mrb voor vrachtauto's gedurende de periode van 1 juli 2026 tot en met 31 december 2026. De mrb is verschuldigd per tijdvak van drie maanden. Een tijdvak start op de datum van eerste tenaamstelling van het motorrijtuig en telkenmale drie maanden later. Hierdoor kan het zijn dat een tijdvak niet gelijkloopt met een kalenderkwartaal. Het voorgestelde nihiltarief is van toepassing bij aanvang van het eerstvolgende tijdvak vanaf 1 juli 2026 en is gedurende twee tijdvakken van toepassing. Dat volgt uit artikel 83 Wet MRB 1994. Indien het tweede tijdvak aanvangt na 1 oktober 2026, loopt dit tijdvak in beginsel door in 2027. Het nihiltarief blijft in dat geval van toepassing tot het einde van dat tweede tijdvak, ook voor het gedeelte dat in 2027 valt. Door de bepaling met ingang van 1 april 2027 te laten vervallen, wordt geborgd dat het nihiltarief ook gedurende een nog lopend tijdvak waarop dit van toepassing is, gemakkelijker in de wetgeving kan worden teruggevonden.

Artikel XI

Artikel XI, onderdelen A en C (artikelen 1a en 71h van de Wet op de accijns)

Artikel 71h van de Wet op de accijns (WA) regelt de gedeeltelijke teruggaaf van accijns voor motorbrandstof die geheel of gedeeltelijk bestaat uit biobrandstof of hernieuwbare brandstof. Zoals nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld om deze teruggaafregeling te laten vervallen per 1 januari 2027. In verband daarmee wordt voorgesteld de in artikel 1a, eerste lid, WA, opgenomen begripsbepaling 'Richtlijn hernieuwbare energie' per die datum eveneens te laten vervallen. Van die begripsbepaling wordt namelijk uitsluitend gebruikgemaakt in artikel 71h WA.

Artikel XI, onderdeel B (hoofdstuk II, afdeling 4, van de Wet op de accijns)

Met dit onderdeel wordt voorgesteld in hoofdstuk II WA afdeling 4 in te voegen, waarin artikel 15 WA wordt opgenomen. Genoemde afdeling heeft betrekking op de indexering van accijnstarieven voor alle alcoholhoudende producten waarover accijns is verschuldigd.²⁰⁶ Het voorgestelde artikel 15 WA ziet erop dat de accijnstarieven voor bier²⁰⁷, wijn²⁰⁸, tussenproducten²⁰⁹ en overige alcoholhoudende producten²¹⁰ jaarlijks worden geïndexeerd door de artikelen 10.1 en 10.2 Wet IB 2001 op overeenkomstige wijze toe te passen. Dit sluit aan bij de wijze waarop de jaarlijkse indexering ten aanzien van onder meer de accijnstarieven voor minerale oliën is geregeld.²¹¹ Artikel 10.1 Wet IB 2001 regelt dat bepaalde in die wet genoemde bedragen jaarlijks bij ministeriële regeling worden vervangen door andere bedragen. Die andere bedragen wordt berekend door de te vervangen bedragen te vermenigvuldigen met de tabelcorrectiefactor en

²⁰⁶ Accijns ter zake van de uitslag tot verbruik is ingevolge artikel 1, onderdelen a, b, c en d, WA in beginsel verschuldigd voor onderscheidenlijk bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende dranken.

²⁰⁷ Artikel 7, eerste en tweede lid, WA.

²⁰⁸ Artikel 10, onderdelen a en b, WA.

²⁰⁹ Artikel 11d, onderdelen a en b, WA. Dit heeft betrekking op alcoholhoudende tussenproducten. In de artikelen 11a tot en met 11c WA is geregeld wat onder tussenproducten wordt verstaan.

²¹⁰ Artikel 13 WA.

²¹¹ Zie artikel 27a WA.

vervolgens de nodig geachte afronding aan te brengen. Artikel 10.2 Wet IB 2001 regelt hoe deze tabelcorrectiefactor wordt vastgesteld. Deze wordt afgeleid van de prijsindexcijfers.²¹²

De voorgestelde indexering is uitsluitend van toepassing op de accijnstarieven voor bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten. Het voorstel tot indexering is niet van toepassing op het minimumbedrag aan accijns voor bier: het in artikel 7, eerste en tweede lid, WA als tweede vermelde bedrag. Het minimumbedrag aan accijns voor bier sluit namelijk aan bij het in artikel 10 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) opgenomen belastingtarief voor alcoholvrije dranken dat eveneens niet wordt geïndexeerd.

Voorgesteld wordt om de indexering van de accijnstarieven voor alcohol en alcoholhoudende dranken in een separate afdeling in hoofdstuk II WA te regelen en niet in iedere afdeling binnen dat hoofdstuk die betrekking heeft op de verschillende alcoholhoudende producten.²¹³ De reden hiervoor is de overzichtelijkheid van de WA. Het alternatief van deze systematiek zou namelijk zijn dat in iedere afdeling die betrekking heeft op verschillende alcoholhoudende producten, waarbij het gaat om vier afdelingen, een afzonderlijk indexeringsartikel wordt opgenomen. Door een afzonderlijke afdeling in te voegen ontstaat de mogelijkheid dat met één toegevoegd artikel de indexering van zowel bier, wijn, tussenproducten als overige alcoholhoudende producten wordt geregeld.

Zie voor een nadere toelichting op deze maatregel het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 7 van de Wet op de accijns)

Voorgesteld wordt de kleine brouwersregeling te laten vervallen die is opgenomen in artikel 7, tweede tot en met vijfde lid, van de Wet op de accijns (WA). Daartoe wordt in artikel XII, onderdeel A, voorgesteld om artikel 7, tweede tot en met vijfde lid, WA te laten vervallen. Het huidige zesde lid wordt daarbij vernummerd tot het tweede lid.

Artikel 7, tweede lid (nieuw), WA bepaalt dat bij ministeriële regeling regels worden gesteld over onder andere de toepassing van het tweede en derde lid. Omdat wordt voorgesteld artikel 7, tweede en derde lid, WA te laten vervallen, wordt ook voorgesteld om in artikel 7, tweede lid (nieuw), de verwijzing naar dat tweede en derde lid te laten vervallen.

Artikelen XII, onderdeel B en XXXI (artikel 27a van de Wet op de accijns en artikel XLIII van het Belastingplan 2025)

Artikel XLIII van het Belastingplan 2025 (BP 2025) voorziet in een wijziging van artikel 27, eerste lid, onderdeel a, WA, die aanvankelijk met ingang van 1 januari 2026 van toepassing zou zijn. Daarbij werd voor ongelode lichte benzine (ongelode benzine) een tarief van € 973,84 per 1.000 liter vastgesteld.

Artikel XLIII BP 2025 is vervolgens per 1 januari 2026 gewijzigd op grond van artikel XXXVIII, onderdeel D, van het Belastingplan 2026 (BP 2026). Op grond van laatstgenoemde wijziging is de in artikel XLIII BP 2025 opgenomen ingangsdatum van onder meer de wijziging van het tarief voor

²¹² De prijsindexcijfers zijn de cijfers uit de "Consumentenprijsindex Alle Huishoudens, afgeleid" van het Centraal Bureau voor de Statistiek.

²¹³ Dit betreft hoofdstuk II, afdelingen 1, 2, 2a en 3, WA.

ongelode benzine verschoven van 1 januari 2026 naar 1 januari 2027, waarbij het per die datum geldende accijnstarief voor ongelode benzine is verhoogd van € 973,84 naar € 1.002,07 per 1.000 liter. Op grond van artikel L, eerste lid, onderdeel i, BP 2026 is artikel XXXVIII, onderdeel D, BP 2026 toegepast, voorafgaand aan de toepassing van artikel XLIII BP 2025.

Op grond van artikel XXXI van dit wetsvoorstel wordt voorgesteld artikel XLIII, onder 1, BP 2025 opnieuw te wijzigen door het tarief voor ongelode benzine dat per 1 januari 2027 van toepassing zou zijn, aan te passen van € 1.002,07 naar € 851,68 per 1.000 liter. Voorgesteld wordt dat artikel XXXI wordt toegepast, voordat artikel XLIII BP 2025 toepassing vindt.

Op grond van het voorgestelde artikel XII, onderdeel B van dit wetsvoorstel wordt voorgesteld het verlaagde tarief voor ongelode benzine van € 850,08 per 1.000 liter met ingang van 1 januari 2028 te verhogen door in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, WA het bedrag van € 850,08 te vervangen door € 1.047,66.

Op grond van de voorgestelde aanpassingen is voor ongelode benzine per 1 januari 2027 een tarief van toepassing van € 850,08 per 1.000 liter dat niet wordt geïndexeerd per die datum en per 1 januari 2028 een tarief van € 1.047,66, dat per die datum geïndexeerd zal worden.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikel 16b.17 van de Wet milieubeheer)

Er wordt voorgesteld om de correctiefactor voor afvalverbrandingsinstallaties langzamer af te bouwen. De correctiefactor houdt in dat het aantal dispensatierechten voor afvalverbrandingsinstallaties ieder jaar wordt verlaagd. Naarmate de correctiefactor daalt, neemt het aantal dispensatierechten af en daarmee de effectieve vrijgestelde uitstoot onder de CO₂-heffing.

Het voorgestelde artikel XIII regelt dat de in artikel 16b.17, vierde lid, van de Wet milieubeheer opgenomen correctiefactor wordt afgebouwd tot 0 in 2035 in plaats van in 2033. Tevens wordt voorgesteld de jaarlijkse afbouwstappen vanaf 2031 te verkleinen.

Tot slot is van de gelegenheid gebruik gemaakt om de hoogte van de correctiefactor voor het kalenderjaar 2026 te laten vervallen. Bij de inwerkingtreding van dit voorstel indien dit tot wet is verheven, ligt dat kalenderjaar in het verleden waarmee dat deel van het artikel geen doel meer treft.

Artikel XIV

Artikel XIV, onderdeel A (artikel 18 Wet belastingen op milieugrondslag)

Voorgesteld wordt het tarief van de belasting op leidingwater te verhogen met € 0,10 per geleverde kubieke meter leidingwater, tot € 0,537 per kubieke meter leidingwater.

Artikel XIV, onderdelen B en D (artikel 71p van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Het voorgestelde artikel XIV, onderdeel B, onder 1, regelt dat het tarief voor afvalverbrandingsinstallaties in artikel 71p, eerste lid, onderdeel a, Wbm met ingang van 1 januari 2027 wordt vastgesteld op € 129,15 per ton kooldioxide-equivalent. Het voorgestelde tarief is reeds geïndexeerd met de inflatiecorrectie voor het jaar 2026, te weten 2,6%.PM

Het voorgestelde artikel XIV, onderdeel B, onder 2, regelt een aanpassing van de in artikel 71p, tweede lid, Wbm opgenomen jaarlijkse tariefverhogingen voor afvalverbrandingsinstallaties. Met deze voorgestelde aanpassing groeit het tarief voor afvalverbrandingsinstallaties meer geleidelijk door naar het beoogde tariefniveau van € 304 per ton CO₂-equivalent (prijspeil 2026). Voorgesteld wordt dat dit tariefniveau in 2035 wordt bereikt, in plaats van in 2030. De voorgestelde jaarlijkse verhoging is dus lager dan op dit moment is geregeld in artikel 71p, tweede lid, Wbm. Daartoe wordt voorgesteld het tarief voor afvalverbrandingsinstallaties van 2028 tot en met 2035 jaarlijks te verhogen met het voor het desbetreffende kalenderjaar in het voorgestelde artikel 71p, tweede lid, Wbm opgenomen bedrag.

De voorgestelde verhogingen zijn telkens uitgedrukt in het prijspeil van het jaar voorafgaand aan het jaar waarin de verhoging wordt toegepast. Bijvoorbeeld de verhoging voor 2029 is uitgedrukt in prijspeil 2028. De verhoging wordt toegevoegd aan het dan geldende tarief, waarna het aldus verhoogde tarief gezamenlijk wordt geïndexeerd. Vanwege deze systematiek kunnen de voorgestelde bedragen daarom niet bij elkaar worden opgeteld om tot het tariefniveau van € 304 in prijspeil 2026 te komen. Voor een vergelijking met dat tariefniveau moeten de jaarlijkse verhogingen namelijk eerst worden teruggerekend naar prijspeil 2026.

Omdat de voorgestelde tarieven reeds rekening houden met de te verwachten indexatie, wordt voorgesteld de jaarlijkse tariefverhogingen niet langer afzonderlijk te indexeren. Nadat een jaarlijkse verhoging aan het tarief is toegevoegd, maakt deze deel uit van het in artikel 71p, eerste lid, Wbm opgenomen tarief en wordt zij vanaf dat moment meegenomen bij de toepassing van de jaarlijkse inflatiecorrectie op grond van artikel 90 Wbm. Het voorgestelde artikel XIV, onderdeel D, regelt daarom dat de indexatiebepaling in artikel 90 Wbm niet langer van toepassing is op artikel 71p, tweede lid, Wbm. Om die reden wordt voorts voorgesteld de in artikel 71p, tweede lid, Wbm opgenomen zin 'Artikel 90 vindt geen toepassing op een bedrag in dit lid nadat daarmee het tarief is verhoogd.' te laten vervallen.

Artikel XIV, onderdeel C (artikel 77 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Voorgesteld wordt om het hoge tarief in de vliegbelasting per 2027 te verlagen naar € 59,43. Ook het tarief dat geldt in het geval de eindbestemming van de passagier niet bekend is, dat gelijk is aan het hoge tarief, wordt verlaagd naar € 59,43.

Artikel XV

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

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld de verhoging van de afvalstoffenbelasting op grond van het Belastingplan 2026 gedeeltelijke terug te draaien. In de artikelen XXII tot en met XXIX van het Belastingplan 2026 worden aanpassingen voorgesteld van de in artikel 28 Wbm opgenomen tarieven van de afvalstoffenbelasting. Voorgesteld wordt deze artikelen van het Belastingplan 2026 te laten vervallen en de wijziging van de tarieven op te

nemen in dit wetsvoorstel. Met de onderhavige voorgestelde wijziging van artikel 28, eerste lid, onderdelen a, b en d, Wbm wordt geregeld dat de verhoging van de belastingtarieven voor het storten, het verbranden en de overbrenging van afvalstoffen in de afvalstoffenbelasting met ingang van 1 januari 2028 wordt vastgesteld op € 23,75 in plaats van € 53,25, zoals geregeld in artikel XXII van het Belastingplan 2026.

Artikel XVI

Artikelen XVI tot en met XXVI (artikel 28 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Met artikel XXIII, eerste lid, onderdeel a, van het Belastingplan 2026 wordt met ingang van 1 januari 2029 in de afvalstoffenbelasting een nieuw tarief geïntroduceerd voor het storten van afvalstoffen waarvoor een ontheffing van het in artikel 1 van het Besluit stortplaatsen en stortverboden afvalstoffen opgenomen stortverbod is gekregen. Het gaat hierbij om de ontheffing die kan worden verleend op grond van artikel 6 van dat besluit, op verzoek van degene die een stortplaats exploiteert. Zoals hiervoor is toegelicht, wordt voorgesteld de wijzigingen van de tarieven van de afvalstoffenbelasting te laten vervallen in het Belastingplan 2026 en worden de voorgestelde tariefswijzigingen opgenomen in dit wetsvoorstel. De wijziging van de tarieven en de introductie van het nieuwe tarief voor het storten van afvalstoffen, waarvoor de hiervoor genoemde ontheffing is verleend, zijn zodanig verweven, dat wordt voorgesteld ook die aanpassing te laten vervallen in het Belastingplan 2026 en deze mee te nemen in dit wetsvoorstel. De wijziging op grond van artikel X4 ziet hier op. Ten opzichte van de in XIII in het Belastingplan 2026 in verband hiermee opgenomen bepalingen, is in dit wetsvoorstel alleen sprake van een voorstel tot wijziging van het tarief.

Het voorgestelde nieuwe tarief is zodanig vastgesteld dat dit € 10 meer bedraagt dan het effectieve verbrandingstarief. Het effectieve verbrandingstarief bestaat uit een combinatie van de CO₂-heffing industrie en de afvalstoffenbelasting voor verbranding, dat is opgenomen in artikel 28, eerste lid, onderdeel c (nieuw), Wbm.

Daarnaast worden op grond van de artikelen X5 tot en met XIV overige wijzigingen van de tarieven die van toepassing zijn op grond van artikel 28 Wbm voorgesteld voor de periode van 2029 tot en met 2039. Dit betreft grotendeels een aanpassing van de in het Belastingplan 2026 opgenomen tarieven. Voor de kalenderjaren 2031 tot en met 2035 wordt daarnaast voorgesteld de in het Belastingplan 2026 opgenomen tariefsverhoging met betrekking tot artikel 28, eerste lid, onderdelen b, c, en e (nieuw), Wbm te laten vervallen. Voorts worden voor de kalenderjaren 2036 tot en met 2039 wijzigingen voorgesteld voor het tarief, bedoeld in het voorgestelde artikel 28, eerste lid, onderdeel a (nieuw), Wbm, voor het storten van afvalstoffen waarvoor de hiervoor genoemde ontheffing is verleend,

Voor een nadere toelichting met betrekking tot deze wijzigingen wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XXVII

Artikel XXVII, onderdelen A en B (artikel III en IV van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw)

In artikel 60 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) zijn de verlaagde energiebelastingtarieven geregeld voor aardgas dat wordt ingezet voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten (hierna ook: energiebelastingtarieven voor de glastuinbouw). In de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw²¹⁴ is geregeld dat het verlaagde tarief voor het verbruik tot 1 miljoen m³ aardgas in de periode 2025-2034 stapsgewijs toegroeit naar het reguliere energiebelastingtarief voor aardgas zoals dat is geregeld voor het verbruik tot 1 miljoen m³ aardgas in artikel 59, eerste lid, onderdeel a, Wbm. Daartoe is in genoemde wet bepaald dat het aardgas dat wordt ingezet voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten in genoemde periode wordt belast met een oplopend percentage van het reguliere energiebelastingtarief.²¹⁵

Indien op 1 januari 2027 de bijmengverplichting groen gas in werking treedt, acht het kabinet het wenselijk dat de glastuinbouwsector hiervoor wordt gecompenseerd door middel van een verlaging van de energiebelastingtarieven voor de glastuinbouw in 2027 tot een verbruik van 10 miljoen m³ aardgas (zie hierover het algemeen deel van deze memorie). Daartoe wordt voorgesteld de betreffende percentages die worden gehanteerd voor de vaststelling van de energiebelastingtarieven voor de glastuinbouw te verlagen. In onderstaande tabel zijn opgenomen de percentages uit het basispad en uit onderhavig wetsvoorstel.

Tabel 1: Percentage energiebelastingtarief glastuinbouw ten opzichte van regulier energiebelastingtarief aardgas in 2027

Verbruik	Basispad percentage van regulier tarief 2027	Voorgesteld percentage van regulier tarief 2027
0-170.000 m ³	37%	30%
170.000-1.000.000 m ³	53%	47%
1.000.000-10.000.000 m ³	100%	54%
>10.000.000 m ³	100%	100%

Uit artikel III, onderdeel A, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw volgen voor het jaar 2027 de percentages zoals ze in de tweede kolom van bovenstaande tabel zijn opgenomen (basispad). Met het voorgestelde artikel XXVII, onderdeel A, worden die percentages gewijzigd in de lagere percentages zoals ze in de derde kolom van bovenstaande tabel zijn opgenomen.

Het voorgestelde artikel XXVII, onderdeel B, regelt dat de in de derde kolom hierboven opgenomen percentages met ingang van 1 januari 2028 worden gewijzigd overeenkomstig artikel IV, onderdeel A, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw.

De wijzigingsopdrachten in het voorgestelde artikel XXVII zijn zo geformuleerd dat ze uitsluitend worden toegepast indien de bijmengverplichting groen gas, die is geregeld in het voorgestelde artikel I, onderdeel B, van het wetsvoorstel Wet bijmengverplichting groen gas, met ingang van 1

²¹⁴ Stb. 2023, 505.

²¹⁵ Voor het verbruik van meer dan 1 miljoen m³ aardgas gold voor 2025 reeds het reguliere energiebelastingtarief voor aardgas. Dat is onveranderd gebleven.

januari 2027 in werking treedt. Indien de verplichting niet ingaat of later ingaat dan 1 januari 2027, dan worden de percentages voor de energiebelastingtarieven voor de glastuinbouw niet gewijzigd en blijft het basispad van toepassing.

Met het voorgestelde artikel XXXIX, onderdeel d, wordt geborgd dat de wijziging van artikel III, onderdeel A, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw op 1 januari 2027 conform artikel XXVII, onderdeel A, van onderhavig wetsvoorstel wordt toegepast voordat de wijzigingsopdracht in eerstgenoemd artikel op diezelfde datum wordt toegepast.

Artikel XXVIII

Artikel XXVIII, onderdelen A en B (artikelen 9c en 16a van de Wet inkomstenbelasting BES)

In het kader van het in paragraaf 5.1 van het algemeen deel van deze memorie toegelichte pakket aan maatregelen om de gestegen reiskosten voor huishoudens en bedrijven op te vangen wordt voorgesteld ook enkele bedragen in de Wet inkomstenbelasting BES (Wet IB BES) te verhogen. Dit betreft de artikelen 9c en 16a Wet IB BES. In artikel 9c, derde lid, onderdeel a, Wet IB BES is geregeld welk bedrag de belastingplichtige bij zakelijk gebruik van de eigen auto maximaal in aftrek kan brengen op de opbrengst uit arbeid, bedrijf en beroep. Er wordt voorgesteld het bedrag van deze maximale aftrek van reiskosten in artikel 9c, derde lid, onderdeel a, Wet IB BES te verhogen van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer.

Doordat in artikel 6, vijfde lid, onderdeel g, onder 2°, van de Wet loonbelasting BES voor de niet tot het loon behorende vergoeding voor vervoerskosten wordt aangesloten bij het in artikel 9c, derde lid, Wet IB BES vermelde bedrag per kilometer, wordt automatisch de maximale vergoeding die de werkgever de werknemer belastingvrij kan geven in dat geval eveneens met USD 0,02 verhoogd naar USD 0,22 per kilometer.

Artikel 16a Wet IB BES regelt wat de kosten zijn die een belastingplichtige op grond van artikel 3, derde lid, Wet IB BES in aftrek kan brengen als buitengewone lasten. Op grond van artikel 16a, eerste lid, onderdeel a, Wet IB BES betreft dit onder meer uitgaven ter zake van ziekte, invaliditeit, bevalling en overlijden van de belastingplichtige of bepaalde familieleden. In artikel 16a, tweede lid, onderdeel a, Wet IB BES is geregeld welk maximumbedrag in aanmerking kan worden genomen aan kosten van vervoer per auto bij de vaststelling van die uitgaven ter zake van ziekte, invaliditeit, bevalling en overlijden. Voorgesteld wordt dat maximumbedrag eveneens te verhogen van USD 0,20 naar USD 0,22 per kilometer.

Voorgesteld wordt de bovengenoemde wijzigingen in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026, 00.00 uur (lokale tijd), in werking te laten treden en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland tot en met 1 januari 2027, 05.00 uur (lokale tijd).

Artikel XXIX

Artikelen XXIX, onderdelen A en B (artikel 4.8 van de Douane- en accijnswet BES)

Met het voorgestelde artikel XXIX, onderdeel A, wordt de benzineaccijns met ingang van 1 januari 2027 tijdelijk verlaagd met USD 5,50 op Bonaire en met USD 4,19 op Sint Eustatius en Saba door de in artikel 4.8, eerste lid, onderdelen a en b, van de Douane- en Accijnswet BES opgenomen

bedragen aan te passen. Voorgesteld wordt die wijzigingen in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2027, 00.00 uur (lokale tijd), en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2027, 05.00 uur (lokale tijd).

Met het voorgestelde artikel XXIX, onderdeel B, wordt deze tariefverlaging per 1 januari 2028 ongedaan gemaakt. Voorgesteld wordt die wijzigingen in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2028, 00.00 uur (lokale tijd), en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2028, 05.00 uur (lokale tijd).

Artikel XXX

Artikel XXX, onderdelen A en B (artikel 5a van de Wet vrachtwagenheffing)

Het voorgestelde artikel XXX, onderdeel A, regelt dat na artikel 5 van de Wet vrachtwagenheffing (Wvh) een artikel wordt ingevoegd. Op grond van het voorgestelde artikel 5a Wvh zijn tijdelijk verlaagde tarieven van toepassing voor elk van de drie onderdelen van de vrachtwagenheffing (de infrastructuurheffing, de externekostenheffing in verband met luchtverontreiniging en geluidshinder en de externekostenheffing in verband met CO₂-emissies). Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, wordt voorgesteld dat de tijdelijke verlaging van toepassing is van 1 september 2026 tot en met 31 december 2026 in verband met de eerder bij beleidsbesluit²¹⁶ goedgekeurde toepassing van een verlaagde tarieftabel voor de vrachtwagenheffing in die periode. Voorgesteld wordt dat deze aanpassing terugwerkt tot en met 1 september 2026, zodat deze tijdelijke verlaging van de tarieven wettelijk wordt verankerd. Het voorgestelde artikel XXX, onderdeel B, regelt, in combinatie met de inwerkingtredingsbepaling (het voorgestelde artikel XXXIX, tweede lid) dat het voorgestelde artikel 5a Wvh vervalt met ingang van 1 april 2027. Weliswaar is de tariefsverlaging materieel op 1 januari 2027 uitgewerkt en zou genoemd onderdeel B dus ook in werking kunnen treden met ingang van die datum. Dan zou echter artikel 5a Wvh op dezelfde dag in werking treden en weer komen te vervallen. Omwille van de transparantie is gekozen voor het vervallen van deze bepaling op 1 april 2027. Bij aanvaarding van het voorstel staan er dus tussen 1 januari 2027 en 31 maart 2027 twee bepalingen met tarieven in de Wvh: artikel 5 (met de tarieven vanaf 1 januari 2027) en artikel 5a (met de tarieven tussen 1 september en 31 december 2026).

Artikel XXXII

Artikel XXXII, onderdeel A (artikelen II en IV van het Belastingplan 2026) en XXXIII (overgangsregeling youngtimerregeling)

Ingevolge een via een amendement²¹⁷ in het BP 2026 opgenomen wijziging is met ingang van 1 januari 2026 de wijze waarop het privévoordeel wordt bepaald van een aan een IB-ondernemer ter beschikking staande dan wel door een inhoudingsplichtige aan een werknemer ter beschikking gestelde auto gewijzigd. De leeftijdsgrens van de zogenoemde youngtimerregeling is daarbij

²¹⁶ Besluit van de Minister van Infrastructuur en Waterstaat van 22 mei 2026, nr. IENW/BSK-2026/84850, houdende goedkeuring om vooruitlopend op wijziging van de Wet vrachtwagenheffing tijdelijk lagere tarieven voor de vrachtwagenheffing toe te passen dan in die wet zijn vastgesteld (Goedkeurend beleidsbesluit tijdelijke verlaging tarieven Wet vrachtwagenheffing), Stcrt. 2026, 18058.

²¹⁷ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 102, p. 4.

aangepast van 15 naar 16 jaar. De youngtimerregeling betreft de manier waarop het privévoordeel wordt vastgesteld van een auto die meer dan 16 jaar (tot en met 31 december 2025: 15 jaar) geleden voor het eerst in gebruik is genomen: 35% van de waarde in het economische verkeer. Als een ter beschikking staande, onderscheidenlijk ter beschikking gestelde, auto deze leeftijdsgrens niet overschrijdt, wordt de bijtelling in 2026 ingevolge artikel 3.20, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 13bis, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964 vastgesteld op 22% van de catalogusprijs, dan wel, ingeval het gaat om een auto met een datum van eerste toelating van uiterlijk 31 december 2016, ingevolge artikel 10a.4 Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 36c Wet LB 1964, op 25% van de catalogusprijs.²¹⁸ Ingevolge het BP 2026 wordt per 1 januari 2027 de leeftijdsgrens wederom verhoogd van 16 jaar naar 25 jaar. In dit wetsvoorstel wordt geregeld dat deze bepaling vervalt en wordt geregeld dat de leeftijdsgrens per 1 januari 2027 wordt verhoogd van 16 jaar naar 17 jaar en per 1 januari 2028 van 17 jaar naar 20 jaar (zie de voorgestelde artikelen I, onderdeel C, artikel II, onderdeel A en artikel IV, onderdeel B).

In de toelichting op genoemd amendement is inzake de genoemde twee wijzigingen van de leeftijdsgrens opgenomen dat de stapsgewijze verhoging als doel heeft om gebruikers van youngtimers een jaar de gelegenheid te geven om desgewenst te anticiperen op de versobering. Voor een aantal gebruikers van de youngtimerregeling gold echter dat de versobering op zeer korte termijn in werking zou treden (bijvoorbeeld binnen twee weken). Het gaat dan om auto's die in de loop van het kalenderjaar 2025 meer dan 15 jaar maar niet meer dan 16 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen. Met het in het voorgestelde artikel XXXIII, eerste en tweede lid, opgenomen overgangsrecht wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 geregeld dat voor die auto's de youngtimerregeling gedurende het kalenderjaar 2026 van toepassing blijft. Hierbij geldt als aanvullende voorwaarde dat de auto uiterlijk vanaf 31 december 2025 ter beschikking stond aan de betreffende IB-ondernemer of ter beschikking werd gesteld aan de betreffende werknemer.

Verder wordt in het voorgestelde artikel XXXIII, derde en vierde lid, geregeld dat voor auto's die in het kalenderjaar 2027 meer dan 16 jaar maar niet meer dan 17 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen de youngtimerregeling gedurende het kalenderjaar 2027 van toepassing blijft. Hierbij geldt ook als aanvullende voorwaarde dat de auto uiterlijk vanaf 31 december 2025 ter beschikking stond aan de betreffende IB-ondernemer of ter beschikking werd gesteld aan de betreffende werknemer. In artikel XXXIII, eerste en tweede lid wordt een keuzemogelijkheid geboden. Deze mogelijkheid wordt niet geboden in artikel XXXIII, derde en vierde lid. De reden hiervoor is dat artikel XXXIII, eerste en tweede lid een codificatie van een goedkeurend beleidsbesluit betreft, welk beleidsbesluit uitsluitend begunstigend mag uitpakken voor belastingplichtigen. Dit geldt niet voor artikel XXXIII, derde en vierde lid.

Artikel XXXII, onderdeel B (artikelen XXII tot en met XXIX)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt voorgesteld de verhoging van de afvalstoffenbelasting uit Belastingplan 2026 gedeeltelijke terug te draaien. De voorgestelde

²¹⁸ Ingevolge artikel 3.20, tweede en elfde lid, Wet IB 1964 en artikel 1bis, tweede en achttiende lid, Wet IB 1964 kan ook een lager percentage van toepassing zijn als gevolg van een korting op de bijtelling, inclusief bijbehorend overgangsrecht. Dat kan het geval zijn als sprake is van een nulemissieauto.

tarieven zijn in dit wetsvoorstel opgenomen, waarbij wordt voorgesteld om de eerder vastgestelde aanpassingen van de tarieven in de artikelen XXII tot en met XXIX van het Belastingplan 2026 te laten vervallen.

Artikel XXXIV

Artikel XXXIV (achterwege laten indexatie)

Voorgesteld wordt bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032 geen indexatie toe te passen met betrekking tot de aftoppingsgrens van het pensioengevend loon, bedoeld in artikel 18ga, eerste lid, Wet LB 1964 (tweede pijler) en de aftoppinggrens van het inkomen voor de opbouw van een lijfrente, bedoeld in artikel 3.127, derde lid, Wet IB 2001 (derde pijler). Dit wordt bewerkstelligd door artikel 18ga, tweede lid, Wet LB 1964 en artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001 geen toepassing te laten vinden bij het begin van die kalenderjaren.

Artikel XXXV

Artikel XXXV (achterwege laten indexatie)

De accijnstarieven op minerale oliën worden op grond van artikel 27a WA jaarlijks geïndexeerd bij het begin van het kalenderjaar. Toepassing van dat artikel leidt tot hogere accijnstarieven. Om te voorkomen dat het accijnstarief voor ongelode lichte olie wordt verhoogd, wordt voorgesteld de wettelijke indexatie op grond van artikel 27a WA per 1 januari 2027 niet toe te passen op het in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, WA als tweede vermelde bedrag. De gemiste indexaties (voor de jaren 2023 tot en met 2027) worden ingehaald op 1 januari 2028. Daarom wordt op grond van het voorgestelde artikel XI voorgesteld het tarief per 1 januari 2028 vast te stellen op € 1048,68 per 1.000 liter. Hierdoor wordt het tarief vastgesteld op het niveau waarop het bij ononderbroken indexering zou zijn uitgekomen. De wettelijke jaarlijkse indexatie vindt dan bij het begin van het kalenderjaar 2028 plaats over het bedrag van € 1048,68 per 1.000 liter.

Artikel XXXVI

Artikel XXXVI (achterwege laten indexatie)

Voorgesteld wordt om bij het begin van het kalenderjaar 2027 de indexatie van het hoge tarief in de vliegbelasting achterwege te laten. Dit wordt bewerkstelligd door artikel 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag geen toepassing te laten vinden bij het begin van het kalenderjaar 2027.

Artikel XXXVII

Artikel XXXVII (indexatie achterwege laten)

Zoals is beschreven in de artikelsgewijze toelichting bij artikel XIV wordt voor de CO₂-heffing industrie een nieuw tarief voorgesteld voor afvalverbrandingsinstallaties. Dit voorgestelde tarief is reeds geïndexeerd met de inflatiecorrectie voor het jaar 2026, te weten 2,6%. De bedoeling is dat het tarief geldt met ingang van het jaar 2027 en daarna jaarlijks wordt geïndexeerd. Daartoe wordt voorgesteld dat artikel 90 Wbm bij het begin van 2027 niet van toepassing is op het tarief voor een afvalverbrandingsinstallatie, genoemd in artikel 71p, eerste lid, onderdeel a, Wbm.

Artikel XXXVIII

Artikel XXXVIII (overgangsrecht)

Artikel XXXVIII, eerste lid, voorziet in een overgangsregeling voor prestaties waarvan ingevolge artikel IX, onderdeel B, per 1 januari 2028 het verlaagde btw-tarief vervalt en het algemene tarief gaat gelden. In afwijking van artikel 13, tweede lid, Wet OB 1968, wordt bepaald dat voor diensten die op of na 1 januari 2028 worden verricht, het btw-tarief van toepassing is dat geldt op het moment van de verrichting van de dienst, ongeacht het moment waarop de btw verschuldigd wordt (bijvoorbeeld door een vooruitbetaling van de vergoeding). Deze bepaling beoogt te voorkomen dat het toepasselijke tarief wordt ontgaan door vooruitbetalingen te verrichten voor 1 januari 2028, terwijl de desbetreffende prestatie feitelijk na deze datum wordt verricht. Zonder het onderhavige overgangsrecht zou de btw verschuldigd zijn naar het tarief dat geldt op het moment van ontvangst van de betaling, zodat vooruitbetalingen in 2027 tot gevolg zouden hebben dat het huidige verlaagde tarief van toepassing blijft op ballonvaarten die feitelijk in 2028 plaatsvinden. Artikel XXXVIII, tweede lid, strekt tot het bepalen van het toepasselijke btw-tarief voor de overdrachten van vouchers voor enkelvoudig gebruik als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel u, Wet OB 1968. Voor dergelijke vouchers die betrekking hebben op de in artikel XXXVIII, eerste lid, bedoelde diensten, wordt de btw berekend naar het tarief dat geldt op het moment waarop de desbetreffende dienst daadwerkelijk wordt verricht, ongeacht het tijdstip waarop de voucher is overgedragen. Met het voorgesteld overgangsrecht wordt gewaarborgd dat ook bij de overdracht van vouchers voor enkelvoudig gebruik in 2027, waarvan de verzilvering betrekking heeft op een ballonvaart die na 1 januari 2028 plaatsvindt, het dan geldende algemene tarief van toepassing is. Het overgangsrecht voorkomt daarmee dat het algemeen btw-tarief wordt ontgaan door bijvoorbeeld -in wezen- vooruitbetalingen vorm te geven als een aankoop van een voucher. Voorts maakt het voorgestelde overgangsrecht het niet langer relevant of sprake is van een voucher voor enkelvoudig gebruik dan wel van een vooruitbetaling. Beide situaties worden door het voorgestelde overgangsrecht immers op dezelfde wijze aan btw onderworpen.

Artikel XXXIX

Artikel XXXIX (inwerkingtreding)

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

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,

CONCEPT advies RVS

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

Wijziging van de Wet minimumbelasting 2024 in verband met de internationaal overeengekomen veiligehavenregels in het Side-by-Side-pakket en een aantal overige technische wijzigingen (Wet veiligehavenregels Wet minimumbelasting 2024)

VOORSTEL VAN WET

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

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

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is om aanpassingen te doen in de Wet minimumbelasting 2024 met het oog op de internationaal afgesproken veiligehavenregels;

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

ARTIKEL I

De Wet minimumbelasting 2024 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 1.2, eerste lid, wordt in de alfabetische volgorde een begripsbepaling ingevoegd, luidende:

kwalificerende fiscale stimuleringsregeling: een algemeen beschikbare fiscale stimuleringsregeling voor zover het bedrag van deze fiscale regeling wordt berekend op basis van de gemaakte uitgaven en het bedrag niet hoger is dan de gemaakte uitgaven, of wordt bepaald aan de hand van de hoeveelheid materiële goederen die in een staat worden geproduceerd.

B

Aan artikel 6.5 wordt toegevoegd “, tenzij er sprake is van een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel, bedoeld in artikel 8.17”.

C

Aan artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, wordt toegevoegd “, tenzij er sprake is van een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel, bedoeld in artikel 8.17”.

D

Artikel 8.8 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt “2026” vervangen door “2027” en wordt “2028” vervangen door “2029”.

2. In het twaalfde lid, onderdeel c, , wordt na “2026” ingevoegd “en 2027”.

E

Artikel 8.11 komt te luiden:

Artikel 8.11 Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel

1. De bijheffing voor de in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten voor een verslagjaar bedraagt nihil indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest en voor die getoetste staat voor dat verslagjaar:

- a. het vereenvoudigde effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief; of
- b. sprake is van een vereenvoudigd verlies.

2. Het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor een getoetste staat voor een verslagjaar wordt berekend volgens de formule:

$$VE = (VB/VI) \times 100\%$$

waarbij wordt verstaan onder:

VE: het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor een verslagjaar voor een getoetste staat, uitgedrukt in een percentage dat rekenkundig wordt afgerond op vier decimalen;

VB: de vereenvoudigde belastingen, bedoeld in artikel 8.11b;

VI: het vereenvoudigde inkomen, bedoeld in artikel 8.11a.

3. Voor de toepassing van het eerste lid bestaat een getoetste staat uit groepsentiteiten, daaronder mede begrepen vaste inrichtingen, joint ventures en met een joint venture verbonden partijen, voor zover voor die entiteiten voor de desbetreffende staat een afzonderlijke berekening van het effectieve belastingtarief is vereist.

4. Indien een informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, wordt voor de toepassing van dit artikel voor een verslagjaar als een groepsentiteit in een getoetste staat mede aangemerkt:

a. een groepsentiteit, niet zijnde een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, die op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat is gevestigd; en

b. een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit die op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat is gevestigd en waarvan:

1°. alle groepsentiteit-belanghouders op grond van artikel 1.3 in dezelfde staat zijn gevestigd als die beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit; en

2°. geen van die groepsentiteit-belanghouders een keuze heeft gemaakt voor de toepassing van artikel 10.5 of artikel 10.6.

5. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat worden berekend op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

6. In afwijking van het vijfde lid wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat berekend op basis van een lokale financiële verslaggevingsstandaard als bedoeld in artikel 8.13, tweede lid, onderdeel c, indien de kwalificerende binnenlandse bijheffing in die staat wordt berekend op grond van een lokale financiële verslaggevingsstandaard, tenzij die staat voor de toepassing van artikel 8.11 toestaat dat wordt aangesloten bij de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

7. Bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in dat verslagjaar is artikel 14.1, eerste en derde lid, van overeenkomstige toepassing. Daarbij is het overgangsjaar voor een getoetste staat het verslagjaar waarin voor die staat voor het eerst de keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt gemaakt, mits voor die getoetste staat niet reeds een overgangsjaar is vastgesteld op grond van artikel 14.1, achtste lid.

8. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar ervoor kiezen dat bij de toepassing van dit artikel tevens toepassing wordt gegeven aan artikel 8.17.

9. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan de keuze, bedoeld in het eerste lid, voor verslagjaren die aanvangen tussen 31 december 2025 en 31 december 2026 slechts maken indien:

a. ten aanzien van de getoetste staat een kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige haven van toepassing is;

b. ten aanzien van de getoetste staat niet meer dan een jurisdictie gerechtigd is tot bijheffing ingevolge deze wet of vergelijkbare regelgeving die is gebaseerd op de OESO-modelregels; of

c. in alle jurisdicties die gerechtigd zijn tot bijheffing ten aanzien van de getoetste staat ingevolge deze wet of vergelijkbare regelgeving die is gebaseerd op de OESO-modelregels, de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel kan worden toegepast met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025 en de multinationale groep, waartoe de informatieaangifte indienende groepsentiteit behoort, kiest voor toepassing van deze veiligehavenregel in alle jurisdicties.

F

Na artikel 8.11 worden tien artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 8.11a Vereenvoudigd inkomen of verlies

1. Het vereenvoudigde inkomen of verlies van een getoetste staat over een verslagjaar wordt bepaald door op de winst of het verlies voor belastingen over dat verslagjaar de correcties, bedoeld in het derde lid, toe te passen.

2. De winst of het verlies voor belastingen over een verslagjaar is gelijk aan de nettowinst of het nettoverlies volgens de financiële verslaggevingsstandaard van alle in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten over dat verslagjaar, vermeerderd met de belastinglast, bedoeld in artikel 8.11b, tweede lid, die in die nettowinst of dat nettoverlies is begrepen.

3. De winst of het verlies voor belastingen wordt gecorrigeerd met:

- a. uitgesloten dividenden als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b;
- b. uitgesloten vermogenswinsten en -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c;
- c. niet-afrekbare kosten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel g, alsmede boetes en sancties voor zover die meer bedragen dan € 250.000;
- d. betalingen en opbrengsten met betrekking tot aanvullend tier-1-kapitaal overeenkomstig artikel 6.11;
- e. inbegrepen herwaarderingswinsten en -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, eerste lid, onderdeel d, met dien verstande dat ingeval van een last of verlies geen correctie wordt toegepast;
- f. inkomen dat verband houdt met fourterstel en stelselwijzigingen ten opzichte van een voorgaande periode als bedoeld in artikel 6.2, eerste lid, onderdeel h, met dien verstande dat ingeval van een last of verlies geen correctie wordt toegepast.

4. Bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies worden in aanmerking genomen:

- a. de aanpassing overeenkomstig artikel 6.10, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor het verslagjaar ervoor kiest om deze aanpassing buiten toepassing te laten;
- b. de uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart, bedoeld in artikel 6.12, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest om deze uitsluiting buiten toepassing te laten voor een periode van vijf verslagjaren waarin de veilighavenregel van artikel 8.11 van toepassing is en het gezamenlijke inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart positief is;
- c. asymmetrische valutaresultaten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kiest deze correctie niet toe te passen;
- d. aangegroeide pensioenlasten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel i, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kiest deze correctie niet toe te passen.

5. Een mutatie in verplichtingen aan polishouders van een verzekeringsmaatschappij die verband houdt met een uitgesloten dividend als bedoeld in het derde lid, onderdeel a, of een uitgesloten vermogenswinst of -verlies als bedoeld in het derde lid, onderdeel b, ten aanzien van

effecten die worden gehouden voor rekening van de polishouders, wordt niet in aanmerking genomen als kosten bij de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

6. De correcties, bedoeld in het derde lid, onderdelen e en f, blijven buiten aanmerking, indien:

a. het desbetreffende inkomen in de getoetste staat waarin de groepsentiteit is gevestigd, belast is tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief; en

b. de op het betreffende inkomen betrekking hebbende belasting in de financiële verslaggeving in het eigen vermogen is verwerkt, met dien verstande dat indien de op het inkomen betrekking hebbende belasting betrekking heeft op een passieve belastinglatentie, sprake moet zijn van een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, die is gevormd tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

7. Bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies zijn de artikelen 6.2, eerste lid, 6.3, eerste tot en met derde lid, 6.4, 6.6, eerste tot en met vierde lid, 6.7, eerste tot en met zesde lid, en 6.9, eerste en tweede lid, van overeenkomstige toepassing.

8. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan ervoor kiezen voor een verslagjaar een vereenvoudigde berekening te maken voor een groepsentiteit die uitsluitend wegens beperkte omvang of materialiteit niet is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de groep, waarbij:

a. het vereenvoudigde inkomen of verlies van die groepsentiteit gelijk wordt gesteld aan de totale inkomsten van die groepsentiteit zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor de betreffende staat; en

b. de vereenvoudigde belastingen van die groepsentiteit gelijk worden gesteld aan de acute belastinglast over het verslagjaar zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor de betreffende staat.

Artikel 8.11b Vereenvoudigde belastingen

1. De vereenvoudigde belastingen van een getoetste staat over een verslagjaar worden bepaald door op de belastinglast van die getoetste staat over dat verslagjaar de correcties, bedoeld in dit artikel, toe te passen.

2. De belastinglast van een getoetste staat over een verslagjaar is gelijk aan de som van de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die in dat verslagjaar bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten in aanmerking zijn genomen ter zake van betrokken belastingen, bedoeld in artikel 7.1, eerste lid, vermeerderd met de op het niveau van de geconsolideerde jaarrekening in aanmerking genomen mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan die groepsentiteiten.

3. De belastinglast van een getoetste staat wordt gecorrigeerd door:

a. vermindering met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan belastingen die geen betrokken belastingen zijn, bedoeld in artikel 7.1, tweede lid;

b. vermindering voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar

belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdelen b en c;

c. vermindering met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan inkomensbestanddelen die niet in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, en artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel a;

d. vermindering voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een onzekere belastingpositie, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel d;

e. vermindering met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties ten aanzien waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie jaar na afloop van het verslagjaar worden betaald, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel e; en

f. aanpassing voor de mutaties in belastinglatenties die betrekking hebben op een onzekere belastingpositie of een uitdeling als bedoeld in artikel 7.3, negende lid, onderdeel a, voor zover deze mutaties op grond van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel b, niet in aanmerking zouden worden genomen bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen.

4. Indien mutaties in actieve en passieve belastinglatenties in de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard zijn berekend tegen een belastingtarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief, worden de in het verslagjaar in aanmerking te nemen mutaties in die belastinglatenties herrekend tegen het minimumbelastingtarief overeenkomstig de wijze van herrekening van artikel 7.3, tweede lid en onder toepassing van het navolgende vijfde lid.

5. De mutaties in actieve en passieve belastinglatenties worden in aanmerking genomen met overeenkomstige toepassing van artikel 7.3, vierde lid, en vijfde lid, onderdelen c tot en met e.

6. De mutaties in passieve belastinglatenties die geen betrekking hebben op een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, blijven bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen buiten aanmerking, tenzij sprake is van:

a. een mutatie die voortvloeit uit de herziening van een passieve belastinglatentie die toerekenbaar is aan een overdracht van activa en passiva en die overdracht overeenkomstig artikel 8.11d in aanmerking is genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen; of

b. een mutatie die voortvloeit uit de herziening van een passieve belastinglatentie die in een voorgaand verslagjaar in aanmerking is genomen bij de berekening van het effectieve belastingtarief onder toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel of een kwalificerende binnenlandse bijheffing.

7. Bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen worden tevens de aanpassingen toegepast waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit krachtens deze wet een keuze heeft gemaakt, voor zover deze aanpassingen van invloed zijn op de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies dan wel de vereenvoudigde belastingen.

8. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kiezen om bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen overeenkomstig artikel 7.2, tweede lid, onderdeel a, mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat in de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard over dat

verslagjaar als kosten is toegerekend aan dat verslagjaar, maar dat niet is begrepen in de belastinglast van een getoetste staat, bedoeld in het tweede lid.

9. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kiezen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat betrekking heeft op bestanddelen die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard rechtstreeks in het eigen vermogen dan wel als overige resultaten zijn verwerkt en bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies op grond van artikel 8.11a, derde lid, onderdelen e en f, en vijfde lid, in aanmerking zijn genomen, voor zover deze belastingen niet reeds op grond van het tweede of achtste lid in aanmerking zijn genomen.

10. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kiezen om, in afwijking van het derde lid, onderdeel b, een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel dat in de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard als vermindering van de belastinglast is verantwoord en dat in het verslagjaar of in een eerder verslagjaar is ontstaan en nog niet volledig is verrekend of terugontvangen, in aanmerking te nemen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt. Voor zover een bedrag op grond van dit lid in aanmerking is genomen, blijft het buiten aanmerking bij de toepassing van het derde lid, onderdeel b. De keuze blijft van toepassing totdat het belastingtegoed of het belastingvoordeel volledig is verrekend of terugontvangen.

11. Bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen is artikel 7.4 van overeenkomstige toepassing.

Artikel 8.11bb Vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen in vereenvoudigde verliesjaren

1. Voor de toepassing van artikel 8.11 wordt een bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen vastgesteld indien in een verslagjaar voor een getoetste staat een vereenvoudigd verlies en een negatief bedrag aan vereenvoudigde belastingen worden vastgesteld.

2. Het bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen voor een verslagjaar is, indien van toepassing, het negatieve bedrag waarmee de vereenvoudigde belastingen voor dat verslagjaar lager zijn dan het vereenvoudigde verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

3. Het bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt voortgewenteld en in een volgend verslagjaar opgenomen in de berekening van de vereenvoudigde belastingen, dan wel in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen in een verslagjaar waarin de veilighavenregel voor het vereenvoudigde effectieve belastingtarief van artikel 8.11 niet van toepassing is, overeenkomstig de wijze waarop een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave krachtens artikel 7.2, zesde lid wordt opgenomen in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Het bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt op dezelfde voet verminderd.

4. In afwijking van het eerste tot en met derde lid kan een multinationale groep of binnenlandse groep ervoor kiezen om voor een verslagjaar gedurende de overgangsperiode een bedrag aan verlieslatentie-aanpassing vast te stellen, mits de groep in dat verslagjaar en in elk daaraan voorafgaand verslagjaar gedurende de overgangsperiode een fiscaal verlies, een vereenvoudigd verlies en per saldo negatieve belastingen heeft gehad.

5. Het bedrag aan verlieslatentie-aanpassing is gelijk aan de som van:

a. de actieve belastinglatentie ter zake van het fiscale verlies die is opgenomen in de belastinglast van de getoetste staat en die toerekenbaar is aan permanente verschillen, herrekend tegen het minimumbelastingtarief; en

b. de in het verslagjaar opgekomen passieve belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan goodwill en andere immateriële activa met een onbepaalde levensduur, herrekend tegen het minimumbelastingtarief.

6. Het bedrag aan verlieslatentie-aanpassing wordt voortgewenteld en vermindert, maar niet verder dan tot nihil, het bedrag van de aanwending van de actieve belastinglatentie ter zake van een verlies zoals berekend bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen of de gecorrigeerde betrokken belastingen in een volgend verslagjaar. Het bedrag aan verlieslatentie-aanpassing wordt op dezelfde voet verminderd.

7. Voor de toepassing van dit artikel:

a. is sprake van per saldo negatieve belastingen indien voor een multinationale groep of binnenlandse groep in een verslagjaar de belastinglast van een getoetste staat, na correctie voor waarderingsvoorzieningen en voor verschillen in de boekhoudkundige verwerking van actieve belastinglatenties, nihil of negatief is;

b. wordt onder overgangsperiode verstaan: de periode van vijf opeenvolgende verslagjaren die aanvangt met het eerste verslagjaar waarvoor artikel 8.11 toepassing vindt.

Artikel 8.11bc Aanpassingen na afloop van het verslagjaar

1. In afwijking van artikel 7.6 worden, voor de toepassing van artikel 8.11, wijzigingen in de betrokken belastingen of het inkomen die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard na afloop van het verslagjaar waarop zij betrekking hebben worden verwerkt, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarin zij worden verwerkt.

2. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan ervoor kiezen om wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen, voor zover die betrekking hebben op een verslagjaar en binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt, in afwijking van het eerste lid, in aanmerking te nemen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van dat verslagjaar. Deze keuze geldt voor alle staten waarin de multinationale groep of binnenlandse groep actief is en waarop artikel 8.11 wordt toegepast maar is niet van toepassing op wijzigingen die verband houden met verrekenprijsaanpassingen als bedoeld in artikel 8.11c.

3. In het verslagjaar waarin de keuze, bedoeld in het tweede lid, wordt gemaakt, worden wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die betrekking hebben op het voorafgaande

verslagjaar, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt.

4. In het verslagjaar waarin de keuze, bedoeld in het tweede lid, wordt herroepen, blijven wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die op grond van die keuze reeds in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het voorgaande verslagjaar, buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarin de keuze wordt herroepen.

5. Voor de toepassing van artikel 8.11 kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiezen om een netto-afname van betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar die meer dan twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt en die geen verband houdt met een afname van het vereenvoudigde inkomen of verlies, in afwijking van het eerste lid, buiten aanmerking te laten bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van het verslagjaar waarin die netto-afname wordt verwerkt, indien het in aanmerking nemen van die netto-afname ertoe zou leiden dat het vereenvoudigde effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, en:

a. na herrekening van de vereenvoudigde belastingen van het voorgaande verslagjaar voor alle netto-afnames van betrokken belastingen en de aan die afnames toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het vereenvoudigde effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.11, voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief; of

b. na herrekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen van het voorgaande verslagjaar voor alle netto-afnames van betrokken belastingen en de aan die afnames toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.1, voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief.

Artikel 8.11c Vereenvoudiging verrekenprijzen

1. Indien als gevolg van toepassing van het arm's-lengthbeginsel een aanpassing wordt aangebracht in een transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende staten, wordt het bedrag van die aanpassing, indien deze volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard in een verslagjaar wordt verwerkt, in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat over dat verslagjaar.

2. Onder het bedrag van de aanpassing wordt verstaan het verschil tussen:

a. het bedrag dat volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard bij de betrokken groepsentiteit in aanmerking is genomen ter zake van de transactie; en

b. het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die transactie in aanmerking wordt genomen.

3. Indien bij een groepsentiteit een aanpassing op grond van het eerste lid in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en bij de andere bij de transactie betrokken groepsentiteit geen corresponderende aanpassing op grond van het eerste lid

in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies, wordt bij de laatstgenoemde groepsentiteit een corresponderende aanpassing in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat.

4. Een toename of afname van vereenvoudigde belastingen die voortvloeit uit een aanpassing wordt overeenkomstig hoofdstuk 7 toegerekend aan hetzelfde verslagjaar en dezelfde getoetste staat als waarin de belastinglast ter zake van die aanpassing volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard is verwerkt.

5. In afwijking van het eerste en vierde lid kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiezen om aanpassingen, alsmede de daarmee samenhangende mutaties in vereenvoudigde belastingen, toe te rekenen aan het verslagjaar waarop de onderliggende transactie betrekking heeft, mits:

a. de aanpassing en de daarmee samenhangende mutaties in de vereenvoudigde belastingen binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard zijn verwerkt; en

b. deze keuze gedurende vijf opeenvolgende verslagjaren voor alle staten en alle groepsentiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep op consistente wijze wordt toegepast.

6. Indien een transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende getoetste staten volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard in aanmerking is genomen tegen kostprijs, wordt bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat van de overdragende groepsentiteit een correctie toegepast tot het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die transactie in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de belastbare winst of het verlies.

7. De verkrijgende groepsentiteit bepaalt haar vereenvoudigde inkomen of verlies op basis van de boekwaarden van de verkregen activa en passiva zoals verantwoord volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard, met dien verstande dat:

a. samenhangende actieve of passieve belastinglatenties overeenkomstig hoofdstuk 7 in aanmerking worden genomen; en

b. voor immateriële activa wordt uitgegaan van het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die activa in aanmerking wordt genomen.

8. Dit artikel is van overeenkomstige toepassing op een overdracht van een activum tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde getoetste staat indien die overdracht leidt tot een verlies en de overeengekomen prijs ter zake van die overdracht niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel.

9. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder arm's-lengthbeginsel verstaan hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 6.4, derde lid.

Artikel 8.11d Vereenvoudiging bij overdracht van activa en passiva

1. Indien in een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 wordt toegepast door een groepsentiteit activa en passiva worden overgedragen, worden het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen bepaald met overeenkomstige toepassing van de artikelen 9.2 en 9.3,

met dien verstande dat resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen in boekwaarden van die activa en passiva buiten aanmerking blijven.

2. In afwijking van het eerste lid blijven de resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen in boekwaarden van activa en passiva niet buiten aanmerking indien:

- a. de fiscale boekwaarden van de overgedragen activa, met uitzondering van goodwill, en passiva voor en na de overdracht ongewijzigd blijven; en
- b. met betrekking tot de verschillen in boekwaarden corresponderende actieve of passieve belastinglatenties zijn verantwoord in de financiële verslaggevingsstandaard tegen een belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

3. Indien het tweede lid van toepassing is:

- a. wordt het resultaat dat voortvloeit uit verschillen in boekwaarden van de overgedragen activa en passiva in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies;
- b. blijven de actieve en passieve belastinglatenties die ontstaan als gevolg van die verschillen buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen; en
- c. wordt de aanwending van die actieve en passieve belastinglatenties, daaronder begrepen passieve belastinglatenties die geen passieve belastinglatenties als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, zijn, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen.

4. In afwijking van het derde lid, onderdeel a, worden afwaarderingen en afschrijvingen van goodwill die voortvloeien uit een overdracht van activa en passiva bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies bijgeteld, voor zover deze afwaarderingen en afschrijvingen niet corresponderen met een passieve belastinglatentie die in aanmerking is genomen tegen een belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

5. In een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 wordt toegepast kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit een keuze maken als bedoeld in artikel 9.3, vierde lid, indien in dat verslagjaar als gevolg van een gebeurtenis die leidt tot een overdracht van activa en passiva de boekwaarden van activa en passiva voor fiscale doeleinden worden aangepast aan de reële waarde.

6. De keuze, bedoeld in het vijfde lid, kan tevens betrekking hebben op een overdracht van activa en passiva die heeft plaatsgevonden in een eerder verslagjaar, mits die keuze in dat eerdere verslagjaar niet beschikbaar was.

7. Indien toepassing wordt gegeven aan het vijfde of zesde lid, wordt het resultaat dat voortvloeit uit de aanpassing van de boekwaarden van activa en passiva in aanmerking genomen bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt, dan wel gespreid over vijf verslagjaren overeenkomstig artikel 9.3, vierde lid.

8. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder een overdracht van activa en passiva verstaan een transactie waarbij activa en passiva worden overgedragen in samenhang met:

- a. de verwerving van een beslissend eigendomsbelang in een entiteit, niet zijnde een transactie als bedoeld in artikel 9.2, tweede lid; of
- b. een reorganisatie als bedoeld in hoofdstuk 9.

9. Dit artikel is van toepassing op een overdracht van activa en passiva die heeft plaatsgevonden in het verslagjaar waarop artikel 8.11 wordt toegepast, alsmede op een overdracht

van activa en passiva die in een eerder verslagjaar heeft plaatsgevonden, indien en zolang de overgedragen activa en passiva worden verantwoord in de financiële verslaggeving die wordt gebruikt bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

Artikel 8.11e Grensoverschrijdende toerekening van inkomen en belasting

1. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een vaste inrichting of een doorkijkentiteit wordt bepaald aan de hand van artikel 6.13, onderscheidenlijk de artikelen 6.14 en 7.5, tweede lid.

2. Het bedrag aan betrokken belastingen dat is opgenomen in de financiële verslaggevingsstandaard van een groepsentiteit, bedoeld in artikel 7.5, eerste, derde, vierde en vijfde lid, blijft buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in de getoetste staten waarop de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel wordt toegepast.

3. Het tweede lid is niet van toepassing op belastingen die door inhouding worden geheven ter zake van uitdelingen door een in een staat gevestigde groepsentiteit.

4. In afwijking van het tweede lid kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar en per getoetste staat ervoor kiezen dat bij de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel vereenvoudigde regels worden toegepast ten aanzien van vaste inrichtingen van een hoofdentiteit die is gevestigd in die staat (vereenvoudigingskeuze vaste inrichting). De vereenvoudigingskeuze vaste inrichting kan uitsluitend worden toegepast indien in de staat van de hoofdentiteit:

a. de inkomsten uit een vaste inrichting die is gelegen in een andere staat, aan de belastingheffing zijn onderworpen;

b. maatregelen gericht tegen hybride mismatches van toepassing zijn die vergelijkbaar zijn met de bepalingen in afdeling 2.2a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

c. de uitgestelde belastingen die worden geheven over het inkomen van de hoofdentiteit, met inachtneming van de uitgaven die toerekenbaar zijn aan de binnenlandse activiteiten, niet zijn opgenomen in de acute en latente belastinglast tegen een lager tarief dan het minimumbelastingtarief.

5. Bij toepassing van de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting:

a. wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies van de vaste inrichting begrepen in het vereenvoudigde inkomen of verlies van de staat van de hoofdentiteit voor zover dit inkomen of verlies overeenkomstig het belastingstelsel voor vaste inrichtingen in die staat in aanmerking wordt genomen;

b. worden de acute en latente betrokken belastingen van de hoofdentiteit die verband houden met het in onderdeel a bedoelde inkomen of verlies van vaste inrichtingen, in aanmerking genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd;

c. wordt de verrekening of vermindering van belasting ter zake van het in onderdeel a bedoelde inkomen van een vaste inrichting, in aanmerking genomen bij de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd, met dien verstande dat het aldus in aanmerking te nemen bedrag niet hoger is dan het nominale belastingtarief in die staat

vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van een vaste inrichting;

d. worden bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen of het kwalificerende inkomen en de betrokken belastingen in de staat waar de vaste inrichting is gelegen artikel 6.13, zesde lid, en artikel 7.5, achtste lid, buiten beschouwing gelaten.

6. Indien bij toepassing van het vijfde lid een vereenvoudigd verlies van een vaste inrichting wordt opgenomen in het vereenvoudigde inkomen van de staat van de hoofdentiteit, wordt de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting voortgezet in elk volgend verslagjaar totdat in het vereenvoudigde inkomen van die staat een gelijk bedrag aan vereenvoudigd inkomen van die vaste inrichting is begrepen.

7. Indien de door de hoofdentiteit in een verslagjaar gebruikte verrekening of vermindering van in een andere staat geheven belasting betrekking heeft op verscheidene bestanddelen van inkomen uit andere staten, wordt het aan een vaste inrichting toerekenbare deel bepaald naar evenredigheid van de verhouding tussen het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van een vaste inrichting en het totale bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen uit een andere staat, met dien verstande dat het aldus in aanmerking te nemen bedrag ten hoogste bedraagt het nominale belastingtarief in de staat van de hoofdentiteit vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van een vaste inrichting.

8. De toepassing van de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting heeft geen gevolgen voor de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van de getoetste staat waarin een vaste inrichting is gelegen. Betrokken belastingen die door de hoofdentiteit ter zake van aan een vaste inrichting toerekenbaar inkomen zijn verschuldigd blijven buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen van die staat, tenzij toepassing wordt gegeven aan de vijfjaarskeuze, bedoeld in het negende lid.

9. In afwijking van het tweede lid kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kiezen dat de betrokken belastingen, bedoeld in artikel 7.5, eerste, derde, vierde en vijfde lid, worden toegerekend overeenkomstig artikel 7.5. Deze keuze is niet van toepassing op de betrokken belastingen, bedoeld in artikel 7.5, eerste lid, gedurende verslagjaren waarin toepassing wordt gegeven aan de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting voor de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd. Indien toepassing wordt gegeven aan deze keuze:

a. worden de aldus toegerekende betrokken belastingen in aanmerking genomen bij de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de groepsentiteit waaraan wordt toegerekend, is gevestigd, indien in die staat geen kwalificerende binnenlandse bijheffing van kracht is;

b. blijven de aldus toegerekende betrokken belastingen buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in alle staten waarvoor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel wordt toegepast, indien in de staat waaraan de betrokken belastingen toerekenbaar zouden zijn een kwalificerende binnenlandse bijheffing van kracht is.

Artikel 8.11f Bijzondere entiteiten

1. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een uiteindelijkkmoederentiteit die een doorkijkentiteit is of een vaste inrichting als bedoeld in artikel 10.1, vierde lid, worden verminderd overeenkomstig artikel 10.1.

2. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een uiteindelijkkmoederentiteit of een groepsentiteit als bedoeld in artikel 10.2, derde lid, die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel, worden verminderd overeenkomstig artikel 10.2.

3. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in de getoetste staat worden geacht nihil te bedragen, indien:

a. het volledige belang van de uiteindelijkkmoederentiteit, bedoeld in het eerste lid, wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.1, eerste en tweede lid;

b. het volledige belang in de uiteindelijkkmoederentiteit, bedoeld in het tweede lid, wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.2, eerste lid, en het volledige inkomen is uitgekeerd als aftrekbaar dividend;

c. het inkomen en alle belastingen van een fiscaal transparante entiteit die geen uiteindelijkkmoederentiteit is, na toepassing van artikel 6.14, eerste lid, worden toegerekend aan:

1°. een of meer vaste inrichtingen op grond van de artikelen 6.14, tweede lid, en 7.5, eerste lid; of

2°. een of meer groepsentiteit-belanghouders op grond van de artikelen 6.14, derde lid, en 7.5, tweede lid.

4. De bijheffing in de getoetste staat wordt geacht nihil te bedragen, indien:

a. het vereenvoudigde effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.11, tweede lid, na toepassing van het eerste en tweede lid ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief;

b. het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van alle entiteiten in de getoetste staat ingevolge het derde lid nihil bedragen.

5. De bijheffing over een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit wordt geacht nihil te bedragen voor een verslagjaar indien zij ten aanzien van al haar groepsentiteit-belanghouders als fiscaal transparant wordt aangemerkt of wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit op grond van artikel 10.5 of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat.

Artikel 8.11g Uitsluitingen

Artikel 8.11 is niet van toepassing ten aanzien van een getoetste staat die bestaat uit groepsentiteiten:

1. die staatloze groepsentiteiten zijn, tenzij artikel 8.11f, vierde lid, van toepassing is;

2. beleggingsentiteiten zijn, tenzij artikel 8.11f, vijfde lid, van toepassing is;

3. waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van artikel 10.3 of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, en waarvoor aan het begin van het verslagjaar een openstaand saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting bestaat.

Artikel 8.11h Toepassingsvoorwaarden

1. Artikel 8.11 kan voor een getoetste staat voor het eerst worden toegepast in een verslagjaar indien voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen

binnen vierentwintig maanden voorafgaand aan de eerste dag van dat verslagjaar een bijheffing verschuldigd is geweest.

2. Indien artikel 8.11 voor een getoetste staat in een verslagjaar niet wordt toegepast nadat het in een eerder verslagjaar voor die getoetste staat is toegepast, kan artikel 8.11 voor die getoetste staat opnieuw worden toegepast in een later verslagjaar, mits voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen vierentwintig maanden na de eerste dag van het verslagjaar waarin artikel 8.11 niet wordt toegepast een bijheffing verschuldigd is geweest.

3. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze, bedoeld in artikel 8.11, vierde lid, maakt, wordt voor de toepassing van het eerste en tweede lid slechts voldaan indien de in die leden bedoelde periode geen bijheffing verschuldigd is geweest ten aanzien van groepsentiteiten die in de getoetste staat gevestigd zijn en groepsentiteiten waarop die keuze betrekking heeft.

4. Voor de toepassing van het eerste en tweede lid wordt een verslagjaar waarin voor de desbetreffende getoetste staat geen bijheffing is berekend op grond van deze wet of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, aangemerkt als een verslagjaar waarin geen bijheffing verschuldigd is geweest.

G

In artikel 8.14, eerste lid, onderdeel a, wordt "eindigt vóór 31 december 2026" vervangen door "eindigt op of vóór 3 januari 2027".

H

Na artikel 8.14 worden drie artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 8.15 Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel

1. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, bedraagt voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, en artikel 5.2, tweede lid, de bijheffing voor iedere laagbelaste groepsentiteit voor een verslagjaar nihil, indien de uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep in het verslagjaar is gevestigd in een staat met een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel als bedoeld in het derde lid.

2. De keuze kan worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026. Indien de keuze is toegepast, bedraagt voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, en artikel 5.2, tweede lid, de bijheffing eveneens nihil ter zake van elk belang in een joint venture of een met een joint venture verbonden partij, voor zover dat belang wordt gehouden door een groepsentiteit van de multinationale groep en de uiteindelijk moederentiteit van die multinationale groep is gevestigd in een staat met een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel.

3. Van een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel in een staat is sprake indien in die staat:

a. een kwalificerend binnenlands belastingstelsel van toepassing is dat vóór 1 januari 2026 in werking is getreden of dat na die datum in werking is getreden indien ten aanzien van dat stelsel een verzoek bij het Inclusive Framework on BEPS is ingediend in 2027 of 2028;

b. een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel van toepassing is dat vóór 1 januari 2026 in werking is getreden of dat na die datum in werking is getreden indien ten aanzien van dat stelsel een verzoek bij het Inclusive Framework on BEPS is ingediend in 2027 of 2028; en

c. een regeling geldt op grond waarvan buitenlandse winstbelasting, waaronder kwalificerende binnenlandse bijheffing, voor verrekening in aanmerking komt.

4. Van een kwalificerend binnenlands belastingstelsel in een staat is sprake indien:

a. een belasting naar de winst wordt geheven tegen een nominaal statutair tarief van ten minste 20%;

b. een kwalificerende binnenlandse bijheffing of een alternatieve minimumwinstbelasting van toepassing is die:

1°. gebaseerd is op het resultaat volgens de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit met inachtneming van toepasselijke aanpassingen, mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van een minimumbelasting;

2°. een nominaal tarief hanteert van ten minste 15%; en

3°. van toepassing is op een substantieel deel van de winst van in die staat gevestigde groepsentiteiten; en

c. het belastingstelsel niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in die staat gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%.

5. Van een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel in een staat is sprake indien een belastingstelsel:

a. van toepassing is op groepsentiteiten die in die staat belastingplichtig zijn voor een belasting naar de winst ter zake van inkomen uit activiteiten gelegen in een andere staat, waaronder wordt begrepen het inkomen van vaste inrichtingen en gecontroleerde lichamen gelegen in een andere staat, ongeacht of dat inkomen wordt uitgekeerd, onder voorbehoud van een beperkt aantal aanpassingen mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van een minimumbelasting;

b. voorziet in voldoende maatregelen tegen uitholling van de belastinggrondslag en winstverschuivingen; en

c. niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in een andere staat gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%.

Artikel 8.16 Uiteindelijkkemoederentiteit-veiligehavenregel

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, bedraagt voor de toepassing van artikel 5.2, tweede lid, de bijheffing voor iedere laagbelaste groepsentiteit die is gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd voor een verslagjaar nihil, indien in die staat op 1 januari 2026 een kwalificerend binnenlands belastingstelsel als bedoeld in artikel 8.15, vierde lid, in werking en van toepassing is.

Artikel 8.17 Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel

1. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, bedraagt de bijheffing in een staat die betrekking heeft op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen in een verslagjaar nihil.

2. De bijheffing die betrekking heeft op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen is het verschil tussen de bijheffing in een staat berekend volgens de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen overeenkomstig het derde lid, en de bijheffing in een staat indien de keuze, bedoeld in het eerste lid, niet was gemaakt.

3. Voor de berekening van de bijheffing in een staat volgens de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen worden de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar, berekend op de voet van hoofdstuk 7, vermeerderd met:

a. het bedrag aan verrekening of teruggave van een belastingtegoed dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling dat in het verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast;

b. het bedrag van een verhoogde vergoeding of extra aftrek dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling vermenigvuldigd met het belastingtarief;

c. het bedrag aan inkomen dat is vrijgesteld van belastingheffing en dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling vermenigvuldigd met het belastingtarief; en

d. het bedrag aan inkomen dat tegen een afwijkend voordelig tarief is belast dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling in het verslagjaar waarop een voordelig belastingtarief van toepassing is, vermenigvuldigd met het verschil tussen het nationale belastingtarief en het voordelige belastingtarief.

4. Voor de toepassing van het derde lid bedraagt de vermeerdering van de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar ten hoogste het hoogste van de volgende bedragen:

a. 5,5% van de in het verslagjaar in aanmerking komende loonkosten ter zake van de in het verslagjaar in aanmerking komende werknemers die in die staat activiteiten verrichten voor de multinationale groep of binnenlandse groep in de zin van artikel 8.3, dan wel de afschrijvingen van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen als bedoeld in artikel 8.3, met uitzondering van de afschrijvingen op de materiële vaste activa die in aanmerking zijn genomen ingevolge onderdeel b;

b. indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, 1% van de boekwaarde van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van gronden en andere materiële activa waarop niet wordt afgeschreven.

I

Artikel 13.2 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na "6.9, eerste lid," ingevoegd "8.11a, vierde lid, onderdelen b, c en d, 8.11c, vijfde lid, 8.11bc, tweede lid, 8.11e, negende lid, 8.17, vierde lid, onderdeel b,"

2. In het tweede lid wordt na "8.11, eerste lid," ingevoegd "8.11, vierde lid, 8.11a, vierde lid, onderdeel a, 8.11a, achtste lid, 8.11b, achtste, negende en tiende, 8.11bb, vierde lid, 8.11bc, vijfde lid, 8.11e, vierde lid, 8.17, eerste lid,"

Artikel II

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met dien verstande dat:

a. artikel I, onderdelen A, B, C, D, H en I, terugwerkt tot en met 1 januari 2026 en voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026;

b. artikel I, onderdelen E, F en G, terugwerkt tot en met 31 december 2025 en voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025.

Artikel III

Deze wet wordt aangehaald als: Wet veilighavenregels Wet minimumbelasting 2024.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

ARTIKEL I

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet minimumbelasting 2024)

In artikel 1.2, eerste lid, van de Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024) zijn de definities opgenomen van begrippen die voor de toepassing van de WMB 2024 van belang zijn.

In samenhang met de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel in het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 wordt voorgesteld om in artikel 1.2, eerste lid, WMB 2024 een definitie voor het begrip 'kwalificerende fiscale stimuleringsregeling' op te nemen. Onder kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen worden fiscale regelingen verstaan die algemeen beschikbaar zijn en die worden berekend aan de hand van de gemaakte uitgaven in de desbetreffende staat of die worden bepaald aan de hand van de hoeveelheid materiële goederen die in een staat worden geproduceerd. Het bedrag van de fiscale regeling, berekend op basis van de gemaakte uitgaven, mag niet hoger zijn dan de gemaakte uitgaven.

Kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen hebben doorgaans een direct en duidelijk verband met de investering die ze beogen te stimuleren. Fiscale regelingen die berekend worden aan de hand van het inkomen worden daarom niet gezien als kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen voor de toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel. Onder de definitie vallen alleen regelingen die algemeen beschikbaar zijn voor belastingplichtigen. Indien een fiscale regeling beperkt wordt tot multinationale groepen die binnen de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting vallen, dan is geen sprake van algemeen beschikbare regeling als hier bedoeld.

Voor een nadere toelichting bij de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024.

Artikel I, onderdeel B (artikel 6.5 van de Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 6.5 WMB 2024 bepaalt dat kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden worden behandeld als inkomen voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit.

In tegenstelling tot kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en kwalificerende verhandelbare belastingtegoeden, hebben kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen geen invloed op het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Daarom wordt voorgesteld om artikel 6.5 WMB 2024 niet van toepassing te laten zijn, wanneer een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed of een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed kwalificeert als een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor de toepassing voor kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel.

Voor een nadere toelichting bij de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024.

Artikel I, onderdeel C (artikel 7.2 van de Wet minimumbelasting 2024)

In artikel 7.2 WMB 2024 wordt bepaald welke correcties op het bedrag aan betrokken belastingen moeten worden aangebracht om het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen te bepalen. Op grond van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 wordt het bedrag aan verrekening of teruggaaf van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed of kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed dat in het verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast, toegevoegd aan de betrokken belastingen.

In samenhang met de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel in het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 wordt voorgesteld om in artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 een uitzondering op te nemen. Voorgesteld wordt om artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, WMB 2024 niet van toepassing te laten zijn wanneer een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed of een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed kwalificeert als een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest voor toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel.

Voor een nadere toelichting bij de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024.

Artikel I, onderdeel D (artikel 8.8 van de Wet minimumbelasting 2024)

In artikel 8.8 WMB 2024 is de tijdelijke kwalificerend landenrapport-veiligehavenregel (CbCR-veiligehavenregel) opgenomen. De CbCR-veiligehavenregel staat multinationale groepen toe het effectieve belastingtarief te berekenen op basis van het landenrapport en de financiële verslaglegging. Als volgens deze berekening het effectieve belastingtarief ten minste 16% (2025) of 17% (2026 en 2027) is, hoeft de multinationale groep de uitgebreide berekening van het effectieve belastingtarief niet te maken en vindt er geen bijheffing plaats op grond van de WMB 2024. Voor de toepassing van deze veiligehavenregel geldt als voorwaarde dat de groep moet beschikken over een kwalificerend landenrapport als bedoeld in artikel 29e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Als onderdeel van het Side-by-Side-pakket is overeengekomen dat de CbCR-veiligehavenregel met een jaar wordt verlengd. Deze veiligehavenregel kan daardoor (eveneens) worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen op of voor 31 december 2027 en eindigen voor 1 juli 2029. De voorgestelde aanpassing in artikel 8.8 WMB 2024 regelt deze verlenging.

Artikel I, onderdeel E (artikel 8.11 van de Wet minimumbelasting 2024)

Het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 bevat de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel. Deze veiligehavenregel maakt het mogelijk om onder voorwaarden af te zien van een volledige berekening van de bijheffing voor een getoetste staat indien op basis van vereenvoudigde maatstaven kan worden vastgesteld dat voor die staat geen risico op aanvullende bijheffing bestaat. Als onderdeel van het Side-by-Side-pakket zijn nadere regels vastgesteld voor de toepassing van deze regeling. Deze regels betreffen onder meer de vaststelling van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen, waarbij

specifieke regels zijn opgenomen over de behandeling van belastinglatenties, overdrachten van activa en passiva, aanpassingen na afloop van het verslagjaar en kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen die betrekking hebben op reële economische activiteiten en de toepassingsvoorwaarden. Met de voorgestelde wijziging van artikel 8.11 WMB 2024 en de invoeging van de artikelen 8.11a tot en met 8.11h WMB 2024 worden deze internationaal overeengekomen regels in de WMB 2024 opgenomen.

In het voorgestelde artikel 8.11, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de bijheffing voor de in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten voor een verslagjaar nihil bedraagt indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest en voor die getoetste staat voor dat verslagjaar aan een van de twee voorwaarden wordt voldaan. Dat is het geval indien het vereenvoudigde effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief of indien sprake is van een vereenvoudigd verlies.

In het voorgestelde artikel 8.11, tweede lid, WMB 2024 wordt bepaald hoe het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor een getoetste staat voor een verslagjaar wordt berekend. Dit tarief wordt berekend door de vereenvoudigde belastingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11b WMB 2024, te delen door het vereenvoudigde inkomen, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11a WMB 2024, en de uitkomst daarvan te vermenigvuldigen met 100%. Het percentage wordt rekenkundig afgerond op vier decimalen.

De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligheidsregel wordt toegepast op het niveau van de getoetste staat. In het voorgestelde artikel 8.11, derde lid, WMB 2024 wordt bepaald wat voor de toepassing van dit artikel onder een getoetste staat wordt verstaan. Een getoetste staat bestaat uit groepsentiteiten, daaronder mede begrepen vaste inrichtingen, joint ventures en met een joint venture verbonden partijen, die voor de desbetreffende staat voor toepassing van artikel 8.11 WMB 2024 in één afzonderlijke berekening van het effectieve belastingtarief worden betrokken. Daaronder vallen ook vaste inrichtingen, joint ventures, joint-venture groepen, minderheidsbelangsgroepen en stand alone in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten, voor zover daarvoor op grond van de WMB 2024 een afzonderlijke berekening van het effectieve belastingtarief moet worden opgesteld.

In het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid, WMB 2024 is een optie opgenomen op grond waarvan bepaalde entiteiten mede als groepsentiteit in een getoetste staat kunnen worden aangemerkt. Deze keuze vormt een uitzondering op de hoofdregel van het derde lid, op grond waarvan voor bepaalde entiteiten afzonderlijke berekeningen zouden moeten worden uitgevoerd. Het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid, onderdeel a, WMB 2024 ziet op een groepsentiteit, niet zijnde een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, die op grond van artikel 1.3 WMB 2024 in dezelfde staat is gevestigd. Het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid, onderdeel b, WMB 2024 ziet op een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit die op grond van artikel 1.3 WMB 2024 in dezelfde staat is gevestigd, mits alle groepsentiteit-belanghouders van die entiteit in dezelfde staat zijn gevestigd en geen van die belanghouders heeft gekozen voor toepassing van artikel 10.5 of artikel 10.6 WMB 2026. Deze optie voorkomt dat binnen één staat meerdere afzonderlijke berekeningen in het kader van de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligheidsregel moeten worden uitgevoerd voor entiteiten die, gelet op hun

vestigingsplaats en onderlinge samenhang, gezamenlijk in de beoordeling kunnen worden betrokken.

In het voorgestelde artikel 8.11, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld welke gegevensbron wordt gebruikt bij de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor een getoetste staat. Aangesloten wordt bij de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

Het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, WMB 2024 regelt een uitzondering op het voorgestelde artikel 8.11, vijfde lid, WMB 2024. De uitzondering ziet op de situatie waarin de kwalificerende binnenlandse bijheffing in een staat wordt berekend op basis van een lokale financiële verslaggevingsstandaard als bedoeld in artikel 8.13, tweede lid, onderdeel c, WMB 2024. In dat geval worden het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen voor die getoetste staat eveneens op basis van die lokale financiële verslaggevingsstandaard berekend, tenzij die staat voor de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel toestaat dat wordt aangesloten bij de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

In het voorgestelde artikel 8.11, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld welk verslagjaar voor een getoetste staat als overgangsjaar geldt wanneer voor het eerst toepassing wordt gegeven aan artikel 8.11 WMB 2024. Dat is het eerste verslagjaar waarvoor de keuze voor toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel wordt gemaakt, tenzij voor die getoetste staat al een overgangsjaar is vastgesteld op grond van artikel 14.1, achtste lid, WMB 2024. Ingeval al een eerder overgangsjaar is vastgesteld, is dat eerdere jaar het overgangsjaar. Voor dat verslagjaar zijn artikel 14.1, eerste lid en derde lid, WMB 2024 van overeenkomstige toepassing.

In het voorgestelde artikel 8.11, achtste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar kan kiezen om bij de toepassing van artikel 8.11 WMB 2024 tevens toepassing te geven aan artikel 8.17 WMB 2024. Daarmee kan de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel worden toegepast in samenhang met de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel.

In het voorgestelde artikel 8.11, negende lid, WMB 2024 is geregeld wanneer de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel kan worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen tussen 31 december 2025 en 31 december 2026. Voor deze periode kan de veiligehavenregel alleen worden toegepast in drie situaties. Ten eerste indien ten aanzien van de getoetste staat een kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige haven van toepassing is. Ten tweede indien ten aanzien van de getoetste staat niet meer dan een jurisdictie gerechtigd is tot bijheffing ingevolge deze wet of vergelijkbare regelgeving die is gebaseerd op de OESO-modelregels. Ten derde indien in alle jurisdicties die gerechtigd zijn tot bijheffing ten aanzien van de getoetste staat ingevolge deze wet of vergelijkbare regelgeving die is gebaseerd op de OESO-modelregels, de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel kan worden toegepast met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025 en de multinationale groep, waartoe de informatieaangifte indienende groepsentiteit behoort, voor al deze jurisdicties de keuze heeft gemaakt om de veiligehavenregel toe te passen.

Artikel I, onderdeel F (artikel 8.11a tot en met 8.11h van de Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 8.11a (Vereenvoudigd inkomen of verlies)

In het voorgestelde artikel 8.11a, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe het vereenvoudigde inkomen of verlies van een getoetste staat over een verslagjaar wordt bepaald. Het vereenvoudigde inkomen of verlies wordt berekend door op de winst of het verlies voor belastingen over dat verslagjaar de correcties, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, WMB 2024 toe te passen.

In het voorgestelde artikel 8.11a, tweede lid, WMB 2024 wordt bepaald wat onder de winst of het verlies voor belastingen wordt verstaan. Dit bedrag is gelijk aan de nettowinst of het nettoverlies volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard van alle in een getoetste staat gevestigde groepsentiteiten over het verslagjaar, vermeerderd met de belastinglast, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11b, tweede lid, WMB 2024 die in die nettowinst of dat nettoverlies is begrepen. Hiermee wordt aangesloten bij de financiële gegevens die ook ten grondslag liggen aan de geconsolideerde jaarrekening.

In het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, WMB 2024 worden de correcties geregeld die worden toegepast op de winst of het verlies voor belastingen om op grond van het voorgestelde artikel 8.11a, eerste lid, WMB 2024 het vereenvoudigde inkomen of verlies te bepalen.

Het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdelen a tot en met c, WMB 2024 bevat grondslagaanpassingen. Uitgesloten dividenden als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, WMB 2024 worden, voor zover zij in de financiële verslaggevingsstandaard in de winst of het verlies zijn opgenomen, daaruit geëlimineerd bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Uitgesloten vermogenswinsten en -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, WMB 2024 blijven buiten aanmerking bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Beleidsmatig niet-aftrekbare kosten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel g, WMB 2024 alsmede boetes en sancties voor zover die meer bedragen dan € 250.000, worden bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies buiten aanmerking gelaten, voor zover zij bij de bepaling van de winst of het verlies voor belastingen als kosten in aanmerking zijn genomen.

Het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdeel d, WMB 2024 bevat een sectorspecifieke aanpassing voor betalingen en opbrengsten met betrekking tot aanvullend tier-1-kapitaal. Deze betalingen en opbrengsten worden gecorrigeerd overeenkomstig artikel 6.11 WMB 2024. Deze voorgestelde aanpassing waarborgt dat aanvullend tier-1-kapitaal voor de toepassing van het vereenvoudigde inkomen of verlies op overeenkomstige wijze wordt behandeld als bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdelen e en f, WMB 2024 bevat conditionele aanpassingen voor inbegrepen herwaarderingswinsten en -verliezen en voor inkomen dat verband houdt met fouterstel en stelselwijzigingen ten opzichte van een voorgaande periode. De vereenvoudigde berekening neemt niet alle correcties van artikel 6.2, eerste lid, WMB 2024 over, maar beperkt zich tot correcties die voor de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel nodig zijn om de uitkomst voldoende te laten aansluiten bij de

reguliere berekening voor de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting, zonder afbreuk te doen aan de beoogde vereenvoudig. Voor deze posten geldt dat uitsluitend positieve bedragen in aanmerking worden genomen. Indien sprake is van een last of verlies, blijft een correctie achterwege.

In het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, WMB 2024 worden aanvullende aanpassingen geregeld die bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies in aanmerking worden genomen. Voor een aantal van deze aanvullende aanpassingen geldt dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kan kiezen om deze aanvullende aanpassingen wel of juist niet in aanmerking te nemen.

Het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, onderdeel a, WMB 2024 regelt dat de aanpassing overeenkomstig artikel 6.10 WMB 2024 van toepassing is, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest deze aanpassing voor het verslagjaar buiten toepassing te laten.

Het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, onderdeel b, WMB 2024 regelt dat de uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart, bedoeld in artikel 6.12 WMB 2024, in beginsel van overeenkomstige toepassing is bij de bepaling van het vereenvoudigde inkomen of verlies. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan er echter voor kiezen deze uitsluiting buiten toepassing te laten voor een periode van vijf verslagjaren waarin de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel van toepassing is en het gezamenlijke inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart positief is. Deze keuze wordt opgenomen in artikel 13.2, eerste lid, WMB 2024. Daardoor geldt de keuze voor een periode van vijf verslagjaren. Na afloop van die periode kan opnieuw een keuze worden gemaakt, tenzij die keuze is herroepen en de beperkingen van het artikel 13.2 WMB 2024 daaraan in de weg staan. De keuze heeft bovendien alleen betekenis voor verslagjaren waarin artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast.

Het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, onderdeel c, WMB 2024 regelt dat asymmetrische valutaresultaten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f, WMB 2024 in beginsel buiten aanmerking blijven bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, ervoor kiest deze correctie voor een periode van vijf verslagjaren niet toe te passen.

Het voorgestelde artikel 8.11a, vierde lid, onderdeel d, WMB 2024 bevat een vergelijkbare regeling voor aangegroeide pensioenlasten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, WMB 2024. Ook deze blijven buiten aanmerking, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, ervoor kiest deze correctie voor een periode van vijf verslagjaren niet toe te passen.

In het voorgestelde artikel 8.11a, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat een mutatie in verplichtingen aan polishouders van een verzekeringsentiteit die verband houdt met een uitgesloten dividend of een uitgesloten vermogenswinst of -verlies ten aanzien van effecten die worden gehouden voor rekening van de polishouders, niet als kosten in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Hiermee wordt voorkomen dat een daarmee samenhangende last de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies verlaagt, terwijl het corresponderende inkomen buiten aanmerking blijft.

In het voorgestelde artikel 8.11a, zesde lid, WMB 2024 wordt geregeld onder welke voorwaarden de correcties voor inbegrepen herwaarderingswinsten en verliezen en voor inkomen dat verband houdt met fouterstel en stelselwijzigingen achterwege blijven. Dat is het geval indien het desbetreffende inkomen in de getoetste staat waarin de groepsentiteit is gevestigd, is belast tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief en de op dat inkomen betrekking hebbende belasting volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard rechtstreeks in het eigen vermogen is verwerkt. Indien de op het inkomen betrekking hebbende belasting betrekking heeft op een passieve belastinglatentie, moet bovendien sprake zijn van een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, WMB 2024 die is gevormd tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11a, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies ervoor kan kiezen één of meer keuzes of optionele correcties die op grond artikelen 6.2, eerste lid, 6.3, eerste tot en met derde lid, 6.4, 6.6, eerste tot en met vierde lid, 6.7, eerste tot en met zesde lid, en 6.9, eerste en tweede lid, WMB 2024 beschikbaar zijn bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies, eveneens toe te passen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Indien een keuze op grond van hoofdstuk 6 WMB 2024 geldt voor meerdere verslagjaren of onherroepelijk is, geldt die keuze voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11a WMB 2024 onder dezelfde voorwaarden, voor dezelfde duur en met dezelfde onherroepelijkheid.

In het voorgestelde artikel 8.11a, achtste lid, WMB 2024 wordt een vereenvoudigde berekening geregeld voor een groepsentiteit die uitsluitend wegens beperkte omvang of materialiteit niet is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de groep. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan voor een dergelijke groepsentiteit voor een verslagjaar kiezen voor een vereenvoudigde berekening. In dat geval wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies van die groepsentiteit gelijkgesteld aan de totale inkomsten van die groepsentiteit zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor de betreffende staat. De vereenvoudigde belastingen van die groepsentiteit worden gelijkgesteld aan de acute belastinglast over het verslagjaar zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor die staat. Hiermee wordt aangesloten bij de gegevens uit het kwalificerende landenrapport, zonder dat voor die groepsentiteit een afzonderlijke volledige berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen hoeft plaats te vinden.

Artikel 8.11b (Vereenvoudigde belastingen)

In het voorgestelde artikel 8.11b, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe de vereenvoudigde belastingen van een getoetste staat over een verslagjaar worden bepaald. De vereenvoudigde belastingen worden berekend door de correcties, bedoeld in het voorgestelde derde tot en met elfde lid van dit artikel, toe te passen op de belastinglast van die getoetste staat over dat verslagjaar. Daarmee vormt de belastinglast het uitgangspunt voor de berekening van de vereenvoudigde belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, tweede lid, WMB 2024 wordt bepaald wat voor de toepassing van dit artikel onder de belastinglast van een getoetste staat wordt verstaan. De

belastinglast van een getoetste staat bestaat uit de som van de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die in het verslagjaar bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van alle in die getoetste staat gevestigde groepsentiteiten in aanmerking zijn genomen ter zake van betrokken belastingen, bedoeld in artikel 7.1, eerste lid, WMB 2024. Daarnaast worden de op het niveau van de geconsolideerde jaarrekening in aanmerking genomen mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan die groepsentiteiten in aanmerking genomen. Hiermee wordt aangesloten bij de gegevens die voortvloeien uit de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard, met inachtneming van de specifieke vereenvoudigingen en correcties die gelden voor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel.

In het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, WMB 2024 worden de correcties geregeld die worden toegepast op de belastinglast van een getoetste staat om tot de vereenvoudigde belastingen te komen.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel a, WMB 2024 regelt dat de belastinglast wordt verminderd met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan belastingen die geen betrokken belastingen zijn, bedoeld in artikel 7.1, tweede lid, WMB 2024. Daarmee wordt gewaarborgd dat uitsluitend betrokken belastingen deel uitmaken van de vereenvoudigde belastingen.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel b, WMB 2024 regelt de aanpassing voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel als bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdelen b en c, WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel c, WMB 2024 regelt dat de belastinglast wordt verminderd met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan inkomensbestanddelen die niet in aanmerking zijn genomen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, en artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel a. Hiermee wordt voorkomen dat discrepanties ontstaan tussen de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de berekening van de vereenvoudigde belastingen.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel d, WMB 2024 regelt de aanpassing voor de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties die verband houden met een onzekere belastingpositie als bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel d, WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel e, WMB 2024 regelt dat de belastinglast wordt verminderd met de acute belastinglast en de mutaties in belastinglatenties ten aanzien waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie jaar na afloop van het verslagjaar worden betaald, bedoeld in artikel 7.2, derde lid, onderdeel e, WMB 2024. Hiermee wordt voorkomen dat betrokken belastingen in aanmerking worden genomen waarvan onzeker is of zij daadwerkelijk zullen worden betaald.

Het voorgestelde artikel 8.11b, derde lid, onderdeel f, WMB 2024 regelt de aanpassing voor mutaties in belastinglatenties die betrekking hebben op een onzekere belastingpositie of een uitdeling als bedoeld in artikel 7.3, negende lid, onderdeel a, WMB 2024 voor zover deze mutaties op grond van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel b, WMB 2024 niet in aanmerking zouden worden

genomen bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Hiermee wordt gewaarborgd dat dergelijke belastinglatenties pas doorwerken in de vereenvoudigde belastingen voor zover de daarmee samenhangende belastingen daadwerkelijk worden betaald.

In het voorgestelde artikel 8.11b, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat mutaties in belastinglatenties worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief indien de belastinglatenties volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard zijn berekend tegen een belastingtarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief. De herrekening vindt plaats overeenkomstig de wijze van herrekening van artikel 7.3, tweede lid, WMB 2024. Daarbij wordt voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11b, vierde lid, WMB 2024 uitgegaan van de mutatie van het totale bedrag aan belastinglatenties dat bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen voor de getoetste staat in aanmerking wordt genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, vijfde lid, WMB 2024 worden enkele bestanddelen aangewezen die buiten aanmerking blijven bij het bepalen van de mutaties in belastinglatenties. Zo worden mutaties in belastinglatenties in aanmerking genomen zonder rekening te houden met waarderingsvoorzieningen of aanpassingen van de verwerkingsmethode overeenkomstig artikel 7.3, vierde lid, en vijfde lid, onderdeel c, WMB 2024. Daarnaast blijven herzieningen van belastinglatenties als gevolg van een wijziging van het toepasselijke nationale belastingtarief buiten aanmerking overeenkomstig artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel d, WMB 2024 en blijven belastinglatenties die betrekking hebben op het verkrijgen van een recht op verrekening van belasting en de verrekening van belasting buiten aanmerking, tenzij deze belastinglatenties op grond van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, WMB 2024 kunnen worden aangemerkt als alternatieve verliesverrekeningslatenties.

In het voorgestelde artikel 8.11b, zesde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat mutaties in passieve belastinglatenties die geen betrekking hebben op een passieve belastinglatentie als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, WMB 2024 in beginsel buiten aanmerking blijven bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen. In een aantal gevallen geldt een uitzondering.

Het voorgestelde artikel 8.11b, zesde lid, onderdeel a, WMB 2024 bevat een uitzondering voor mutaties die voortvloeien uit de herziening van een passieve belastinglatentie die toerekenbaar is aan een overdracht van activa en passiva, indien die overdracht overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.11d WMB 2024 in aanmerking is genomen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen.

Het voorgestelde artikel 8.11b, zesde lid, onderdeel b, WMB 2024 bevat een uitzondering voor mutaties die voortvloeien uit de herziening van een passieve belastinglatentie die in een voorgaand verslagjaar in aanmerking is genomen bij de berekening van het effectieve belastingtarief onder toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel of een kwalificerende binnenlandse bijheffing.

In het voorgestelde artikel 8.11b, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen tevens de aanpassingen worden toegepast waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit krachtens deze wet een keuze heeft gemaakt, voor zover deze aanpassingen van invloed zijn op de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, achtste lid, wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kan kiezen om bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard als kosten is toegerekend aan dat verslagjaar, maar dat niet is begrepen in de belastinglast van die getoetste staat, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11b, tweede lid, WMB 2024. Dit betreft een jaarlijkse keuze overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid, die wordt gemaakt voor de desbetreffende getoetste staat. Een bedrag wordt slechts in aanmerking genomen voor zover dit niet reeds bij het bepalen van de belastinglast of de vereenvoudigde belastingen in aanmerking is genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, negende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kan kiezen om bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen mede in aanmerking te nemen het bedrag aan betrokken belastingen dat betrekking heeft op bestanddelen die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard rechtstreeks in het eigen vermogen dan wel als overige resultaten zijn verwerkt en die bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies op grond van het voorgestelde artikel 8.11a, derde lid, onderdelen e en f, en vijfde lid, WMB 2024 in aanmerking zijn genomen. Deze belastingen worden slechts in aanmerking genomen voor zover zij niet reeds op grond van het voorgestelde artikel 8.11b, tweede of achtste lid, WMB 2024 in aanmerking zijn genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, tiende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit, in afwijking van het derde lid, onderdeel b, voor een verslagjaar voor een getoetste staat ervoor kan kiezen een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, een kwalificerend verhandelbaar belastingtegoed of een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel dat volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard als vermindering van de belastinglast is verantwoord en dat in het verslagjaar of in een eerder verslagjaar is ontstaan en nog niet volledig is verrekend of terugontvangen, in aanmerking te nemen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt. Voor zover een bedrag op grond van dit lid in aanmerking is genomen, blijft het buiten aanmerking bij de toepassing van het derde lid, onderdeel b. Dit betreft een jaarlijkse keuze overeenkomstig artikel 13.2, tweede lid, die wordt gemaakt voor de desbetreffende getoetste staat. De keuze blijft van toepassing totdat de teruggave, het tegoed of het belastingvoordeel volledig is verrekend of terugontvangen.

In het voorgestelde artikel 8.11b, elfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit voor een verslagjaar ervoor kan kiezen om bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen toepassing te geven aan het keuzeregime voor kwalificerende belastingen overeenkomstig artikel 7.4 WMB 2024.

Artikel 8.11bb (Vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen in vereenvoudigde verliesjaren)

In het voorgestelde artikel 8.11bb, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 een bedrag aan vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt vastgesteld indien in een verslagjaar voor een

getoetste staat zowel sprake is van een vereenvoudigd verlies als van een negatief bedrag aan vereenvoudigde belastingen. Hiermee wordt, in aansluiting op de systematiek in artikel 7.2, vijfde en zesde lid, WMB 2024, voorkomen dat in verslagjaren waarin sprake is van een vereenvoudigd verlies, een hoger bedrag aan actieve belastinglatentie kan worden gevormd dan past bij het betreffende verlies.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, tweede lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe het bedrag van de vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt berekend. Het bedrag is gelijk aan het bedrag waarmee de vereenvoudigde belastingen voor het verslagjaar lager zijn dan het vereenvoudigde verlies, vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, derde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat het bedrag van de vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt voortgewenteld. Het bedrag wordt in een volgend verslagjaar opgenomen in de berekening van de vereenvoudigde belastingen dan wel in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen in een verslagjaar waarin de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligheidsregels niet van toepassing is. Daarbij wordt aangesloten bij de wijze waarop een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave als bedoeld in artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit minimumbelasting 2024 wordt opgenomen in de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Het bedrag van de vereenvoudigde aanpassing voor negatieve belastingen wordt op dezelfde voet verminderd.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, vierde lid, WMB 2024 is een alternatieve regeling opgenomen voor verslagjaren gedurende de overgangsperiode. Een multinationale groep of binnenlandse groep kan ervoor kiezen om gedurende de overgangsperiode een verlieslatentie-aanpassing vast te stellen indien de groep in het desbetreffende verslagjaar en in elk daaraan voorafgaand verslagjaar gedurende de overgangsperiode een fiscaal verlies, een vereenvoudigd verlies en per saldo negatieve belastingen heeft gehad. In het voorgestelde artikel 8.11bb, zevende lid, onderdeel b, WMB 2024 is geregeld wat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11bb WMB 2024 wordt verstaan onder overgangsjaar.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe het bedrag van de verlieslatentie-aanpassing wordt berekend. Het voorgestelde artikel 8.11bb, vijfde lid, onderdeel a, WMB 2024 ziet op actieve belastinglatenties ter zake van fiscale verliezen die zijn opgenomen in de belastinglast van de getoetste staat en toerekenbaar zijn aan permanente verschillen. Deze belastinglatenties worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief. Het voorgestelde artikel 8.11b, vijfde lid, onderdeel b, WMB 2024 ziet op in het verslagjaar opgekomen passieve belastinglatenties die toerekenbaar zijn aan goodwill en andere immateriële activa met een onbepaalde levensduur. Ook deze belastinglatenties worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, zesde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat het bedrag van de verlieslatentie-aanpassing wordt voortgewenteld en in een volgend verslagjaar in mindering komt op het bedrag van de aanwending van de actieve belastinglatentie ter zake van een verlies zoals deze in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen of de gecorrigeerde betrokken belastingen. De vermindering vindt plaats tot ten hoogste nihil. Het bedrag van de verlieslatentie-aanpassing wordt op dezelfde voet verminderd.

In het voorgestelde artikel 8.11bb, zevende lid, WMB 2024 worden enkele begrippen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 gedefinieerd. Het voorgestelde artikel 8.11bb, zevende lid, onderdeel a, WMB 2024 regelt wanneer sprake is van per saldo negatieve belastingen. Daarvan is sprake indien voor een multinationale groep of binnenlandse groep in een verslagjaar de belastinglast van een getoetste staat, na correctie voor waarderingsvoorzieningen en voor verschillen in de boekhoudkundige verwerking van actieve belastinglatenties, nihil of negatief is. Het voorgestelde artikel 8.11bb, zevende lid, onderdeel b, WMB 2024 bepaalt dat onder overgangsperiode wordt verstaan de periode van vijf opeenvolgende verslagjaren die aanvangt met het eerste verslagjaar waarvoor het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 toepassing vindt.

Artikel 8.11bc (Aanpassing na afloop van het verslagjaar)

In het voorgestelde artikel 8.11bc, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 wordt omgegaan met wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die na afloop van het verslagjaar waarop zij betrekking hebben volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt. Als uitgangspunt geldt dat dergelijke wijzigingen in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarin zij volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt. Daarmee wordt aangesloten bij het verwerkingsjaar. Door in beginsel aan te sluiten bij het verwerkingsjaar wordt veelal voorkomen dat herrekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies of de vereenvoudigde belastingen van een voorgaand verslagjaar noodzakelijk is. Op dit uitgangspunt wordt een uitzondering gemaakt indien het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede of vijfde lid, WMB 2024 van toepassing is.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, WMB 2024 voor een periode van vijf verslagjaren ervoor kan kiezen wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die betrekking hebben op een verslagjaar en die binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt, in afwijking van het eerste lid, in aanmerking te nemen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarop die wijzigingen betrekking hebben. Daarmee wordt aangesloten bij het verslagjaar waarop de wijzigingen betrekking hebben in plaats van bij het verwerkingsjaar. De keuze geldt voor alle staten waarop het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast en is niet van toepassing op wijzigingen die verband houden met verrekenprijsaanpassingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11c WMB 2024. Deze keuze staat los van de afzonderlijke keuze die geldt voor verrekenprijsaanpassingen.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, derde lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede lid, WMB 2024, uitwerkt in het eerste verslagjaar waarin die keuze toepassing vindt. Wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die betrekking hebben op het onmiddellijk voorafgaande verslagjaar en die zonder toepassing van de keuze op grond van het eerste lid zouden worden verwerkt in het verslagjaar waarin de keuze voor

het eerst toepassing vindt, worden in aanmerking genomen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het verslagjaar waarin de keuze voor het eerst toepassing vindt. Hiermee wordt voorkomen dat dergelijke wijzigingen dubbel in aanmerking worden genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe de herroeping van de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11bc, tweede lid, WMB 2024, uitwerkt. Wijzigingen in betrokken belastingen of inkomen die op grond van de keuze reeds in aanmerking zijn genomen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies van het voorgaande verslagjaar, blijven buiten aanmerking bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen, onderscheidenlijk het vereenvoudigde inkomen of verlies, van het verslagjaar waarin de keuze wordt herroepen. Hiermee wordt eveneens voorkomen dat wijzigingen dubbel in aanmerking worden genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11bc, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit onder voorwaarden een netto-afname van betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar buiten aanmerking kan laten bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen van het verslagjaar waarin die netto-afname volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt. Het betreft uitsluitend netto-afnames van betrokken belastingen die meer dan twaalf maanden na afloop van het desbetreffende verslagjaar worden verwerkt en die geen verband houden met een afname van het vereenvoudigde inkomen of verlies. De netto-afname van betrokken belastingen kan slechts buiten aanmerking blijven indien het in aanmerking nemen daarvan ertoe zou leiden dat het vereenvoudigde effectieve belastingtarief van het verslagjaar waarin de netto-afname wordt verwerkt lager is dan het minimumbelastingtarief.

Het voorgestelde artikel 8.11bc, vijfde lid, onderdeel a, WMB 2024 regelt dat de netto-afname buiten aanmerking kan blijven indien na herrekening van de vereenvoudigde belastingen van het voorgaande verslagjaar voor alle netto-afnames van betrokken belastingen en de aan die afnames toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief.

Het voorgestelde artikel 8.11bc, vijfde lid, onderdeel b, WMB 2024 bevat een vergelijkbare regeling voor situaties waarin het voorgaande verslagjaar niet onder de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 viel. In dat geval wordt beoordeeld of na herrekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen van het voorgaande verslagjaar, met inbegrip van alle netto-afnames van betrokken belastingen en de daaraan toe te rekenen mutaties in actieve en passieve belastinglatenties die in enig verslagjaar zijn verwerkt ter zake van dat voorgaande verslagjaar, het effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.1 WMB 2024, voor dat voorgaande verslagjaar niet lager is dan het minimumbelastingtarief.

Artikel 8.11c (Vereenvoudiging verrekenprijzen)

In het voorgestelde artikel 8.11c, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat verrekenprijsaanpassingen bij transacties tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende getoetste staten bij de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-

veiligehavenregel in aanmerking worden genomen in het verslagjaar waarin zij volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard worden verwerkt. Daarbij wordt opgemerkt dat de verrekenprijsaanpassingen fiscale aanpassingen zijn die als zodanig niet worden verwerkt in de financiële verslaggeving. In de financiële verslaggeving kan echter wel een als gevolg van de verrekenprijsaanpassing aangepast bedrag aan te betalen belastingen worden verwerkt. Bij die verwerking wordt voor de toepassing van dit lid aangesloten.

In het voorgestelde artikel 8.11c, tweede lid, WMB 2024 wordt bepaald hoe voor de toepassing van dit artikel het bedrag van de aanpassing wordt bepaald. Het gaat om het verschil tussen de prijs die ter zake van een transactie in de financiële verslaggeving is verwerkt en de prijs die voor de berekening van de belastbare winst of het verlies op grond van het arm's-lengthbeginsel in aanmerking wordt genomen. Een dergelijke aanpassing kan onder meer ontstaan naar aanleiding van een 'advance pricing agreement', een eigen correctie van de multinationale groep of een fiscale correctie door een belastingautoriteit.

In het voorgestelde artikel 8.11c, derde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat een dergelijke aanpassing bij alle bij de transactie betrokken groepsentiteiten op overeenkomstige wijze in aanmerking wordt genomen. Indien in één getoetste staat een verrekenprijsaanpassing wordt verwerkt zonder dat bij de wederpartij een corresponderende aanpassing plaatsvindt, wordt voor de toepassing van het voorgestelde 8.11 WMB 2024 bij die wederpartij een overeenkomstige aanpassing aangebracht. Hiermee wordt voorkomen dat dezelfde transactie binnen de vereenvoudigde berekening asymmetrisch doorwerkt.

In het voorgestelde artikel 8.11c, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld in welk verslagjaar veranderingen in vereenvoudigde belastingen in aanmerking worden genomen als zij voortvloeien uit verrekenprijsaanpassingen. Voorgesteld wordt dat zij in aanmerking worden genomen in hetzelfde verslagjaar als waarin de uit de verrekenprijsaanpassing voortvloeiende belastinglast volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt (verwerkingsjaar). De daarmee samenhangende wijzigingen in vereenvoudigde belastingen worden eveneens in dat verslagjaar in aanmerking genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11c, vijfde lid, WMB 2024 wordt een keuze opgenomen om verrekenprijsaanpassingen en de daarmee samenhangende wijzigingen in betrokken belastingen toe te rekenen aan het verslagjaar waarop de transactie betrekking heeft, mits die aanpassingen binnen twaalf maanden na afloop van dat verslagjaar in de financiële verslaggeving zijn verwerkt. De in het voorgestelde artikel 8.11c, vijfde lid, WMB 2024 opgenomen keuze vormt een uitzondering op de hoofdregel van het voorgestelde vierde lid. Indien de keuze wordt gemaakt, worden zowel de verrekenprijsaanpassingen als de daarmee samenhangende wijzigingen in betrokken belastingen toegerekend aan het verslagjaar waarop de relevante transactie betrekking heeft (het transactiejaar), in plaats van aan het accrual year. Deze keuze geldt voor een periode van vijf verslagjaren en wordt uniform toegepast binnen de multinationale groep of binnenlandse groep. De keuze staat los van de vergelijkbare keuze voor overige aanpassingen na afloop van het verslagjaar.

In het voorgestelde artikel 8.11c, zesde lid, WMB 2024 wordt een specifieke regel opgenomen voor transacties tussen groepsentiteiten die in verschillende getoetste staten zijn gevestigd en die volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard tegen kostprijs

worden verwerkt. Met een verwerking tegen kostprijs wordt hier bedoeld dat de intragroepsoverdracht volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard wordt verwerkt tegen de boekwaarde van het overgedragen activum onmiddellijk voorafgaand aan de overdracht. In dat geval wordt het vereenvoudigde inkomen of verlies van de getoetste staat van de overdragende groepsentiteit aangepast tot het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die transactie in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de belastbare winst of het verlies.

In het voorgestelde artikel 8.11c, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld op welke wijze de verkrijgende groepsentiteit de verkregen activa en passiva verwerkt. De verkrijgende groepsentiteit bepaalt haar vereenvoudigde inkomen of verlies in beginsel op basis van de boekwaarden van de verkregen activa en passiva zoals deze volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard in aanmerking zijn genomen. Daarbij worden samenhangende actieve of passieve belastinglatenties overeenkomstig hoofdstuk 7 WMB 2024 in aanmerking genomen tegen het minimumbelastingtarief. Voor immateriële activa wordt echter uitgegaan van het bedrag dat overeenkomstig het arm's-lengthbeginsel voor die activa in aanmerking wordt genomen. De werking van het voorgestelde zevende lid kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 3: Toepassing van artikel 8.11c, zevende lid, WMB 2024

A Ltd. is gevestigd in staat X en draagt een machine over aan B LLC, gevestigd in staat Y. Zowel A Ltd. als B LLC passen een financiële verslaggevingsstandaard toe die toestaat dat intra-groepsoverdrachten tegen kostprijs worden verwerkt. De machine staat voorafgaand aan de overdracht volgens de financiële verslaggevingsstandaard van A Ltd. opgenomen voor een boekwaarde van € 1.000. De arm's-lengthwaarde bedraagt € 1.500. Het toepasselijke belastingtarief in staat Y bedraagt 25%. Op grond van het voorgestelde artikel 8.11, zesde lid, WMB 2024 wordt bij A Ltd. uitgegaan van de arm's-lengthprijs van € 1.500. Daardoor wordt bij A Ltd. voor de toepassing van de artikel 6.4 WMB 2024 een winst van € 500 in aanmerking genomen. Voor fiscale doeleinden bedraagt de fiscale waarde van de machine bij B LLC € 1.500, terwijl de boekwaarde volgens de financiële verslaggevingsstandaard € 1.000 bedraagt. B LLC verwerkt de machine voor het bepalen van haar vereenvoudigde inkomen of verlies in beginsel tegen die boekwaarde van € 1.000. Daarnaast wordt een actieve belastinglatentie in aanmerking genomen voor het verschil tussen de fiscale waarde van € 1.500 en de boekwaarde van € 1.000. Deze actieve belastinglatentie bedraagt € 125, berekend over het verschil van € 500 tegen het toepasselijke belastingtarief van 25%. Indien B LLC de machine vervolgens overdraagt aan een andere groepsentiteit terwijl de arm's-lengthwaarde ongewijzigd is gebleven, leidt dit verschil niet opnieuw tot additioneel vereenvoudigd inkomen of verlies. De eerder in aanmerking genomen actieve belastinglatentie wordt in dat geval overeenkomstig hoofdstuk 7 teruggenomen. Hiermee wordt voorkomen dat dezelfde stille reserve meermalen doorwerkt in de berekening van het vereenvoudigde effectieve belastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11c, achtste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat dit artikel van overeenkomstige toepassing is op een overdracht van een activum tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde getoetste staat indien die overdracht leidt tot een verlies en de overeengekomen prijs ter zake van die overdracht niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel. Indien bij een overdracht tussen groepsentiteiten in dezelfde getoetste staat een verlies ontstaat dat fiscaal buiten aanmerking blijft en dat verlies voortvloeit uit een niet-zakelijke

overdrachtprijs, wordt het bedrag van dat verlies voor de toepassing van dit artikel aangemerkt als een verrekenprijsaanpassing.

In het voorgestelde artikel 8.11c, negende lid, WMB 2024 wordt bepaald dat voor de toepassing van dit artikel onder arm's-lengthbeginsel wordt verstaan hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 6.4, derde lid, WMB 2024. Hiermee wordt aangesloten bij de reeds in hoofdstuk 6 WMB 2024 opgenomen uitleg van het arm's-lengthbeginsel.

Artikel 8.11d (Vereenvoudiging bij overdracht van activa en passiva)

Het voorgestelde artikel 8.11d WMB 2024 bevat bijzondere regels voor de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel in situaties waarin activa en passiva worden overgedragen in het kader van een overname of reorganisatie. De regeling beoogt te voorkomen dat verschillen tussen de waardering van activa en passiva volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard en de voor de toepassing van deze wet relevante boekwaarden zonder noodzaak leiden tot vertekeningen in de berekening van het vereenvoudigde effectieve belastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat bij een overdracht van activa en passiva in een verslagjaar waarvoor het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast, het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in beginsel worden bepaald met overeenkomstige toepassing van de artikelen 9.2 en 9.3 WMB 2024. Daarmee sluit het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, WMB 2024 aan bij de reguliere systematiek van de wereldwijde minimumbelasting voor reorganisaties en overdrachten van activa en passiva. Het genoemde eerste lid bepaalt daarbij dat resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen tussen de boekwaarden volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard en de voor de toepassing van deze wet relevante boekwaarden van de overgedragen activa en passiva buiten aanmerking blijven. Hiermee wordt voorkomen dat zogenoemde 'GloBE-to-book differences' zonder meer doorwerken in de berekening van het vereenvoudigde effectieve belastingtarief. Het voorgaande wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 5: Toepassing van artikel 8.11d, eerste lid, WMB 2024

Een moederentiteit van een multinationale groep verwerft 100% van de aandelen in groepsentiteit A Co voor een bedrag van € 1.000, terwijl het netto eigen vermogen van A Co € 800 bedraagt. Het verschil van € 200 wordt in de geconsolideerde jaarrekening verwerkt als 'purchase price allocation' (PPA) en volledig toegerekend aan één materieel actief. Voor fiscale doeleinden blijft de fiscale boekwaarde van het actief ongewijzigd, zodat een verschil ontstaat tussen de boekwaarde volgens de financiële verslaggevingsstandaard en de fiscale boekwaarde. Ter zake van dit verschil wordt een passieve belastinglatentie opgenomen van € 30, berekend tegen een belastingtarief van 15%. Vanaf het eerste jaar na acquisitie leidt de PPA tot aanvullende afschrijvingen van € 40 per jaar. Daartegenover staat jaarlijks een vrijval van de passieve belastinglatentie van € 6. Zonder toepassing van het voorgestelde artikel 8.11d WMB 2024 zouden deze verschillen bij de toepassing van hoofdstuk 9 WMB 2024 worden geëlimineerd om aan te sluiten bij de reguliere boekwaarden conform de wereldwijde minimumbelasting. Daardoor zou steeds worden gerekend met een vereenvoudigd inkomen van € 1.000 en vereenvoudigde belastingen van € 150.

Indien er geen regel zou gelden zoals deze is neergelegd in het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, WMB 2024 en, in het verlengde daarvan, de artikelen 9.2 en 9.3 WMB 2024, zou dit kunnen leiden tot hogere afschrijvingen zonder corresponderende passieve belastinglatenties. In het bovenstaande voorbeeld zou dit betekenen dat na de overname van A Co in het kader van een reorganisatie op het niveau van de moederverenootschap een activum met waarde van € 800 en goodwill van € 200 op de geconsolideerde balans in aanmerking worden opgenomen. De goodwill zou vervolgens gedurende vijf jaar kunnen worden afgeschreven (€ 40 per jaar), zonder dat daar een passieve belastinglatentie tegenover staat. Hierdoor daalt de winst volgens de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard en daarmee de noemer van effectieve belastingtarief. De regels inzake de 'purchase price allocation' voorkomen dat dit voordeel ontstaat.

In het voorgestelde artikel 8.11d, tweede lid, WMB 2024 wordt een afwijking opgenomen van de hoofdregel van het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, WMB 2024. Indien wordt voldaan aan de voorwaarden, zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 8.11d, eerste lid, onderdeel a en b, WMB 2024 blijven de resultaten en vereenvoudigde belastingen die voortvloeien uit verschillen in boekwaarden niet buiten aanmerking. Deze regeling berust op de gedachte dat volledige eliminatie van verschillen in boekwaarden niet noodzakelijk is indien die verschillen zich in de tijd symmetrisch afwikkelen via corresponderende belastinglatenties. In dat geval leiden de verschillen weliswaar tot lagere resultaten volgens de financiële verslaggevingsstandaard, maar ook tot een proportionele verlaging van de vereenvoudigde belastingen, zodat het vereenvoudigde effectieve belastingtarief ongewijzigd blijft.

De volgende voorwaarden zijn in dat verband van toepassing: het genoemde onderdeel a vereist dat de fiscale boekwaarden van de overgedragen activa, met uitzondering van goodwill, en passiva vóór en na de overdracht ongewijzigd blijven. Hiermee wordt de regeling beperkt tot situaties waarin geen fiscale 'step-up' plaatsvindt. Indien de fiscale boekwaarden wel zouden worden aangepast aan de reële waarde, zouden de verschillen niet uitsluitend voortvloeien uit de financiële verslaggeving, maar tevens leiden tot structurele wijzigingen in de fiscale positie van de betrokken groepsentiteiten.

Het genoemde onderdeel b vereist dat met betrekking tot de verschillen in boekwaarden corresponderende actieve of passieve belastinglatenties zijn verantwoord tegen ten minste het minimumbelastingtarief. Hiermee wordt gewaarborgd dat tegenover de verschillen in boekwaarden belastinglatenties staan die de effecten van die verschillen in latere verslagjaren op symmetrische wijze neutraliseren.

In het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, WMB 2024 worden de gevolgen geregeld indien toepassing wordt gegeven aan het tweede lid.

Het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, onderdeel a, WMB 2024 bepaalt dat het resultaat dat voortvloeit uit verschillen in boekwaarden van de overgedragen activa en passiva in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Dit betekent dat aanvullende afschrijvingen of andere resultaten die voortvloeien uit de PPA zichtbaar blijven in de berekening van het vereenvoudigde inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, onderdeel b, WMB 2024 bepaalt dat de actieve en passieve belastinglatenties die ontstaan als gevolg van die verschillen buiten aanmerking

blijven bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen. Hiermee wordt voorkomen dat de initiële vorming van belastinglatenties de vereenvoudigde belastingen beïnvloedt.

Het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, onderdeel c, WMB 2024 bepaalt vervolgens dat de aanwending van die actieve en passieve belastinglatenties wel in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen, daaronder begrepen passieve belastinglatenties die niet kwalificeren als passieve belastinglatenties als bedoeld in artikel 7.3, achtste lid, WMB 2024. Hiermee wordt bereikt dat de effecten van de verschillen in boekwaarden in latere jaren op overeenkomstige wijze doorwerken in zowel het vereenvoudigde inkomen of verlies als de vereenvoudigde belastingen. In het volgende voorbeeld wordt de werking van het tweede tot en met vierde lid geïllustreerd.

Voorbeeld 5: Toepassing van artikel 8.11d, tweede tot en met vierde lid, WMB 2024

De feiten zijn hetzelfde als in voorbeeld 4. In de jaren 1 tot en met 4 bedraagt het vereenvoudigde inkomen of verlies als gevolg van de aanvullende afschrijvingen € 960 in plaats van € 1.000.

Tegelijkertijd bedragen de vereenvoudigde belastingen € 144 in plaats van € 150 als gevolg van de vrijval van de passieve belastinglatentie. Het vereenvoudigde effectieve belastingtarief blijft daardoor 15%. Onder de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel is het daarom niet noodzakelijk deze verschillen afzonderlijk te elimineren.

In dit voorbeeld staat er op de commerciële balans aan het begin een latente belastingvordering van $(€ 200 \text{ aan afschrijvingen} \times 15\%) 30$. Bij de vorming van deze latentie heeft dat nog geen invloed op de vereenvoudigde belastingen. De belastinglatentie wordt – nu er wordt afgeschreven – voor een deel aangewend. Dat maakt dat een deel van de op de balans staande belastinglatentie ook invloed heeft op de vereenvoudigde belastingen. Er wordt in jaar 1 € 40 afgeschreven, waardoor $(€ 40 \times 15\%) = € 6$ aan latente belastingvorderingen wegvallen. Dit zorgt ervoor dat de vereenvoudigde belastingen licht dalen. De keerzijde ervan is dat ten tijde van de reorganisatie het verschil in boekwaarde in aanmerking is genomen als resultaat voor het vereenvoudigde inkomen of verlies op het niveau van de overdrager.

In het voorgestelde artikel 8.11d, vierde lid, WMB 2024 is een bijzondere regeling opgenomen voor goodwill. Afwaarderingen en afschrijvingen van goodwill die voortvloeien uit een overdracht van activa en passiva worden bijgeteld bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies voor zover die afwaarderingen en afschrijvingen niet corresponderen met een passieve belastinglatentie die is gewaardeerd tegen ten minste het minimumbelastingtarief. De achtergrond hiervan is dat goodwill onder veel financiële verslaggevingsstandaarden niet leidt tot een corresponderende passieve belastinglatentie. Een afwaardering van goodwill ('*goodwill impairment*') verlaagt in dat geval wel het vereenvoudigde inkomen of verlies, maar niet de vereenvoudigde belastingen. Daardoor zou het vereenvoudigde effectieve belastingtarief hoger uitvallen dan zonder goodwill *impairment* het geval zou zijn. In het volgende voorbeeld wordt de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11d, vierde lid, WMB 2024 geïllustreerd.

Voorbeeld 6: Toepassing van artikel 8.11d, vierde lid, WMB 2024

Voorbouwend op voorbeeld 5 geldt dat in jaar 5 wordt naast de reguliere aanvullende afschrijving van € 40 tevens een goodwill *impairment* van € 30 verwerkt. Zonder correctie zou het vereenvoudigde inkomen of verlies dalen tot € 930, terwijl de vereenvoudigde belastingen € 144 blijven. Het vereenvoudigde effectieve belastingtarief zou daardoor stijgen tot circa 15,5%. Om dit verstorende

effect te voorkomen, schrijft het voorgestelde artikel 8.11d, vierde lid, WMB 2024 voor dat de goodwill *impairment* van € 30 wordt bijgeteld bij het vereenvoudigde inkomen of verlies. Daardoor bedraagt het vereenvoudigde inkomen of verlies opnieuw € 960 en blijft het vereenvoudigde effectieve belastingtarief 15%. De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligheidsregel vervangt hiermee een systematiek van volledige eliminatie van verschillen door een systematiek van gerichte correctie, waarbij uitsluitend wordt gecorrigeerd indien de symmetrische verwerking ontbreekt.

In het voorgestelde artikel 8.11d, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit in een verslagjaar waarvoor artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast een keuze kan maken als bedoeld in artikel 9.3, vierde lid, WMB 2024 indien in dat verslagjaar voor fiscale doeleinden de boekwaarden van activa en passiva worden aangepast aan de reële waarde als gevolg van een gebeurtenis die leidt tot een overdracht van activa en passiva. Deze bepaling ziet op situaties waarin niet wordt voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 8.11d, derde lid, WMB 2024 bijvoorbeeld omdat een fiscale 'step-up' plaatsvindt.

In het voorgestelde artikel 8.11d, zesde lid, WMB 2024 wordt bepaald dat de keuze van het voorgestelde artikel 8.11, vijfde lid, WMB 2024 ook kan worden gemaakt met betrekking tot een overdracht van activa en passiva die heeft plaatsgevonden in een eerder verslagjaar, mits die keuze in dat eerdere verslagjaar nog niet beschikbaar was. Hiermee wordt voorkomen dat overdrachten die hebben plaatsgevonden vóór de invoering van deze regeling blijvend buiten de reikwijdte van de keuze zouden vallen terwijl de effecten daarvan nog doorwerken in de financiële verslaggeving.

In het voorgestelde artikel 8.11d, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe het resultaat dat voortvloeit uit de aanpassing van de boekwaarden van activa en passiva wordt verwerkt indien toepassing wordt gegeven aan het voorgestelde artikel 8.11d, vijfde of zesde lid, WMB 2024. Dat resultaat wordt in aanmerking genomen bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies in het verslagjaar waarin de keuze wordt gemaakt, dan wel gespreid over vijf verslagjaren overeenkomstig artikel 9.3, vierde lid, WMB 2024. Hiermee wordt aangesloten bij de systematiek van hoofdstuk 9 WMB 2024 en wordt voorkomen dat substantiële verschillen in boekwaarden volledig in één verslagjaar doorwerken in de berekening van het vereenvoudigde effectieve belastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11d, achtste lid, WMB 2024 wordt voor de toepassing van dit artikel gedefinieerd wat onder een overdracht van activa en passiva wordt verstaan.

Het voorgestelde artikel 8.11d, achtste, onderdeel a, WMB 2024 ziet op transacties waarbij activa en passiva worden overgedragen in samenhang met de verwerving van een beslissend eigendomsbelang in een entiteit, met uitzondering van transacties als bedoeld in artikel 9.2, tweede lid, WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.11d, achtste, onderdeel b, WMB 2024 ziet op reorganisaties als bedoeld in hoofdstuk 9 WMB 2024. Hiermee wordt aangesloten bij de reikwijdte van de regels inzake de wereldwijde minimumbelasting voor transacties die leiden tot een overdracht van activa en passiva in het kader van overnames en reorganisaties.

In het voorgestelde artikel 8.11d, negende lid, WMB 2024 wordt de temporele reikwijdte van dit artikel geregeld. Dit artikel is niet alleen van toepassing op overdrachten van activa en

passiva die plaatsvinden in het verslagjaar waarop artikel 8.11 WMB 2024 wordt toegepast, maar ook op overdrachten die in eerdere verslagjaren hebben plaatsgevonden, indien en zolang de overgedragen activa en passiva worden verantwoord in de financiële verslaggeving die wordt gebruikt bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen of verlies. Daarmee wordt gewaarborgd dat de regeling blijft doorwerken zolang de effecten van de overdracht nog doorwerken in de relevante financiële verslaggeving, bijvoorbeeld via afschrijvingen, afwaarderingen of aanwending van belastinglatenties.

Artikel 8.11e (Grensoverschrijdende toerekening van inkomen en belastingen)

Het voorgestelde artikel 8.11e WMB 2024 ziet op de grensoverschrijdende toedeling van het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen tussen groepsentiteiten ingeval één van beide groepsentiteiten een vaste inrichting, een doorkijkentiteit, een gecontroleerd buitenlands lichaam of een hybride entiteit is en de andere groepsentiteit de hoofdentiteit – ingeval van een vaste inrichting – of – in de overige gevallen – de groepsentiteit-belanghouder is.

In het voorgestelde artikel 8.11e, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat voor de toedeling van het vereenvoudigde inkomen ingeval van een vaste inrichting of een doorkijkentiteit de bepaling van artikel 6.13, onderscheidenlijk 6.14, WMB 2024 wordt gevolgd. Voor de toedeling van de vereenvoudigde belastingen ingeval van een doorkijkentiteit wordt de systematiek van artikel 7.5, tweede lid, WMB 2024 gevolgd. Deze bepalingen komen – kort gezegd – erop neer dat voor een vaste inrichting het inkomen wordt bepaald aan de hand van de aparte financiële verslaggeving die voor een vaste inrichting wordt aangehouden (veelal voor belastingdoeleinden). Voor doorkijkentiteiten geldt dat het inkomen van de doorkijkentiteit wordt toegedeeld aan de groepsentiteit-belanghouder, tenzij sprake is van een onderliggende vaste inrichting. Dezelfde toedeling aan de groepsentiteit-belanghouder geldt ook voor de belastingen.

In het voorgestelde artikel 8.11e, tweede lid, WMB 2024 wordt het uitgangspunt geregeld voor de toedeling van grensoverschrijdende vereenvoudigde belastingen. Op grond van artikel 7.5, eerste en derde tot en met vijfde lid, WMB 2024 wordt een aantal belastingen toegerekend aan de entiteit waaraan het daarmee verband houdende inkomen wordt toebedeeld; dit wordt ook wel omschreven als een 'push-down' van die belastingen. Het betreft de belastingen die worden geheven bij de hoofdentiteit of de groepsentiteit-belanghouder en die verband houden met het inkomen van een vaste inrichting, een gecontroleerd buitenlands lichaam of een hybride entiteit alsmede belastingen op uitdelingen aan de groepsentiteit-belanghouder. Echter, voor de berekening van de vereenvoudigde belastingen worden deze grensoverschrijdende belastingen omwille van de vereenvoudiging in geen enkele getoetste staat in aanmerking genomen.

In het voorgestelde artikel 8.11e, derde lid, WMB 2024 wordt een uitzondering op het voorgestelde artikel 8.11e, tweede lid, WMB 2024 geregeld. Op grond van deze uitzondering worden de bronbelastingen op winstuitdelingen door een groepsentiteit, welke bronbelastingen worden geheven door de staat waarin die groepsentiteit is gevestigd, wel in aanmerking genomen bij de berekening van de vereenvoudigde belastingen.

Het voorgestelde artikel 8.11e, vierde lid, WMB 2024 bevat eveneens een uitzondering op het uitgangspunt van het voorgestelde artikel 8.11, tweede lid, WMB 2024 dat een aantal grensoverschrijdende belastingen nergens in aanmerking wordt genomen. Dit betreft de

zogenoemde vereenvoudigingskeuze vaste inrichting. Op grond van deze vereenvoudigingskeuze worden het inkomen en de belastingen van een vaste inrichting toegerekend aan de hoofdentiteit. De vereenvoudigingskeuze vaste inrichting geldt per verslagjaar en per getoetste staat.

In het voorgestelde artikel 8.11e, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat voor de toepassing van de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting aan de volgende – cumulatieve – vereisten moet zijn voldaan:

1. In de staat van de hoofdentiteit worden de inkomsten uit een vaste inrichting die is gelegen in een andere staat, aan de belastingheffing onderworpen.
2. In de staat van de hoofdentiteit zijn maatregelen gericht tegen hybride mismatches van toepassing, welke maatregelen vergelijkbaar zijn met de bepalingen in afdeling 2.2a van de Wet Vpb 1969 en die zijn gebaseerd op actiepunten 2 van het BEPS-project¹.
3. De uitgestelde belastingen die worden geheven over het inkomen van de hoofdentiteit, met inachtneming van de uitgaven die toerekenbaar zijn aan de binnenlandse activiteiten, zijn niet opgenomen in de acute en latente belastinglast tegen een lager tarief dan het minimumbelastingtarief.

In het voorgestelde artikel 8.11e, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat onder de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting de volgende toedeling van toepassing is:

- Het vereenvoudigde inkomen of verlies van een vaste inrichting wordt toegedeeld aan dat van de hoofdentiteit voor zover dat inkomen of verlies ook wordt meegenomen bij de berekening van de verschuldigde belasting over het belastbare inkomen uit de vaste inrichting.
- De acute en latente betrokken belastingen van de hoofdentiteit die verband houden met het inkomen of verlies van de vaste inrichting, worden in aanmerking genomen bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen van de getoetste staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd.
- Bij het bepalen van de vereenvoudigde belastingen van de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd, wordt rekening gehouden met de verrekening of vermindering op het niveau van de staat van de hoofdentiteit van de belasting die in de staat van de vaste inrichting is geheven. Dat wil zeggen dat het bedrag van de verrekening of vermindering wordt opgeteld bij de vereenvoudigde belastingen van de staat van de hoofdentiteit. Dat bedrag mag niet hoger zijn dan het nominale belastingtarief van de staat van de hoofdentiteit vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van de vaste inrichting. Het bedrag aan verrekening of vermindering bestaat niet uitsluitend uit de verrekening of vermindering die ziet op het desbetreffende verslagjaar, maar omvat ook het bedrag aan te verrekenen of verminderen belasting uit eerdere jaren dat is voortgewenteld naar dat verslagjaar.
- Bij het bepalen van het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen – of het kwalificerende inkomen en de betrokken belastingen – van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen, zijn artikel 6.13, zesde lid, en artikel 7.5, achtste lid, WMB 2024 niet van toepassing. Indien die bepalingen wel van toepassing zouden zijn, dan zouden het inkomen en de belastingen in de staat van de vaste inrichting (voor de winstbelasting),

¹ Het OESO/G20-project tegen grondslaguitholling en winstverschuiving (Base Erosion and Profit Shifting).

niet meer aan die staat worden toegerekend voor zover sprake is van de inhaal van een verrekenbaar verlies uit die vaste inrichting (voor de winstbelasting) in de staat van de hoofdentiteit.

In het voorgestelde artikel 8.11e, zesde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat indien sprake is geweest van een vereenvoudigd verlies van de vaste inrichting dat in mindering is gekomen op het vereenvoudigde inkomen in de staat van de hoofdentiteit, dat verlies eerst moet worden ingehaald. Dat betekent dat de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting van toepassing blijft totdat in de staat van de hoofdentiteit hetzelfde bedrag aan inkomen uit de vaste inrichting is begrepen in de vereenvoudigde belastingen als in de staat van de vaste inrichting.

In het voorgestelde artikel 8.11e, zevende lid, WMB 2024 wordt geregeld dat indien de belastingverrekening of -vermindering voor in het buitenland geheven belasting in de staat van de hoofdentiteit te herleiden is naar verscheidene in het buitenland geheven belastingen, een evenredige toerekening geldt om te bepalen welk deel ziet op de belasting van de vaste inrichting. Het aan de vaste inrichting toe te rekenen deel van de belastingverrekening of -vermindering wordt bepaald door het totale bedrag van de verrekening of de verminderingen te vermenigvuldigen met de breuk van het inkomen van de vaste inrichting gedeeld door het totale buitenlandse inkomen. Ook hier geldt dat het bedrag van de in aanmerking te nemen verrekening of vermindering niet hoger mag zijn dan het nominale belastingtarief van de staat van de hoofdentiteit vermenigvuldigd met het bij de hoofdentiteit in aanmerking genomen inkomen van de vaste inrichting. Dat wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 8: Toepassing artikel 8.11e, zevende lid, WMB 2024

Het totale buitenlandse inkomen van A Co, die gevestigd is in staat Y bedraagt € 150, waarvan € 100 betrekking heeft op een vaste inrichtingen in staat X en € 50 op royalty-inkomen. Bij een totaalbedrag aan belastingverrekening van € 15 wordt de aan de vaste inrichting toe te rekenen bedrag aan verrekening gesteld op € 10, namelijk $€ 15 \times € 100 / € 150$.

In het voorgestelde artikel 8.11e, achtste lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting geen betrekking heeft op het vereenvoudigde inkomen en de vereenvoudigde belastingen in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. De belasting die betrekking heeft op het inkomen van de vaste inrichting en die wordt geheven op het niveau van de hoofdentiteit, wordt niet meegenomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in de staat van de vaste inrichting.

In het voorgestelde artikel 8.11e, negende lid, WMB 2024 wordt nog een uitzondering op het uitgangspunt van het tweede lid geregeld. Het gaat hier om een keuzemogelijkheid die gemaakt wordt voor een periode van vijf verslagjaren en geldt voor de gehele multinationale groep. Op grond van deze uitzondering worden de belastingen die betrekking hebben op het inkomen van een vaste inrichting, een gecontroleerd buitenlands lichaam of een hybride entiteit alsmede belastingen op uitdelingen aan de groepsentiteit-belanghouder, en die worden geheven op het niveau van de hoofdentiteit of groepsentiteit-belanghouder, wel meegenomen bij de bepaling van de vereenvoudigde belastingen in de staat van de vaste inrichting of de groepsentiteit; een 'push-down' van belasting geheven op het niveau van de hoofdentiteit of de

groepsentiteit-belanghouder derhalve. Bij het bepalen van de belasting die wordt toegedeeld aan een gecontroleerd buitenlands lichaam moet rekening worden gehouden met de beperkingen van artikel 7.5, zesde en zevende lid, WMB 2024. De keuze kan niet worden gemaakt indien voor de hoofdentiteit de vereenvoudigingskeuze vaste inrichting is gemaakt. De keuzemogelijkheid van het voorgestelde artikel 8.11e, negende lid, WMB 2024 is evenmin voorhanden indien in de staat van de vaste inrichting of de groepsentiteit een binnenlandse bijheffing van toepassing is.

Artikel 8.11f (Bijzondere entiteiten)

In het voorgestelde artikel 8.11f WMB 2024 zijn voor de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel specifieke regels opgenomen voor bijzondere entiteiten.

In het voorgestelde artikel 8.11f, eerste lid, WMB 2024 wordt geregeld hoe voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024 wordt omgegaan met een uiteindelijke moederentiteit die een doorkijkentiteit is of een vaste inrichting als bedoeld in artikel 10.1, vierde lid, WMB 2024. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van die uiteindelijke moederentiteit worden verminderd overeenkomstig artikel 10.1 WMB 2024. Hiermee wordt gewaarborgd dat wordt aangesloten bij de thans geldende bepaling voor doorkijkentiteiten die een uiteindelijke moederentiteit zijn.

In het voorgestelde artikel 8.11f, tweede lid, WMB 2024 wordt een vergelijkbare regeling opgenomen voor een uiteindelijke moederentiteit of groepsentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaar dividendstelsel als bedoeld in artikel 10.2 WMB 2024. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van die entiteit worden verminderd overeenkomstig artikel 10.2 WMB 2024. Hiermee wordt gewaarborgd dat wordt aangesloten bij de thans geldende bepaling voor uiteindelijke moederentiteiten die onderworpen zijn aan een aftrekbaar dividendstelsel.

Een vereenvoudiging is opgenomen in het voorgestelde artikel 8.11f, derde lid, WMB 2024. Hierin wordt bepaald wanneer het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen in de getoetste staat worden geacht nihil te bedragen in bepaalde situaties. De eerste situatie geldt wanneer het volledige belang van de uiteindelijke moederentiteit, bedoeld in het eerste lid, wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.1, eerste en tweede lid, WMB 2024. De tweede situatie geldt wanneer het volledige belang in de uiteindelijke moederentiteit of groepsentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaar dividendstelsel wordt gehouden door belanghouders als bedoeld in artikel 10.2, eerste lid, WMB 2024 en het volledige inkomen is uitgekeerd als aftrekbaar dividend. De laatste situatie heeft betrekking op fiscaal transparante entiteiten die geen uiteindelijke moederentiteit zijn. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van een dergelijke entiteit worden geacht nihil te bedragen indien al het inkomen en alle belastingen van die entiteit, na toepassing van artikel 6.14, eerste lid, WMB 2024 worden toegerekend aan een of meer vaste inrichtingen of aan een of meer groepsentiteit-belanghouders.

De vereenvoudiging in het voorgestelde artikel 8.11f, vierde lid, WMB 2024 heeft betrekking op wanneer de bijheffing in de getoetste staat wordt geacht nihil te bedragen. Dit is allereerst het geval wanneer het vereenvoudigde effectieve belastingtarief, bedoeld in artikel 8.11,

tweede lid, WMB 2024 na toepassing van het eerste en tweede lid ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Daarnaast wordt de bijheffing in de getoetste staat geacht nihil te bedragen wanneer het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen van alle entiteiten in de getoetste staat ingevolge het derde lid nihil bedragen.

In het voorgestelde artikel 8.11f, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de bijheffing ter zake van een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit geacht wordt nihil te bedragen voor een verslagjaar indien die entiteit ten aanzien van al haar groepsentiteit-belanghouders als fiscaal transparant wordt aangemerkt of wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit op grond van artikel 10.5 WMB 2024 of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat. Daarmee wordt aangesloten bij de toepassing van hoofdstuk 10 van de WMB 2024 op dergelijke entiteiten.

Artikel 8.11g (Uitsluitingen)

In het voorgestelde artikel 8.11g WMB 2024 is opgenomen welke getoetste staten niet in aanmerking komen voor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel in het voorgestelde artikel 8.11 WMB 2024. Het gaat hierbij om getoetste staten waarvan groepsentiteiten doorgaans geen belasting betalen in een staat en daardoor waarschijnlijk niet voldoende vereenvoudigde belastingen hebben om te voldoen aan de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel.

Het voorgestelde artikel 8.11g, eerste lid, WMB 2024 bepaalt dat de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel niet van toepassing is op getoetste staten die bestaan uit staatloze groepsentiteiten in een getoetste staat. Een uitzondering geldt voor staatloze groepsentiteiten die fiscale transparante entiteiten zijn en waarvoor het voorgestelde artikel 8.11f, vierde lid, WMB 2024 van toepassing is. Het vereenvoudigde inkomen of verlies en de vereenvoudigde belastingen worden dan onder bepaalde voorwaarden geacht nihil te bedragen.

Het voorgestelde artikel 8.11g, tweede lid, WMB 2024 bepaalt dat getoetste staten die bestaan uit beleggingsentiteiten niet in aanmerking komen voor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel, tenzij het voorgestelde artikel 8.11f, vijfde lid, WMB 2024 van toepassing is. Wanneer een beleggingsentiteit als fiscaal transparant wordt aangemerkt of wordt behandeld als fiscaal transparante entiteit op grond van artikel 10.5 WMB 2024, bedraagt de bijheffing nihil ingevolge het voorgestelde artikel 8.11f, vijfde lid, WMB 2024.

Het voorgestelde artikel 8.11g, derde lid, WMB 2024 ziet op getoetste staten waarvan de groepsentiteiten onderworpen zijn aan een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel en waarvoor artikel 10.3 WMB 2024 van toepassing is. Wanneer er een openstaand saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting in een staat bestaat in het begin van het verslagjaar dan komen deze groepsentiteiten niet in aanmerking voor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel.

Artikel 8.11h (Toepassingsvoorwaarden)

In het voorgestelde artikel 8.11h, WMB 2024 zijn voor de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel toepassingsvoorwaarden

toepassingvoorwaarden opgenomen om selectief gebruik van deze veilighavenregel te voorkomen.

Het voorgestelde artikel 8.11h, eerste lid, WMB 2024 bepaalt dat de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel voor het eerst kan worden toegepast indien voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen vierentwintig maanden voorafgaand aan de eerste dag van dat verslagjaar een bijheffing verschuldigd is geweest.

Het voorgestelde artikel 8.11h, tweede lid, WMB 2024 heeft betrekking op de herintredingsregel en bepaalt vanaf wanneer een getoetste staat opnieuw de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel kan toepassen. Dit is het geval indien voor die getoetste staat in geen van de verslagjaren die zijn aangevangen binnen 24 maanden na de eerste dag van het verslagjaar de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel niet wordt toegepast een bijheffing verschuldigd is geweest. Herintreding onder de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel is mogelijk gemaakt vanwege het permanente karakter van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel.

Het voorgestelde artikel 8.11h, derde lid, WMB 2024 heeft betrekking op de situatie dat een groep heeft gekozen om entiteiten in dezelfde staat aan te merken als een getoetste staat overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.11, vierde lid. Aan het voorgestelde artikel 8.11h, eerste en tweede lid, WMB 2024 is dan slechts voldaan indien geen bijheffing verschuldigd is geweest ten aanzien van zowel de in die staat gevestigde groepsentiteiten als de groepsentiteiten waarop die keuze betrekking heeft.

Het voorgestelde artikel 8.11h, vierde lid, WMB 2024 bepaalt dat voor de toepassing van het genoemde eerste en tweede lid een verslagjaar waarin voor de desbetreffende getoetste staat geen bijheffing wordt berekend, wordt aangemerkt als een verslagjaar waarin geen bijheffing verschuldigd is geweest.

Artikel I, onderdeel G (artikel 8.14 van de Wet minimumbelasting 2024)

Met deze wijziging wordt artikel 8.14, eerste lid, onderdeel a, WMB 2024 in overeenstemming gebracht met de door het IF vastgestelde administratieve richtsnoeren inzake de toepassing van de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilige haven op multinationale groepen met een 52- of 53-wekenboekjaar. Op grond van de oorspronkelijke regeling gold als voorwaarde dat het verslagjaar eindigt vóór 31 december 2026. Het IF heeft verduidelijkt dat de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilige haven eveneens van toepassing kan zijn op een verslagjaar dat aanvangt op of vóór 31 december 2025 en eindigt op of vóór 3 januari 2027. Daarmee wordt voorkomen dat multinationale groepen met een 53-wekenboekjaar buiten de reikwijdte van de veilighavenregel vallen uitsluitend als gevolg van de lengte van hun verslagjaar.

Artikel I, onderdeel H (artikel 8.15 tot en met 8.17 van de Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 8.15 (Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel)

In het voorgestelde artikel 8.15 wordt de kwalificerend equivalent minimumbelasting-veilighavenregel geregeld.

Op grond van het voorgestelde artikel 8.15, eerste lid, WMB 2024 leidt de toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel ertoe dat, indien daarvoor

wordt gekozen door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit, de bijheffing op nihil wordt gesteld ten aanzien van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel over de binnenlandse en buitenlandse winsten van multinationale groepen, waarvan de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd in een kwalificerende jurisdictie. Om voor de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel te kwalificeren, dient een jurisdictie te beschikken over een kwalificerend belastingstelsel. Een dergelijk stelsel moet een minimumbelastingniveau waarborgen over zowel binnenlandse als wereldwijde winsten van een multinationale groep. In dat verband gelden er criteria op basis waarvan het Inclusive Framework on BEPS beoordeelt of sprake is van een zogenoemd kwalificerend binnenlands belastingstelsel en een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel op grond van het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderscheidenlijk vijfde lid, WMB 2024. Deze toepassingsvoorwaarden zijn een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve criteria. Indien het IF heeft bepaald dat een jurisdictie beschikt over een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel, wordt dit vermeld in het zogeheten Central Record for Purposes of the Global Minimum Tax².

In het voorgestelde artikel 8.15, tweede lid, WMB 2024 wordt geregeld dat de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.15, eerste lid, WMB 2024, alleen kan gelden voor de verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026. Indien deze keuze is gemaakt vindt er ook geen bijheffing plaats ter zake van elk belang in een joint venture of een met de joint venture verbonden partij.

Het voorgestelde artikel 8.15, derde lid, WMB 2024 bepaalt dat jurisdicties die lid zijn van het IF vanaf 2026 alleen in 2027 of 2028 nog een verzoek kunnen indienen ter beoordeling door het IF of zij aan de criteria voldoen voor de toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel. In dat geval kan worden uitgegaan van een latere datum dan 1 januari 2026 zowel ten aanzien van het desbetreffende geldende, kwalificerende binnenlandse en wereldwijde belastingstelsel als ten aanzien van de toepassing van deze veiligehavenregel.

In het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, WMB 2024 wordt geregeld dat sprake is van een kwalificerend binnenlands belastingstelsel indien een statutair vennootschapsbelastingtarief van ten minste 20% van toepassing is, ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel a, WMB 2024. Hierbij wordt rekening gehouden met algemene vrijstellingen of gelijksoortige preferentiële regimes, alsmede met vennootschapsbelastingen die worden geheven door lagere overheden. Het wettelijke nominale belastingtarief is het belastingtarief dat over het algemeen wordt geheven ten aanzien van multinationale groepen op basis van een veelomvattende winstbelastinggrondslag. In dat kader moet het gaan om een belastinggrondslag waarop geen wezenlijke uitzonderingen van toepassing zijn. Ten tweede dient er ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, WMB 2024 een binnenlandse bijheffing of alternatieve binnenlandse minimumbelasting met een tarief van ten minste 15% van kracht te zijn die van toepassing is op een substantieel deel van de binnenlandse winsten van een multinationale groep die onder de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting valt. Bij een alternatieve binnenlandse minimumbelasting worden ondernemingen belast op basis van het hoogste bedrag van de belastingplicht volgens de regels van de alternatieve minimumbelasting of het bedrag van

² <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html>.

de belastingplicht volgens de reguliere vennootschapsbelasting. Ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, subonderdeel 1°, WMB 2024 dient een alternatieve minimumbelasting, dan wel kwalificerende binnenlandse bijheffing, gebaseerd te zijn op de winst volgens de financiële verslaggevingsstandaard (van de multinationale groep als geheel of van een deel daarvan). Voor aanpassingen hierop geldt dat deze zijn toegestaan, mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Aanpassingen aan de winst op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die bijvoorbeeld gericht zijn op het overnemen van afschrijvingsschema's uit het belastingstelsel of op het in lijn brengen met de fiscale behandeling van een beloning in aandelen, worden geacht in overeenstemming te zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Daarnaast zou een uitsluiting van inkomsten met een hoog belastingtarief van de alternatieve minimumbelasting eveneens in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Verder kan de vennootschapsbelasting worden gecompenseerd door buitenlandse of binnenlandse belastingtegoeden (tax credits), mits deze tegoeden in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting.

De alternatieve minimumbelasting zou bijvoorbeeld van toepassing kunnen zijn op het wereldwijde inkomen van de belastingplichtige waarbij belastingtegoeden voor buitenlandse belastingen meetellen om aan het vereiste minimumbelastingtarief te voldoen. Ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, subonderdeel 2°, WMB 2024 dient de alternatieve minimumwinstbelasting een nominaal tarief te hanteren van 15%. Het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel b, subonderdeel 3°, WMB 2024 vereist daarbij dat de alternatieve minimumwinstbelasting van toepassing is op een substantieel deel van de winst van in die staat gevestigde groepsentiteiten. De alternatieve minimumwinstbelasting hoeft niet te gelden voor iedere individuele groepsentiteit in een bepaalde staat die onderworpen is aan de wereldwijde minimumbelasting, maar dient de totale in een staat behaalde winst die gemaakt wordt door groepsentiteiten die onderworpen zijn aan de wereldwijde minimumbelasting te belasten met de alternatieve minimumwinstbelasting. Op deze wijze wordt er toch voldaan aan de eis dat de alternatieve minimumwinstbelasting van toepassing moet zijn op een substantieel deel van de winst van aan wereldwijde minimumbelasting onderworpen groepsentiteiten gevestigd in een bepaalde staat, ondanks dat er een deel van deze groepsentiteiten niet belast wordt door de alternatieve minimumwinstbelasting.

Naast deze kwalificerende alternatieve minimumwinstbelasting vereist het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, onderdeel c, WMB 2024 dat het belastingstelsel niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in die jurisdictie gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%. Voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel geldt – kort gezegd – dat er zowel actief als passief inkomen uit activiteiten gelegen in een andere jurisdictie in aanmerking wordt genomen. De beoordeling hiervan moet worden gebaseerd op de opzet en de werking van de minimumbelastingregels, met inbegrip van de toepasselijke veiligheidsbepalingen en met inachtneming van eenzelfde behandeling van stimuleringsmaatregelen, waaronder de gunstige behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Verder moet de beoordeling zijn gebaseerd op een pragmatische inschatting van de algehele werking van het belastingstelsel dat van toepassing is in de

betreffende jurisdictie, inclusief de beschikbaarheid en behandeling van belastingtegoeden en -faciliteiten binnen dat stelsel. De enkele mogelijkheid dat een multinationale groep in een hypothetisch scenario zou zijn onderworpen aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst, betekent niet dat een jurisdictie niet aan dit criterium voldoet. Een jurisdictie zou bijvoorbeeld aan dit criterium kunnen voldoen als het een vennootschapsbelastingregime hanteert met een effectief belastingtarief van iets minder dan 15% over bepaalde type inkomsten, maar de multinationale groep die van deze faciliteit gebruik maakt, waarschijnlijk aanzienlijke andere inkomsten uit binnenlandse activiteiten heeft die ruim boven de 15% worden belast, waardoor het gemiddelde belastingtarief zeer waarschijnlijk boven de 15% ligt. Een belastingstelsel voldoet niet aan dit criterium wanneer multinationale groepen in deze jurisdictie in aanmerking komen voor belastingvoordelen waarvan de potentiële omvang en het gewicht een zodanig materieel risico met zich brengen dat een multinationale groep onderworpen zal zijn aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst. Dit criterium moet in zijn geheel, over een langere periode en op geaggregeerd niveau worden beschouwd en niet afzonderlijk voor elke multinationale groep. Aan dit criterium kan worden voldaan door de toepassing van de alternatieve minimumbelasting. Daarnaast kan ook rekening worden gehouden met eventuele wettelijke regelingen ter bestrijding van BEPS³-risico's.

In het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, WMB 2024 wordt geregeld aan welke eisen moet worden voldaan voor het bepalen of er sprake is van een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel.

Voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel geldt ingevolge het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, onderdeel a, WMB 2024 in de eerste plaats dat een belastingstelsel van toepassing is op zowel actief als passief buitenlands inkomen van buitenlandse dochtermaatschappijen, met slechts beperkte uitzonderingen. Het moet gaan om een alomvattend belastingstelsel dat van toepassing is op vennootschappen met buitenlands inkomen. De grondslag voor de berekening van buitenlands inkomen moet breed zijn en mag geen materiële uitzonderingen bevatten. Het inkomen moet zowel het actieve als het passieve inkomen van gecontroleerde buitenlandse vennootschappen omvatten, zelfs wanneer dat inkomen niet aan de aandeelhouders wordt uitgekeerd. Voor deze doeleinden moet onder gecontroleerde buitenlandse vennootschap elke buitenlandse vennootschap worden verstaan die wordt gecontroleerd door een aandeelhouder in de kwalificerende jurisdictie. Beperkte uitzonderingen op de belastbare inkomsten zijn mogelijk, mits deze uitzonderingen in lijn zijn met de beleidsdoelstellingen van minimumbelasting. Bijvoorbeeld wanneer de regeling alleen inkomsten uitsluit die in het land van herkomst doorgaans tegen een hoog tarief worden belast (bijvoorbeeld inkomsten uit de winningssector, zoals olie en gas). Daarnaast dient een belastingstelsel, in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, onderdeel b, WMB 2024 over voldoende mechanismen te beschikken om BEPS-risico's adresseren. Het kwalificerende buitenlandse belastingstelsel moet gerichte en doeltreffende mechanismen bevatten die zijn ontworpen om aanmerkelijke BEPS-risico's aan te pakken. Een stelsel zou bijvoorbeeld aan dit criterium kunnen voldoen door regels te hanteren die voorkomen dat de belasting over passief en in het buitenland laagbelast inkomen wordt gecompenseerd door verrekening met belastingtegoeden (tax credits) die betrekking hebben op actief en in het

³ Base Erosion and Profit Shifting.

buitenland hoogbelast inkomen. Op dezelfde wijze zou een stelsel aan dit criterium kunnen voldoen door een belastingplichtige te verplichten om afzonderlijk rekening te houden met inkomsten uit CFC's⁴ die onderworpen zijn aan een laag belastingtarief en inkomsten die onderworpen zijn aan een hoog belastingtarief. Tot slot geldt als voorwaarde voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel op grond van het voorgestelde artikel 8.15, vijfde lid, onderdeel c, WMB 2024 dat er geen materieel risico is dat de buitenlandse winsten van multinationale groepen die onder de wereldwijde minimumbelasting zouden vallen en hun uiteindelijkkmoederentiteit in de jurisdictie hebben, onderworpen zijn aan een effectief tarief van minder dan 15%. De beoordeling van dit criterium moet worden gemaakt op basis van de opzet en werking van de wereldwijde minimumbelasting. De toelichting op het derde criterium voor een in aanmerking komend binnenlands belastingstelsel is in het algemeen ook van toepassing op dit criterium.

Artikel 8.16 (Uiteindelijkkmoederentiteit-veiligehavenregel)

In het voorgestelde artikel 8.16 WMB 2024 wordt de uiteindelijkkmoederentiteit-veiligehavenregel geregeld. Deze veiligehavenregel heeft betrekking op de binnenlandse activiteiten van multinationale groepen waarvan de uiteindelijkkmoederentiteit is gevestigd in een jurisdictie die beschikt over een kwalificerend binnenlands belastingstelsel. De criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel bij deze veiligehavenregel zijn gelijk aan de criteria die zijn neergelegd in het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, WMB 2024. Voor de toelichting van deze criteria wordt korthedshalve verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.15, vierde lid, WMB 2024. Deze veiligehavenregel leidt ertoe dat de bijheffing voor de onderbelastewinstmaatregel op nihil wordt gesteld ten aanzien van entiteiten die zijn gevestigd in de staat van de uiteindelijkkmoederentiteit. De uiteindelijkkmoederentiteit-veiligehavenregel vervangt in feite de tijdelijke onderbelastewinstmaatregel, die in artikel 8.14 Wet WMB 2024 is neergelegd, met aanvullende voorwaarden. De tijdelijke onderbelastewinstmaatregel geldt alleen voor een verslagjaar dat niet langer is dan een periode van twaalf maanden en aanvangt op of voor 31 december 2025 en eindigt voor 31 december 2026. Om voor de uiteindelijkkmoederentiteit-veiligehavenregel te kwalificeren, dient een jurisdictie een kwalificerend binnenlands belastingstelsel te beschikken dat op of voor 1 januari 2026 van kracht is. Indien het IF heeft bepaald dat een jurisdictie beschikt over een kwalificerend uiteindelijkkmoederentiteit-veiligehavenregel, wordt dit vermeld in het zogeheten Central Record for Purposes of the Global Minimum Tax.⁵

Artikel 8.17 (Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel)

In het voorgestelde artikel 8.17 WMB 2024 wordt de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel geregeld. Met deze veiligehavenregel wordt aan staten meer ruimte geboden voor het fiscaal ondersteunen van innovatie en specifieke (duurzaamheids)investeringen, zonder dat deze ondersteuning leidt tot een bijheffing op grond van de WMB 2024. De veiligehavenregel bevat waarborgen om te garanderen dat deze alleen kan worden toegepast indien sprake is van daadwerkelijke reële economische activiteit. De toepassing

⁴ Controlled Foreign Company.

⁵ <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html>.

van deze veilighavenregel is gelimiteerd door middel van een maximum dat gekoppeld is aan de loonkosten of materiële vaste activa.

Het voorgestelde artikel 8.17, eerste lid, WMB 2024 bepaalt dat indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep daarvoor kiest, de bijheffing in een staat die betrekking heeft op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen in een verslagjaar nihil bedraagt. Met het voorgestelde artikel I, onderdeel A, wordt voorgesteld om in artikel 1.2, eerste lid, WMB 2024 een begripsbepaling voor kwalificerende fiscale stimuleringsregeling op te nemen. Voor een toelichting op dat begrip wordt verwezen naar de toelichting bij artikel I, onderdeel A.

Het voorgestelde artikel 8.17, tweede lid, WMB 2024 bepaalt in hoeverre sprake is van bijheffing in een staat die betrekking heeft op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Het betreft het verschil tussen de bijheffing in een staat berekend volgens de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, WMB 2024, en de bijheffing in een staat indien de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.17, eerste lid, WMB 2024, niet was gemaakt. Dit is het bedrag dat, indien de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.17, eerste lid, WMB 2024 wordt gemaakt, op nihil mag worden gesteld.

Het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, WMB 2024 regelt de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Deze behandeling houdt in dat ingeval sprake is van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar worden vermeerderd. Met welk bedrag de betrokken belastingen worden vermeerderd, verschilt afhankelijk van de specifieke kwalificerende fiscale stimuleringsregeling. Wanneer de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling betrekking heeft op een belastingtegoed, dan wordt het bedrag aan verrekening of teruggave van dit belastingtegoed dat is toe te rekenen aan een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling op grond van het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, onderdeel a, WMB 2024 in aanmerking genomen bij het bedrag aan betrokken belastingen. Wanneer de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling betrekking heeft op een verhoogde vergoeding, extra aftrek of vrijstelling van belastingheffing, dan wordt dit bedrag op grond van het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, onderdelen b en c, WMB 2024 vermenigvuldigd met het belastingtarief om in aanmerking te worden genomen bij het bedrag aan betrokken belastingen. Het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, onderdeel d, WMB 2024, ziet op kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen die betrekking hebben op de toepassing van een voordelig belastingtarief. Het bedrag aan inkomen dat tegen een afwijkend voordelig tarief is belast, moet worden vermenigvuldigd met het verschil tussen het nationale belastingtarief en het voordelige belastingtarief.

Het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, WMB 2024 ziet op de berekening van het maximum om te waarborgen dat de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel betrekking heeft op reële economische activiteiten. Voorgesteld wordt dat voor toepassing van het voorgestelde artikel 8.17, derde lid, WMB 2024 de vermeerdering van de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar ten hoogste een van de volgende bedragen is. Allereerst kan op grond van het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel a, WMB 2024 voor het maximum worden aangesloten bij 5,5% van ten hoogste de in het verslagjaar in aanmerking komende loonkosten ter zake van de in het verslagjaar in aanmerking komende werknemers die in

die staat activiteiten verrichten, dan wel de afschrijvingen van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen. Voor de berekening van dit maximum wordt aangesloten bij de definities in artikel 8.3 WMB 2024. Daarnaast kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ingevolge het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel b WMB 2024 kiezen om voor het maximum aan te sluiten bij 1% van de boekwaarde van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van gronden en andere materiële activa waarop niet wordt afgeschreven. De afschrijvingen die betrekking hebben op materiële activa die in aanmerking zijn genomen voor de berekening van het maximum ingevolge het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel b WMB 2024, worden uitgezonderd van de berekening van het maximum ingevolge het voorgestelde artikel 8.17, vierde lid, onderdeel a WMB 2024.

Artikel I, Onderdeel I (artikel 13.2 van de Wet minimumbelasting 2024)

Artikel 13.2 WMB 2024 regelt de duur en werking van keuzes die door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit worden gemaakt. Het eerste lid bepaalt dat de daarin genoemde keuzes gelden voor een periode van vijf opeenvolgende verslagjaren. Het voorgestelde artikel 13.2, tweede lid, WMB 2024 bevat keuzes die per verslagjaar kunnen worden gemaakt.

De voorgestelde wijziging van artikel 13.2, eerste lid, WMB 2024 strekt ertoe de verwijzingen naar de voorgestelde artikelen 8.11a, vierde lid, onderdelen b, c en d, 8.11c, vijfde lid, 8.11bc, tweede lid, 8.11e, negende lid, en artikel 8.17, vierde lid, onderdeel b, WMB 2024 op te nemen. Hierdoor geldt de vijfjaarsperiode eveneens voor de in die bepaling genomen keuzes alsmede de voor de keuze om bij de toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel aan te sluiten bij 1% van de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van gronden en andere materiële activa waarop niet wordt afgeschreven. Daarmee wordt aangesloten bij de systematiek van andere meerjarige keuzes in de WMB 2024.

Daarnaast wordt voorgesteld artikel 13.2, tweede lid, WMB 2024 aan te vullen met verwijzingen naar de voorgestelde artikelen 8.11, vierde lid, 8.11a, vierde lid, onderdeel a, 8.11a, achtste lid, 8.11b, achtste, negende en tiende lid, 8.11bb, vierde lid, artikel 8.11bc, vijfde lid, WMB 2024 en artikel 8.11e, vierde lid, en artikel 8.17, eerste lid, WMB 2024. Hiermee wordt geregeld dat de daarin opgenomen keuzes per verslagjaar kunnen worden gemaakt. Het betreft keuzes die nauw samenhangen met de toepassing van de verschillende veilig havenregels en vereenvoudigde berekeningsmethoden en waarvan een jaarlijkse beoordeling beter aansluit bij de aard van de betreffende vereenvoudigingen.

Artikel II (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027. Aan artikel I, onderdelen E, F en G, wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 31 december 2025. Deze onderdelen bevatten de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel en de daarmee samenhangende bepalingen. In het Side-by-Side-pakket is als hoofdregel opgenomen dat deze veilig havenregel kan worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2026. Daarnaast bevat het Side-by-Side-pakket een optionele bepaling op grond waarvan staten

kunnen toestaan dat de veilighavenregel van toepassing is voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025, indien aan de daarvoor gestelde voorwaarden wordt voldaan. Met de terugwerkende kracht tot en met 31 december 2025 wordt van deze optionele mogelijkheid gebruikgemaakt. De genoemde voorwaarden zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 8.11, negende lid, WMB 2024.

Aan artikel I, onderdelen A, B, C, D, H en I, wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2026. Deze onderdelen bevatten onder meer de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel-, de uiteindelijkkemoederentiteit-veilighavenregel en de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel. Hiermee wordt aangesloten bij de toepassingsdatum van deze veilighavenregels conform het Side-by-Side-pakket.

Artikel III (citeertitel)

Dit artikel bevat de citeertitel van deze wet. De wet wordt aangehaald als: Wet veilighavenregels Wet minimumbelasting 2024. De citeertitel brengt tot uitdrukking dat deze wet strekt tot implementatie van internationaal overeengekomen veilighavenregels binnen het minimumbelastingstelsel. Naast de implementatie van deze veilighavenregels bevat de wet enkele technische wijzigingen van de Wet minimumbelasting 2024.

Wijziging van de Wet minimumbelasting 2024 in verband met de internationaal overeengekomen veiligehavenregels in het Side-by-Side-pakket en een aantal overige technische wijzigingen (Wet veiligehavenregels Wet minimumbelasting 2024)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN.....	2
1.	Inleiding	2
1.1	Achtergrond wereldwijde minimumbelasting: BEPS en verder.....	2
1.2	Het Side-by-Side-pakket.....	4
1.3	Gevolgen voor Nederland.....	5
1.4	Gevolgen voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba.....	7
2.	Hoofdpijnen van het wetsvoorstel	7
2.1	Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel	7
2.2	Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel	8
2.2.1	Kwalificerend binnenlands belastingstelsel	9
2.2.2	Kwalificerend wereldwijd belastingstelsel	10
2.3	Uiteindelijkmoederentiteit-veiligehavenregel	12
2.4	Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel	13
2.5	Overige aanpassingen	14
3.	Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie	15
4.	Budgettaire aspecten	15
5.	EU-aspecten	16
6.	Doenvermogen.....	16
7.	Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	17
8.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst	17
9.	Advies en consultatie	17
9.1	Consultatieproces	17
9.2	Vereenvoudiging en administratieve lasten	18
9.3	OESO Central Record en veiligehavenregels	18
9.4	Terugwerkende kracht en vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel ...	19
9.5	Overige aspecten	19
9.6	Raad voor de rechtspraak	19
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	20

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

1.1 Achtergrond wereldwijde minimumbelasting: BEPS en verder

Dit wetsvoorstel introduceert vier nieuwe veiligehavenregels in de Wet minimumbelasting 2024. Deze veiligehavenregels volgen uit het akkoord dat op 5 januari 2026 binnen het Inclusive Framework (IF), georganiseerd door de OESO, is bereikt over het zogenoemde Side-by-Side-pakket¹.

Het Side-by-Side-pakket is het omvangrijkste pakket aan internationale afspraken over de wereldwijde minimumbelasting (Pijler 2) sinds het akkoord van oktober 2021 over de herziening van het internationale belastingstelsel. Deze herziening vindt haar oorsprong in het project *Addressing Base Erosion & Profit Shifting* ('BEPS') dat het tegengaan van belastingontwijking door grondslaguitholling en winstverschuivingen tot doel had. Omdat met het BEPS-project nog niet alle doelstellingen die samenhangen met de globaliserende en digitaliserende economie in relatie tot de belastingheffing van multinationals waren geadresseerd, zijn in het IF verdergaande afspraken gemaakt in de vorm van een wereldwijde minimumbelasting. Dat de wereldwijde minimumbelasting onlosmakelijk is verbonden met het streven onder het BEPS-project om belastingontwijking tegen te gaan, blijkt ook uit het tweeledige doel van de wereldwijde minimumbelasting. Ten eerste beoogt de wereldwijde minimumbelasting de prikkel voor bedrijven te verminderen om winsten te verschuiven naar laagbelastende jurisdicties. Ten tweede beoogt de wereldwijde minimumbelasting een ondergrens te stellen aan de belastingconcurrentie tussen jurisdicties. Hiermee moet de race naar de bodem in de winstbelasting worden voorkomen en een gelijk spelveld worden gecreëerd voor internationaal opererende bedrijven.

De wereldwijde minimumbelasting verwezenlijkt deze doelstellingen door te waarborgen dat multinationale en binnenlandse groepen met een omzet van ten minste € 750 miljoen onderworpen zijn aan een effectief belastingtarief van 15% over hun winsten. Als het effectieve belastingtarief in een staat lager is dan het minimumbelastingtarief van 15%, wordt het verschil bijgeheven door middel van een van de drie bijheffingsmaatregelen: de kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel, de inkomen-inclusiemaatregel of de onderbelastewinstmaatregel. Deze bijheffingsmaatregelen kennen een rangorde om te voorkomen dat ter zake van hetzelfde inkomstenbestanddeel meer dan eenmaal een bijheffing wordt geheven. Het systeem van de wereldwijde minimumbelasting kent gedetailleerde regels om het effectieve belastingtarief in een staat te bepalen, waarbij het effectieve belastingtarief wordt berekend door de zogenoemde gecorrigeerde betrokken belastingen (bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting of andere inkomens- en winstbelastingen) te delen door het zogenoemde netto kwalificerende

¹ OECD (2026), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS*, OECD, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>.

inkomen. Daarnaast kent de wereldwijde minimumbelasting specifieke regels voor bijzondere situaties, zoals bedrijfsreorganisaties en doorkijkentiteiten, uitzonderingen en mogelijkheden voor alternatieve berekeningen, bijvoorbeeld in de vorm van tijdelijke en permanente veilighavenregels.

In Nederland zijn de regels voor de wereldwijde minimumbelasting sinds 31 december 2023 opgenomen in de Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024). Met deze wet is de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in Nederland geïmplementeerd.² Deze richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels inzake de wereldwijde minimumbelasting. Na publicatie van deze modelregels is het IF verschillende administratieve richtsnoeren overeengekomen, die ook in het OESO-commentaar zijn opgenomen.³ Door middel van de Wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024⁴ en de Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024⁵ zijn deze administratieve richtsnoeren onderdeel geworden van de WMB 2024. Het Nederlandse wettelijke kader voor de wereldwijde minimumbelasting is derhalve gebaseerd op zowel de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing als ook de OESO-modelregels en het OESO-commentaar, waarin de verschillende administratieve richtsnoeren zijn geïntegreerd.

Alleen door deze regels als een samenhangend geheel te beschouwen, sorteert de wereldwijde minimumbelasting effect en wordt het daarmee beoogde doel gediend. Door de verschillende regels over de wereldwijde minimumbelasting in onderlinge samenhang te bezien, wordt namelijk voorkomen dat er mismatches kunnen ontstaan in de toepassing van de regels ten opzichte van andere staten, wat onzekerheid en mogelijk dubbele belasting en dubbele niet-belasting tot gevolg kan hebben. Het is daarom van belang dat staten het samenhangende stelsel van regels rondom de wereldwijde minimumbelasting consistent in regelgeving opnemen. Dit om verschillen in de toepassing van de regels te verkleinen en de effectiviteit en voorspelbaarheid van het internationale belastingstelsel te waarborgen. Een eenduidige en uniforme uitleg van de regels is derhalve in het belang van belastingplichtigen. Daarnaast dienen de regels ook eenduidig te zijn geïmplementeerd voor de kwalificatie van de nationale regels over de minimumbelasting in het OESO peer review proces. Met dit peer review proces wordt beoordeeld welke staten een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, een kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel en een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel hebben geïmplementeerd. Ook wordt beoordeeld of in staten een kwalificerende binnenlandse bijheffing-veilighavenregel van toepassing is. De status van een kwalificerende maatregel en veilighavenregel is van belang om de rangorde tussen de verschillende maatregelen te bepalen, en draagt bij aan de consistente toepassing van de regels over de minimumbelasting.⁶ Daarom heeft het kabinet tot nu toe telkens ervoor gekozen om de binnen het IF gemaakte afspraken over de wereldwijde minimumbelasting

² Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022, tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie, PbEU 2022, L 328/1.

³ OECD (2026), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2026): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. In deze geconsolideerde versie van OESO-commentaar op de OESO-modelregels, gepubliceerd op 11 mei 2026, zijn de OESO-administratieve richtsnoeren tot en met mei 2026 opgenomen.

⁴ Wet van 18 december 2024 tot wijziging van de Wet minimumbelasting 2024 in verband met een aantal technische wijzigingen, Stb. 2024, 438.

⁵ Wet van 17 december 2025, houdende Tweede wijziging van de Wet minimumbelasting 2024 in verband met de in december 2023, juni 2024 en januari 2025 internationaal overeengekomen administratieve richtsnoeren en een aantal overige technische wijzigingen, Stb. 2025, 448.

⁶ OECD, Qualified Status under the Global Minimum Tax – Questions and Answers, Last updated: January 2025.

tijdig op te nemen in de Nederlandse wetgeving. Ook voor het Side-by-Side-pakket hanteert het kabinet dit uitgangspunt.

1.2 Het Side-by-Side-pakket

Het Side-by-Side-pakket is in het IF overeengekomen mede naar aanleiding van de verklaring van de G7 van 28 juni 2025 over de wereldwijde minimumbelastingen.⁷

De wereldwijde minimumbelasting speelt een belangrijke rol bij het coördineren van het internationale belastingstelsel via een gezamenlijke aanpak ('common approach'). Deze gezamenlijke aanpak houdt in dat staten die het internationale akkoord over de wereldwijde minimumbelasting hebben onderschreven, niet verplicht zijn om de OESO-modelregels te implementeren. Wel zijn zij verplicht de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting door andere staten te accepteren, met inbegrip van afspraken over de volgorde waarin de regels worden toegepast en de toepassing van overeengekomen veilighavenregels. In het IF is benadrukt dat het Side-by-Side pakket is overeengekomen in het kader van een onvoorwaardelijke inzet om substantiële risico's op het gebied van gelijk speelveld, alsmede risico's van grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS), aan te pakken.

Het Side-by-Side-pakket bestaat uit drie onderdelen. Allereerst bevat dit pakket maatregelen waarmee nationale belastingstelsels onder voorwaarden kunnen worden gekwalificeerd als equivalent aan de wereldwijde minimumbelasting. Voor de vraag of een belastingstelsel kan worden aangemerkt als equivalent aan de wereldwijde minimumbelasting zijn er twee categorieën veilighavenregels: de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel ('Side-by-Side Safe Harbour') en de uiteindelijkemoderentiteit-veilighavenregel ('UPE Safe Harbour'). De voorwaarden die gelden voor deze veilighavenregels zijn een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve criteria. Verder heeft een onderdeel van het Side-by-Side-pakket betrekking op de gunstige behandeling van bepaalde fiscale stimuleringsregelingen onder de wereldwijde minimumbelasting voor bedrijven met reële economische activiteit via de zogenoemde kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel ('Substance-based Tax Incentive Safe Harbour'). Het gaat hier om een veilighavenregel voor kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Hierbij is van belang dat bij dergelijke fiscale regelingen er doorgaans een direct en duidelijk verband is met de investeringsuitgave die ze beogen te stimuleren. Tot slot bevat het Side-by-Side-pakket verschillende vereenvoudigingsmaatregelen. Deze vereenvoudigingen worden gerealiseerd door middel van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel ('Simplified ETR Safe Harbour') en de verlenging van de tijdelijke kwalificerend landenrapport-veilighavenregel. Daarnaast zet het IF in op een werkprogramma voor verdere vereenvoudiging.

⁷ <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2025/06/g7-statement-on-global-minimum-taxes.html>

1.3 Gevolgen voor Nederland

Het kabinet kiest ervoor om het Side-by-Side-pakket integraal in de WMB 2024 op te nemen. De overwegingen daartoe zijn uiteengezet in paragraaf 1.1 hiervoor. Dit wetsvoorstel introduceert daarom de volgende vier nieuwe veilighavenregels die volgen uit het Side-by-Side-pakket:

1. Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel;
2. Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel;
3. Uiteindelijkkemoederentiteit-veilighavenregel; en
4. Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel.

Daarnaast regelt dit wetsvoorstel dat de tijdelijke kwalificerend landenrapport-veilighavenregel met een jaar wordt verlengd en bevat dit wetsvoorstel een technische wijziging voor multinationale groepen met een verslagjaar van 52 of 53 weken.

Het Side-by-Side-pakket bevat voor de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel vier integriteitsbeginselen. Deze beginselen beogen te waarborgen dat de vereenvoudigde berekeningswijze niet leidt tot dubbeltellingen, het buiten aanmerking blijven van inkomen of een onjuiste toerekening van inkomen, kosten, verliezen of belastingen. Het betreft het 'matching principle', het 'full allocation principle', het 'single expense and loss principle' en het 'single tax principle'. Deze integriteitsbeginselen hebben naar hun aard een principle-based karakter en geven richting aan de toepassing van de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel. Zij lenen zich daarom niet voor afzonderlijke codificatie in de wettekst. De beginselen worden evenwel onderschreven en dienen bij de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen regels inzake deze veilighavenregel in acht te worden genomen.

Dit wetsvoorstel treedt in werking met ingang van 1 januari 2027 en voorziet in terugwerkende kracht voor verschillende bepalingen. Het kabinet beoogt met deze terugwerkende kracht zekerheid en duidelijkheid te verschaffen aan belastingplichtigen. Het kabinet kiest, in lijn met de optionele bepaling zoals neergelegd in het Side-by-Side pakket, om de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel – inclusief de daarvoor geldende voorwaarden – toe te passen op verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025. Daarnaast wordt voor de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel, de uiteindelijkkemoederentiteit-veilighavenregel en de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2026. Hiermee wordt aangesloten bij de toepassingsdatum van deze veilighavenregels conform het Side-by-Side-pakket.

Het kabinet ziet geen reden om een verzoek te doen voor kwalificatie van het Nederlandse stelsel onder de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel of de uiteindelijkkemoederentiteit-veilighavenregel. Het kabinet acht hiervoor de volgende overwegingen van belang.

Binnen het IF is afgesproken dat de OESO-modelregels voor de wereldwijde minimumbelasting het primaire systeem vormen voor het waarborgen van een minimumniveau van belastingheffing. In het Side-by-Side-pakket wordt dit bevestigd en herhaald door te benadrukken dat "the adoption of

a co-ordinated Global Minimum Tax (GMT), based on a common approach, should be the primary system for ensuring minimum taxation.”⁸ De kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel en de uiteindelijkkmoederentiteit-veiligehavenregel moeten tegen deze achtergrond worden gezien. Deze veiligehavenregels gelden voor jurisdicties die de regels over de wereldwijde minimumbelasting niet hebben ingevoerd maar desondanks wel een vorm van minimumbelasting kennen. De kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel regelt dat de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel niet worden toegepast indien een jurisdictie beschikt over een kwalificerend binnenlands en wereldwijd minimumbelastingstelsel. De uiteindelijkkmoederentiteit-veiligehavenregel regelt dat de onderbelastewinstmaatregel buiten werking wordt gesteld indien aan de voorwaarden van een kwalificerend binnenlands belastingstelsel wordt voldaan. Beide veiligehavenregels laten de werking van de kwalificerende binnenlandse bijheffing ongewijzigd. Dit is een belangrijke waarborg voor het garanderen van een minimumniveau van belastingheffing.

Op Nederland rust de verplichting om de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in wetgeving te implementeren. Aan deze verplichting heeft Nederland voldaan door invoering van de WMB 2024. De genoemde richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels. In Nederland worden de regels over de wereldwijde minimumbelasting derhalve al volledig toegepast via de WMB 2024. De combinatie van de in Nederland ingevoerde binnenlandse bijheffingsmaatregel, de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel zorgt voor een effectief minimumniveau van 15% per staat. Het minimumniveau van belastingheffing in Nederland wordt derhalve reeds gewaarborgd via deze systematiek. Een kwalificatie van het Nederlands stelsel onder de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel zou derhalve geen toegevoegde waarde hebben ten opzichte van het al bestaande systeem ter waarborging van een minimumniveau. Terwijl hier tegenover staat dat voor een beroep op de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel een grondige herziening van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zou zijn vereist. Het kabinet acht een dergelijke herziening niet gerechtvaardigd, niet alleen vanwege de hiervoor beschreven sluitende systematiek van de bijheffingsmaatregelen in de WMB 2024 maar ook omdat de aanpassingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een bredere reikwijdte kunnen hebben dan de doelgroep van de wereldwijde minimumbelasting.⁹

Voor de uiteindelijkkmoederentiteit-veiligehavenregel geldt dat deze uitsluitend de onderbelastewinstmaatregel buiten werking stelt ten aanzien van de staat waar de uiteindelijkkmoederentiteit is gevestigd die aan deze veiligehavenregel voldoet. De kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel en de inkomen-inclusiemaatregel blijven daarbij onverkort van toepassing. In Nederland wordt het minimumniveau van belastingheffing gewaarborgd door de kwalificerende binnenlandse bijheffing. Als gevolg hiervan kan de onderbelastewinstmaatregel ten aanzien van groepsentiteiten in Nederland niet worden toegepast. Voor laagbelaste winsten van groepsentiteiten van een in Nederland gevestigde uiteindelijkkmoederentiteit vindt bijheffing in

⁸ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Side-by-Side Package, OECD Publishing 2026, blz. 8.

⁹ Kamerstukken II 2025/26, 25087, nr. 361, blz. 11.

beginsel plaats via de inkomen-inclusiemaatregel, waarbij geldt dat de onderbelastewinstmaatregel fungeert als een soort 'backstop' van de inkomeninclusiemaatregel. De toepassing van de uiteindelijke moederentiteit-veiligehavenregel zou derhalve een beperkte invloed hebben op het heffingsbelang van Nederland omdat het in feite een voorzetting is van de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing-veiligehavenregel met strengere voorwaarden.

Ten slotte is van belang dat de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting plaatsvindt binnen een kader van wederzijdse beoordeling (peer review) door het IF, waaronder de toetsing van de kwalificerende binnenlandse bijheffingsmaatregel. Nederland heeft de regels over de wereldwijde minimumbelasting integraal opgenomen in de WMB 2024 conform de OESO-modelregels en neemt daarmee deel aan het reguliere beoordelingskader van het IF. De veiligehavenregels zijn binnen datzelfde kader vormgegeven voor jurisdicties met een afzonderlijk kwalificerend minimumbelastingstelsel. Voor een jurisdictie die reeds volledig de regels over de wereldwijde minimumbelasting conform de OESO-modelregels heeft opgenomen in de nationale wetgeving ligt daarom een kwalificatie als gelijkwaardig stelsel binnen datzelfde kader niet voor de hand.

1.4 Gevolgen voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba

Voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES-eilanden) geldt een afzonderlijk fiscaal stelsel. Via een aantal schakelbepalingen in de Belastingwet BES (opgenomen in hoofdstuk 7b van die wet)¹⁰ is de WMB 2024 vrijwel integraal van toepassing op groepsentiteiten die zijn gevestigd op de BES-eilanden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023.¹¹ Daarmee werken de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel, waaronder de vier nieuwe veiligehavenregels, door naar de minimumbelasting op de BES-eilanden.

2. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel

2.1 Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel

De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel heeft als doel de administratieve lasten te verlichten van groepen die onder de reikwijdte van de WMB 2024 vallen. Deze administratieve lastenvermindering wordt bereikt doordat groepen ervoor kunnen kiezen om in een staat, in plaats van een gedetailleerde berekening voor de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting op te stellen, een vereenvoudigde omzet-, inkomens- en belastingberekening te hanteren. De vereenvoudiging die wordt geboden door deze permanente veiligehavenmaatregel is uitsluitend een administratieve lastenvermindering en is niet bedoeld om te resulteren in een lager bedrag aan bijheffing dan de bijheffing die is verschuldigd op basis van de WMB 2024. Het uitgangspunt van het minimumbelastingstelsel blijft daarmee behouden, namelijk dat

¹⁰ Kamerstukken II 2023/24, 36419, nr. 2.

¹¹ Zie in dit kader ook: Kamerstukken II 2022/23, 36369, nr. 3, blz. 5.

multinationale groepen en binnenlandse groepen wereldwijd onderworpen zijn aan een effectief belastingtarief van ten minste 15% over hun winsten.

De kern van deze veilighavenregel is dat het effectieve belastingtarief wordt berekend op basis van de financiële jaarverslaggeving van de groep, met een beperkt aantal correcties. Als volgens deze vereenvoudigde berekening het effectieve belastingtarief ten minste 15% is, hoeft de groep de uitgebreide berekening van het effectieve belastingtarief conform de WMB 2024 niet te maken en vindt er geen bijheffing plaats. De ratio hierachter is dat wanneer op vereenvoudigde wijze de conclusie kan worden getrokken dat het effectief belastingtarief ten minste 15% is, het vanuit uitvoerbaarheidsoogpunt niet zinvol is om alsnog de volledige (standaard)berekening van de wereldwijde minimumbelasting toe te passen. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit is niet verplicht om de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel toe te passen maar kan daarvoor kiezen.

Het Side-by-Side-pakket regelt dat deze veilighavenregel van toepassing is op verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2026. Het Side-by-Side pakket biedt staten echter de keuzemogelijkheid om de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel onder bepaalde omstandigheden van toepassing te laten zijn voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025. Zoals toegelicht in paragraaf 1.3 hiervoor, heeft Nederland van deze keuzemogelijkheid gebruikgemaakt.

2.2 Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel

De kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel geldt voor jurisdicties die de wereldwijde minimumbelasting-regels niet hebben ingevoerd maar desondanks wel een vorm van minimumbelasting kennen.

De toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel leidt ertoe dat de bijheffing op nihil wordt gesteld ten aanzien van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel van multinationale groepen, waarvan de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd in een kwalificerende jurisdictie. De reden hiervoor is dat met deze veilighavenregel wordt voorkomen dat een multinationale groep zowel aan de wereldwijde minimumbelasting-regels wordt onderworpen als aan een kwalificerende equivalente (nationale) minimumbelasting. Deze veilighavenregel laat de werking van een kwalificerende binnenlandse bijheffing ongewijzigd. Om in aanmerking te komen voor de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel dient een jurisdictie te beschikken over een kwalificerend belastingstelsel. Een dergelijk stelsel moet een minimumbelastingniveau waarborgen over zowel binnenlandse als wereldwijde winsten van een multinationale groep. In dat verband zijn er in de veilighavenregel criteria opgenomen op basis waarvan moet worden beoordeeld of sprake is van een zogenoemde kwalificerend binnenlands belastingstelsel (paragraaf 2.2.1 hierna) en een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel (paragraaf 2.2.2 hierna). Deze toepassingsvoorwaarden zijn een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve criteria. Of aan deze voorwaarden wordt voldaan, wordt getoetst door het IF. Jurisdicties hebben tot en met 2028 de mogelijkheid een verzoek in te dienen ter beoordeling door het IF of zij aan de criteria voldoen voor de toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelasting-veilighavenregel. Indien een IF-jurisdictie daartoe een verzoek

indient, zal het IF tijdig beoordelen of het wereldwijde belastingstelsel respectievelijke binnenlandse belastingstelsel aan de criteria voldoet.

2.2.1 Kwalificerend binnenlands belastingstelsel

Van een kwalificerend binnenlands belastingstelsel is allereerst sprake indien een statutair vennootschapsbelastingtarief van ten minste 20% van toepassing is. Hierbij wordt rekening gehouden met algemene vrijstellingen of gelijksoortige preferentiële regimes, alsmede met vennootschapsbelastingen die worden geheven door lagere overheden. Het nominale statutaire belastingtarief is het belastingtarief dat over het algemeen wordt geheven ten aanzien van multinationale groepen op basis van een brede winstbelastinggrondslag. In dat kader moet het gaan om een belastinggrondslag waarop geen wezenlijke uitzonderingen van toepassing zijn.

Daarnaast dient er een binnenlandse bijheffing of alternatieve binnenlandse minimumbelasting met een tarief van ten minste 15% van kracht te zijn die van toepassing is op een substantieel deel van de binnenlandse winsten van een multinationale groep die onder de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting-regels valt. Bij een alternatieve binnenlandse minimumbelasting worden ondernemingen belast op basis van het hoogste bedrag van de belastingplicht volgens de regels van de alternatieve minimumbelasting of het bedrag van de belastingplicht volgens de reguliere vennootschapsbelasting. Een alternatieve minimumbelasting moet gebaseerd zijn op de winst volgens de financiële verslaggevingsstandaard (van de multinationale groep als geheel of van een deel daarvan). Voor aanpassingen hierop geldt dat deze zijn toegestaan, mits deze in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting. Daarnaast zou een uitsluiting van inkomsten met een hoog belastingtarief van de alternatieve minimumbelasting eveneens in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de minimumbelasting. Verder kan de vennootschapsbelasting worden gecompenseerd door buitenlandse of binnenlandse belastingtegoeden ('tax credits'), mits deze tegoeden in overeenstemming zijn met de beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting. De alternatieve minimumbelasting zou bijvoorbeeld van toepassing kunnen zijn op het wereldwijde inkomen van de belastingplichtige waarbij belastingtegoeden voor buitenlandse belastingen meetellen om aan het vereiste minimumbelastingtarief te voldoen.

Tot slot is vereist dat het belastingstelsel niet in overwegende mate het risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in die jurisdictie gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%. De beoordeling hiervan moet worden gebaseerd op de opzet en de werking van de wereldwijde minimumbelasting-regels, met inbegrip van de toepasselijke veiligheidsbepalingen en met inachtneming van eenzelfde behandeling van stimuleringsmaatregelen, waaronder de gunstige behandeling van fiscale stimuleringsregelingen voor groepsentiteiten met een reële economische activiteit. Verder moet de beoordeling zijn gebaseerd op een pragmatische inschatting van de algehele werking van het belastingstelsel dat van toepassing is in de desbetreffende jurisdictie, inclusief de beschikbaarheid en behandeling van belastingtegoeden en stimuleringsregelingen binnen dat stelsel. De enkele mogelijkheid dat een multinationale groep in een hypothetisch scenario onderworpen zou zijn aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst, betekent niet dat een jurisdictie niet aan dit criterium voldoet. Een jurisdictie zou bijvoorbeeld nog steeds aan dit criterium kunnen

voldoen als het een vennootschapsbelastingregime hanteert met een effectief belastingtarief van iets minder dan 15% over bepaalde soorten inkomsten, maar de multinationale groep die van deze faciliteit gebruik maakt, waarschijnlijk aanzienlijke andere inkomsten uit binnenlandse activiteiten heeft die ruim boven de 15% worden belast, waardoor het gemiddelde belastingtarief zeer waarschijnlijk boven de 15% ligt. Een belastingstelsel voldoet niet aan dit criterium wanneer multinationale groepen in deze jurisdictie in aanmerking komen voor belastingvoordelen waarvan de potentiële omvang en het gewicht een zodanig materieel risico met zich brengen dat een multinationale groep onderworpen zal zijn aan een effectief belastingtarief van minder dan 15% over de binnenlandse winst. Dit criterium moet in zijn geheel, over een langere periode en op geaggregeerd niveau worden beschouwd en niet afzonderlijk voor elke multinationale groep. Aan dit criterium kan worden voldaan door de toepassing van de alternatieve minimumbelasting. Daarnaast kan ook rekening worden gehouden met eventuele wettelijke regelingen ter bestrijding van risico's ten aanzien van grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS-risico's).

2.2.2 Kwalificerend wereldwijd belastingstelsel

Voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel geldt in de eerste plaats dat een belastingstelsel van toepassing is op zowel actief als passief buitenlands inkomen van buitenlandse dochtermaatschappijen, met slechts beperkte uitzonderingen. Het moet gaan om een alomvattend belastingstelsel dat van toepassing is op vennootschappen met buitenlands inkomen. De grondslag voor de berekening van buitenlands inkomen moet breed zijn en mag geen materiële uitzonderingen bevatten. Het inkomen moet zowel het actieve als het passieve inkomen van gecontroleerde buitenlandse vennootschappen omvatten, zelfs wanneer dat inkomen niet aan de aandeelhouders wordt uitgekeerd. Voor deze doeleinden moet onder gecontroleerde buitenlandse vennootschap elke buitenlandse vennootschap worden verstaan die wordt gecontroleerd door een aandeelhouder in de kwalificerende jurisdictie. Beperkte uitzonderingen op de belastbare inkomsten zijn mogelijk, mits deze uitzonderingen in lijn zijn met de beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting. Bijvoorbeeld wanneer de regeling alleen inkomsten uitsluit die in het land van herkomst doorgaans tegen een hoog tarief worden belast (bijvoorbeeld inkomsten uit de winningssector, zoals olie en gas). Als een regeling echter een type zeer mobiel inkomen zou uitsluiten (zoals royalty-inkomsten), zou deze niet aan dit criterium voldoen.

Daarnaast dient een belastingstelsel over voldoende mechanismen te beschikken om BEPS-risico's te adresseren. Het kwalificerende buitenlandse belastingstelsel moet gerichte en doeltreffende mechanismen bevatten die zijn ontworpen om aanmerkelijke BEPS-risico's aan te pakken. Een stelsel zou bijvoorbeeld aan dit criterium kunnen voldoen door regels te hanteren die voorkomen dat de belasting over passief en in het buitenland laagbelast inkomen wordt gecompenseerd door verrekening met belastingtegoeden die betrekking hebben op actief en in het buitenland hoogbelast inkomen. Op dezelfde wijze zou een stelsel aan dit criterium kunnen voldoen door een belastingplichtige te verplichten om afzonderlijk rekening te houden met inkomsten uit gecontroleerde buitenlandse vennootschappen die onderworpen zijn aan een laag belastingtarief en inkomsten die onderworpen zijn aan een hoog belastingtarief.

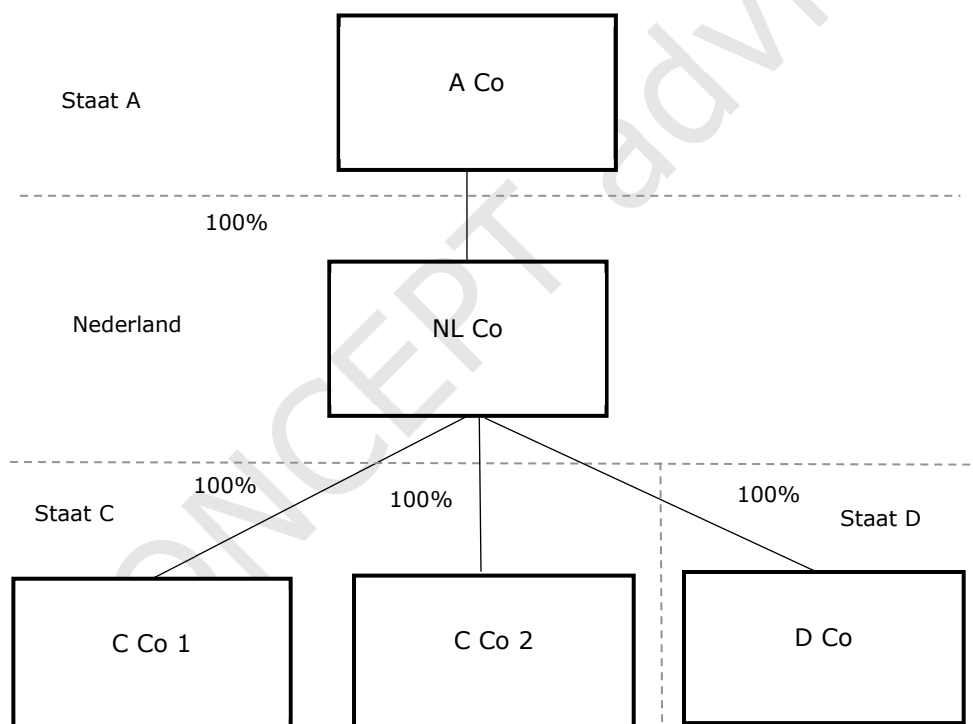
Tot slot geldt als voorwaarde voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel dat er geen materieel risico is dat de buitenlandse winsten van multinationale groepen die onder de

wereldwijde minimumbelasting zouden vallen en hun uiteindelijk moederentiteit in die jurisdictie is gevestigd, onderworpen zijn aan een effectief tarief van minder dan 15%. De beoordeling van dit criterium moet worden gemaakt op basis van de opzet en werking van de wereldwijde minimumbelasting-regels. Verder is de beoordeling gebaseerd op een pragmatische inschatting van de algehele werking van het belastingstelsel. De toelichting op het derde criterium voor een in aanmerking komend binnenlands belastingstelsel (paragraaf 2.2.1, laatste alinea hiervoor) is in het algemeen ook van toepassing op dit criterium.

De werking van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden geïllustreerd.

Voorbeeld 1: Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel

Een multinationale groep met als uiteindelijk moederentiteit (A Co) is gevestigd in een staat met een kwalificerende equivalente minimumbelastingstelsel. De groep kiest voor toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel. Staat C is voor de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting-regels een laagbelaste staat. Verder geldt dat staat C de wereldwijde minimumbelasting-regels niet heeft geïmplementeerd. D Co is gevestigd in staat D waar de wereldwijde minimumbelasting-regels zijn geïmplementeerd.



De toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel kan uitsluitend worden gekozen door multinationale groepen waarvan de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd in een staat met een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel dat erkend is door het IF. De toepassing van deze veiligehavenregel leidt er in de eerste plaats toe dat de Nederlandse tussenliggende moederentiteit (NL Co) de inkomen-inclusiemaatregel ten aanzien van C Co 1 en C Co 2, welke in de laagbelaste staat C zijn gevestigd, niet toepast. Het tweede gevolg is dat D Co de onderbelastewinstmaatregel niet toepast ten aanzien van C Co 1 en Co 2. De toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel leidt ertoe dat de bijheffing nihil bedraagt voor de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en de

onderbelastewinstmaatregel. Het derde gevolg ziet op toepassing van de gekwalificeerde binnenlandse bijheffing. De kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel vereist dat A Co een verrekening verleent voor de binnenlandse bijheffing voor zover die wordt geheven in jurisdicties waarin zij opereren ongeacht dat de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd in een jurisdictie met een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel. Bij de bepaling van de binnenlandse bijheffing wordt geen rekening gehouden met een Controlled Foreign Company (CFC)-heffing of andere belastingen die op het niveau van de groepsentiteit-belanghouder worden geheven. Bovendien zal een kwalificerende equivalente jurisdictie de binnenlandse bijheffing onder dezelfde voorwaarden verrekenen als elke andere verrekenbare buitenlandse winstbelasting.

2.3 Uiteindelijkkemoederentiteit-veiligehavenregel

De uiteindelijkkemoederentiteit-veiligehavenregel heeft betrekking op de binnenlandse activiteiten van multinationale groepen waarvan de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd in een jurisdictie die beschikt over een kwalificerend binnenlands belastingstelsel. De criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel bij deze veiligehavenregel zijn gelijk aan de criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel bij de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel (zie paragraaf 2.2.1 hiervoor). Deze veiligehavenregel leidt ertoe dat de bijheffing voor de onderbelastewinstmaatregel op nihil wordt gesteld ten aanzien van entiteiten die zijn gevestigd in de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd.

De onderbelastewinstmaatregel is per 31 december 2024 in werking getreden en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2024. Ter zake van de onderbelastewinstbijheffing kan de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing-veiligehavenregel worden toegepast. Met deze tijdelijke maatregel wordt bewerkstelligd dat gedurende een korte periode op de winst die wordt behaald door niet implementerende jurisdicties de onderbelastewinstmaatregel niet wordt toegepast ten aanzien van de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd en ten aanzien van groepsentiteiten die in diezelfde staat zijn gevestigd.¹² De tijdelijke onderbelastewinstbijheffing-veiligehavenregel is erop gericht te voorkomen dat de onderbelastewinstmaatregel van toepassing is ter zake van staten die niet tijdig een kwalificerende binnenlandse bijheffing of kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel hebben geïmplementeerd.¹³ De tijdelijke onderbelastewinstbijheffing-veiligehavenregel kan worden toegepast indien het verslagjaar niet langer is dan een periode van twaalf maanden, dit verslagjaar aanvangt op of vóór 31 december 2025 en eindigt vóór 31 december 2026 en in de staat van vestiging een belasting naar de winst van toepassing is naar een statutair tarief van ten minste 20%.

De uiteindelijkkemoederentiteit-veiligehavenregel bewerkstelligt in feite hetzelfde effect als de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing-veiligehavenregel, zij het onder strengere voorwaarden aangezien moet worden voldaan aan de criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel. Om voor de uiteindelijkkemoederentiteit-veiligehavenregel te kwalificeren, dient een jurisdictie een kwalificerend binnenlands belastingstelsel te hebben dat voor 1 januari 2026

¹² OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, hoofdstuk 5.2, blz. 89.

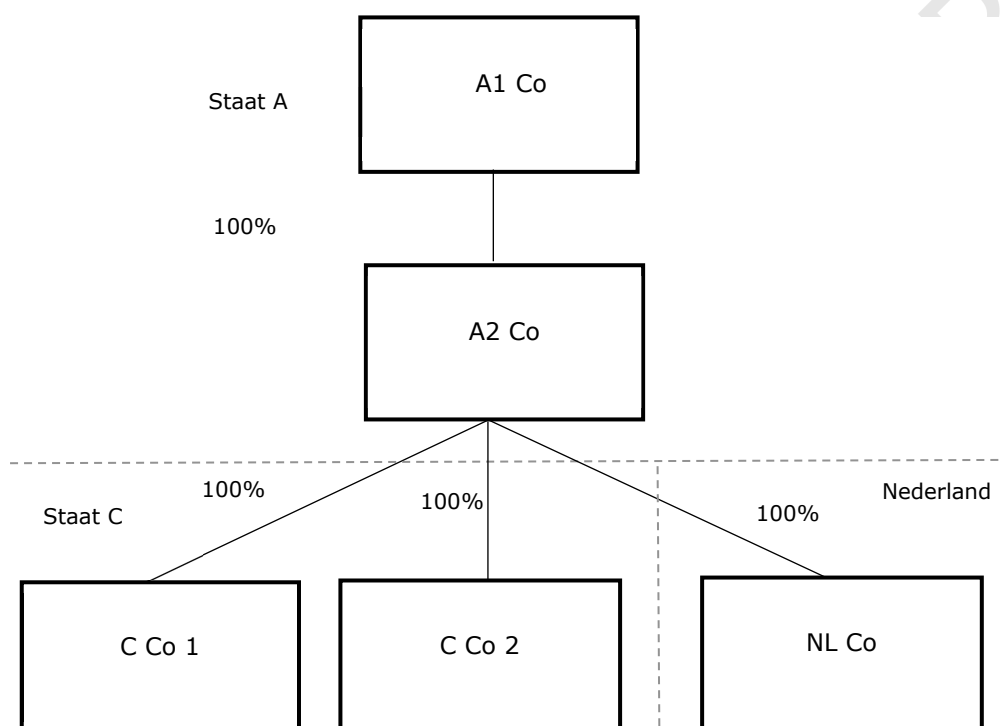
¹³ Kamerstukken II 2023/24, 36369, nr. 7, blz. 6.

van kracht is. Wanneer een andere IF-jurisdictie verzoekt om toepassing van de kwalificerende uiteindelijke moederentiteit-veiligheidsregeling, beoordeelt het IF of aan de criteria wordt voldaan.

De werking van de uiteindelijke moederentiteit-veiligheidsregeling kan aan de hand volgende structuur worden geïllustreerd:

Voorbeeld 2: Uiteindelijke moederentiteit-veiligheidsregeling

Een multinationale groep met uiteindelijke moederentiteit (A Co) is gevestigd in een staat met een kwalificerende binnenlands minimumbelastingstelsel. Deze groep kiest voor toepassing van de uiteindelijke moederentiteit-veilige havenregeling. Staat C is voor de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting-regels een laagbelaste staat. Verder geldt dat staat C de wereldwijde minimumbelasting-regels niet heeft geïmplementeerd. NL Co is gevestigd in Nederland. Nederland heeft de wereldwijde minimumbelasting-regels opgenomen in de WMB 2024.



De toepassing van de uiteindelijke moederentiteit-veiligheidsregeling leidt ertoe dat de onderbelastewinstbijheffing in Nederland nihil bedraagt ten aanzien van A1 Co en A2 Co. Voor A2 Co geldt namelijk dat die gevestigd is in de jurisdictie van de uiteindelijke moederentiteit (A Co 1). Die jurisdictie beschikt over een kwalificerend binnenlandsbelastingstelsel. NL Co kan de onderbelastewinstmaatregel wel toepassen ten aanzien van C Co 1 en C Co 2. Voor de entiteiten die niet gevestigd zijn in de staat van de uiteindelijke moederentiteit, zoals in dit voorbeeld C Co 1 en C Co 2 geldt in dergelijke gevallen dat de onderbelastewinstmaatregel en inkomen-inclusiemaatregel wel van toepassing zijn. Voor deze gevallen blijft er een prikkel om een binnenlandse bijheffing in te voeren.¹⁴

2.4 Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligheidsregeling

De kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligheidsregeling regelt de gunstige behandeling van bepaalde fiscale stimuleringsregelingen onder de wereldwijde minimumbelasting-regels voor groepsentiteiten met reële economische activiteit. De ratio van deze veiligheidsregeling is de

¹⁴ Zie ook: OECD (2025), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders (G20 South Africa, November 2025), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/54b70436-en>.

effectiviteit van fiscale stimuleringsregelingen in bepaalde omstandigheden in een staat te waarborgen. Dit wordt bewerkstelligd door het bedrag aan betrokken belastingen (teller van de breuk) te verhogen met het belastingbedrag dat is toe te rekenen aan de kwalificerende fiscale regelingen.

Om onder de reikwijdte van deze veilighavenregel te vallen, is het allereerst van belang dat een fiscale regeling van invloed is op het bedrag aan betrokken belastingen (teller van de breuk). Voor de wereldwijde minimumbelasting-regels gaat het daarbij – kortgezegd – om inkomens- en winstbelastingen. Verder is voor toepassing van de veilighavenregel van belang dat sprake is van een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling. Het gaat er bij dergelijke fiscale regelingen om dat er een direct en duidelijk verband is met de investering die ze beogen te stimuleren. Onder kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen worden fiscale regelingen verstaan die worden berekend aan de hand van de gemaakte uitgaven in de desbetreffende staat of die worden bepaald aan de hand van de hoeveelheid materiële goederen die in een staat worden geproduceerd.

Verder kan het bedrag van de fiscale stimuleringsregelingen die worden berekend op basis van gemaakte uitgaven, niet hoger zijn dan de gemaakte uitgaven zelf. Fiscale stimuleringsregelingen berekend aan de hand van het inkomen worden niet gezien als kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen voor toepassing van deze veilighavenregel. Bij toepassing van de innovatiebox is er in beginsel geen één-op-één-koppeling tussen de uitgave en het voordeel uit de innovatiebox waardoor onder bepaalde omstandigheden het voordeel hoger kan zijn dan de gemaakte uitgaven zelf.¹⁵ Op basis hiervan voldoet de innovatiebox niet aan de voorwaarden die gelden voor de toepassing van de veilighavenregel voor kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Fiscale stimuleringsregelingen die wel voldoen aan de voorwaarden voor de toepassing van de veilighavenregel zijn de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA) en de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA). Bij deze regelingen wordt een extra aftrek op de fiscale winst verleend gebaseerd op het investeringsbedrag.¹⁶ Het bedrag van deze investeringsaftrekken is niet hoger is dan de gemaakte uitgaven zelf. Daarmee kunnen deze investeringsaftrekken worden gezien als fiscale regelingen die worden berekend aan de hand van de gemaakte uitgaven in de betreffende staat.

Tot slot geldt voor toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilighavenregel een maximum, om te waarborgen dat deze alleen geldt indien sprake is van daadwerkelijke reële economische activiteiten in een staat. Hierbij kunnen multinationale groepen per staat kiezen voor een van de volgende twee opties: i) een maximum gelijk aan 5,5% van het hoogste van de loonkosten in een staat of afschrijvingen op de materiële vaste activa in een staat; of ii) een maximum gelijk aan 1% van de boekwaarde van de materiële vaste activa in een staat.

2.5 Overige aanpassingen

Verder regelt dit wetsvoorstel dat de tijdelijke kwalificerend landenrapport-veilighavenregel met een jaar wordt verlengd. Met deze veilighavenregel kunnen multinationale groep of binnenlandse

¹⁵ Kamerstukken II 2025/26, 25087, nr. 361, blz. 23.

¹⁶ Kamerstukken II 2025/26, 25087, nr. 361, blz. 23.

groep ervoor kiezen om de berekeningen te baseren op basis van een kwalificerend landenrapport en kwalificerende financiële verslaglegging. Tot slot regelt dit wetsvoorstel de toepassing van de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing-veiligehavenregel bij multinationale groepen met een verslagjaar van 52 of 53 weken.

3. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het onderhavige wetsvoorstel zet de afspraken uit het Side-by-Side-pakket om in wetgeving. In dit kader is van belang dat als onderdeel van het Side-by-Side-pakket is afgesproken dat eventuele substantiële risico's met betrekking tot het gelijke speelveld of grondslaguitholling en winstverschuiving zullen worden geadresseerd, om de gemeenschappelijke beleidsdoelstellingen van de wereldwijde minimumbelasting en het Side-by-Side-pakket te waarborgen. Daartoe zal het IF een evaluatie ('stocktake') doen die in 2029 moet worden afgerond, op basis van een objectief en data-gedreven proces. Het IF verbindt zich er ook toe om gerichte oplossingen te overwegen wanneer zich risico's met betrekking tot het gelijke speelveld voordoen. Verder zal het kabinet in de monitoringsbrief over de effecten van de aanpak van belastingontwijking ingaan op de gevolgen van de maatregelen uit de WMB 2024 wanneer de aangiftegegevens voorhanden zijn.

4. Budgettaire aspecten

Met de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel hebben multinationale en binnenlandse groepen de mogelijkheid om voor de wereldwijde minimumbelasting een vereenvoudigde omzet- inkomens- en belastingberekening te hanteren in plaats van een gedetailleerde berekening. De verwachting is dat deze vereenvoudigde berekening een goede indicatie geeft of een groep uitkomt op een effectief tarief boven de 15% waardoor er geen minimumbelasting is verschuldigd. In theorie kan het in een enkel geval voorkomen dat het effectieve belastingtarief volgens de reguliere berekening voor de wereldwijde minimumbelasting net onder de 15% ligt, terwijl het effectieve belastingtarief op basis van de vereenvoudigde berekening net boven de 15% ligt. Het effect hiervan zal echter verwaarloosbaar zijn. De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel heeft daarom – naar verwachting – geen budgettaire gevolgen.

In de oorspronkelijke raming van de minimumbelasting werd nog verwacht dat multinationale groepen minder winst zullen laten neerslaan in staten met een laag effectief belastingtarief omdat het belastingvoordeel via kunstmatige winstverschuiving door de wereldwijde minimumbelasting kleiner zal zijn.¹⁷ Met de voorgestelde kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel kan niet meer worden verwacht dat een deel van deze (laagbelaste) winsten naar Nederland wordt verplaatst. Dit zorgt voor een derving van € 73 miljoen.

¹⁷ Kamerstukken II 2022/2023, 36369, nr. 3, blz. 56.

De uiteindelijkkemoederentiteit-veiligehavenregel heeft betrekking op de binnenlandse activiteiten van multinationale groepen waarvan de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd in een jurisdictie die beschikt over een kwalificerend binnenlands belastingstelsel. Deze veiligehavenregel heeft naar verwachting geen budgettair effect.

De kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel heeft een structurele budgettaire derving van € 35 miljoen tot gevolg. De raming is in de eerste jaren iets lager vanwege de hogere percentages in de eerste jaren die gelden voor het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.

Jaar	2026	2027	2028	2029	Struc	Struc vanaf
Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel	0	0	0	0	0	2026
Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel	-73	-73	-73	-73	-73	2026
Uiteindelijkkemoederentiteit-veiligehavenregel	0	0	0	0	0	2026
Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veiligehavenregel	-33	-33	-33	-34	-35	2032
Totaal	-106	-106	-106	-107	-108	2032

5. EU-aspecten

In Nederland zijn de regels voor de wereldwijde minimumbelasting sinds 31 december 2023 opgenomen in de WMB 2024. Met deze wet is de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in Nederland geïmplementeerd. Deze richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels inzake de wereldwijde minimumbelasting. De Europese Commissie heeft in haar mededeling van 12 januari 2026¹⁸ het Side-by-Side pakket erkend en de toepassing ervan in het kader van deze richtlijn bevestigd. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is dan ook geen beletsel om de bepalingen van het Side-by-Side pakket in de Wet minimumbelasting 2024 op te nemen.

6. Doenvermogen

De WMB 2024 is van toepassing op groepsentiteiten (veelal vennootschappen) van zowel multinationale groepen als binnenlandse groepen met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen. Met het onderhavige wetsvoorstel worden de afspraken uit het Side-by-Side-pakket opgenomen in de WMB 2024. Dit wetsvoorstel bevat daartoe vier nieuwe veiligehavenregels die zien op vereenvoudigingen, een systeem voor kwalificerende gelijkwaardige belastingstelsels en een gunstigere behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. De verwachting is dat belastingplichtigen die in aanraking komen met de maatregelen uit dit wetsvoorstel een adviseur hebben of gebruikmaken van een dienstverlener, dan wel dat zij zelf de benodigde vaardigheden en kennis hebben om deze acties correct uit te voeren. Gelet op het voorgaande

¹⁸ Mededeling van de Commissie – De overeenkomst over veilige havens in het inclusief kader van de OESO en de pijler 2-richtlijn (C/2026/253), <http://data.europa.eu/eli/C/2026/253/oj>

acht het kabinet dat deze doelgroep over afdoende doenvermogen beschikt om de voorgestelde wijzigingen uit te voeren. Het voorgaande laat onverlet dat deze regels op bepaalde punten tot meer complexiteit en daarmee ook tot meer administratieve lasten kunnen leiden.

7. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Het onderhavige wetsvoorstel strekt tot uitwerking van het Side-by-Side pakket in de WMB 2024. De WMB 2024 is zowel gebaseerd op de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing als de OESO-modelregels en het OESO-commentaar. Het Side-by-Side pakket bevat de meeste recente internationale afspraken over de wereldwijde minimumbelasting. Voor deze afspraken geldt dat er slechts zeer beperkte nationale beleidsruimte bestaat. Het onderhavige wetsvoorstel is voorgelegd aan het adviescollege toetsing regeldruk (ATR). De ATR heeft dit wetsvoorstel niet geselecteerd voor een formeel advies.

8. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

Het onderhavige wetsvoorstel is door de belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Uit deze uitvoeringstoets volgt dat de noodzakelijke systeemaanpassingen tijdig kunnen worden gerealiseerd. Het onderhavige voorstel zorgt volgens de uitvoeringstoets voor meer complexiteit in de handhaving. Invoering is met terugwerkende kracht mogelijk per 31 december 2025 en 1 januari 2026.

9. Advies en consultatie

9.1 Consultatieproces

De inspraak op (de inhoud van) dit wetsvoorstel vond plaats in meerdere fasen. Allereerst heeft het ministerie van Financiën op 31 maart 2026 een belangstellendenbijeenkomst georganiseerd over de wereldwijde minimumbelasting. Voor deze bijeenkomst zijn vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, belangenorganisaties, overheidsinstanties en de wetenschap uitgenodigd om te reflecteren op de WMB 2024, mede in het licht van het Side-by-Side-pakket. De bijeenkomst was ingedeeld in drie thema's: verkenning, vereenvoudiging en vooruitblik. Daarbij zijn onder meer de uitgangspunten van de wereldwijde minimumbelasting, de achtergrond en inhoud van het Side-by-Side-pakket, de concurrentiepositie van Nederland en de EU, verdere vereenvoudiging van de minimumbelastingregels, complianceverplichtingen en de behandeling van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen behandeld. Zowel voor als na de belangstellendenbijeenkomst zijn partijen in de gelegenheid gesteld om schriftelijke inbreng in te sturen. In navolging van de (schriftelijke inbreng op de) belangstellendenbijeenkomst hebben enkele partijen hun inbreng nader toegelicht in consultatiegesprekken. Vervolgens is een conceptversie van het onderhavige wetsvoorstel van 16 juni 2026 tot 14 juli 2026 in openbare internetconsultatie gegeven.¹⁹ Deze internetconsultatie was primair gericht op de technische uitwerking van de voorgestelde

¹⁹ <https://www.internetconsultatie.nl/veiligehavenregelswmb2024/b1>

wetswijzigingen, aanvullend op de belangstellendenbijeenkomst waar in brede zin is gereflecteerd op de wereldwijde minimumbelasting en het Side-by-Side-pakket. In totaal zijn vier reacties ontvangen op de internetconsultatie. De volgende respondenten hebben gereageerd en ingestemd met openbaarmaking van de reactie:

- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
- Aedes;
- Register Belastingadviseurs; en
- Een anonieme respondent.

In de volgende paragrafen wordt thematisch en op hoofdlijnen een samenvatting gegeven van de inbreng die in de verschillende consultatiefasen is ontvangen en worden deze van een reactie voorzien. In een aantal reacties op de internetconsultatie wordt gevraagd om in het wetsvoorstel specifieke technische aspecten, met name met betrekking tot de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel, nader uit te werken dan wel om het wetsvoorstel op bepaalde punten te verduidelijken. Het kabinet heeft alle inbreng beoordeeld en gewogen en heeft het wetsvoorstel naar aanleiding hiervan op diverse punten aangepast.

9.2 Vereenvoudiging en administratieve lasten

Uit de reacties blijkt dat, hoewel er steun is voor het vereenvoudigen van de WMB 2024 om de administratieve lasten te beperken, partijen zich afvragen of de nieuwe regels, waaronder de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veiligehavenregel, daadwerkelijk leidt tot vereenvoudiging. Tijdens de belangstellendenbijeenkomst is daarnaast gewezen op het ontbreken van uniformiteit bij de implementatie van de verschillende veiligehavenregels. Ook vragen partijen om verdere vereenvoudiging van de wereldwijde minimumbelasting-regels, maar ook om versimpeling van de compliance-aspecten. Verder wordt gevraagd om inzicht te geven in de administratieve lasten van de voorgestelde regels. Het kabinet merkt in dit kader op dat binnen het IF een programma voor verdere vereenvoudiging wordt voorgezet. In dat kader is er binnen het IF overeengekomen om de volgende onderwerpen te behandelen, waaronder: (i) het afronden van het lopende traject met betrekking tot de 'routine profits test' en de 'de minimis test', (ii) verdere vereenvoudiging van de wereldwijde minimumbelasting-regels, waarbij ook gekeken zal worden naar vermindering van de administratieve lasten voor multinationale groepen met activiteiten in jurisdicties die een binnenlandse bijheffing hebben ingevoerd, (iii) verdere administratieve richtsnoeren met betrekking tot technische punten in de wereldwijde minimumbelasting-regels en (iv) het onderzoeken van de integratie van de vereenvoudigde berekeningen van de 'Simplified ETR Safe Harbour' in de wereldwijde minimumbelasting-regels.²⁰

9.3 OESO Central Record en veiligehavenregels

Respondenten vragen welke rol de door de OESO bijgehouden zogenoemde Central Record speelt in verhouding tot de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veiligehavenregel en de uiteindelijk moederentiteit-veiligehavenregel. Voor beide veiligehavenregels gelden kwalitatieve en kwantitatieve criteria die als wettelijke vereisten zijn opgenomen in dit wetsvoorstel. Aan de hand

²⁰ Kamerstukken II 2025/2026, 25087, nr. 359, blz. 7.

van deze criteria beoordeelt het IF of sprake is van een zogenoemd kwalificerend binnenlands belastingstelsel en een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel. Indien het IF heeft bepaald dat een jurisdictie beschikt over een kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel, wordt dit vermeld in het zogeheten Central Record for Purposes of the Global Minimum Tax²¹. Dit geldt ook voor de uiteindelijkkemoederentiteit-veilig havenregel.

9.4 Terugwerkende kracht en vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel

Een van de respondenten vraagt naar de keuze om de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel toe te passen met terugwerkende kracht tot en met 31 december 2025 in relatie tot jurisdicties die deze vervroegde toepassing niet, niet tijdig of anders implementeren. Het Side-by-Side pakket stelt dat de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilig havenregel slechts met terugwerkende kracht kan worden toegepast tot en met 31 december 2025 in drie nader gespecificeerde situaties. Deze situaties waren ten onrechte niet opgenomen in het concept wetsvoorstel dat ter openbare internetconsultatie is voorgelegd. In dit wetsvoorstel zijn deze voorwaarden wel opgenomen.

9.5 Overige aspecten

Tijdens de belangstellendenbijeenkomst is aandacht gevraagd voor de concurrentiepositie van Nederland. Verder vragen enkele respondenten naar de toekomstige vormgeving van de Nederlandse fiscale stimuleringsregelingen, mede met het oog op de kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Ook wordt gevraagd of het mogelijk is om per jurisdictie een lijst bij te houden van kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. Een van de respondenten vraagt aandacht voor de positie van fiscaal transparante groepsentiteiten, meer specifiek joint ventures die kwalificeren als doorkijkentiteit, in relatie tot de tijdelijke kwalificerend landenrapport veilig havenregel. Deze respondent stelt – op basis van het OESO-commentaar – dat een separate joint venturegroep, waarbij de uiteindelijkkemoederentiteit een doorkijkentiteit is, ook een beroep kan doen op de tijdelijke kwalificerend landenrapport veilig havenregel. Verder wordt erop gewezen dat de zogenoemde DTL recapture rule onevenredig uitwerkt in relatie tot een bij een activa/passiva transactie ontstane goodwill. In de schriftelijke inbreng wordt de vraag opgeroepen of het niet tijd is om de nationale winstbelastingen meer in lijn te brengen met de regels rondom de wereldwijde minimumbelasting dan wel worden alternatieven voor de wereldwijde minimumbelasting gepresenteerd. Ook is specifieke aandacht gevraagd voor (de offshore sector in) de zeescheepvaartindustrie, waarbij ook aandacht is gevraagd voor enkele onduidelijkheden in de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting-regels op de scheepvaartondernemingen. Omdat deze inbreng niet ziet op de inhoud van dit wetsvoorstel, heeft deze inbreng niet geleid tot aanpassingen van dit wetsvoorstel.

9.6 Raad voor de rechtspraak

Voor dit wetsvoorstel is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad heeft geen inhoudelijke opmerkingen. De Raad merkt op dat – voor zover de Raad dat kan nagaan – er op dit moment nog geen zaken bij de belastingrechtspraak zijn ingestroomd over de WMB 2024. De Raad verwacht dat, mochten er zaken instromen als gevolg van de voorgestelde wijzigingen in dit

²¹ <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html>.

wetsvoorstel, dat die zaken (zeer) complex van aard zullen zijn. De Raad concludeert evenwel dat, vanwege het ingeschatte (zeer) geringe aantal zaken, dit wetsvoorstel niet leidt tot substantiële werklastgevolgen voor de Rechtspraak.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

CONCEPT advies RVS



Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2027)

VOORSTEL VAN WET

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

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het in het kader van het fiscale beleid voor het jaar 2026 wenselijk is in een aantal belastingwetten en enige andere wetten wijzigingen aan te brengen;

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

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 4.12a wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de tekst wordt de aanduiding "1." geplaatst en in die tekst wordt "volzin" vervangen door "zin".
2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:
 2. Het eerste lid is niet van toepassing op fictief reguliere voordelen als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f.

B.

Artikel 7.6 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "de binnenlandse belastingplicht in (...) genomen" vervangen door een dubbele punt en aan dat lid worden twee onderdelen toegevoegd, luidende:
 - a. de binnenlandse belastingplicht in Nederland is geëindigd, indien bij de beëindiging van de binnenlandse belastingplicht van de belastingplichtige vervreemdingsvoordelen in aanmerking zijn genomen;

b. de buitenlandse belastingplicht ontstaat, indien het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht het gevolg is van een verplaatsing van de werkelijke leiding van een in het buitenland gevestigde vennootschap naar Nederland.

2. In het tweede lid wordt na "eerste lid" ingevoegd ", onderdeel a,".

3. Het derde lid komt te luiden:

3. Het eerste lid, onderdeel b, is niet van toepassing indien de belastingplichtige voordien ten aanzien van een aanmerkelijk belang in de vennootschap, bedoeld in dat onderdeel, buitenlands belastingplichtig is geweest.

4. Het vierde lid komt te luiden:

4. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld:

a. inzake de verkrijgingsprijs indien artikel 25 of 26 van de Invorderingswet 1990 is toegepast;

b. inzake de verkrijgingsprijs van de aandelen of winstbewijzen die zijn verkregen van een natuurlijk persoon bij wie ter zake van die vervreemding te conserveren inkomen is genoten, indien artikel 25 of 26 van de Invorderingswet 1990 is toegepast;

c. inzake de verkrijgingsprijs voor de gevallen, bedoeld in het derde lid;

d. met betrekking tot het verminderen van de belastingaanslag bij vaststelling waarvan artikel 7.5, zevende lid, is toegepast, in geval van hervestiging van de vennootschap in Nederland voordat die belastingaanslag volledig is voldaan.

Artikel II

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 32bb, negende lid, wordt "artikel 32ba, eerste lid" vervangen door "de artikelen 32ba, eerste lid, of 32bc, eerste lid".

B.

Onder vernummering van artikel 32bc, vijfde en zesde lid, tot zevende en achtste lid worden twee leden ingevoegd, luidende:

5. Indien wegens onderhoud of reparatie van een ook voor privédoeleinden aan een werknemer ter beschikking gestelde auto een vervangende auto aan die werknemer ter beschikking wordt gesteld, is het eerste lid gedurende ten hoogste veertien kalenderdagen per periode van onderhoud of reparatie niet van toepassing op de vervangende auto.

6. Het eerste lid is niet van toepassing op een voor rijonderricht in de zin van de Wet rijonderricht motorrijtuigen 1993 gebruikte auto met handgeschakelde transmissie. Onder een auto met handgeschakelde transmissie wordt verstaan een auto met een koppeling die door de bestuurder wordt bediend om weg te rijden, te stoppen en te schakelen.

Artikel III

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Aan artikel 6b, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, wordt toegevoegd "waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd".

B.

Artikel 14, vierde lid, derde zin, en negende lid, vervalt.

C.

Artikel 14a wordt als volgt gewijzigd:

1. Het zesde lid, derde zin, vervalt.
2. Het negende lid vervalt, onder vernummering van het tiende en elfde lid tot negende en tiende lid.
3. In het tiende lid (nieuw) wordt "tiende lid" vervangen door "negende lid".

Artikel IV

In de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt na artikel 10a een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 10b

1. Aan een natuurlijk persoon die in Nederland woonachtig is of een lichaam dat in Nederland gevestigd is en die, onderscheidenlijk dat, rechtstreeks of door middel van certificaten, gerechtigd is tot de voordelen van aandelen in of winstbewijzen van een buitenlandse beleggingsinstelling wordt op zijn verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking een teruggaaf verleend van de ten laste van deze buitenlandse beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting. De teruggaaf wordt berekend overeenkomstig het tweede lid of, indien de natuurlijk persoon of het lichaam daarvoor kiest, overeenkomstig het derde lid.

2. De teruggaaf van dividendbelasting wordt berekend volgens de formule:

$$T = B \times C \times D,$$

waarin

T voorstelt: de teruggaaf van dividendbelasting;

B voorstelt: de door de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst waartoe de natuurlijk persoon die in Nederland woonachtig is dan wel het lichaam dat in Nederland gevestigd is rechtstreeks of door middel van certificaten is gerechtigd ten opzichte van de totale door de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst;

C voorstelt: de totale door de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst ten opzichte van de door de buitenlandse beleggingsinstelling in dat boekjaar genoten opbrengst, waarbij de in dat boekjaar ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting bij die uitgekeerde winst mag worden opgeteld voor zover daarvoor bij die buitenlandse beleggingsinstelling geen recht op enigerlei tegemoetkoming bestaat, met dien verstande dat de uitkomst niet hoger wordt gesteld dan 1;

D voorstelt: de dividendbelasting die in het boekjaar ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling is ingehouden en voor zover die buitenlandse beleggingsinstelling geen recht heeft op enigerlei tegemoetkoming.

3. Indien de natuurlijk persoon of het lichaam aannemelijk maakt dat de Nederlandse belasting die bij hem in economische zin drukt op de opbrengst waarop ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling dividendbelasting is ingehouden meer bedraagt dan het geval zou zijn geweest indien deze opbrengst, onder overigens gelijke omstandigheden, zou zijn ontvangen en aan hem zou zijn door-uitgekeerd door een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, wordt de teruggaaf van dividendbelasting gesteld op dat meerdere. De teruggaaf bedraagt ten hoogste het bedrag van de dividendbelasting die ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling is ingehouden voor zover die buitenlandse beleggingsinstelling geen recht heeft op enigerlei tegemoetkoming ten aanzien van die dividendbelasting.

4. In afwijking van het tweede lid:

a. bedraagt de teruggaaf aan een lichaam als bedoeld in het eerste lid ten hoogste het bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting van dat lichaam over het boekjaar waarin het boekjaar van de buitenlandse beleggingsinstelling waarin deze winst uitkeert eindigt; en

b. wordt voor zover ten aanzien van een boekjaar ingevolge onderdeel a geen teruggaaf wordt verleend deze niet verleende teruggaaf gezamenlijk met de voortgewentelde teruggaafbedragen ten aanzien van voorgaande jaren, voortgewenteld naar het volgende boekjaar en in dat boekjaar teruggegeven voor zover de teruggaaf in dat boekjaar niet beperkt wordt door onderdeel a.

5. Het eerste lid is slechts van toepassing indien die natuurlijk persoon of dat lichaam aannemelijk maakt dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de door de buitenlandse beleggingsinstelling uitgekeerde winst, bedoeld in het tweede lid. Voor de toepassing van dit lid is artikel 4, zevende en achtste lid, van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat daarbij wordt gelezen voor:

a. opbrengst: de door de buitenlandse beleggingsinstelling uitgekeerde winst;

b. opbrengstgerechtigde: de natuurlijk persoon die of het lichaam dat gerechtigd is tot de door de buitenlandse beleggingsinstelling uitgekeerde winst.

6. Het eerste lid is niet van toepassing met betrekking tot een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

7. Indien de natuurlijk persoon of het lichaam daarvoor kiest, wordt de teruggaaf berekend alsof een subfonds een buitenlandse beleggingsinstelling is.

8. Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

buitenlandse beleggingsinstelling: een niet in Nederland gevestigd lichaam welker doel en feitelijke werkzaamheid bestaat in het beleggen van vermogen;

subfonds: een administratief afgescheiden gedeelte van het vermogen van een buitenlandse beleggingsinstelling waarvoor een separaat beleggingsbeleid wordt gevoerd en waarin specifiek voor dat gedeelte ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen onder specifiek voor dat gedeelte geldende voorwaarden.

9. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van dit artikel.

Artikel V

De Wet milieubeheer wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 16c.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na "9, tweede en derde lid," ingevoegd "10bis, vierde lid,".

2. Het derde lid komt te luiden:

3. Het is voorts verboden in strijd te handelen met de volgende bepalingen:

a. artikel 10, achtste lid, van Uitvoeringsverordening (EU) 2024/3210 van de Commissie van 18 december 2024 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft het CBAM-register;

b. de artikelen 2, eerste lid, 20, eerste lid, 21, vierde, vijfde en zevende lid, en 23, vierde, vijfde en zevende lid, van Uitvoeringsverordening (EU) 2025/486 van de Commissie van 17 maart 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de voorwaarden en procedures in verband met de status van toegelaten CBAM-aangever;

c. de artikelen 4, eerste tot en met derde lid, 7, 8 en 10 van Uitvoeringsverordening (EU) 2025/2210 van de Commissie van 31 oktober 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad voor goederen en veredelingsproducten die naar het continentaal plat of de exclusieve economische zone van lidstaten worden gebracht.

B.

In artikel 16c.4, eerste lid, wordt "Algemene Douanewet" vervangen door "Algemene douanewet".

C.

Na artikel 16c.4 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 16c.4a

1. De inspecteur of ontvanger, bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, informeert het bestuur van de emissieautoriteit op haar verzoek ten behoeve van de beoordeling of een aanvrager voor de status van toegelaten CBAM-aangever als bedoeld in artikel 5, eerste lid, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens voldoet aan het criterium, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, van die verordening, of ten aanzien van die aanvrager of de daarmee verbonden natuurlijke personen op wie die beoordeling betrekking heeft, in de vijf, onderscheidenlijk drie, jaar voorafgaand aan de aanvraag een vergrijpboete is opgelegd wegens overtreding van een belastingwet als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

2. Het bestuur van de emissieautoriteit verstrekt ten behoeve van het verzoek uitsluitend de gegevens die noodzakelijk zijn om de aanvrager en de daarmee verbonden natuurlijke personen op wie die beoordeling betrekking heeft te identificeren en om het verzoek te kunnen beoordelen.

3. Indien uit de informatie, bedoeld in het eerste lid, blijkt dat een of meer vergrijpboetes zijn opgelegd, verstrekt de inspecteur, onderscheidenlijk de ontvanger, het bestuur van de emissieautoriteit per vergrijpboete de volgende gegevens en inlichtingen:

- a. degene aan wie de vergrijpboete is opgelegd;
- b. het belastingmiddel;
- c. het tijdvak of jaar;
- d. de wettelijke grondslag;
- e. de hoogte;
- f. de mate van verwijtbaarheid;
- g. de onherroepelijkheid.

D.

Artikel 18.16f wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het eerste lid wordt een zin toegevoegd, luidende: De boete kan worden verlaagd in overeenstemming met artikel 26, lid 1bis, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

2. Aan het tweede lid wordt een zin toegevoegd, luidende: De boete kan worden verlaagd in overeenstemming met artikel 26, lid 2bis, tweede alinea, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

Artikel VI

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A.

De in artikel 22, eerste lid, onderdeel m, opgenomen begripsomschrijving van "EVOA" komt te luiden: Verordening (EU) 2024/1157 van het Europees Parlement en de Raad van 11 april 2024 betreffende de overbrenging van afvalstoffen, tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 1257/2013 en (EU) 2020/1056 en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 1013/2006;.

B.

In artikel 24, onderdeel b, wordt "artikel 2, vijftiende lid, van de EVOA," vervangen door "artikel 3, eerste alinea, punt 6, van de EVOA,".

C.

In artikel 25a, tweede lid, wordt "artikel 16, onderdeel e, EVOA," vervangen door "artikel 16, zesde lid, van de EVOA,".

D.

In artikel 26, onderdeel c, wordt "artikel 16, onderdeel e, van de EVOA," vervangen door "artikel 16, zesde lid, van de EVOA,".

E.

Aan hoofdstuk IV, afdeling 8, wordt een artikel toegevoegd, luidende:

Artikel 31b

De afdelingen 1 tot en met 3 zoals die luiden onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van inwerkingtreding van artikel I, onderdelen A tot en met D, van Overige fiscale maatregelen 2027, blijven van toepassing bij het vaststellen van de belastingplicht voor de afvalstoffenbelasting op grond van artikel 23, eerste lid, onderdeel c, voor een overbrenging waarop Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen op grond van artikel 85, derde lid, van de EVOA van toepassing blijft.

F.

In artikel 71v, tweede lid, wordt "de rechtspersoon of natuurlijke persoon" vervangen door "eenieder".

G.

Aan artikel 72, onderdeel g, wordt toegevoegd "of ingevolge het vliegplan, bedoeld in artikel 5.9, eerste lid, van de Wet luchtvaart, indien geen vervoersovereenkomst is afgesloten".

Artikel VII

De Algemene douanewet wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 1:1, eerste lid, onderdeel a, wordt na "het Douanewetboek van de Unie" ingevoegd "en het nieuwe Douanewetboek van de Unie" en wordt "de krachtens dat wetboek" vervangen door "alsmede de krachtens die wetboeken".

B.

Artikel 1:3 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In de aanhef wordt na "begripsbepalingen van" ingevoegd "het nieuwe Douanewetboek van de Unie," en wordt "dat wetboek" vervangen door "laatstgenoemd wetboek".

b. Voor onderdeel a wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

0a. nieuwe Douanewetboek van de Unie: Verordening (EU) 2026/[XXXX] van het Europees Parlement en de Raad van [XX] september 2026 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, tot oprichting van de douaneautoriteit van de Europese Unie en tot intrekking van Verordening (EU) nr. 952/2013;.

2. In het zevende lid wordt na "Indien in" ingevoegd "het nieuwe Douanewetboek van de Unie,".

C.

Aan paragraaf 1.2.3 wordt een artikel toegevoegd, luidende:

Artikel 1:19a

Indien op grond van het nieuwe Douanewetboek van de Unie is bepaald dat diensten door de douaneautoriteiten worden verleend en dat hiervoor vergoedingen in rekening worden gebracht, heft de inspecteur deze vergoedingen overeenkomstig hetgeen dienaangaande bij of krachtens dat wetboek is bepaald.

D.

Aan artikel 7:6, tweede lid, onderdeel c, wordt toegevoegd "en vergoedingen".

E.

In artikel 12:1 wordt "de Gedelegeerde Verordening Douanewetboek van de Unie of de Uitvoeringsverordening Douanewetboek van de Unie" vervangen door "het nieuwe Douanewetboek van de Unie of krachtens die wetboeken vastgestelde gedelegeerde handelingen als bedoeld in artikel 290 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie of uitvoeringshandelingen als bedoeld in artikel 291 van dat verdrag".

Artikel VIII

In de Wet inkomstenbelasting BES wordt in artikel 25, tweede lid, derde zin, "volzin" vervangen door "zin" en komt in dat lid de vierde zin te luiden: Voor de toepassing van de derde zin wordt het aantal inwoners gesteld op de inwonersaantallen op 1 januari van het jaar voorafgaand aan het kalenderjaar, bedoeld in de tweede zin, zoals vastgesteld door het Centraal Bureau voor de Statistiek.

Artikel IX

Het in artikel IV, onderdeel C van het Belastingplan 2026 opgenomen artikel 39j komt te luiden:

Artikel 39j

Artikel 32bc is tot en met 31 december 2030 niet van toepassing met betrekking tot een auto die door de inhoudingsplichtige:

- a. vóór 1 januari 2027 voor het eerst aan een of meer van zijn werknemers ter beschikking is gesteld; of
- b. in het kalenderjaar voor niet meer dan één periode ook voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld aan zijn werknemer of werknemers, waarbij die periode niet meer dan zeven aaneengesloten dagen duurt.

Artikel X

Artikel 2:10, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht is niet van toepassing op de volgende berichten die de inspecteur, bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, elektronisch verzendt:

- a. de uitnodiging tot het doen van aangifte inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;
- b. de aanslag inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in artikel 11 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;
- c. de voorlopige aanslag inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in de artikelen 13 en 14 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Artikel XI

Artikel X vervalt met ingang van 1 januari 2028.

Artikel XII

Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat artikel 2:13, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht niet van toepassing is op in die regeling aangewezen berichten aan de Dienst Toeslagen, bedoeld in artikel 11, tweede lid, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, voor een in die regeling bepaalde periode.

Artikel XIII

Artikel XII vervalt met ingang van 1 januari 2030.

Artikel XIV

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met dien verstande dat artikel VI, onderdeel A, terugwerkt tot en met 1 januari 2025.
2. In afwijking van het eerste lid treedt artikel VII in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. In dat besluit kan worden bepaald dat artikel VII, onderdelen A tot en met D, terugwerkt tot en met een in dat besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.
3. In afwijking van het eerste lid treedt artikel VIII in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2027, 00:00 uur, en in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2027, 05:00 uur.

Artikel XV

Deze wet wordt aangehaald als: Overige fiscale maatregelen 2027.

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

Gegeven

De Staatssecretaris van Financiën,

CONCEPT advies RVS

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2027)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	12
1.	Inleiding	12
2.	Algemene toelichting maatregelen.....	13
2.1	Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting	13
2.2	Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's	17
2.3	Verduidelijking begrip publieke middelen in onderwijs- en onderzoeksvrijstelling	21
2.4	Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit.....	22
2.5	Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen	23
2.6	Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens	26
2.7	Aanpassing verwijzing naar verordening overbrenging van afvalstoffen	29
2.8	Verduidelijking in de CO ₂ -heffing glastuinbouw	30
2.9	Aanpassing definitie eindbestemming passagier.....	31
2.10	Uitvoering nieuwe Douanewetboek van de Unie	32
2.11	Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden	34
2.12	Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen	34
2.13	Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer.....	35
3.	Budgettaire aspecten.....	37
4.	Grenseffecten	37
5.	EU-aspecten	37
6.	Gegevensbescherming	38
7.	Doenvermogen	39
8.	Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven.....	44
9.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen	47
10.	Advies en consultatie.....	48
II.	ARTIKELSGWIJZE TOELICHTING	51

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud van deze wetgeving. In lijn met eerdere jaren bevat het pakket Belastingplan 2027 een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen (OFM 2027). De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen gevolgen voor het budgettaire beeld. Het is wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2027 in werking treden, zoals blijkt uit de toelichting per maatregel hieronder.

Dit wetsvoorstel bevat de volgende wijzigingen:

- Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting;
- Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's;
- Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit;
- Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen;
- Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens;
- Aanpassing definitie eindbestemming passagier;
- Uitvoering nieuwe Douanewetboek van de Unie;
- Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden;
- Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen; en
- Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer.

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving¹ en aanwijzing 6.4² uit de aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van thematische samenhang, omdat alle wijzigingen aanpassingen in bestaande wetgeving betreffen die veelal beperkt beleidsmatig en meer technisch van aard zijn. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat één van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Comptabiliteitswet artikel 3.1

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin de toelichting op voornoemde beleidskeuzes

¹ Kamerstukken I 2010/11, 32500-VI, M.

² Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl)

van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2027.

2. Algemene toelichting maatregelen

In deze paragraaf is een algemene toelichting per maatregel opgenomen. Voor enkel technische wijzigingen is geen toelichting opgenomen. De toelichting op enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

2.1 Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting

Met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting worden twee maatregelen voorgesteld die hierna worden toegelicht. Met de eerste maatregel wordt voorgesteld om de samenloop van de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang en een fictief regulier voordeel wettelijk uit te sluiten om onbedoeld gebruik te voorkomen. Met de tweede maatregel wordt voorgesteld om in het geval van buitenlandse belastingplicht bij zetelverplaatsing naar Nederland van een vennootschap waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden de verkrijgingsprijs vast te stellen op de waarde in het economische verkeer.

Uitsluiten samenloop faciliteit voor vererfd aanmerkelijk belang en een fictief regulier voordeel

Met ingang van 1 januari 2023 is de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap in werking getreden. Daarmee is geregeld dat aandeelhouders met een aanmerkelijk belang in beginsel inkomstenbelasting in box 2 betalen over leningen die zij zijn aangegaan bij hun vennootschap voor zover die leningen in totaal hoger zijn dan € 500.000 (het maximumbedrag zoals dat geldt in 2026). Het bedrag dat uitgaat boven de € 500.000 wordt bij de belastingplichtige in aanmerking genomen als een zogenoemd fictief regulier voordeel. Als in een jaar een fictief regulier voordeel in aanmerking is genomen, wordt het voornoemde maximumbedrag met dat bedrag verhoogd. Zo wordt gewaarborgd dat over hetzelfde bovenmatige deel van de lening één keer belasting wordt geheven. Met deze wetgeving is beoogd om bovenmatig lenen bij de eigen vennootschap te ontmoedigen aangezien dit kan leiden tot uitstel of zelfs afstel van belastingheffing.

Voorgesteld wordt de samenloop te regelen tussen het fictief regulier voordeel en de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang. Meer specifiek wordt voorgesteld het fictief regulier voordeel uit te sluiten van toepassing van deze faciliteit. Dit sluit aan bij het doel van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap en de faciliteit, voorkomt dat de faciliteit kan worden gebruikt in situaties waarvoor deze niet is bedoeld en voorkomt mogelijke dubbele belasting.

Op grond van de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang worden, onder voorwaarden, reguliere voordelen die binnen 24 maanden na het overlijden van de erflater worden verkregen niet in de heffing betrokken. Daar staat tegenover dat de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang met hetzelfde bedrag wordt verlaagd, waardoor op een later moment (bijvoorbeeld bij vervreemding) alsnog over dit bedrag geheven wordt. Het doel van deze faciliteit is dat een

belastingplichtige ingeval hij aandelen of winstbewijzen erft die tot een aanmerkelijk belang behoren, de verschuldigde inkomsten- en erfbelasting bij overlijden van de erflater kan betalen met een winstuitkering uit de vennootschap waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft, zonder dat over deze winstuitkering direct inkomstenbelasting is verschuldigd. De inhouding van dividendbelasting kan onder bepaalde voorwaarden achterwege blijven.

Het komt bijvoorbeeld voor dat één of meerdere erfgenamen van een erflater een aanmerkelijk belang in een besloten vennootschap (bv) en een schuld aan die bv verkrijgen krachtens erfrecht. Ook zou een erfgenaam binnen 24 maanden na het overlijden van de erflater een schuld bij de bv kunnen aangaan. Bij de erfgenamen tellen deze schulden mee bij de bepaling van het bovenmatig deel van de schuld per einde kalenderjaar en zal ten aanzien van deze schulden een fictief regulier voordeel in aanmerking worden genomen. Het is niet wenselijk dat de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang op deze fictieve voordelen kan worden toegepast.

Met de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap is beoogd om lenen bij de eigen vennootschap te ontmoedigen. Het past bij de doelstelling van die wetgeving om het fictief regulier voordeel niet in aanmerking te laten komen voor uitgestelde heffing op basis van de genoemde faciliteit. Daarbij past het niet om bovenmatige schulden bij de eigen vennootschap te gebruiken – in afwijking van de Wet excessief lenen – zonder belastingheffing in box 2 voor de voldoening van de verschuldigde inkomsten- en erfbelasting bij de erflater. Het ligt veel meer voor de hand om daarvoor een daadwerkelijke winstuitkering te doen. Daarnaast werkt de toepassing van deze faciliteit in de situatie van een bovenmatige schuld voor de belastingplichtige ongunstig uit, omdat dan in de toekomst sprake kan zijn van dubbele heffing. Toepassing van de faciliteit leidt ertoe dat niet direct heffing plaatsvindt over het fictief reguliere voordeel. Als de faciliteit is toegepast, wordt tevens de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang verlaagd. Bij verkoop van aanmerkelijkbelangaandelen in de toekomst moet de belastingplichtige dan over een grotere vervreemdingswinst belasting betalen in box 2 dan dat het geval is als de verkrijgingsprijs ongewijzigd zou zijn gebleven. Hierdoor wordt belastingheffing in de tijd naar de toekomst geschoven. Daarnaast vindt, anders dan ingeval de belastingplichtige de verschuldigde belasting over het fictief regulier voordeel direct betaalt, geen verhoging van het maximumbedrag van € 500.000 plaats. Het gevolg daarvan is dat in het volgende jaar bij een ongewijzigde bovenmatige schuld aan de eigen vennootschap ook weer sprake is van een fictief regulier voordeel waarover box 2-heffing is verschuldigd.

Voorgesteld wordt om de samenloop van de faciliteit voor vererfd aanmerkelijk belang en een fictief regulier voordeel wettelijk uit te sluiten per 1 januari 2027. Hierdoor wordt duidelijk dat de belastingplichtige deze faciliteit niet kan gebruiken om heffing over het fictief regulier voordeel te voorkomen. Ook is vanaf dat moment geen sprake meer van bovengenoemde dubbele heffing.

Vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland

Als de werkelijke leiding van een vennootschap wordt verplaatst naar Nederland (zetelverplaatsing) dan ontstaat voor de in het buitenland woonachtige aanmerkelijkbelanghouder (belang van 5% of meer in die vennootschap) een buitenlandse belastingplicht voor de inkomstenbelasting. Dit leidt

ertoe dat over reguliere voordelen (zoals dividenden) en over vervreemdingsvoordelen (zoals winst bij verkoop van aandelen) in beginsel (nationaalrechtelijk) in Nederland inkomstenbelasting in box 2 (belastingheffing over het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang) is verschuldigd.³ Op het moment dat de buitenlandse belastingplicht ontstaat moet de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang worden vastgesteld. Onder de verkrijgingsprijs wordt verstaan de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met ten laste van de verkrijger gekomen kosten. Als vervreemdingsvoordelen moeten worden bepaald (bijvoorbeeld bij verkoop van de aandelen die tot het aanmerkelijk belang behoren) dan worden die gesteld op de overdrachtprijs (in de regel ten minste de waarde in het economische verkeer) verminderd met de verkrijgingsprijs. Een juiste vaststelling van de verkrijgingsprijs is dus van belang voor de belastingheffing in box 2. Nederland wil daarbij nationaalrechtelijk de waardeontwikkeling in de periode dat sprake is van een buitenlandse belastingplicht in Nederland voor het aanmerkelijk belang deze ook kunnen belasten. Dat sluit ook het beste aan bij de territoriale begrenzing van de bronnen van inkomen voor buitenlandse belastingplichtigen onder de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) waarvoor het uitgangspunt Nederlands inkomen is (situsbeginsel).⁴

De huidige wettekst leidt echter tot onduidelijkheid en mogelijk onwenselijke uitkomsten bij de vaststelling van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang bij het ontstaan van buitenlandse belastingplicht door zetelverplaatsing van een vennootschap naar Nederland. Op basis van de huidige (letterlijke) wettekst kan mogelijk het standpunt ingenomen worden dat de verkrijgingsprijs vastgesteld dient te worden op de (historische) tegenprestatie bij verkrijging van het aanmerkelijk belang.⁵ Dit leidt tot situaties waarbij de verkrijgingsprijs bij het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht door zetelverplaatsing wordt vastgesteld zonder rekening te houden met de waardeontwikkeling van het aanmerkelijk belang in het buitenland. De Nederlandse belastingheffing strekt zich dan ook uit tot de waardeontwikkeling van het aanmerkelijk belang die is ontstaan voordat er in Nederland belastingplicht gold voor het aanmerkelijk belang. Als de waarde in het economische verkeer van het aanmerkelijk belang op het moment van de zetelverplaatsing lager ligt dan de (historische) tegenprestatie bij verkrijging wordt een latent verlies geïmporteerd. Dit kan het geval zijn als tijdens de periode dat de vennootschap nog in het buitenland was gevestigd dividend is uitgekeerd of kapitaal is terugbetaald waarmee de winstreserves in die vennootschap zijn afgenomen en daardoor de waarde in het economische verkeer van de aandelen is afgenomen. Dit verlies kan vervolgens mogelijk worden gebruikt om belastingheffing te verminderen. Dit kan potentieel negatieve budgettaire gevolgen hebben. Het is met diezelfde (letterlijke) wetsuitleg denkbaar dat een nadelig resultaat voor de belastingplichtige wordt bereikt. Deze wetsuitleg zou namelijk betekenen dat als de waarde in het economische verkeer van de aandelen door een waardestijging hoger is dan de (historische) tegenprestatie bij verkrijging, de verkrijgingsprijs op deze lagere tegenprestatie moet worden vastgesteld. In dat geval kan Nederland nationaalrechtelijk een groter vervreemdingsvoordeel in aanmerking nemen dat (deels) niet in de periode dat sprake was van buitenlandse belastingplicht in Nederland is

³ Nederland heft op grond van de Wet IB 2001 (nationaalrechtelijk) over deze voordelen, maar in internationale situaties dient vanwege een eventueel belastingverdrag met de staat waarin de aanmerkelijkbelanghouder woont te worden bepaald of Nederland het heffingsrecht (volledig) kan effectueren.

⁴ Artikel 7.1 Wet IB 2001.

⁵ Artikelen 7.5 jo. 4.21 Wet IB 2001.

opgebouwd. Om deze ongewenste uitkomsten te voorkomen, wordt voorgesteld om bij (het tijdstip van) het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht door een zetelverplaatsing van een vennootschap naar Nederland voor het vaststellen van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang uit te gaan van de waarde in het economische verkeer van het aanmerkelijk belang op dat moment. Hierdoor wordt alleen een waardestijging of een waardedaling van de aandelen of winstbewijzen die tot een aanmerkelijk belang behoren die plaatsvindt na de zetelverplaatsing naar Nederland tot het inkomen uit box 2 gerekend.

Bovenstaande voorgestelde maatregel, die voorziet in een verhoging van de verkrijgingsprijs naar de waarde in het economische verkeer bij zetelverplaatsing naar Nederland, is niet van toepassing indien de belastingplichtige eerder ten aanzien van het aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtig is geweest. Voor situaties waarin voordien ten aanzien van een aanmerkelijk belang sprake is geweest van buitenlandse belastingplicht in Nederland, zullen nadere regels worden gesteld ingeval van hervestiging van de vennootschap in Nederland. Dan zal de verkrijgingsprijs in beginsel worden vastgesteld op de tegenprestatie bij verkrijging (in de regel de historische kostprijs). In een aantal situaties kan de verkrijgingsprijs bij het ontstaan van de nieuwe buitenlandse belastingplicht onder voorwaarden worden verhoogd, te denken valt dan aan bijvoorbeeld de volgende situaties:

- De belastingplichtige heeft eerder een betaling gedaan op de conserverende aanslag.
- De aandelen of winstbewijzen zijn in waarde aangegroeid boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs voor zover blijkt dat de belastingplichtige in verband met de zetelverplaatsing naar Nederland in het buitenland hierover een naar het inkomen geheven belasting heeft betaald die naar Nederlandse maatstaven redelijk is.
- De aandelen of winstbewijzen zijn in waarde aangegroeid boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs voor zover blijkt dat deze waardeaan groei is ontstaan in een periode dat de belastingplichtige ter zake van de aandelen of winstbewijzen in Nederland niet belastingplichtig was en deze waardeaan groei is nog niet begrepen in de vermeerdering van de verkrijgingsprijs.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel die ziet op het uitsluiten van de samenloop van de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang en een fictief regulier voordeel, regelt dat de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang niet kan worden toegepast op een fictief regulier voordeel bij excessief lenen. De maatregel voorkomt onbedoelde dubbele heffing en betreft een beperkte (technische) aanscherping van de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen.

De voorgestelde maatregel die ziet op de vaststelling van de verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland, regelt dat bij het ontstaan van buitenlandse belastingplicht de verkrijgingsprijs van een aanmerkelijk belang wordt bepaald op de waarde in het economische verkeer. Voor de situatie dat al eerder sprake was van buitenlandse belastingplicht ten aanzien van een aanmerkelijk belang worden in lagere regelgeving nader regels opgenomen. Deze voorgestelde maatregel voorkomt het ten onrechte betrekken in de Nederlandse belastingheffing van de waardeontwikkeling van een aanmerkelijk belang die is ontstaan in een periode waarvoor geen sprake was van een buitenlandse belastingplicht in Nederland. Dit zorgt voor een evenwichtige belastingheffing voor inkomen uit

aanmerkelijk belang in een vennootschap die aanvankelijk in het buitenland is gevestigd maar waarvan de zetel naar Nederland wordt verplaatst. Situaties van dubbele (niet-)heffing worden daarmee voorkomen.

De beide maatregelen zijn doeltreffend aangezien met de maatregelen de beoogde verbeteringen worden doorgevoerd. De maatregelen zijn ook doelmatig. Met de voorgestelde aanpassingen worden namelijk op de meest efficiënte wijze de beoogde doelen gerealiseerd, omdat het een technische verduidelijking om dubbele heffing te voorkomen en een beperkte aanpassing van de wijze waarop de verkrijgingsprijs bij het ontstaan van een buitenlandse belastingplicht betreft. Er is niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen

De Belastingdienst heeft bovengenoemde voorgestelde maatregelen beoordeeld met een uitvoeringstoets. Hieruit zijn geen specifieke aandachtspunten naar voren gekomen. De maatregelen zijn uitvoerbaar voor de Belastingdienst.

2.2 Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's

Ingevolge het BP 2026 treedt de zogenoemde pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's op 1 januari 2027 in werking. Deze heffing houdt in dat iedere werkgever⁶ een heffing van 12% verschuldigd is over de cataloguswaarde van een fossiele personenauto als deze auto ook voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld aan een of meer werknemers. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat de verschuldigdheid van deze pseudo-eindheffing is gekoppeld aan de fossiele personenauto en niet aan de werknemer. Voor deze regeling wordt ook woon-werkverkeer als gebruik voor privédoeleinden aangemerkt. Er geldt overgangsrecht als een werkgever de auto vóór 1 januari 2027 al ter beschikking heeft gesteld aan een of meer van zijn werknemers. In dat geval is de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's niet vanaf 1 januari 2027 verschuldigd, maar geldt er tot en met 16 september 2030 overgangsrecht.

Tijdens de behandeling van het BP 2026 is toegezegd het jaar 2026 te gebruiken om gesignaleerde knelpunten te onderzoeken en, indien wenselijk, de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's zodanig aan te passen dat daarmee deze knelpunten worden gemitigeerd. Met de volgende maatregelen stelt het kabinet voor om deze pseudo-eindheffing op een aantal punten aan te passen.

Vervangend vervoer bij onderhoud en reparatie

Ten eerste wordt voorgesteld de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's niet van toepassing te laten zijn als in een kalendermaand aan een werknemer tevens een vervangende auto ter beschikking wordt gesteld voor privédoeleinden vanwege onderhoud of reparatie van een ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde auto, voor zover deze periode maximaal veertien dagen duurt per periode van onderhoud of reparatie. Ook een bandenwissel of schadeherstel wordt in dit kader beschouwd als onderhoud of reparatie. Dit voorstel heeft als

⁶ Hiervan is sprake als de werkgever kwalificeert als inhoudingsplichtige conform de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964).

gevolg dat de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's niet van toepassing is op de vervangende fossiele personenauto, als een werknemer tijdelijk diens 'vaste' ter beschikking gestelde auto niet kan gebruiken vanwege onderhoud of reparatie. Vanwege de regel dat indien een fossiele personenauto een deel van een kalendermaand ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld, deze wordt geacht de gehele kalendermaand ook voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld, zou in deze situatie over die maand voor beide auto's de genoemde pseudo-eindheffing verschuldigd kunnen zijn. Dat wil het kabinet voorkomen. Het kabinet wil daarnaast ook voorkomen dat de genoemde pseudo-eindheffing van toepassing is als de vaste auto een nulemissieauto is die ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld en de vervangende auto een fossiele personenauto is. Bij de voorgestelde uitzondering voor vervangende auto's geldt als voorwaarde dat de periode van vervanging iedere keer niet langer duurt dan veertien dagen. Als deze termijn wordt overschreden, dan geldt de uitzondering niet meer voor de periode vanaf dag vijftien en kan de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's in die betreffende maand van toepassing zijn op de vervangende auto. Daarvan is alleen sprake als de vervangende auto een fossiele personenauto is die mede voor privédoeleinden (waaronder woon-werkverkeer) ter beschikking is gesteld. De termijn van veertien dagen geldt per onderhouds- of reparatieperiode. Als een auto meerdere keren in een kalenderjaar voor onderhoud of reparatie naar de garage moet, geldt voor elke onderhouds- of reparatieperiode de uitzondering voor de vervangende auto. Het kabinet acht, mede op aangeven van stakeholders, een termijn van veertien dagen ruim voldoende om voor de meeste auto's het onderhoud of de reparaties uit te voeren. De termijn van veertien dagen is gekozen omdat werkzaamheden aan (over het algemeen nieuwe) leaseauto's en andere zakelijke ter beschikking gestelde auto's gemiddeld binnen die periode kunnen worden uitgevoerd. Als de werkzaamheden meer tijd kosten, acht het kabinet het mogelijk om hierop te anticiperen door ofwel een vervangende nulemissieauto ter beschikking te stellen, ofwel de auto alleen zakelijk te gebruiken. Zo niet, dan is het ook een keuze om hier niet op te anticiperen en voor die kalendermaand de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's af te dragen. De pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's is in dat laatste geval verschuldigd vanaf de vijftiende dag dat de auto ter beschikking wordt gesteld en geldt dan voor de gehele kalendermaand waarin de vijftiende dag valt. Deze uitzondering geldt niet in de situatie dat de vaste auto niet ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld, terwijl de vervangende auto wel ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld. De uitzondering is namelijk niet bedoeld om een verruiming van het gebruik van de vervangende auto mogelijk te maken, maar heeft als uitgangspunt dat de vervangende auto op dezelfde wijze wordt gebruikt als de vaste auto.

Uitzondering voor lesauto's

Ten tweede wordt voorgesteld om auto's met handgeschakelde transmissie uit te zonderen van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's als de betreffende auto wordt gebruikt om rijles te geven. Onder een handgeschakelde auto wordt voor de toepassing van deze regeling, conform het Reglement rijbewijzen, een voertuig verstaan met een koppeling die de bestuurder moet bedienen om te rijden, te stoppen en te schakelen. Voertuigen zonder CO₂-uitstoot hebben doorgaans een automatische transmissie. Als een leerling uitsluitend les krijgt in een auto met automatische transmissie en slaagt voor het praktijkexamen, krijgt de leerling een rijbewijs met code 78. Hiermee mag alleen in een automaat worden gereden. Dit volgt uit de Europese Richtlijn

betreffende het rijbewijs.⁷ Het kabinet acht het momenteel ongewenst om via de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's het aanbieden van handgeschakelde lesauto's te ontmoedigen, omdat dit de rijvaardigheid van nieuwe automobilisten zou kunnen beperken.

Uitbreiden en aanpassen termijn overgangsrecht

Werkgevers zijn op grond van het in het BP 2026 opgenomen overgangsrecht nog geen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's verschuldigd over de waarde van fossiele personenauto's die ook voor privédoeleinden ter beschikking worden gesteld, als de betreffende werkgever deze vóór 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking heeft gesteld aan een of meer van zijn werknemers. Daarbij is geen onafgebroken terbeschikkingstelling vereist; het overgangsrecht blijft gelden bij tijdelijke onderbreking. Ingevolge het BP 2026 geldt het overgangsrecht tot en met 16 september 2030, waardoor werkgevers gerekend vanaf Prinsjesdag 2026 vijf jaar de tijd hebben voor de elektrificatie van hun wagenpark. Volgens belangenbehartigers leidt het einde van het overgangsrecht halverwege een (kalender)maand of jaar tot extra administratieve lasten. Daarom wordt voorgesteld om de looptijd van het overgangsrecht te verlengen tot en met 31 december 2030. In dat geval kan de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's pas na die datum ook van toepassing zijn op fossiele personenauto's die vóór 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking zijn gesteld.

De tweede aanpassing van het overgangsrecht ziet op tijdelijke terbeschikkingstelling. Als een werkgever bijvoorbeeld eenmaal per kalenderjaar een periode een fossiele personenauto huurt bij een verhuurbedrijf en deze ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt aan een of meer van zijn werknemers of als de werkgever eenmaal per kalenderjaar een periode een fossiele deelauto⁸ ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt aan een of meer van zijn werknemers, is het overgangsrecht van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's doorgaans niet van toepassing. Dat komt omdat dergelijke auto's meestal pas na 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking worden gesteld aan een werknemer door de betreffende werkgever. Het gevolg hiervan is dat de werkgever over de waarde van de huurauto direct vanaf 2027 de genoemde pseudo-eindheffing verschuldigd is. De verhuurbranche en de deelautobranche moeten hierdoor sneller elektrificeren dan andere sectoren. Daarom wordt voorgesteld het overgangsrecht ook op dit punt uit te breiden. Om directe inwerkingtreding van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's die nu al onderdeel uitmaken van de verhuurvloot van verhuurders te voorkomen wordt voorgesteld dat een werkgever gedurende het overgangsrecht per kalenderjaar voor één periode een fossiele personenauto ter beschikking kan stellen aan zijn werknemer of werknemers, zonder dat de werkgever de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's is verschuldigd over deze auto. Deze periode mag niet meer dan zeven aaneengesloten dagen duren. Op deze manier is de werkgever bij eenmalige en kortdurende huur binnen een kalenderjaar geen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's verschuldigd. Indien de betreffende auto binnen het kalenderjaar ook in andere periodes aan een of meer werknemers ter beschikking is gesteld, is het overgangsrecht niet van toepassing. Binnen de periode van zeven aaneengesloten dagen kan de auto ook aan meerdere werknemers ook voor privédoeleinden ter beschikking worden gesteld. De maximale

⁷ Artikel 5.1 van de Richtlijn 2006/126/EG.

⁸ Hiermee wordt in ieder geval bedoeld op een auto die door meerdere mensen wordt gedeeld via een georganiseerd systeem, zoals een online platform.

periode van zeven aaneengesloten dagen geldt per fossiele personenauto die ook voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld, per werkgever, per kalenderjaar. Als een werknemer bijvoorbeeld in april een fossiele huurauto voor een periode van vier aaneengesloten dagen ook voor privédoeleinden ter beschikking gesteld krijgt en vervolgens een andere werknemer in de maand juni dezelfde fossiele huurauto voor een periode van twee dagen ook voor privédoeleinden ter beschikking gesteld krijgt, dan geldt deze uitzondering niet. In dat geval zal de werkgever de genoemde pseudo-eindheffing moeten betalen over de maanden april en juni. Dat kan zich bijvoorbeeld voordoen als een werknemer met pech langs de snelweg staat en geen keuze heeft welke vervangende auto aan hem ter beschikking wordt gesteld. Het doel van deze uitzondering is om eenmalige verhuurperiodes buiten de heffing houden. Daarom geldt de uitzondering zoals gezegd helemaal niet als de fossiele personenauto meer dan zeven aaneengesloten dagen of meerdere periodes per kalenderjaar mede voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld. Dit is dus anders dan bij de voorgestelde structurele regeling voor vervangend vervoer, waarbij de uitzondering geldt steeds weer voor de eerste veertien dagen. Ten slotte wordt voorgesteld om deze uitzondering te laten vervallen op 31 december 2030. Met deze vormgeving van de uitzondering wordt beoogd dat de verhuur- en deelautobranche zich beheersbaar en geleidelijk kan voorbereiden op elektrificatie, zonder onevenredige toepassing van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's.

Anticumulatiebepaling

Met betrekking tot de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's, die met ingang van 1 januari 2027 wordt ingevoerd, wordt voorgesteld een anticumulatiebepaling in de wet op te nemen ter voorkoming van cumulatie van enerzijds deze pseudo-eindheffing en anderzijds de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen. Met de voorgestelde maatregel wordt voorkomen dat op een door de werkgever aan de werknemer toegekend voordeel zowel de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen alsook de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's van toepassing is. In dat geval wordt de omvang van de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen bepaald zonder dat voordeel mee te nemen. Zonder een dergelijke anticumulatiebepaling zou sprake zijn van dubbele heffing bij dezelfde (rechts)persoon over dezelfde belastinggrondslag, dus van zowel in juridische zin als in economische zin dubbele heffing. Om die reden is reeds een eenzelfde anticumulatiebepaling opgenomen met betrekking tot de samenloop van de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen en de pseudo-eindheffing ter zake van regelingen voor vervroegde uittreding.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Alle in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen met betrekking tot de pseudo-eindheffing fossiele auto's hebben geen budgettaire consequenties en worden meegenomen in de evaluatie van de pseudo-eindheffing voor fossiele auto's die drie jaar na inwerkingtreding zal plaatsvinden.

Uitvoeringsgevolgen

De Belastingdienst oordeelt dat deze maatregelen uitvoerbaar zijn per 1 januari 2027. De Belastingdienst benoemt dat de maatregelen aan de ene kant een positieve uitwerking hebben. Verwacht wordt namelijk dat door de vrijstelling voor lesauto's, tijdelijk vervangend vervoer en

incidenteel een auto ter beschikking stellen, leidt tot minder discussies en te behandelen bezwaren bij de Belastingdienst. Aan de andere kant leiden de uitzonderingen ook tot extra werk bij de Belastingdienst. Deze maatregelen leiden namelijk tot extra complexiteit in de regelgeving en ook nieuwe kaders en grenzen. De Belastingdienst verwacht dat de positieve en negatieve gevolgen van deze aanpassingen tegen elkaar wegvallen en daarom niet tot extra (of juist minder) personele inzet leiden.

2.3 Verduidelijking begrip publieke middelen in onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

In de vennootschapsbelasting bestaat – onder voorwaarden – een subjectieve vrijstelling voor lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90% of meer) onderwijs- en onderzoeksactiviteiten verrichten. Lichamen die niet aan het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend-criterium voldoen, maar wel aan de overige voorwaarden, kunnen de voordelen uit de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten in mindering brengen op de fiscale winst (objectvrijstelling). Een andere voorwaarde voor deze onderwijs- en onderzoeksvrijstelling is dat onderwijs, onderscheidenlijk dat onderzoek hoofdzakelijk wordt bekostigd uit publieke middelen. Met de voorgestelde maatregel wordt verduidelijkt dat geen sprake is van bekostiging uit publieke middelen indien sprake is van een contractuele tegenprestatie. Met de voorgestelde verduidelijking beoogt het kabinet geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de bestaande wet en de uitleg daarvan door het kabinet. Aanleiding voor deze verduidelijking is een procedure die momenteel wordt gevoerd omtrent de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling en signalen dat belanghebbenden met een beroep op deze uitspraak de (object)vrijstelling claimen voor commercieel onderwijs of onderzoek, terwijl deze vrijstelling hiervoor naar de mening van het kabinet niet is bedoeld.

In 2015 is de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen in werking getreden. Als gevolg van deze wet blijven verschillende publiekrechtelijke onderwijs- en onderzoeksinstellingen niet langer zonder meer buiten de vennootschapsbelastingplicht. In deze gevallen wordt echter – onder voorwaarden – niet wenselijk geacht dat vennootschapsbelasting wordt geheven. Derhalve is in de vennootschapsbelasting een brede onderwijs- en onderzoeksvrijstelling geïntroduceerd voor onder andere hoofdzakelijk met publieke middelen bekostigde onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Met de eis dat de activiteiten bekostigd worden uit, kort gezegd, publieke middelen is beoogd dat commercieel onderwijs van universiteiten en commercieel onderzoek van universiteiten en toegepaste onderzoeksinstellingen in beginsel buiten het toepassingsbereik van de vrijstelling vallen. Dit betekent dat commercieel onderwijs of commercieel onderzoek dat in opdracht van een publiekrechtelijke rechtspersoon of privaatrechtelijk overheidslichaam wordt uitgevoerd – en waarvoor dus een contractuele tegenprestatie wordt gevraagd – niet binnen de reikwijdte van de vrijstelling vallen. Met de voorgestelde maatregel wordt dit verduidelijkt.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

In de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in de vennootschapsbelasting wordt verduidelijkt dat geen sprake is van bekostiging uit publieke middelen indien voor het verschaffen van die publieke

middelen een tegenprestatie wordt gevraagd. Het kabinet is van mening dat door de voorgestelde maatregel de wettekst duidelijker uitdrukking geeft aan doel en strekking van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. Daarmee is deze maatregel doeltreffend en doelmatig. In een separate evaluatie van de hier voorgestelde maatregel is niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen

Er zijn geen gevolgen voor de uitvoering. De voorgestelde maatregel betreft een verduidelijking in lijn met de huidige uitvoeringspraktijk.

2.4 Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) kent faciliteiten waarmee – onder voorwaarden – belastingheffing als gevolg van een bedrijfsfusie of een splitsing (reorganisatiefaciliteiten) niet direct in aanmerking wordt genomen, maar wordt doorgeschoven. Deze faciliteiten gelden niet als de reorganisatie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De reorganisatie wordt, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt, geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing als deze niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen. In de wet is een bewijsvermoeden opgenomen dat de reorganisatie niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, indien een betrokken lichaam binnen drie jaar na de reorganisatie wordt vervreemd (verkocht) aan een niet-verbonden lichaam. Dit vermoeden kan worden weerlegd door de belastingplichtige. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat dit bewijsvermoeden in de splitsingsfaciliteit niet in overeenstemming is met de Fusierichtlijn.⁹ De inspecteur dient ten minste een begin van bewijs aan te leveren dat geen sprake is van zakelijke overwegingen of dat er aanwijzingen bestaan voor het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Daarom wordt voorgesteld om dit bewijsvermoeden te schrappen. Dit geldt eveneens voor het bewijsvermoeden in de bedrijfsfusiefaciliteit aangezien dit vermoeden vrijwel identiek is aan het vermoeden in de splitsingsfaciliteit. Het blijft mogelijk voor de inspecteur om het ontgaan of uitstellen van belastingheffing bij de bedrijfsfusie- en de splitsingsfaciliteit aan de orde te stellen en op grond daarvan de faciliteit te weigeren.

Een betrokken lichaam in de huidige regeling kan zekerheid vooraf krijgen over de vraag of een vervreemding binnen drie jaar na de reorganisatie is gericht op het ontgaan en uitstellen van belastingheffing. De inspecteur beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. Het geven van zekerheid vooraf wordt overbodig door het vervallen van de bewijsvermoedens. Daarom wordt tevens voorgesteld om de mogelijkheid tot het verkrijgen van zekerheid vooraf te laten vervallen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met het voorstel vervalt het onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit. Dit betekent dat de bewijslast naar de inspecteur verschuift in situaties dat een betrokken lichaam bij een bedrijfsfusie of splitsing binnen drie jaar na de reorganisatie wordt vervreemd aan een niet-verbonden lichaam. Het doel van deze maatregel is de strijdigheid met EU-recht wegnemen. Met

⁹ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:HR:2026:298.

de aanpassing wordt aan dit doel voldaan waardoor deze maatregel in zichzelf doeltreffend en doelmatig is. Verder heeft de voorgestelde maatregel geen budgettaire gevolgen en er zijn ook geen andere effecten voorzien. Er is niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen

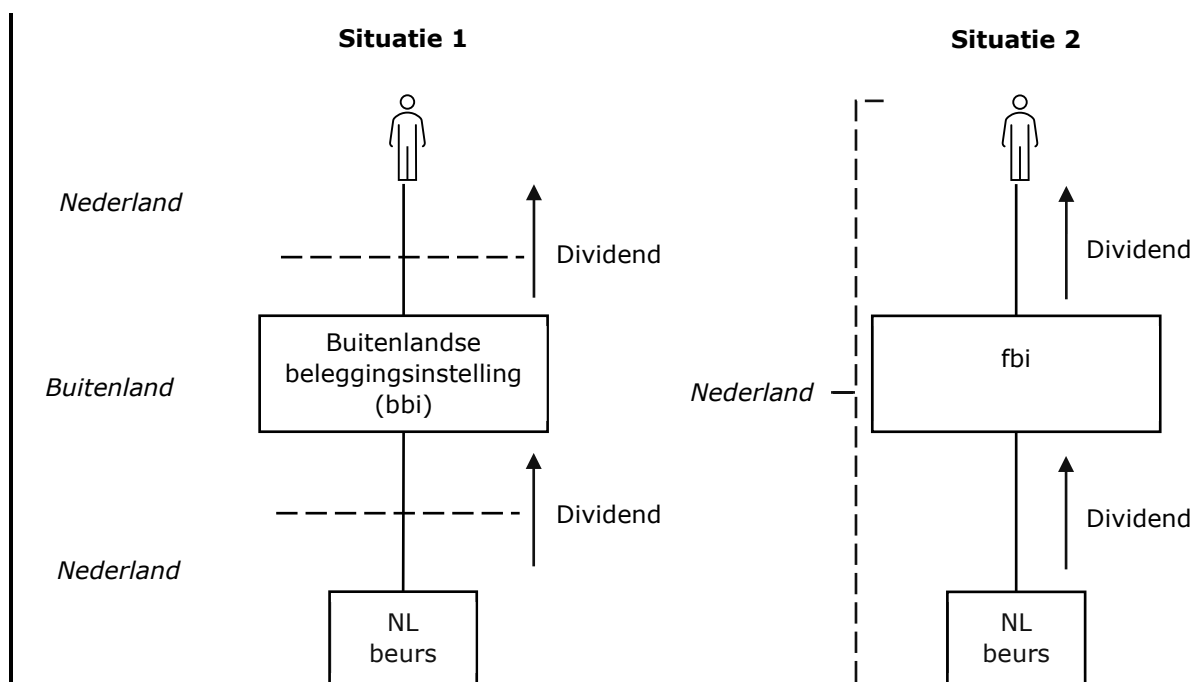
De voorgestelde maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar voor de Belastingdienst per 1 januari 2027.

2.5 Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Het kabinet stelt voor om in de dividendbelasting een teruggaafregeling op te nemen voor in Nederland woonachtige natuurlijk personen of gevestigde lichamen (Nederlandse achterliggers) die via een buitenlandse beleggingsinstelling (bbi) zijn gerechtigd tot Nederlandse dividenden. De aanleiding voor de voorgestelde teruggaafregeling is het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024 over de zogenoemde afdrachtvermindering.¹⁰ De afdrachtvermindering houdt in dat een fiscale beleggingsinstelling (fbi) een vermindering mag toepassen op de door haar af te dragen dividendbelasting wegens de ten laste van haar ingehouden dividendbelasting en buitenlandse bronheffing. In dit arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat Nederland in zijn verhouding met de Nederlandse achterliggers van een bbi, voor zover het Nederlandse dividenden betreft, op grond van het EU-recht een verplichting heeft. Deze verplichting houdt in dat Nederlandse dividenden die een bbi ontvangt en door-uitkeert aan Nederlandse achterliggers bij die Nederlandse achterliggers in economische zin niet zwaarder mogen worden belast dan Nederlandse dividenden die door een fbi aan haar Nederlandse achterliggers worden door-uitgekeerd. Voor zover Nederland deze Nederlandse dividenden bij Nederlandse achterliggers van een bbi in economische zin wel zwaarder belast dan bij Nederlandse achterliggers van een fbi, is dat volgens de Hoge Raad een economische dubbele belasting die Nederland op grond van het vrije verkeer van kapitaal ten opzichte van die Nederlandse achterliggers moet voorkomen. Hoewel Nederlandse achterliggers zich direct op dit arrest kunnen beroepen, is het kabinet van mening dat een wettelijke verankering van dit recht van Nederlandse achterliggers van een bbi duidelijkheid biedt aan de praktijk. Daarnaast biedt wettelijke verankering de mogelijkheid om de (berekening van de) teruggaaf voor Nederlandse achterliggers op een zo praktisch mogelijke manier vorm te geven. Met de in dit wetsvoorstel voorgestelde teruggaafregeling wordt dit bewerkstelligd. De situatie die onder de voorgestelde teruggaafregeling valt, kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 1

¹⁰ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176.



Situatie 1 betreft een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon die via een bbi in een Nederlandse beursvennootschap belegt. Situatie 2 betreft eveneens een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon maar een die via een fbi in een Nederlandse beursvennootschap belegt. In beide situaties wordt door de beursvennootschap (NL beurs) Nederlandse dividendbelasting ingehouden op een dividenduitkering van NL beurs (ten laste van de bbi respectievelijk de fbi). De fbi in situatie 2 is verplicht om haar winst binnen acht maanden na afloop van het jaar aan haar participanten uit te keren. De fbi moet op deze dividenduitkering eveneens Nederlandse dividendbelasting inhouden en afdragen. Ingevolge de in de dividendbelasting opgenomen afdrachtvermindering mag de fbi echter op de door haar af te dragen dividendbelasting een vermindering toepassen van de ten laste van de fbi door NL beurs ingehouden dividendbelasting. De bbi kan de afdrachtvermindering niet toepassen, omdat de bbi op een dividenduitkering aan haar participanten geen Nederlandse dividendbelasting inhoudt. Met de voorgestelde teruggaafregeling wordt verzekerd dat een Nederlandse achterligger die indirect – dat wil zeggen via een bbi – is gerechtigd tot ‘Nederlandse’ dividenden (situatie 1), kan verzoeken om een teruggaaf van de op de Nederlandse dividenden ten laste van de bbi ingehouden Nederlandse dividendbelasting. Daarmee wordt voorkomen dat deze ‘Nederlandse’ dividenden bij Nederlandse achterliggers van een bbi (situatie 1) in economische zin zwaarder worden belast dan Nederlandse dividenden bij Nederlandse achterliggers van een fbi (situatie 2).

Het kabinet heeft bij de vormgeving van de voorgestelde teruggaafregeling primair gekozen voor een bepaling met een formule, op basis waarvan het voor teruggaaf in aanmerking komende bedrag aan dividendbelasting kan worden berekend. Bij deze keuze heeft het kabinet de doelmogelijkheid van de voorgestelde regeling, de gevolgen voor burgers en bedrijfsleven en de uitvoering in de beoordeling betrokken. De voorgestelde formule is zo vormgegeven dat een Nederlandse achterligger die via een bbi belegt in Nederlandse aandelen in economische zin niet zwaarder, en in voorkomende gevallen mogelijk minder zwaar, wordt belast dan wanneer hij via een fbi in die Nederlandse aandelen had belegd. Hoewel de formule naar verwachting leidt tot een praktisch toepasbare teruggaafregeling en een passende teruggaaf, is voorzien in een alternatieve mogelijkheid om een teruggaaf te berekenen zonder toepassing van de formule. Als een Nederlandse achterligger aannemelijk maakt dat de Nederlandse belasting die bij hem in

economische zin drukt op het via een bbi genoten Nederlandse dividend meer bedraagt dan wanneer dit dividend via een fbi was genoten, bedraagt de teruggaaf dat meerdere. Hiermee waarborgt de voorgestelde teruggaafregeling dat een zwaardere Nederlandse belasting bij beleggen via een bbi ook ongedaan kan worden gemaakt als toepassing van de formule dat voor een Nederlandse achterligger van een bbi – in zijn specifieke situatie – onvoldoende zou doen. Deze alternatieve berekeningsmogelijkheid kan als zodanig worden gezien als een vangnet voor (onvoorziene) situaties waarin op grond van de formule minder recht op teruggaaf zou bestaan dan aan de hand van het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024. De teruggaaf voor in Nederland gevestigde lichamen is beperkt tot het bedrag verschuldigde vennootschapsbelasting. Daardoor wordt geen teruggaaf verleend aan een Nederlandse achterligger waarvoor ingeval van een belegging via een fbi een beperking zou gelden ten aanzien van de verrekening van dividendbelasting met de vennootschapsbelasting.

Voorgesteld wordt om de teruggaafregeling in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2027. Op grond van de voorgestelde maatregel kan derhalve worden verzocht om teruggaaf van vanaf 1 januari 2027 ten laste van een bbi ingehouden dividendbelasting. Eventuele teruggaafverzoeken met betrekking tot eerdere jaren kunnen worden gebaseerd op het EU-recht (zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad). Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat er op dit moment geen ervaring is met verzoeken aan de hand van het arrest van de Hoge Raad.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde teruggaafregeling heeft als doel Nederlandse achterliggers die van een bbi een door-uitkering van Nederlandse dividenden ontvangen economisch niet zwaarder te belasten dan Nederlandse achterliggers die van een fbi een door-uitkering van Nederlandse dividenden ontvangen. Dit doel wordt door de voorgestelde teruggaafregeling bereikt, waarmee de maatregel naar verwachting doeltreffend zal zijn. De maatregel geeft invulling aan een mogelijkheid die op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad reeds bestaat. Verder heeft de voorgestelde maatregel geen budgettaire gevolgen en er zijn ook geen andere effecten voorzien. De verhouding tussen het beoogde doel en de bijbehorende effecten is daarmee in balans, waardoor de maatregel doelmatig zal zijn. In een separate evaluatie van deze maatregel is niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen

In voorkomende gevallen kan reeds een beroep worden gedaan op het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024. Ondanks dat de maatregel in zoverre complexiteit verminderend werkt, doordat invulling en daarmee duidelijkheid wordt gegeven aan het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024 is niettemin sprake van complexe wetgeving. Controle van teruggaafverzoeken kan niet geautomatiseerd plaatsvinden. Dit is een tijdsintensief proces. Er zijn bij de Belastingdienst op dit moment geen signalen bekend van Nederlandse achterliggers in een bbi die zich op dit arrest beroepen. De verwachting is dat het aantal verzoeken beperkt zal zijn. De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde teruggaafregeling in de dividendbelasting zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Uit de uitvoeringstoets volgt dat de voorgestelde maatregel uitvoerbaar is per 1 januari 2027. De uitvoeringstoets van de Belastingdienst is bijgevoegd.

2.6 Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens

Vanaf 1 oktober 2023 is de Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie van kracht (de Verordening koolstofcorrectie aan de grens). In het Engels heet dit mechanisme het 'Carbon Border Adjustment Mechanism' (CBAM). Het CBAM heeft als doel om koolstoflekkage te voorkomen door een koolstofprijs te heffen op ingevoerde goederen uit landen van buiten de Europese Unie (EU), zodat Europese bedrijven eerlijker kunnen concurreren en derde landen worden gestimuleerd om vergelijkbare klimaatmaatregelen te treffen.

Tussen 1 oktober 2023 en 1 januari 2026 gold een overgangperiode waarin importeurs van CBAM-goederen (importeurs) of hun indirecte douanevertegenwoordigers verplicht een CBAM-rapportage per kwartaal aanleverden. Voor de uitvoering van het CBAM in Nederland gedurende de overgangperiode is de Wet van 4 oktober 2023 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens (Stb. 2023, 372) vastgesteld. Met ingang van 1 januari 2026 is het CBAM volledig operationeel. Importeurs moeten nu toegelaten CBAM-aangever zijn om CBAM-goederen te mogen importeren. Importeurs betalen bovendien een prijs voor de broeikasgassen die zijn uitgestoten bij de productie van de door hen ingevoerde CBAM-goederen. Voor de uitvoering van het CBAM in Nederland na de overgangperiode is de Wet van 17 december 2025 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens (Stb. 2025, 450) vastgesteld.

Aanvullende verbodsbepalingen in de Wet milieubeheer

Met de Wet van 17 december 2025 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens (Stb. 2025, 450) is een grondslag gecreëerd om bij ministeriële regeling te verbieden in strijd te handelen met voorschriften uit de Verordening koolstofcorrectie aan de grens of krachtens die verordening vastgestelde EU-rechtshandelingen. Door dergelijke verbodsbepalingen op te nemen in de ministeriële regeling kon toezicht en handhaving op de in de ministeriële regeling opgenomen Europese voorschriften mogelijk worden gemaakt. Deze grondslag was nodig, omdat toezicht en handhaving anders niet op tijd mogelijk kon worden gemaakt.

Naar aanleiding van het advies van de Raad van State bij het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de nadere operationalisering van het mechanisme voor een koolstofcorrectie aan de grens¹¹ heeft de regering toegezegd om het gebruik van de ministeriële regeling voor dit doeleinde zoveel mogelijk te beperken. Daarnaast is aangekondigd dat wanneer wel van deze grondslag gebruik wordt gemaakt zo spoedig mogelijk een wetsvoorstel zal worden voorbereid om de verbodsbepalingen uit de ministeriële regeling op het niveau van wet te verankeren. De regering doet deze toezegging gestand met het onderhavige wetsvoorstel, waarin wordt voorgesteld om alle in de ministeriële regeling opgenomen verbodsbepalingen in de Wet

¹¹ Kamerstukken II 2025/26, 36819, nr. 4.

milieubeheer op te nemen. Daarnaast heeft de regering in lijn met wat hierover eerder is aangekondigd overwogen of de grondslag zou kunnen komen te vervallen en geconcludeerd dat dit het geval is. Het wetsvoorstel bevat dus tevens het voorstel om de grondslag voor verbodsbepalingen in de ministeriële regeling te laten vervallen.

Daarnaast wordt voorgesteld om één verbodsbepaling op te nemen die niet in de ministeriële regeling is opgenomen. Het betreft de meldplicht voor geaccrediteerde onafhankelijke personen. Onafhankelijke personen zijn de personen die de informatie van de CBAM-aangever over in een derde land betaalde koolstofprijzen certificeren. De meldplicht is via een wijziging¹² opgenomen in de uitvoeringsverordening die ziet op het CBAM-register (de registerverordening).¹³ De meldplicht houdt in dat geaccrediteerde onafhankelijke personen die zijn geregistreerd in het CBAM-register latere wijzigingen van de in het registratieverzoek vermelde gegevens moeten melden bij de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa). Inhoudelijk is de meldplicht daarmee vergelijkbaar met de meldplicht zoals die voor geaccrediteerde verificateurs geldt.¹⁴

Door deze bepaling op te nemen in de Wet milieubeheer verkrijgt de NEa de bevoegdheid om toe te zien op de naleving ervan en om in het geval van overtredingen handhavend op te treden. De NEa kan handhaven door middel van het opleggen van een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete.

Gegevensuitwisseling tussen de NEa en de Belastingdienst

Naast het opnemen van de verbodsbepalingen in de Wet milieubeheer voorziet het voorstel in een wettelijke grondslag voor gegevensuitwisseling tussen de NEa en de Belastingdienst. Op basis van deze grondslag deelt de Belastingdienst op verzoek van de NEa gegevens en inlichtingen met de NEa die nodig zijn voor de beoordeling of een aanvrager voldoet aan het criterium voor toelating als CBAM-aangever, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

Versoepeling van de boetebepaling

Daarnaast wordt de boetebepaling voor overtreding van de centrale CBAM-verplichtingen versoepeld. De Wet milieubeheer bepaalt dat wanneer een importeur die geen toegelaten CBAM-aangever is toch CBAM-goederen het douanegebied van de Unie binnenbrengt, voor elk CBAM-certificaat dat de importeur had moeten inleveren een bestuurlijke boete wordt opgelegd van drie- tot vijfmaal het in de EG-richtlijn handel in broeikasgasemissierechten bepaalde bedrag van € 100 voor elke ton uitgestoten CO₂-equivalent, met een jaarlijkse verhoging vanwege indexering.¹⁵ Deze bepaling vloeit rechtstreeks voort uit de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

¹² Artikel 1, zevende lid, onder d, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2025/2550 van de Commissie van 10 december 2025 tot wijziging en rectificatie van Uitvoeringsverordening (EU) 2024/3210 wat betreft het CBAM-register.

¹³ Artikel 10, achtste lid, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2024/3210 van de Commissie van 18 december 2024 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft het CBAM-register.

¹⁴ Artikel 10bis, vierde lid, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens.

¹⁵ Artikel 18.16f, tweede lid, van de Wet milieubeheer.

Met ingang van 8 oktober 2025 is die verordening echter aangepast.¹⁶ Daarbij is geregeld dat om rekening te houden met een kleine inbreuk of de onopzettelijke aard ervan, de bevoegde autoriteiten een lagere boete moeten kunnen opleggen indien de op massa gebaseerde drempelwaarde met niet meer dan 10% van die drempelwaarde is overschreden of indien de importeur voorlopig goederen is blijven invoeren, maar zijn aanvraag voor de status van toegelaten CBAM-aangever is afgewezen.

Het voorstel voorziet erin dat de NEa in lijn met de aangepaste verordening kan handelen. Dat geldt overigens ook voor de boete die kan worden opgelegd aan toegelaten CBAM-aangevers die niet het juiste aantal CBAM-certificaten inleveren. Als dit gebeurt als gevolg van onjuiste informatie die is verstrekt door een in de Verordening koolstofcorrectie aan de grens genoemde relevante partij kan de boete worden verlaagd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De Europese Commissie beoordeelt om de twee jaar de doeltreffendheid van het CBAM als instrument om het risico op koolstoflekage aan te pakken van in de EU geproduceerde goederen voor uitvoer naar derde landen die geen EU-ETS of een vergelijkbaar koolstofbeprijzingsmechanisme toepassen. De evaluatie is onderdeel van het jaarverslag van de Europese Commissie aan het Europees Parlement en de Raad. Indien de evaluatie daartoe aanleiding geeft, stelt de Europese Commissie, waar passend, een wetgevingsvoorstel voor.

Uitvoeringsgevolgen

Met de Wet van 4 oktober 2023 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens (Stb. 2023, 372) is de NEa aangewezen als de bevoegde CBAM-autoriteit. Het voorliggende wetsvoorstel zorgt voor nationale wettelijke borging van de toezicht- en handhavingsbevoegdheden van de NEa met betrekking tot het CBAM. Verder stelt de grondslag voor gegevensuitwisseling met de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst de NEa in staat om de toelatingstaak zo goed mogelijk uit te voeren. De versoepeling van de boetebepaling stelt de NEa voorts in staat om in specifieke gevallen een lagere boete op te leggen. Naar verwachting heeft dit een positief effect op het aantal bezwaren en beroepen tegen boetebeschikkingen die zijn opgelegd wegens het niet tijdig overleggen van de benodigde CBAM-certificaten of het in strijd met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens importeren van CBAM-goederen zonder te zijn toegelaten als CBAM-aangever. De NEa heeft te kennen gegeven dat het voorliggende wetsvoorstel uitvoerbaar is en heeft geen aanleiding gezien voor het opstellen van een uitvoeringstoets.

De uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst van de gegevensuitwisseling met de NEa zijn vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Uit de uitvoeringstoets volgt dat de gegevensuitwisseling voor de Belastingdienst uitvoerbaar is per 1 januari 2027. De gevolgen voor de Belastingdienst zijn beperkt en staan beschreven in de uitvoeringstoets die is bijgevoegd.

¹⁶ Verordening (EU) 2025/2083 van het Europees Parlement en de Raad van 8 oktober 2025 tot wijziging van Verordening (EU) 2023/956 wat betreft de vereenvoudiging en versterking van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie.

De inspecteur van de Douane heeft met betrekking tot het CBAM eveneens diverse uitvoerings- en handhavingstaken. Deze taken zijn vastgelegd in de Algemene douanewet. Dit wetsvoorstel heeft geen significante gevolgen voor de taken van de inspecteur van de Douane. Voor de Douane heeft dit wetsvoorstel dan ook geen aanleiding gegeven voor een uitvoeringstoets. Wel is de Douane voornemens de in 2023 opgestelde uitvoeringstoets¹⁷ los van het voorliggende wetsvoorstel te herijken nu de Douane meer ervaring heeft opgedaan met het CBAM. De in 2023 opgestelde uitvoeringstoets ziet op alle taken van de Douane in het kader van het CBAM. De noodzaak om deze uitvoeringstoets op termijn te herijken is daarin ook opgenomen.

2.7 Aanpassing verwijzing naar verordening overbrenging van afvalstoffen

In de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) wordt verwezen naar de Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (EVOA 2006) en artikelen van die verordening. De EVOA 2006 is inmiddels vervangen door de Verordening (EU) 2024/1157 van het Europees Parlement en de Raad van 11 april 2024 betreffende de overbrenging van afvalstoffen, tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 1257/2013 en (EU) 2020/1056 en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 1013/2006 (EVOA 2024), die onder meer ziet op het intrekken van de EVOA 2006. De EVOA 2024 is wat betreft de voor de heffing van afvalstoffenbelasting relevante onderdelen van toepassing met ingang van 21 mei 2026.

De EVOA 2006 en de EVOA 2024 voorzien in procedures en controleregelingen voor afvaltransporten die de nationale grens overschrijden. Voor de heffing van afvalstoffenbelasting wordt aangesloten bij de kennisgevingsprocedure uit de EVOA 2006 onderscheidenlijk de EVOA 2024. De belasting wordt geheven van de kennisgever, bedoeld in de EVOA 2006 onderscheidenlijk de EVOA 2024, aan wie de toestemming tot overbrenging van de betreffende afvalstoffen is verleend.

Afvalstoffenbelasting is onder meer verschuldigd over afvalstoffen van Nederlandse oorsprong die naar het buitenland worden overgebracht met toepassing van een ingevolgde de EVOA 2006 verleende toestemming om daar te laten verwijderen.

De voorgestelde wijzigingen betreffen technische aanpassingen van verwijzingen naar de EVOA 2006. Verwijzingen naar bepalingen in de EVOA 2006 worden vervangen door verwijzingen naar de corresponderende bepalingen in de EVOA 2024.

Afvalstoffenbelasting is verschuldigd op het tijdstip waarop de geldigheidsduur van de beschikking, houdende de toestemming voor de overbrenging van de afvalstoffen, is verlopen en daarnaast zes maanden zijn verstreken sinds de maand waarin de verwerkersverklaring is ontvangen of uiterlijk ontvangen had moeten zijn. Hoewel de EVOA 2024 al vanaf 21 mei 2026 van toepassing is, treden de eerste belastbare feiten op grond van de EVOA 2024 daarom pas op na 1 januari 2027.

Inwerkingtreding van deze bepalingen met ingang van 1 januari 2027 is daarom tijdig.

Het moment waarop de belastingplicht voor de afvalstoffenbelasting ontstaat, brengt met zich mee dat vanaf 1 januari 2027 nog afvalstoffenbelasting moet kunnen worden geheven op afvalstoffen die naar het buitenland worden overgebracht op basis van de EVOA 2006. Een op basis van de

¹⁷ Bijlage bij Kamerstukken II 2022/23, 36205, nr. 8.

EVOA 2006 verleende toestemming heeft namelijk een geldigheidsduur van maximaal drie jaren en kon worden aangevraagd tot uiterlijk 21 mei 2026. Uiterlijk één kalenderjaar na overbrenging van de afvalstoffen dient de kennisgever een door de verwerker opgestelde verklaring van voltooiing van de verwijderingshandeling te overleggen aan de Inspectie Leefomgeving en Transport. De afvalstoffenbelasting is verschuldigd op het tijdstip waarop de verleende toestemming tot overbrenging is verlopen en zes kalendermaanden zijn verstreken sinds de maand waarin de bovengenoemde verklaring van de buitenlandse verwerker is ontvangen of ontvangen had moeten zijn. Om ook afvalstoffenbelasting te heffen over afvalstoffen die worden overgebracht met een inzake de EVOA 2006 verleende toestemming, wordt voorgesteld om een overgangsbepaling op te nemen in de Wbm.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel betreft een technische aanpassing om de verwijzingen naar de vervallen EVOA 2006 te vervangen door te verwijzen naar de betreffende artikelen in de EVOA 2024. Omdat de relevante bepalingen in de EVOA 2024 met betrekking tot de afvalstoffenbelasting niet zijn gewijzigd ten opzichte van de EVOA 2006, zijn er geen effecten op de doelmatigheid en doeltreffendheid.

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde maatregel bevat technische aanpassing van verwijzingen naar de EVOA. Verwijzingen naar de EVOA 2006 worden vervangen door verwijzingen naar de EVOA 2024. De uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst zijn beperkt.

2.8 Verduidelijking in de CO₂-heffing glastuinbouw

Er wordt voorgesteld om de belastingplichtige voor de CO₂-heffing glastuinbouw te verduidelijken. In de huidige wettekst wordt de belasting geheven van 'de rechtspersoon of natuurlijke persoon die het glastuinbouwbedrijf drijft'. Deze formulering kan bij samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid, zoals de maatschap en de vennootschap onder firma, tot onduidelijkheid leiden, in het bijzonder over de vraag of de belastingplicht rust op het samenwerkingsverband als zodanig dan wel op de achterliggende maten of vennoten. Met de voorgestelde wijziging wordt verduidelijkt dat de belastingplicht is gekoppeld aan degene die het glastuinbouwbedrijf als onderneming drijft – de personenvennootschap dus – zonder dat daarbij een toerekening naar de achterliggende participanten plaatsvindt.

De voorgestelde verduidelijking ondersteunt de uitvoering, doordat voor de Belastingdienst en belastingplichtigen duidelijk is dat niet de achterliggende maten of vennoten afzonderlijk hoeven te worden aangesproken. Voorgesteld wordt aan de verduidelijking terugwerkende kracht te geven. Het voorstel heeft geen materiële gevolgen voor de maten of vennoten van een personenvennootschap. De omvang van de verschuldigde heffing of voor de onderneming waarop de heffing betrekking heeft, wijzigen niet. De wijziging strekt uitsluitend tot verduidelijking van het niveau waarop de heffing wordt vastgesteld en ingevorderd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel is doeltreffend. Door expliciet vast te leggen dat bij een personenvennootschap de belastingplicht rust op het samenwerkingsverband dat het glastuinbouwbedrijf als onderneming drijft, wordt onzekerheid over het niveau waarop de belastingplicht rust weggenomen.

De maatregel is tevens doelmatig. De verduidelijking voorkomt dat bij personenvennootschappen afzonderlijk moet worden beoordeeld of en in hoeverre de achterliggende maten of vennoten als belastingplichtige moeten worden aangemerkt. Daarmee wordt de toepassing van de heffing voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst eenvoudiger en eenduidiger.

Er wordt niet voorzien in een afzonderlijke evaluatie van deze maatregel, omdat de wijziging uitsluitend verduidelijkend van aard is en geen materiële gevolgen heeft voor de verschuldigde heffing.

Uitvoeringsgevolgen

Door het voorstel hoeft de Belastingdienst de achterliggende maten of vennoten niet afzonderlijk als belastingplichtige aan te merken en aan te spreken voor de belastingheffing. Dit sluit aan bij de uitvoering van de heffing op het niveau van de onderneming en draagt bij aan een eenduidige afbakening van de groep belastingplichtigen. Blijkens de uitvoeringstoets, heeft de verduidelijking geen gevolgen voor de uitvoeringskosten, personele capaciteit of IV-systemen van de Belastingdienst.

2.9 Aanpassing definitie eindbestemming passagier

Per 1 januari 2027 wordt ingevolge de Wet differentiatie vliegbelasting het tarief van de vliegbelasting gedifferentieerd naar afstand, gebaseerd op de eindbestemming van de passagier. De eindbestemming is gedefinieerd als de luchthaven waar de vliegreis van de passagier eindigt ingevolge de vervoersovereenkomst. Uit overleg met de sector is naar voren gekomen dat niet altijd een vervoersovereenkomst wordt afgesloten. Dit is bijvoorbeeld het geval bij privévluchten met een eigen vliegtuig. In deze gevallen kan de eindbestemming dus niet worden vastgesteld, nu deze wordt bepaald aan de hand van de vervoersovereenkomst. De voorgestelde aanpassing ziet erop te regelen dat in het geval geen vervoersovereenkomst is afgesloten, de eindbestemming kan worden aangetoond met het vliegplan. Zonder de voorgestelde aanpassingen zou in de situatie waarin geen vervoersovereenkomst is afgesloten altijd het hoogste tarief worden toegepast.¹⁸ Het kabinet acht dit voor deze specifieke gevallen onwenselijk.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met deze maatregel wordt de problematiek dat de eindbestemming van de passagier niet zou kunnen worden bepaald in gevallen waarbij geen vervoersovereenkomst is afgesloten opgelost, met slechts een geringe verhoging van de administratieve lasten bij belastingplichtigen en uitvoeringslasten bij de Belastingdienst. De maatregel is daarmee doeltreffend en doelmatig. Een afzonderlijke evaluatie van de wijziging is niet aan de orde. Wel is een evaluatie van de wijziging onderdeel van de algehele evaluatie van de vliegbelasting die gepland staat voor 2030.

¹⁸ Op grond van artikel 77, tweede lid, Wbm, zoals dat met ingang van 1 januari 2027 luidt na inwerkingtreding van artikel I, onderdeel B, van de Wet differentiatie vliegbelasting.

Uitvoeringsgevolgen

De uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst van de aanpassing van de definitie van eindbestemming zijn vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Uit de uitvoeringstoets volgt dat de maatregel uitvoerbaar is per 1 januari 2027. De maatregel heeft geen of slechts marginale gevolgen voor de Belastingdienst.

Naast de uitvoeringsgevolgen van de onderhavige maatregel, is uit gesprekken met de belastingplichtigen nog een aandachtspunt naar voren gekomen met betrekking tot de uitvoering van de Wet differentiatie vliegbelasting. In deze gesprekken is naar voren gekomen dat de wijze waarop luchtvaartmaatschappijen de administratieve gegevens aanleveren bij de belastingplichtigen er in enkele gevallen toe kan leiden dat uit de aangeleverde gegevens volgt dat de vliegreis eindigt op de luchthaven van eerste vertrek, namelijk Nederland, terwijl evident is dat deze administratieve weergave niet overeenkomt met de voor de toepassing van de vliegbelasting relevante eindbestemming. Om te voorkomen dat in dergelijke gevallen niet het juiste tarief op basis van de eindbestemming wordt toegepast, wordt in deze gevallen door de belastingplichtigen uitgegaan van de uit de aangeleverde gegevens blijkende bestemming die het verst van Nederland is gelegen. Deze werkwijze verhindert niet dat luchtvaartmaatschappijen additionele informatie kunnen aanleveren waaruit de eindbestemming van de passagier blijkt.

2.10 Uitvoering nieuwe Douanewetboek van de Unie

In de EU is sinds 2023¹⁹ onderhandeld over een herziening van het Douanewetboek van de Unie (DWU).²⁰ Op 26 maart 2026 is hierover een triloogakkoord tussen de Raad en het Parlement bereikt.²¹ De verordening is in de zomer van 2026 vertaald en juridisch gecontroleerd door de Europese Commissie, de Raad en het Parlement. De verwachting is dat de verordening vlak na de zomer definitief aangenomen zal worden door het Parlement en de Raad en publicatie in september 2026 plaatsvindt. Het uitgangspunt is dat het nieuwe Douanewetboek van de Unie (nDWU) van toepassing wordt met ingang van twaalf maanden na de datum van inwerkingtreding. Op dat moment zal het huidige douanewetboek van de Unie worden ingetrokken. Op grond van de verordening zullen diverse bepalingen van het nDWU echter al van toepassing worden met ingang van de dag van inwerkingtreding van het nDWU.²² Totdat het DWU is ingetrokken, ergens rond

¹⁹ Voorstel voor een Verordening van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, tot oprichting van de douaneautoriteit van de Europese Unie en tot intrekking van Verordening (EU) nr. 952/2013 (COM(2023)0258).

²⁰ Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie

²¹ Kamerstukken II 2025/26, 31934-109.

²² Op grond van artikel 287, derde lid, nDWU. Opsomming gebaseerd op de meest recente juristen-linguïsten versie. De vierkolommentabel waarin het merendeel van deze bepalingen al worden genoemd is te bekijken via <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8134-2026-INIT/en/pdf>. In die versie gaat het om artikel 262, tweede lid, nDWU. - artikel 5, onderdelen 15, 16, 44 en 78, nDWU (definitiebepalingen van achtereenvolgens 'afstandsverkopen', 'IOSS-regeling', 'zending' en 'artikel'); - artikel 20, derde en vijfde tot en met tiende lid, nDWU (bepalingen omtrent de afhandelingsvergoeding van de Unie); - de artikelen 35 tot en met 39, 41, tiende lid, en 51 nDWU (bepalingen omtrent de EU-douanedatabase); - artikel 85, tweede lid, nDWU (douaneaangifte voor afstandsverkopen); - artikel 175 nDWU (transactiewaarde van goederen gekocht op afstand); - artikel 179, vierde lid, nDWU (douanewaardevaststelling bij afstandsverkopen); - artikel 180 nDWU (douanewaarde voor export); - de artikelen 229 tot en met 231, 234 tot en met 244 en 255 tot en met 265 nDWU (bepalingen over het functioneren van de EU-douaneautoriteit); - artikel 268, negende lid, nDWU (de Europese Commissie kan bepaalde taken van de EU-douaneautoriteit uitvoeren tot twaalf maanden na inwerkingtreding nDWU); - artikel 272, zevende lid, nDWU (notificatie aan de Europese Commissie over gesloten bilaterale verdragen);

september 2027, bestaan het DWU en het nDWU naast elkaar. Om de juiste toepassing van het nDWU te verzekeren is het nodig om de Algemene douanewet (Adw) te wijzigen, vooruitlopend op een grotere aanpassing van die wet in verband met het van toepassing worden van het grootste deel van het nDWU. Omdat de termijn van het van toepassing worden van een dag na publicatie extreem kort is om wetgeving ter uitvoering vast te stellen, worden enkele uitvoeringshandelingen opgenomen in dit wetsvoorstel zodat de Adw aangepast kan worden en de Douane in staat zal zijn de nieuwe verordening uit te voeren. De voorgestelde wijzigingen betreffen enerzijds het aanpassen van definities van het DWU, zodat de Adw ook van toepassing is op het nDWU. Daarnaast wordt een algemene delegatiegrondslag voor het stellen van nadere regels bij uitwerking van bij of krachtens het huidige DWU vastgestelde regels aangepast om deze delegatiegrondslag ook te gebruiken voor nadere regels op grond van het nDWU.

Als laatste wordt een artikel ingevoegd om het innen van vergoedingen die voorgeschreven zijn door het nDWU mogelijk te maken op dezelfde wijze als nu de inning van kosten van werkzaamheden plaatsvindt. Aanleiding voor het wetsvoorstel is de in het nDWU opgenomen afhandelingsvergoeding van de Unie.²³ Op grond van de aankomende verordening zijn de douaneautoriteiten verplicht om deze vergoeding te innen voor de diensten die door de douaneautoriteiten moeten worden verleend voor de behandeling van een verzoek om goederen onder de regeling in het vrije verkeer brengen te plaatsen, wanneer die goederen in het kader van afstandsverkoop worden verkocht. Naar verwachting treedt de verplichte inning van die vergoeding in werking vanaf medio november 2026 en zal de Douane die vergoeding vanaf dat moment moeten innen en de schuldenaar deze afhandelingsvergoeding moeten betalen. De ingevoegde grondslag bewerkstelligt dat de wijze van mededeling van deze vergoeding en de inning daarvan hetzelfde zal verlopen als reeds het geval is bij de inning van invoerrechten en de kosten van werkzaamheden. Hiertoe is ook een kleine aanpassing toegevoegd in de bepaling over het uitreiken van een op een aanslagbiljet vermelde uitnodiging tot betaling, zodat duidelijk is dat de afhandelingsvergoeding hierop vermeld wordt.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het nDWU is een verordening en daarmee rechtstreeks werkend in Nederland. Wel is het nodig om de verordening te operationaliseren in nationale wetgeving. Uitvoering aan de Europese douanewetgeving wordt geregeld in de Adw zoals ook is gebeurd met het DWU. Daarom is het nodig ter uitvoering van het nDWU de Adw aan te passen. De verordening bevat een evaluatiebepaling waarin de Europese Commissie wordt opgedragen uiterlijk 5 jaar na inwerkingtreding en elke 5 jaar daarna de werking van het nDWU moet evalueren.

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde maatregelen brengen geen verandering in werkwijze voor de Douane mee. De maatregelen passen slechts de definities aan zodat de Douane het nDWU kan uitvoeren via de Adw. Daarnaast zorgt de voorgestelde maatregel over het innen van vergoedingen ervoor dat de

- alle artikel(led)en van het nDWU waarin een grondslag is opgenomen voor de Europese Commissie om een gedelegeerde verordening of uitvoeringsverordening vast te stellen

²³ Artikel 20, tweede lid, nDWU.

Douane de afhandelingsvergoeding in rekening kan brengen en kan innen via de reeds bestaande procedures voor inning van de douaneschuld. De voorgestelde maatregelen zijn daarom juridisch uitvoerbaar en de aanpassingen aan de Adw leveren geen uitvoeringskosten op voor de Douane.

2.11 Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden

Dit wetsvoorstel voorziet in een wijziging van de Wet inkomstenbelasting BES (Wet IB BES), zodat voor de berekening van de tabelcorrectiefactor voortaan automatisch wordt uitgegaan van de door het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) vastgestelde inwonersaantallen op de BES-eilanden per 1 januari voorafgaand aan het betreffende kalenderjaar. De voorgestelde wijziging brengt geen verandering in de berekening van de tabelcorrectiefactor, maar maakt het overbodig om de relevante inwonersaantallen jaarlijks in de wet aan te passen. De tabelcorrectiefactor wordt gebruikt voor de jaarlijkse inflatiecorrectie van diverse bedragen in de Wet IB BES, zoals de ouderentoeslag en de schijfgrenzen in de tarieftabel en premiegrenzen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft als doel heeft om de fiscale wetgeving op de BES-eilanden te moderniseren en te verbeteren. Deze wijziging draagt bij aan dat doel en is daarmee doelmatig en doeltreffend

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde maatregel brengt geen veranderingen aan in de huidige werkwijze van de Belastingdienst.

2.12 Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen

Met ingang van 1 januari 2024 geldt ingevolge de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer (Wmebv) een notificatieplicht voor uitgaande berichten die uitsluitend digitaal aan burgers of bedrijven bekend worden gemaakt door een bestuursorgaan.²⁴ De Belastingdienst voldoet aan deze notificatieplicht. Met ingang van 1 januari 2027 geldt ingevolge de Wmebv in aanvulling op de hiervoor genoemde notificatieplicht dat in de notificatie informatie wordt opgenomen over de aard en de rechtsgevolgen van het bericht en, voor zover van toepassing, de termijn voor het verrichten van een handeling door de geadresseerde.²⁵ Deze toevoeging in de notificatie bevat daarmee het handelingsperspectief voor burgers en bedrijven die de notificatie ontvangen van het bestuursorgaan.

Voor een aantal elektronische berichtenstromen geldt dat de Belastingdienst nog niet per 1 januari 2027 kan voldoen aan de genoemde verplichting om in de notificatie het handelingsperspectief op te nemen. Het gaat hierbij om de uitnodiging tot het doen van aangifte inkomstenbelasting, de voorlopige aanslag inkomstenbelasting en de aanslag inkomstenbelasting. Dit zijn de berichten waarvoor een belastingplichtige kan kiezen om deze berichten niet meer op papier te ontvangen. Wanneer een belastingplichtige hiervoor heeft gekozen, worden deze berichten alleen nog digitaal

²⁴ Artikel 2:10, eerste lid, Awb.

²⁵ Artikel 2:10, tweede lid, Awb.

aan hem bekendgemaakt door de Belastingdienst, en gelden daarmee voor de Belastingdienst in beginsel de verplichtingen die in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) zijn neergelegd ter zake van de elektronische verzending van berichten door een bestuursorgaan. In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld voor de hiervoor genoemde elektronische berichten van de Belastingdienst een uitzondering te maken op de met ingang van 1 januari 2027 in de Awb opgenomen verplichting om in de notificatie het handelingsperspectief op te nemen.

Gedurende 2027 zal de Belastingdienst deze verplichting opgenomen in de Awb ook voor de genoemde berichtenstromen implementeren, op een manier dat de notificatie er voor alle berichten hetzelfde uitziet. Voorgesteld wordt daarom de uitzondering te laten vervallen per 1 januari 2028. Daarmee is deze uitzondering tijdelijk van aard.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met de voorgestelde uitzondering wordt bereikt dat de verplichting om het handelingsperspectief op te nemen in de notificatie voor die genoemde elektronische berichtenstromen niet al per 1 januari 2027 geldt. Daarmee is de voorgestelde wijziging doeltreffend. De voorgestelde wijziging is daarnaast doelmatig, nu dit doel met deze tijdelijke uitzondering op efficiënte wijze kan worden bereikt. Omdat de voorgestelde uitzondering zal vervallen per 1 januari 2028, is een specifieke evaluatie niet noodzakelijk.

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde uitzondering heeft tot doel de uitvoerbaarheid van de verplichting om aanvullende informatie op te nemen in de notificatie bij een elektronisch berichtenstroom te verbeteren door enkele elektronische berichtenstromen waarbij de Belastingdienst nog niet aan de verplichting kan voldoen uit te zonderen. Dit heeft geen gevolgen voor de uitvoering omdat het een voortzetting is van de huidige uitvoeringspraktijk. Dit heeft geen gevolgen voor de uitvoering omdat het een voortzetting is van de huidige uitvoeringspraktijk.

2.13 Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer

De voorgestelde uitzondering op de Wmebv heeft als doel te voorkomen dat de Dienst Toeslagen tijdelijk in strijd met de gemoderniseerde afdeling van de Awb inzake het verkeer langs elektronische weg handelt. Met ingang van 1 januari 2026 is een groot aantal bepalingen van de Wmebv in werking getreden. De kern van de Wmebv betreft een modernisering van het bestuurlijk verkeer als geregeld in de Awb. Die modernisering regelt dat een bestuursorgaan wat officiële berichten betreft de elektronische weg niet kan verplichten en dat burgers en bedrijven het recht krijgen om elektronisch berichten aan het bestuursorgaan te sturen. Daarmee blijft de hoofdregel van nevenschikking van de papieren en de elektronische weg gehandhaafd, zij het dat deze wordt aangepast aan de eisen van de moderne tijd. Met 'officiële berichten' doelt de Wmebv op berichten in het kader van ambtshalve of op aanvraag te nemen besluiten, zoals aanvragen en bezwaar- en beroepschriften, en andere krachtens wettelijk voorschrift voorgeschreven berichten. Vertaald naar het toeslagendomein gaat het dan om bijvoorbeeld om het aanvragen van een voorschot, het

verzoeken om toepassing van een uitzondering op het toeslagpartnerbegrip of het bezwaar maken tegen een terugvordering in de zin van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De Wmebv vraagt vooral op ICT-gebied om een forse inspanning van de Dienst Toeslagen.

Daarnaast staat de Dienst Toeslagen voor andere grote uitdagingen zoals het overstappen op een nieuw financieringsstelsel voor kinderopvang. Dat heeft tot gevolg dat de Dienst Toeslagen de ingevolge de Wmebv gewijzigde afdeling inzake het verkeer langs elektronische weg niet al met ingang van de beoogde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2026 volledig heeft kunnen uitvoeren. Voor de periode van 1 januari 2026 tot en met 31 december 2026 is hiervoor uitstel verleend op grond van een ministeriële regeling.²⁶ Destijds werd beoogd dat de Dienst Toeslagen met ingang van 1 januari 2027 aan de verplichtingen van de Wmebv zou voldoen. De Dienst Toeslagen werkt er hard aan om dit voor elkaar te krijgen. Bij nader inzien is echter gebleken dat het niet voor al het berichtenverkeer mogelijk is om op tijd overeenkomstig de Awb²⁷ berichten elektronisch te kunnen ontvangen.

Hoewel de meeste berichtenstromen inmiddels digitaal kunnen worden aangeboden, vergt de implementatie meer tijd wat betreft berichtenstromen inzake de inning en terugvordering. Voor deze berichtenstromen wordt gebruikgemaakt van dezelfde ICT-systemen als de Belastingdienst. Gelet op de generieke aard en grote omvang van die systemen kost digitalisering daarvan meer tijd.

Daarom wordt een maatregel voorgesteld die erin voorziet dat de verplichting om berichten elektronisch te kunnen ontvangen niet van toepassing is op berichtenstromen waarvoor geldt dat de Dienst Toeslagen die niet al met ingang van 1 januari 2027 overeenkomstig de gemoderniseerde Awb kan verwerken. Uiteraard werkt de Dienst Toeslagen ondanks de voorgestelde uitzondering toe naar de situatie waarin volledig aan de gemoderniseerde afdeling van de Awb inzake het verkeer langs elektronische weg kan worden voldaan. Daarom heeft de voorgestelde maatregel een tijdelijk karakter, tot 1 januari 2030, en zal de maatregel niet verder worden ingezet dan noodzakelijk. Deze periode waarin de voorgestelde uitzondering op de Wmebv geldt voor de Dienst Toeslagen komt overeen met de periode die geldt voor een vergelijkbare uitzondering op de Wmebv voor de Belastingdienst tot 1 januari 2030, aangezien de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen voor de nog niet gedigitaliseerde berichtenstromen gebruikmaken van dezelfde ICT-systemen. Overigens betekent het tijdelijk buiten toepassing zijn van (delen van) de gemoderniseerde afdeling van de Awb inzake het verkeer langs elektronische weg niet dat het berichtenverkeer van en naar de Dienst Toeslagen aan geen enkele regel of algemeen beginsel van behoorlijk bestuur voldoet, maar enkel dat dat berichtenverkeer nog niet in alle gevallen beantwoordt aan de hoge eisen die de gemoderniseerde Awb stelt inzake het verkeer langs elektronische weg.

De voorgestelde uitzondering op de Wmebv heeft als doel te voorkomen dat de Dienst Toeslagen (tijdelijk) in strijd met de gemoderniseerde Awb handelt. Dat maakt de maatregel behalve noodzakelijk ook doeltreffend. De aard en tijdelijkheid van de maatregel brengt met zich dat een evaluatie niet zinvol is.

²⁶ Artikel 4a van de Tijdelijke regeling gefaseerde inwerkingtreding artikel 2:13 Awb.

²⁷ Artikel 2:13, eerste lid, Awb.

Uitvoeringsgevolgen

De voorgestelde maatregel brengt geen veranderingen aan in de huidige werkwijze van de Dienst Toeslagen, maar bewerkstelligt enkel dat die werkwijze niet in strijd komt met de gemoderniseerde Awb. De voorgestelde maatregel is daarom uitvoerbaar en levert geen uitvoeringskosten op voor de Dienst Toeslagen.

3. Budgettaire aspecten

Aan wijzigingen die zijn opgenomen in dit wetsvoorstel zijn geen of geringe budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. Hieronder worden een aantal wijzigingen en de conclusie dat er geen of geringe gevolgen zijn nader toegelicht. In paragraaf 9 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

4. Grenseffecten

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

Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's

Als het heffingsrecht over het loon uit de dienstbetrekking op grond van een belastingverdrag deels toekomt aan een ander land, mag deze verdeling van het heffingsrecht ook voor de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's toegepast worden. Deze pseudo-eindheffing fossiele personenauto's betreft loon. Het heffingsrecht over dit loon wordt vervolgens net als ander loon aan Nederland of een ander land toegewezen. Het feitelijk gebruik van de auto in Nederland is niet leidend voor de verdeling van het heffingsrecht. De dagen gewerkt in Nederland zijn veelal leidend bij de verdeling van het heffingsrecht.

5. EU-aspecten

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

Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Aanleiding voor het vervallen van het onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit is een uitspraak van de Hoge Raad.²⁸ De Hoge Raad heeft geoordeeld dat dit bewijsvermoeden in strijd is met de Fusierichtlijn. Met de voorgestelde maatregel vervalt het

²⁸ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:2026:298.

onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit en daarmee worden deze faciliteiten in lijn gebracht met het EU-recht.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Zoals hiervoor opgemerkt, is de aanleiding voor de in dit wetsvoorstel voorgestelde teruggaafregeling, gelegen in het oordeel van de Hoge Raad van 13 september 2024²⁹ dat Nederland op grond van het EU-recht een verplichting heeft in zijn verhouding met de in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders van een bbi, voor zover het Nederlandse dividenden betreft.

6. Gegevensbescherming

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

Over het volledige pakket Belastingplan 2027 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft opmerkingen gemaakt die betrekking hebben op de voorgestelde grondslag voor de uitwisseling van gegevens tussen de NEa en de Belastingdienst. Zoals in paragraaf 2.6 is toegelicht wordt een wettelijke grondslag voorgesteld zodat de NEa gegevens kan ontvangen op basis waarvan beoordeeld kan worden of een importeur voldoet aan de vereisten voor toelating als CBAM-aangever.

De verwachting is dat de NEa op basis van deze grondslag jaarlijks circa 60 verzoeken aan de Belastingdienst zal doen. Dit aantal kan incidenteel hoger uitvallen wanneer de reikwijdte van het CBAM wordt uitgebreid. In dat geval kan het aantal verzoeken naar verwachting oplopen tot circa 150 per jaar.

De AP heeft in de wetgevingstoets vastgesteld dat onvoldoende inzichtelijk is gemaakt welke (categorieën van) persoonsgegevens op basis van de grondslag kunnen worden gedeeld. Mede in reactie hierop is de redactie van de grondslag aangepast en wordt in de artikelsgewijze toelichting uitvoeriger beschreven op welke informatie de informatie-uitwisseling betrekking heeft. Tevens is geëxpliciteerd dat de grondslag kan leiden tot de verwerking van persoonsgegevens en zijn de categorieën van persoonsgegevens benoemd. De AP heeft er voorts op gewezen dat de grondslag zou kunnen leiden tot de verwerking van persoonsgegevens van strafrechtelijke aard en dat onvoldoende is onderbouwd hoe de verwerking zich verhoudt tot de artikelen 32 en 33 van de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming (UAVG). In reactie hierop is in de toelichting verduidelijkt dat de verwerking van persoonsgegevens van strafrechtelijke aard plaatsvindt door de Belastingdienst en de NEa. De uitwisseling vindt dus plaats onder toezicht van de overheid en is dus mogelijk binnen de ruimte die artikel 10 van de Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van

²⁹ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.

natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (AVG) biedt voor de verwerking van persoonsgegevens van strafrechtelijke aard. Een specifieke uitzondering zoals beschreven in de artikelen 32 en 33 UAVG is dan ook niet aan de orde.

7. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers of ondernemers. Deze inschatting is gemaakt door de dossierhouder in overleg met de gedragsexperts. Er is hierbij geen aanvullend empirisch onderzoek gedaan en/of contact geweest met burgers over de inschattingen van de doenlijkheid.

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten. Secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten. Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing,
- (ii) welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie, en
- (iii) in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

- de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.

- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze naar verwachting correct zullen uitvoeren.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, wel aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Bij dit oordeel wordt ook een uitgebreidere doenvermogenscan doorlopen.

Tabel 1: Doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting	Oordeel 3
Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's	Oordeel 2
Verduidelijking begrip publieke middelen in onderwijs- en onderzoeksvrijstelling	Oordeel 1
Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit	Oordeel 2
Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen	Oordeel 2
Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens	Oordeel 1
Aanpassing verwijzing naar verordening overbrenging van afvalstoffen	Oordeel 1
Aanpassing definitie eindbestemming passagier	Oordeel 1
Verduidelijking belastingplicht CO2-heffing glastuinbouw	Oordeel 1
Uitvoering nieuwe Douanewetboek van de Unie	Oordeel 1
Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden	Oordeel 1
Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen	Oordeel 1
Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer	Oordeel 1

Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting

Uitsluiten samenloop faciliteit vererfde aanmerkelijke belangen en fictief regulier voordeel

Erfgenenamen met zowel een aanmerkelijk belang als een bovenmatige schuld bij een BV hoeven de fiscale faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen niet meer toe te passen op het fictief regulier voordeel – dit is wettelijk uitgesloten. Ze moeten extra alert zijn op de gewijzigde wetgeving om dubbele belastingheffing of verkeerde toepassing te voorkomen. Extra advisering of fiscale controle kan nodig zijn, waar voorheen meer vrijheid of onduidelijkheid bestond. Gegeven dat de doelgroep in het algemeen werkt met fiscale professionals is de verwachting dat dit geen aandachtspunten zal opleveren qua doenlijkheid. Tegelijkertijd verkleint de maatregel de kans op (kostbare) procedures, correcties of achteraf opgelegde aanslagen omdat de wet duidelijker is en dubbele heffing wordt voorkomen. Gegeven dat de doelgroep in het algemeen werkt met fiscale professionals is de verwachting dat de maatregel geen aandachtspunten zal opleveren qua doenlijkheid.

Vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland.

Bij een zetelverplaatsing wordt nu expliciet wettelijk vastgelegd dat de waarde van de aandelen moet worden vastgesteld op de waarde economisch verkeer bij aankomst in Nederland, met uitzondering van een specifieke situatie waarin de aanmerkelijkbelanghouder eerder buitenlands belastingplichtig is geweest in Nederland. Eerder zou op basis van de letterlijke wettekst mogelijk

een ander standpunt ingenomen kunnen worden. Met de voorgestelde wetswijziging wordt expliciet gemaakt dat aanmerkelijkbelanghouders hun aandelen moeten laten waarderen op het moment van aankomst in Nederland. Zo voorkomen ze dat ze later met onverwachte fiscale gevolgen te maken krijgen. Tegelijkertijd verkleint de maatregel de kans op langdurige discussies en dubbele heffing over (oud-)waardeontwikkelingen. Gegeven dat de doelgroep in het algemeen werkt met fiscale professionals is de verwachting dat de maatregel geen aandachtspunten zal opleveren qua doenlijkheid.

Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's

Voorgesteld wordt de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's op een aantal punten aan te passen. Ten eerste worden lesauto's uitgezonderd van deze pseudo-eindheffing. Deze maatregel heeft als gevolg dat werkgevers met een rijkschool er generiek van kunnen uitgaan dat geen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's verschuldigd is over de waarde van fossiele lesauto's. Dit komt het doenvermogen van betreffende werkgevers ten goede.

Daarnaast wordt voorgesteld de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's niet van toepassing te laten zijn op de vervangende fossiele personenauto die ter beschikking wordt gesteld als de vaste ter beschikking gestelde auto tijdelijk wordt vervangen vanwege reparatie en onderhoud. Hierdoor hoeft de werkgever de berekening van de eventueel verschuldigde pseudo-eindheffing doorgaans niet aan te passen als sprake is van vervangend vervoer. Bij het langer dan veertien dagen mede voor privédoeleinden ter beschikking stellen van de fossiele vervangende personenauto, is de werkgever wel pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd over deze auto. Deze termijn zal de werkgever in de gaten moeten houden. Hoewel de termijn in de gaten moet worden gehouden zorgt deze uitzondering in de meeste situaties voor een beperkter beroep op het doenvermogen van werkgevers.

Ten derde wordt voorgesteld om een eenmaal en kortdurend per kalenderjaar ter beschikking gestelde auto, meestal een huurauto, uit te zonderen van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's waarbij deze periode van terbeschikkingstelling niet meer dan zeven aaneengesloten dagen duurt. Deze voorgestelde maatregel heeft als gevolg dat een werkgever geen pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd is over de tijdelijk ter beschikking gestelde auto. Bij het langer dan zeven aaneengesloten dagen ook voor privédoeleinden ter beschikking stellen van de fossiele personenauto is de uitzondering helemaal niet van toepassing. In dat geval is de werkgever wel de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's verschuldigd over deze auto. Om gebruik te kunnen maken van deze uitzondering zal een werkgever bij elke huur van een fossiele personenauto ook voor privédoeleinden moeten nagaan of de betreffende fossiele huurauto niet al eerder in dat kalenderjaar is gehuurd en ook voor privédoeleinden door deze werkgever ter beschikking gesteld aan een werknemer en de maximumtermijn van zeven dagen monitoren. Als de betreffende auto binnen een kalenderjaar vaker is gehuurd of als de maximumtermijn van zeven dagen is overschreden, is over de waarde van deze auto pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's verschuldigd. Het toepassen van de uitzondering vergt enig doenvermogen van de werkgever.

Ten vierde wordt voorgesteld de overgangstermijn van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's tot en met 31 december 2030 te verlengen. Dat komt het doenvermogen ten goede, omdat een jaarovergang over het algemeen beter aansluit bij bestaande processen.

Ten slotte wordt voorgesteld dat op een aan een werknemer toegekend voordeel niet zowel de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen alsook de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's van toepassing is. In dat geval wordt de omvang van de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen bepaald zonder dat voordeel mee te nemen. Werkgevers moeten wel nagaan of (en in welk geval) de anticumulatiebepaling van toepassing is, maar het voorkomt extra fiscale afstemming of bezwaarprocedures om dubbele belasting te vermijden. Gegeven dat de doelgroep in het algemeen werkt met fiscale professionals is de verwachting dat dit geen aandachtspunten zal opleveren qua doenlijkheid.

Verduidelijking begrip publieke middelen in onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

Er zijn geen gevolgen voor het doenvermogen, omdat de voorgestelde maatregel een verduidelijking betreft. De voorgestelde maatregel leidt er niet toe dat belastingplichtigen extra handelingen moeten verrichten.

Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Met de voorgestelde maatregel zal de bewijslast in voorkomende situaties eerder bij de inspecteur dan bij de belastingplichtige komen te liggen. Het blijft voor de inspecteur evenwel mogelijk om ontgaan of uitstellen van belastingheffing aan de orde te stellen in situaties dat een vervreemding plaatsvindt binnen drie jaar na de reorganisatie. De inspecteur dient hiervoor een begin van bewijs leveren. Met de maatregel zal derhalve in beginsel minder een beroep worden gedaan op het doenvermogen van burgers en bedrijven.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Op grond van het EU-recht kunnen Nederlandse beleggers die via een bbi beleggen in Nederlandse aandelen reeds aanspraak maken op een tegemoetkoming als zij economisch zwaarder worden belast dan wanneer zij via een fbi hadden belegd. Onder de huidige belastingwet bestaat geen concrete wettelijke invulling hiervan. De voorgestelde maatregel biedt die invulling wel en doet dat aan de hand van een concrete formule. Hierdoor wordt er een kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen gedaan, met dien verstande dat ook de voorgestelde maatregel in voorkomende gevallen nog steeds complex kan zijn. Hoewel de verwachting is dat de formule leidt tot een passende teruggaaf, is ook voorzien in de mogelijkheid om een teruggaaf te vragen zonder toepassing van de formule. Het is aan de Nederlandse achterligger om aannemelijk te maken dat de Nederlandse dividenden in economische zin zwaarder worden belast. In zoverre een Nederlandse achterligger van deze mogelijkheid gebruikmaakt is het beroep op het doenvermogen vergelijkbaar met de huidige situatie waarin deze mogelijkheid al bestaat op basis van het EU-recht (zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad).

Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens

De CBAM-verplichtingen voor importeurs zijn vastgesteld bij of krachtens de Verordening koolstofcorrectie aan de grens en werken rechtstreeks. Het voorliggende wetsvoorstel ziet slechts op de nationale toezicht- en handhavingsbevoegdheden van de NEa met betrekking tot deze CBAM-verplichtingen. Deze toezicht- en handhavingsbevoegdheden zijn momenteel grotendeels al

ingeregeld in de Wet milieubeheer en de Regeling CBAM. Het voorliggende wetsvoorstel zorgt voor wettelijke borging van de toezicht- en handhavingsbevoegdheden en versoepelt een boetebepaling. Verder stelt het wetsvoorstel de NEa in staat gegevens met de Belastingdienst uit te wisselen ten behoeve van de toelatingstaak. De voorgestelde wijzigingen vragen geen extra handelingen van CBAM-importeurs. Er zijn dan ook geen aandachtspunten qua doenlijkheid.

Aanpassing verwijzing naar verordening overbrenging van afvalstoffen

Deze maatregel doet geen beroep op het doenvermogen van de doelgroep. Voor het overbrengen van afvalstoffen dienen kennisgevers reeds over een beschikking met toestemming tot overbrenging te beschikken. De maatregel is een puur technische aanpassing van de verwijzingen naar de vervangen EVOA, dat geen gevolgen heeft voor de doelgroep.

Verduidelijking belastingplicht CO₂-heffing glastuinbouw

De maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van belastingplichtigen. De wijziging verduidelijkt dat bij een personenvennootschap de belastingplicht voor de CO₂-heffing glastuinbouw op het niveau van de personenvennootschap ligt en niet bij de afzonderlijke maten of vennoten. Er ontstaan geen nieuwe verplichtingen.

Aanpassing definitie eindbestemming passagier

De wijziging van de definitie van eindbestemming heeft geen gevolgen voor het doenvermogen. Het betreft een wijziging van technische aard. De aanpassing geeft de belastingplichtige slechts de mogelijkheid om, in het geval geen vervoersovereenkomst is afgesloten, de eindbestemming van de passagier met het vliegplan aan te tonen.

Uitvoering nieuwe Douanewetboek van de Unie

Deze maatregel heeft geen implicaties qua benodigde acties en kennis voor ondernemers en burgers.

Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden

Deze maatregel heeft geen implicaties qua benodigde acties en kennis voor belastingplichtigen.

Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen

De maatregel behelst een tijdelijke uitzondering op de nieuw ingevoerde verplichting om in elektronische notificaties een handelingsperspectief op te nemen. Omdat deze verplichting er vóór 2027 nog niet was, verandert er voor de betrokken burgers ten opzichte van de huidige situatie niets: zij ontvangen deze berichten op dezelfde manier als nu.

Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer

De voorgestelde uitzondering op de Wmebv-bepalingen in de Awb heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van de burger. De huidige status quo blijft gehandhaafd. Burgers kunnen via dezelfde communicatiekanalen berichten blijven uitwisselen met een bestuursorgaan zoals zij dat gewend zijn.

8. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Alle maatregelen die hieronder niet afzonderlijk worden behandeld hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Wanneer het ATR geen op- of aanmerkingen heeft bij de regeldrukinschatting of het voorstel beperkte gevolgen heeft voor de regeldruk kunnen maatregelen niet voor advies worden geselecteerd.

Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's

De pseudo-eindheffing fossiele personenauto's wordt op een aantal punten aangepast. Ten eerste worden lesauto's uitgezonderd van deze pseudo-eindheffing. Deze maatregel heeft als gevolg dat werkgevers met een rijkschool er generiek van kunnen uitgaan dat geen pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd is over de waarde van fossiele lesauto's. In de autorijkschoolbranche wordt al een vereenvoudigde rittenadministratie toegepast (notatie begin- en eind-kilometerstand per dag). Deze rittenadministratie had gebruikt kunnen worden voor het aantonen dat geen pseudo-eindheffing verschuldigd was, maar blijft nog steeds nodig nu de lesauto's worden uitgezonderd van de pseudo-eindheffing. De maatregel heeft daardoor geen tot beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Daarnaast is de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's niet van toepassing op de vervangende fossiele personenauto als de vaste ter beschikking gestelde auto tijdelijk wordt vervangen vanwege reparatie en onderhoud. Hierdoor hoeft de werkgever de berekening van de eventueel verschuldigde pseudo-eindheffing doorgaans niet aan te passen als sprake is van vervangend vervoer. Bij het langer dan veertien dagen mede voor privédoeleinden ter beschikking stellen van de fossiele vervangende personenauto, is de werkgever wel pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd over deze auto. Het blijft daardoor nodig om de administratie voor het vervangende vervoer bij te houden, omdat de werkgever de termijn van veertien dagen in de gaten moeten houden en bij overschrijding daarvan de pseudo-eindheffing moet berekenen. Door deze maatregel hoeft de werkgever de berekening niet meer te maken wanneer de termijn van veertien dagen niet wordt overschreden. Dit zorgt voor lagere administratieve lasten. Dit valt te classificeren als het verzamelen van gegevens (duur 2 minuten) en gegevens verwerken (duur 3 minuten). Naar verwachting is dit van toepassing bij circa 267.000 vervangende auto's. Uitgaande van een uurtarief van € 46, wordt hiermee een structurele administratieve lastenvermindering verwacht van circa € 1 miljoen.

Ten derde wordt voorgesteld om een eenmaal per kalenderjaar ter beschikking gestelde auto, meestal een huurauto, uit te zonderen van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's waarbij deze periode van ter beschikkingstelling niet meer dan zeven aaneengesloten dagen duurt. Deze voorgestelde maatregel heeft als gevolg dat een werkgever geen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's verschuldigd is over de tijdelijk ter beschikking gestelde auto. Bij het langer dan zeven aaneengesloten dagen ook voor privédoeleinden ter beschikking stellen van de fossiele personenauto is de uitzondering niet van toepassing. In dat geval is de werkgever wel de pseudo-eindheffing fossiele personenauto's verschuldigd over deze auto. Om gebruik te kunnen maken van deze uitzondering zal een werkgever bij elke huur van een fossiele personenauto ook

voor privédoeleinden moeten nagaan of de betreffende fossiele huurauto niet al eerder in dat kalenderjaar is gehuurd en ook voor privédoeleinden door deze werkgever ter beschikking gesteld aan een werknemer en de maximumtermijn van zeven dagen monitoren. Als de betreffende auto binnen een kalenderjaar wel vaker is gehuurd of als de maximumtermijn van zeven dagen is overschreden, is over de waarde van de auto pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's verschuldigd. Het aantal zakelijke fossiele huurauto's is naar schatting circa 70.000. Hiervoor zal een check uitgevoerd moeten worden. Dit valt te classificeren als het controleren van gegevens (duur 1 minuut). Dit zorgt voor hogere administratieve lasten. Uitgaande van een uurtarief van € 46 blijft dit lager dan € 0,5 miljoen. Naar verwachting blijft circa 2/3 hiervan binnen de termijn van zeven dagen. Door deze maatregel hoeft de werkgever de berekening voor de pseudo-eindheffing niet meer te maken voor deze huurauto's. Dit valt te classificeren als het verwerken van gegevens (duur 3 minuten). Dit zorgt voor een administratieve lastenvermindering. Uitgaande van een uurtarief van € 46 blijft dit lager dan € -0,5 miljoen. De maatregel heeft per saldo geen of beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. Ter vierde wordt de overgangstermijn verlengd tot en met 31 december 2030. Dit komt omdat een jaarovergang over het algemeen beter aansluit bij bestaande processen. Er zijn geen additionele handelingen nodig. De maatregel heeft dus geen tot beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Ten slotte wordt voorgesteld dat wordt voorkomen dat op een door de werkgever aan de werknemer toegekend voordeel zowel de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen alsook de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's van toepassing is. In dat geval wordt de omvang van de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen bepaald zonder dat voordeel mee te nemen. Deze maatregel heeft geen gevolgen voor de werknemer, omdat het beide werkgeversheffingen betreft. Werkgevers die een excessieve vertrekvergoeding aan hun werknemer toekennen, moeten bij het indienen van de aangifte loonheffingen de mede voor privégebruik ter beschikking gestelde fossiele personenauto buiten beschouwing laten. Deze werkgevers zullen in de berekening van de verschuldigde pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen ook nakijken of de werkgever de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's verschuldigd is en, zo ja, dit voordeel buiten beschouwing laten voor het berekenen van de verschuldigde pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoedingen. Dit valt te classificeren als het controleren van gegevens (duur 1 min) en input en het verwerken van gegevens (duur 20 min). Het aantal werkgevers dat deze heffing verschuldigd is, is naar verwachting beperkt. Uit de *Evaluatie Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen* blijkt dat 25 werkgevers voor 40 werknemers in 2015 deze berekening moesten maken. Gezien het lage aantal gebruikers zijn de administratieve lasten van de maatregel nihil.

ATR heeft de wijzigingen die zien op de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's getoetst en het dictum luidt: Indienen / vaststellen nadat met de adviespunten rekening is gehouden. ATR adviseert inzichtelijk te maken of de voorwaarden en controlebehandelingen van de voorgestelde uitzonderingen in de praktijk werkbaar zijn door middel van een mkb-toets. Het kabinet stelt dat vanwege bestaande regelgeving werkgevers al op de hoogte zijn of zouden moeten zijn van de auto's die namens hen aan hun werknemers ter beschikking zijn gesteld. Voor de bijtelling voor de auto van de zaak is het nodig om te weten in welke auto een werknemer rijdt. Als geen bijtelling wordt toegepast, vanwege geen privégebruik van de auto van de zaak, dan moet dat bewezen

kunnen worden. Om dit te kunnen bewijzen dient in ieder geval duidelijk te zijn welke auto ter beschikking wordt gesteld. Met de huidige techniek zou het goed te doen moeten zijn om in de administratie te kunnen controleren of een bepaalde huurauto al eerder door de werkgever ter beschikking is gesteld. Tot slot kan het ook een keuze zijn van de werkgever om de uitzonderingen niet toe te passen en ook bij tijdelijk gebruik van fossiele personenauto's de pseudo-eindheffing voor fossiele auto's toe te passen.

Het college adviseert de regeldruk in kaart te brengen volgens de Rijksbrede methodiek. Het wetsvoorstel is op dit punt aangevuld.

Uitsluiten samenloop faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang en een fictief regulier voordeel

De voorgestelde maatregel regelt dat de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen niet kan worden toegepast op een fictief regulier voordeel bij excessief lenen. Hiermee wordt onder andere dubbele belastingheffing voorkomen. Het gaat hier doorgaans om belastingplichtigen die worden bijgestaan door een adviseur. Deze maatregel heeft geen of zeer beperkt effect op de administratieve lastendruk aangezien het om een beperkt aantal gevallen gaat en de maatregel onbedoelde en onnodige complicaties voorkomt.

Vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland

De voorgestelde maatregel regelt dat bij het ontstaan van buitenlandse belastingplicht de verkrijgingsprijs van een aanmerkelijk belang wordt bepaald op de waarde economische verkeer. Voor de situatie dat er al eerder buitenlandse belastingplicht was voor een aanmerkelijk belang worden in lagere regelgeving nader regels opgenomen. Het gaat hier doorgaans om belastingplichtigen die worden bijgestaan door een adviseur. Deze maatregel heeft geen of zeer beperkt effect op de administratieve lastendruk aangezien de maatregel vooral duidelijkheid geeft en het om een beperkt aantal gevallen gaat.

Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Met de voorgestelde maatregel ligt de bewijslast, in gevallen waarbij een betrokken lichaam bij een fusie of splitsing binnen drie jaar na de reorganisatie wordt vervreemd, in eerste instantie bij de inspecteur in plaats van bij de belastingplichtige. De inspecteur moet in die gevallen een begin van bewijs leveren dat geen sprake is van zakelijke overwegingen of dat er aanwijzingen bestaan voor het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Deze verschuiving van de bewijslast zal daarom slechts beperkte gevolgen hebben voor de administratieve lasten voor bedrijven.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

De voorgestelde maatregel wijzigt de administratieve lasten voor burgers of bedrijven niet noemenswaardig. Op grond van het EU-recht kunnen Nederlandse beleggers die via een bbi beleggen in Nederlandse aandelen reeds aanspraak maken op een tegemoetkoming als zij economisch zwaarder worden belast dan wanneer zij via een fbi hadden belegd. Onder de huidige belastingwet bestaat geen concrete wettelijke invulling hiervan. De voorgestelde maatregel biedt die invulling wel en doet dat aan de hand van een concrete formule. Hoewel de verwachting is dat de formule leidt tot een passende teruggaaf, is ook voorzien in de mogelijkheid om een teruggaaf

te vragen zonder toepassing van de formule. Het is aan de Nederlandse achterligger om aannemelijk te maken dat de Nederlandse dividenden in economische zin zwaarder worden belast. In zoverre een Nederlandse achterligger van deze mogelijkheid gebruikmaakt zijn de administratieve lasten vergelijkbaar met de huidige situatie waarin deze mogelijkheid al bestaat op basis van het EU-recht (zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad).

Aanpassing definitie eindbestemming passagier

De maatregel is doorgaans van toepassing bij privévluchten met een eigen vliegtuig, waar de eindbestemming niet kan worden vastgesteld aan de hand van een vervoersovereenkomst. Om te voorkomen dat in dergelijke gevallen het hoogste tarief van toepassing zou zijn, wordt middels deze aanpassing een mogelijkheid geboden om de eindbestemming van de passagier aan te tonen met het vliegplan. Dit vliegplan is een bestaand document dat volgens de Wet luchtvaart voorafgaand aan een vlucht wordt ingediend door een gezagvoerder. Hierin staan de belangrijkste gegevens over de geplande vlucht. Deze maatregel raakt dus een zeer beperkt aantal vluchten en vraagt om een document dat reeds voorhanden is bij deze vluchten. Gelet op het voorgaande heeft de maatregel slechts beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor het betrokken bedrijfsleven. De verwachte regeldrukkosten zijn daarom nihil.

9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

Uitvoeringstoetsen

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn uitvoerig beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage zijn bijgevoegd.

Het onderhavige wetsvoorstel bevat hoofdzakelijk maatregelen die beperkt van omvang of technisch van aard zijn. Dit wordt gereflecteerd in de uitvoeringstoetsen waaruit blijkt dat de meeste maatregelen slechts een beperkte impact hebben op de uitvoering. Met de maatregelen wordt bestaande uitvoeringspraktijk bestendigd, door fouten in wetgeving te herstellen of uitspraken van de Hoge Raad te codificeren. Een aantal maatregelen heeft wel noemenswaardige uitvoeringsgevolgen. Deze worden bij de toelichting op de betreffende maatregelen in dit algemeen deel nader toegelicht. Het onderhavige wetsvoorstel is in zijn geheel uitvoerbaar.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit artikel 10/1³⁰ van de begroting IXB Financiën, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel 2: uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2027, per maatregel (x

³⁰ Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

Maatregelen OFM 27	2026	2027	2028	2029	2030	2031	Structureel
Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting	0	0	0	0	0	0	0
Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's	0	0	0	0	0	0	0
Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit	0	0	0	0	0	0	0
Teruggaafregeling dividendbelasting buitenlandse beleggingsinstellingen	60	280	0	0	0	0	0
Nadere operationalisering van het koolstofmechanisme aan de grens	0	100	40	40	40	40	40
Aanpassing verwijzing naar verordening overbrenging van afvalstoffen	0	0	0	0	0	0	0
Verduidelijking in de CO2-heffing glastuinbouw	0	0	0	0	0	0	0
Aanpassing definitie eindbestemming passagier	0	0	0	0	0	0	0
Uitvoering nieuwe Douanewetboek van de Unie	0	0	0	0	0	0	0
Aanpassen inwonersaantallen BES-eilanden	0	0	0	0	0	0	0
Uitzonderen berichten aan de Dienst Toeslagen Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer	0	0	0	0	0	0	0
Uitzondering Belastingdienst enkele elektronische berichtenstromen	0	0	0	0	0	0	0

10. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het pakket Belastingplan 2027 is het onderhavige wetsvoorstel niet integraal ter internetconsultatie aangeboden. Enkele maatregelen binnen onderhavig wetsvoorstel zijn ter consultatie aangeboden. Wanneer dit het geval is, wordt dit hieronder toegelicht.

Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's

Begin 2026 zijn meerdere gesprekken gevoerd met verschillende stakeholders zoals de Bond van Automobielhandelaren en garagehouders (BOVAG), VNA-lease, Rai vereniging, VNO-NCW, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en adviseurs en vertegenwoordigers van werkgevers en salarisadministrateurs. Deze gesprekken hebben mede geleid tot de voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel. Met de voorgestelde maatregelen worden door de praktijk gesignaleerde knelpunten gemitigeerd zonder invloed te hebben op de effectiviteit van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

Een conceptversie van de voorgestelde teruggaafregeling is door middel van een internetconsultatie openbaar geconsulteerd van 18 augustus 2025 tot en met 18 september 2025.³¹ Eventuele wijzigingen naar aanleiding van de consultatie worden hieronder per maatregel toegelicht. Drie organisaties hebben van de consultatie gebruikgemaakt om te reageren op het conceptvoorstel over de teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in bbi's. Het betreft de NOB, de Dutch Fund and Asset Management Association (DUFAS) en de Pensioenfederatie.

De NOB is van mening dat de beperking van de voorgestelde teruggaafregeling tot Nederlandse achterliggers onjuist is en suggereert om de teruggaafregeling uit te breiden naar buitenlandse achterliggers. Deze suggestie is niet overgenomen. Zoals eerder opgemerkt, is de aanleiding voor de voorgestelde teruggaafregeling gelegen in een arrest van de Hoge Raad. Daarin oordeelt de Hoge Raad specifiek dat Nederland in zijn verhouding met de in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders van een bbi op grond van het EU-recht een verplichting heeft.³² Volgens de Hoge Raad heeft Nederland geen verplichting tegenover niet in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders. De voorgestelde maatregel volgt het arrest van de Hoge Raad en de concrete verplichting die de Hoge Raad daarin benoemt. De reikwijdte van dit arrest en de daaraan te verbinden gevolgen is beperkt tot Nederlandse achterliggers in een bbi. Derhalve komen buitenlandse achterliggers van een bbi niet in aanmerking voor de voorgestelde teruggaafregeling. De NOB en DUFAS brengen verschillende technische punten naar voren ten aanzien van de voorgestelde maatregel. Naar aanleiding daarvan is een aantal aanpassingen gemaakt ten opzichte van de geconsulteerde wetgeving en toelichting. Er is een aanvulling opgenomen in de definitie van beleggingsinstelling, waardoor bij zogenoemde paraplufondsen de hoogte van de teruggaaf kan worden bepaald op subfondsniveau. Verder is de teruggaaf beperkt voor de situatie waarbij de achterligger een lichaam is. Het gaat dan om een beperking van de teruggaaf tot, kort gezegd, het bedrag aan verschuldigde vennootschapsbelasting bij de achterligger. Hiermee wordt aangesloten bij de systematiek in de vennootschapsbelasting waarbij ingeval van een belegging in een fbi (of ander lichaam) de verrekening van dividendbelasting als voorheffing is begrensd door het bedrag aan vennootschapsbelasting.

Verder zijn verschillende technische en verduidelijkende aanpassingen gemaakt in de wettekst en toelichting, onder andere rondom (het niet toepassen van) tussentijdse afronding in de formule, de koppeling tussen de winstuitkering in de twaalf maanden na een boekjaar en de winst van dat specifieke voorgaande boekjaar. Ook is de inwerkingtreding verduidelijkt. Tot slot is in het thans voorgestelde artikel 10b, eerste en derde lid, Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) een mogelijkheid opgenomen om een verzoek tot teruggaaf in te dienen zonder toepassing van de formule, door aannemelijk te maken dat, zoals omschreven in het arrest van de Hoge Raad, het via een bbi genoten Nederlandse dividend in economische zin zwaarder wordt belast dan wanneer dit via een fbi was genoten. Hoewel het kabinet verwacht dat de teruggaaf aan de hand van een formule reeds op een praktische manier leidt tot een passende teruggaaf, is zo wettelijk verankerd dat een

³¹ <https://www.internetconsultatie.nl/fiscaleverzamelwet2027/b1>.

³² HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.

Nederlandse achterligger desgewenst ook teruggaaf kan vragen aan de hand van een drukvergelijking (zoals omschreven in het arrest van de Hoge Raad).

Aanpassing definitie eindbestemming passagier

De problematiek die met de maatregel wordt opgelost, is naar voren gekomen uit gesprekken met de sector over de uitvoering van de differentiatie van het tarief van de vliegbelasting.

Raad voor de rechtspraak

Over het volledige pakket Belastingplan 2027 is advies gevraagd aan de Raad voor de rechtspraak. De Raad voor de rechtspraak heeft op 10 augustus 2026 advies uitgebracht over het volledige pakket Belastingplan 2027. In het advies wijst de Raad voor de rechtspraak – op basis van de ter beschikking gestelde stukken – op mogelijke werklastgevolgen voor de rechtspraak die enkele voorgestelde wijzigingen met zich kunnen meebrengen. In het advies gaat de Raad voor de rechtspraak ten aanzien van dit wetsvoorstel in op de maatregel *vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland*, en de maatregel *teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen*.

Vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland

De Raad voor de rechtspraak schat het aantal procedures naar aanleiding van deze voorgestelde wijziging in als (zeer) gering, maar merkt op dat eventuele zaken (zeer) complex zullen zijn. De Raad voor de rechtspraak merkt op dat, vanwege het (zeer) geringe aantal zaken, deze voorgestelde maatregel niet zal leiden tot substantiële werklastgevolgen. Het voorgaande heeft niet geleid tot aanpassingen van de voorgestelde maatregel.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

De Raad merkt op dat de dividendbelasting – gelet op het huidige aantal procedures dat nu aanhangig is – bij grensoverschrijdingen een conflictgevoelige belasting is en dat kan worden verwacht dat over bovenstaande wijziging zal worden geprocedeerd. De Raad merkt echter op dat zonder verdere informatie geen inschatting kan worden gegeven om hoeveel zaken het dan zal gaan. Wel merkt de Raad op dat het zal gaan om inhoudelijk (zeer) complexe zaken. De Raad doet geen suggesties voor aanpassing van de wetgeving.

II. ARTIKELSGWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 4.12a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, is het onwenselijk dat de faciliteit voor vererfde aanmerkelijke belangen van artikel 4.12a Wet IB 2001 kan worden toegepast ten aanzien van fictief reguliere voordelen (bovenmatige schuld aan de eigen vennootschap). Daarom wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2027 de tekst van het huidige artikel 4.12a Wet IB 2001 op te nemen in het voorgestelde artikel 4.12a, eerste lid, Wet IB 2001 en in het voorgestelde artikel 4.12a, tweede lid, Wet IB 2001 te regelen dat voornoemd eerste lid niet van toepassing is ten aanzien van fictief reguliere voordelen als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001. Er is hierdoor sprake van een evenwichtige belastingheffing over het fictief reguliere voordeel in box 2. De belastingplichtige (de erfgenaam) moet immers bij het erven of aangaan van schulden van in totaal meer dan € 500.000 (het maximumbedrag zoals dat geldt in 2026) aan de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang bezit, voor het gedeelte dat uitgaat boven het maximumbedrag een fictief regulier voordeel in aanmerking nemen. Bij de erflater zal op grond van artikel 4.14a, vijfde lid, Wet IB 2001 een negatief fictief regulier voordeel in aanmerking worden genomen.

Artikel I, onderdeel B (artikel 7.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 7.6 Wet IB 2001 is voor verschillende situaties voorzien in het bepalen van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang voor een buitenlandse belastingplichtige. Om de in het algemeen deel van deze memorie geschetste mogelijke ongewenste gevolgen bij een zetelverplaatsing van een vennootschap naar Nederland te voorkomen, regelt het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 dat als gevolg van de verplaatsing van de werkelijke leiding van een buitenlandse vennootschap naar Nederland buitenlandse belastingplicht ontstaat voor de aanmerkelijk belanghouder, de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang wordt bepaald op de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van ontstaan van de buitenlandse belastingplicht. De voorgestelde maatregel voorziet daarmee in een verhoging van de verkrijgingsprijs naar de waarde in het economische verkeer bij zetelverplaatsing naar Nederland. Met het voorgestelde artikel 7.6, derde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat de verhoging van de verkrijgingsprijs niet van toepassing is indien de belastingplichtige eerder ten aanzien van het aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtig is geweest. Voor de situaties waarin de zetel van vennootschap terug naar Nederland wordt verplaatst, geldt dus in beginsel geen verhoging van de verkrijgingsprijs. Het kabinet acht het wenselijk dat voor die situatie bij algemene maatregel van bestuur, naar analogie van de maatregelen in artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001, regels kunnen worden gesteld. Daartoe wordt in het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 een delegatiegrondslag opgenomen.

De krachtens het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 te stellen regels zullen met name zien op de volgende situatie. In deze situatie is eerder sprake geweest van buitenlandse belastingplicht waarbij de verkrijgingsprijs van de aandelen destijds is vastgesteld op de waarde in het economische verkeer op het tijdstip waarop de eerdere binnenlandse belastingplicht is geëindigd (op basis van het huidige artikel 7.6, eerste lid, Wet IB 2001). Als de

zetel van de vennootschap vervolgens wordt verplaatst naar het buitenland kan op basis van artikel 7.5, zevende lid, Wet IB 2001 in samenhang met artikel 2.8 Wet IB 2001 een conserverende belastingaanslag worden opgelegd. Mocht op enig moment de zetel weer terug worden verplaatst naar Nederland, dan zal de verkrijgingsprijs in beginsel worden vastgesteld op de tegenprestatie bij verkrijging (in de regel de historische kostprijs) op basis van het voorgestelde 7.6, vierde lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 in samenhang met de daarop gebaseerde algemene maatregel van bestuur. Via de delegatiegrondslag van het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 kan de verkrijgingsprijs bij het ontstaan van de nieuwe buitenlandse belastingplicht onder voorwaarden worden verhoogd. Te denken valt dan aan bijvoorbeeld de volgende situaties:

- De belastingplichtige heeft eerder een betaling gedaan op de conserverende belastingaanslag die op basis van artikel 7.5, zevende lid, Wet IB 2001 is opgelegd.
 - De aandelen of winstbewijzen zijn in waarde aangegroeid boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs in de zin van artikel 4.21 Wet IB 2001. De verkrijgingsprijs kan dan worden verhoogd voor zover blijkt dat de belastingplichtige in verband met de zetelverplaatsing naar Nederland in het buitenland hierover een naar het inkomen geheven belasting heeft betaald die naar Nederlandse maatstaven redelijk is.
 - De aandelen of winstbewijzen zijn in waarde aangegroeid boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs in de zin van artikel 4.21 Wet IB 2001. De verkrijgingsprijs kan dan worden verhoogd voor zover blijkt dat deze waardeaan groei is ontstaan in een periode dat de belastingplichtige ter zake van de aandelen of winstbewijzen in Nederland niet belastingplichtig was en deze waardeaan groei nog niet is begrepen in de vermeerdering van de verkrijgingsprijs.
- Via de delegatiegrondslag van het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, aanhef en onderdeel d, Wet IB 2001 kan de conserverende belastingaanslag die eerder bij zetelverplaatsing van de vennootschap uit Nederland is opgelegd op grond van 7.5, zevende lid, Wet IB 2001, onder voorwaarden worden verminderd.

Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om ook een redactionele wijziging van artikel 7.6 Wet IB 2001 voor te stellen. Voorgesteld wordt om de delegatiegrondslagen die zijn opgenomen in het huidige artikel 7.6, derde en vierde lid, Wet IB 2001 op te nemen in het voorgestelde artikel 7.6, vierde lid, aanhef en onderdelen a en b, Wet IB 2001. Zo worden alle delegatiegrondslagen in één artikellid opgenomen.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 32bb van de Wet op de loonbelasting 1964)

Ingevolge het BP 2026 wordt met ingang van 1 januari 2027 in artikel 32bc Wet LB 1964 de zogenoemde pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's ingevoerd. Onder omstandigheden kan de grondslag waarover die pseudo-eindheffing wordt geheven eveneens in de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen, bedoeld in artikel 32bb Wet LB 1964, worden betrokken. Zoals toegelicht in paragraaf 2.2 van het algemeen deel van deze memorie zou dat zowel in juridische zin als in economische zin tot dubbele heffing kunnen leiden. Daarom wordt voorgesteld een tweede anticumulatiebepaling in artikel 32bb, negende lid, Wet LB 1964 op te nemen ter voorkoming van cumulatie van die twee pseudo-eindheffingen. Om dezelfde reden is in

artikel 32bb, negende lid, Wet LB 1964 reeds een anticumulatiebepaling opgenomen met betrekking tot de samenloop van de pseudo-eindheffing ter zake van hoge vertrekvergoedingen en de pseudo-eindheffing ter zake van regelingen voor vervroegde uittreding. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat geen cumulatie mogelijk is van de pseudo-eindheffing ter zake van fossiele personenauto's en de pseudo-eindheffing ter zake van regelingen voor vervroegde uittreding, omdat de waarde van een door een inhoudingsplichtige aan een of meer werknemers ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde fossiele personenauto per definitie geen uitkering, premie of bijdrage als bedoeld in artikel 32ba, eerste lid, Wet LB 1964 kan zijn, zodat voor die situatie niets hoeft te worden geregeld.

Artikel II, onderdeel B (artikel 32bc van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt om de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's, die ingevolge het BP 2026 in werking treedt per 1 januari 2027, op een aantal punten aan te passen. In het voorgestelde artikel 32bc, vijfde lid, Wet LB 1964 wordt geregeld dat als een werknemer tijdelijk een auto (vervangende auto) ter beschikking krijgt gesteld wegens onderhoud of reparatie³³ van de auto die hem door zijn werkgever ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld (vaste auto), de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's voor een periode van ten hoogste veertien dagen per periode van onderhoud of reparatie niet van toepassing is op de vervangende auto. Met deze uitzondering wordt voorkomen dat genoemde pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's is verschuldigd over de waarde van de vervangende auto ook als een reparatie ten hoogste veertien dagen duurt. Zonder deze uitzondering zou de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's, wel verschuldigd zijn als de vervangende auto een fossiele personenauto is die ook voor privédoeleinden aan de werknemer ter beschikking wordt gesteld. De genoemde uitzondering heeft op grond van de voorgestelde bepaling geen fiscale gevolgen voor de vaste auto. Als de vaste auto een nulemissieauto is, blijft de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's niet verschuldigd ter zake van de vaste auto. Als de vaste auto een fossiele personenauto is die in een kalendermaand ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld, geldt ingevolge artikel 32bc, eerste en vierde lid, Wet LB 1964 voor de gehele kalendermaand de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's, ook als de betreffende werknemer die vaste auto vanwege onderhoud of reparatie een deel van de kalendermaand niet kan gebruiken. Als de vaste ter beschikking gestelde auto gedurende de volledige kalendermaand vanwege onderhoud of reparatie niet gebruikt kan worden, is gedurende deze maand de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's niet van toepassing ter zake van die vaste auto, maar als die gehele maand (dat wil zeggen: meer dan veertien dagen) een vervangende auto ook voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld, geldt de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's wel ter zake van die vervangende auto. Als de vaste ter beschikking gestelde auto geen auto is die ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld aan de werknemer, dan geldt op grond van de voorgestelde bepaling de ter zake van de vervangende auto voorgestelde uitzondering niet. Zoals is toegelicht in paragraaf 2.2 van het algemeen deel van deze memorie wordt in het voorgestelde artikel 32bc, zesde lid, Wet LB 1964 geregeld dat de pseudo-eindheffing fossiele

³³ Voor de toepassing van deze bepaling worden een bandenwissel en schadeherstel ook als onderhoud of reparatie beschouwd.

personenauto's niet van toepassing is op personenauto's met handgeschakelde transmissie waarmee rijonderricht wordt gegeven in de zin van de Wet rijonderricht motorrijtuigen 1993.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 6b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 6b, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet Vpb 1969 bevat een subjectieve vrijstelling voor lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend, dat wil zeggen voor 90% of meer, onderwijs of onderzoek verrichten, mits dat onderwijs en dat onderzoek hoofdzakelijk, dat wil zeggen voor 70% of meer, direct of indirect worden bekostigd uit onder andere publieke middelen. Met de voorgestelde wijziging van artikel 6b, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, Wet Vpb 1969 wordt verduidelijkt dat geen sprake is van bekostiging uit publieke middelen, indien voor het verschaffen van die publieke middelen een contractuele tegenprestatie wordt gevraagd. Deze verduidelijking werkt – als gevolg van de verwijzing naar artikel 6b, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 – ook door naar de objectvrijstelling van artikel 8g, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969.

Artikel III, onderdeel B (artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 14 Wet Vpb 1969 is de bedrijfsfusiefaciliteit opgenomen. Op grond van deze faciliteit wordt winst die als gevolg van een bedrijfsfusie tot uitdrukking komt, onder voorwaarden, niet in aanmerking genomen. Bij toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit heeft een bedrijfsfusie dus geen heffing van Vpb tot gevolg. Deze belastingclaim wordt doorgeschoven naar een of meerdere verkrijgende rechtspersonen. In artikel 14, vierde lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 is geregeld dat de bedrijfsfusiefaciliteit niet kan worden toegepast, en de winst dus wel in aanmerking wordt genomen, indien de bedrijfsfusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Artikel 14, vierde lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 regelt dat de bedrijfsfusiefaciliteit niet van toepassing is indien er sprake is van een onzakelijke bedrijfsfusie.

Artikel 14, vierde lid, derde zin, Wet Vpb 1969 bevat de fictie dat er sprake is van een onzakelijke bedrijfsfusie indien de aandelen in de overdrager dan wel in de overnemer binnen drie jaar na de overdracht geheel of ten dele, direct of indirect worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de overdrager en de overnemer is verbonden, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt. In zijn arrest van 27 februari 2026³⁴ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een vrijwel identieke fictie in de splitsingsfaciliteit van artikel 14a Wet Vpb 1969 niet verenigbaar is met de Fusierichtlijn³⁵. Naar aanleiding van dit arrest wordt voorgesteld de fictie in artikel 14, vierde lid, derde zin, Wet Vpb 1969 te schrappen en daarmee de onverenigbaarheid met het EU-recht weg te nemen.

Met het schrappen van artikel 14, vierde lid, derde zin, Wet Vpb 1969 wordt ook voorgesteld om artikel 14, negende lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen. Deze bepaling regelt dat een overdrager of overnemer zekerheid vooraf kan krijgen omtrent de vraag of het aannemelijk is dat de vervreemding van aandelen binnen drie jaar na de bedrijfsfusie niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De overdrager of overnemer kan een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij een voor bezwaar vatbare beschikking beslist.

³⁴ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:HR:2026:298, r.o. 4.3.

³⁵ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (gecodificeerde versie).

Door het vervallen van het bewijsvermoeden wordt artikel 14, negende lid, Wet Vpb 1969 overbodig.

Artikel III, onderdeel C (artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 14a Wet Vpb 1969 is de splitsingsfaciliteit opgenomen. Op grond van deze faciliteit wordt de winst die als gevolg van de splitsing tot uitdrukking komt onder voorwaarden, niet in aanmerking genomen. Bij toepassing van de splitsingsfaciliteit heeft een splitsing dus geen heffing van vennootschapsbelasting (Vpb) tot gevolg. Deze belastingclaim wordt doorgeschoven naar een of meerdere verkrijgende rechtspersonen. In artikel 14a, zesde lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 is geregeld dat de splitsingsfaciliteit niet kan worden toegepast, en de winst dus wel in aanmerking wordt genomen, indien de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Artikel 14a, zesde lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 regelt dat de splitsingsfaciliteit niet van toepassing indien er sprake is van een onzakelijke splitsing.

Artikel 14a, zesde lid, derde zin, Wet Vpb 1969 bevat de fictie dat er sprake is van een onzakelijke splitsing indien aandelen in de gesplitste rechtspersoon, dan wel in een verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing geheel of ten dele, direct of indirect worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de gesplitste rechtspersoon en met de verkrijgende rechtspersonen is verbonden, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt. In zijn arrest van 27 februari 2026³⁶ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze fictie niet verenigbaar is met de Fusierichtlijn³⁷. Naar aanleiding van dit arrest wordt voorgesteld de fictie in artikel 14a, zesde lid, derde zin, Wet Vpb 1969 te schrappen en daarmee de onverenigbaarheid met het EU-recht weg te nemen.

Artikel 14a, negende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat een gesplitste en verkrijgende rechtspersoon zekerheid vooraf kan krijgen omtrent de vraag of het aannemelijk is dat de vervreemding van aandelen binnen drie jaar na de splitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De gesplitste of de verkrijgende rechtspersoon kan een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij een voor bezwaar vatbare beschikking beslist. Door het vervallen van het bewijsvermoeden wordt artikel 14a, negende lid, Wet Vpb 1969 overbodig. Voorgesteld wordt om deze bepaling te laten vervallen en in dat kader het (huidige) tiende en elfde lid te vernummeren tot negende en tiende lid. Tot slot wordt voorgesteld om de in artikel 14a, tiende lid (nieuw), Wet Vpb 1969 opgenomen verwijzing naar het tweede tot en met tiende lid aan te passen naar het tweede tot en met het negende lid.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 10b van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel 10b, eerste lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet DB 1965 regelt dat een Nederlandse achterligger met een belang in een bbi op zijn verzoek teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting krijgt die ten laste van een bbi is ingehouden indien aan een aantal voorwaarden is voldaan. Als aan deze voorwaarden wordt voldaan, wordt de hoogte van de teruggaaf berekend overeenkomstig de in het

³⁶ Hoge Raad 27 februari 2026, ECLI:NL:HR:2026:298, r.o. 4.3.

³⁷ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (gecodeerde versie).

voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 opgenomen formule of de in het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 opgenomen alternatieve mogelijkheid.

Degene die om teruggaaf verzoekt, dient een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon of een in Nederland gevestigd lichaam te zijn die, onderscheidenlijk dat, rechtstreeks of door middel van certificaten gerechtigd is tot de voordelen van aandelen in of winstbewijzen van een bbi.

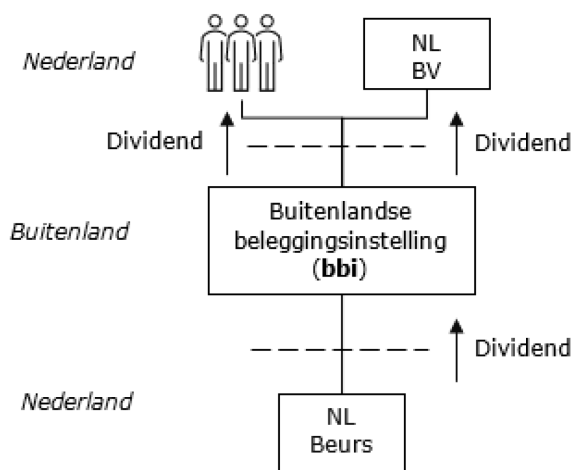
De Nederlandse achterligger kan verzoeken om teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting die is ingehouden ten laste van een bbi. Daarmee wordt tot uitdrukking gebracht dat de dividendbelasting die wordt teruggevraagd, moet zijn geheven van een bbi die rechtstreeks of door middel van certificaten is gerechtigd tot de opbrengst in de zin van artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965. Het begrip 'buitenlandse beleggingsinstelling' is gedefinieerd in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965. Voor een nadere toelichting op dit begrip wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij dat lid.

Om een teruggaaf te krijgen moet de Nederlandse achterligger een verzoek indienen bij de inspecteur. Het verzoek zal digitaal moeten worden ingediend. Hiertoe wordt, indien dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven, de Regeling berichtenverkeer Belastingdienst, ingevolge de delegatiebevoegdheid van artikel 3b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), zoals geldt sinds 1 september 2026, aangevuld.

Het eerste lid bepaalt dat op verzoek een teruggaaf wordt verleend indien de achterligger een in Nederland woonachtige persoon of in Nederland gevestigd lichaam is die, onderscheidenlijk dat, rechtstreeks of door middel van certificaten, gerechtigd is tot de voordelen van aandelen in of winstbewijzen van een bbi en dat ten laste van die bbi dividendbelasting is ingehouden. Als een Nederlandse achterligger een verzoek indient en de inspecteur betwist dat de verzoeker voldoet aan de voorwaarden, dan rust op de verzoeker de last om feiten te stellen die meebrengen dat hij voldoet aan de voorwaarden en, bij betwisting daarvan door de inspecteur, deze aannemelijk te maken. Daarnaast dient de verzoeker de hoogte van de teruggaaf op basis van de formule in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 of de vergelijking in het voorgestelde 10b, derde lid, Wet DB 1965 aannemelijk te maken. Het verzoek om teruggaaf moet door een natuurlijk persoon worden ingediend binnen vijf jaren en door een lichaam binnen drie jaren na afloop van het boekjaar van de bbi waarin de bbi winst uitkeert. Hiertoe wordt, indien dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven, artikel 21c van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (UR AWR 1994) ingevolge de in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965 opgenomen delegatiebevoegdheid aangevuld. De inspecteur beslist op het verzoek van de Nederlandse achterligger bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De Nederlandse achterligger heeft derhalve de mogelijkheid tot bezwaar en beroep.

Ter illustratie het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 2



NL beurs keert in december van jaar 1 een dividend uit aan bbi van € 1.000. Het boekjaar van bbi is in dit voorbeeld gelijk aan het kalenderjaar. Bbi keert op 1 maart van jaar 2 een dividend uit aan haar Nederlandse achterliggers van € 800. De Nederlandse achterliggers kunnen tot en met 31 december van jaar 5 (NL BV) dan wel 31 december van jaar 7 (natuurlijk personen) een teruggaafverzoek op grond van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 indienen (oftewel drie, onderscheidenlijk vijf, jaar na afloop van het boekjaar van de bbi waarin de bbi het Nederlandse dividend door-uitkeert, dat wil zeggen: jaar 2).

Artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 bevat de formule op grond waarvan de hoogte van de teruggaaf aan de Nederlandse achterligger van ten laste van de bbi geheven dividendbelasting wordt bepaald. Deze formule is: $T = B \times C \times D$, waarbij 'T' staat voor de hoogte van de teruggaaf, met 'B' wordt de gerechtigdheid van de Nederlandse achterligger tot de winst van de bbi bepaald, met 'C' wordt het deel van de opbrengst dat wordt door-uitgekeerd bepaald en 'D' staat voor het bedrag aan ingehouden dividendbelasting waarvoor de bbi geen andere tegemoetkoming krijgt. De verschillende elementen van de formule komen hierna uitgebreider aan de orde.

Element 'B' kan samengevat worden in de volgende breuk:

$$\frac{\text{Winstuitkering bbi binnen twaalf maanden na afloop boekjaar a waartoe achterligger is gerechtigd}}{\text{Totale winstuitkering bbi binnen twaalf maanden na afloop boekjaar a}}$$

Element 'B' betreft de verhouding van de door de bbi uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst waartoe de Nederlandse achterligger rechtstreeks of door middel van certificaten is gerechtigd ten opzichte van de totale door de bbi uitgekeerde winst. Op deze wijze is de teruggaaf van dividendbelasting in verhouding met de voordelen van die bbi waartoe de Nederlandse achterligger in economische zin is gerechtigd. Daarbij is om verschillende redenen aangesloten bij gerechtigdheid tot de door de bbi uitgekeerde winst. In de eerste plaats is dat gedaan, omdat gedurende een boekjaar de (aandelen)belangen in een bbi van de verschillende (Nederlandse) achterliggers, en daarmee de gerechtigdheid tot de winst van de bbi, kunnen fluctueren. Door aan te sluiten bij de gerechtigdheid tot daadwerkelijk door de bbi uitgekeerde winst, kan specifiek worden bepaald welke achterligger aanspraak maakt op een teruggaaf. Indien de gerechtigdheid in de bbi wijzigt tussen het moment waarop ten laste van de bbi dividendbelasting wordt ingehouden en het daaropvolgende moment waarop de bbi winst uitkeert,

is dat voor het recht op de voorgestelde teruggaaf dus niet relevant. In de tweede plaats geldt dat bij beleggingen via een fbi ook enkel de achterligger die daadwerkelijk de uitkering van de fbi ontvangt voordeel heeft van de afdrachtvermindering. Bovendien geldt dat voor de vergelijking die de Hoge Raad in zijn arrest stelt ook bij de binnenlandse situatie – dat wil zeggen een Nederlandse aandeelhouder die via een fbi in een Nederlandse vennootschap belegt – van een uitkering sprake is. Het kabinet stelt voor om voor de voorgestelde teruggaafregeling een termijn van twaalf maanden te hanteren. Tot slot wordt ten aanzien van 'B' opgemerkt dat door aan te sluiten bij gerechtigdheid niet relevant is of op het niveau van de Nederlandse achterligger sprake is van Nederlandse heffing. Bij een pensioenfonds dat subjectief van Vpb is vrijgesteld, kan immers ook sprake zijn van 'in economische zin zwaarder belast'.

Element 'C' kan samengevat worden in de volgende breuk:

$$C \text{ (maximaal 1)} = \frac{\text{Winstuitkering bbi binnen twaalf maanden na boekjaar a} + \text{dividendbelasting in boekjaar a waarvoor geen tegemoetkoming geldt}}{\text{door bbi in boekjaar a genoten opbrengst}}$$

Element 'C' betreft de verhouding van de door de bbi uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitgekeerde winst ten opzichte van de door de bbi in dat boekjaar genoten opbrengst als bedoeld in de artikelen 2 en 3 Wet DB 1965. Door dit element van de formule wordt geen teruggaaf gegeven voor dividendbelasting die is geheven op een opbrengst die niet door de bbi wordt door-uitgekeerd, bijvoorbeeld omdat een deel van de opbrengst wordt gebruikt om de kosten van de bbi te voldoen of indien de bbi ervoor kiest om te herbeleggen. Door de formule op deze wijze vorm te geven, geldt dat in het geval de bbi ook inkomen heeft uit buitenlandse beleggingen, de bbi geacht wordt eerst de door haar genoten (uit Nederland afkomstige) opbrengst door uit te keren. Er hoeft dus niet te worden berekend welk deel van de door de achterligger van de bbi ontvangen uitkering effectief een dooruitkering van (uit Nederland afkomstige) opbrengst is en welk deel niet-Nederlandse inkomsten van de bbi betreft. Ook is niet relevant uit welke winsten de uitkering in de periode van 12 maanden na het boekjaar wordt gedaan. Dit hangt samen met de hiervoor genoemde gedachte bij de formule dat de bbi wordt geacht eerst de door haar genoten (uit Nederland afkomstige) opbrengst door uit te keren. Hier is voor gekozen met het oog op de praktische toepasbaarheid van de formule. Daarbij geldt dat de in dat boekjaar ten laste van de bbi ingehouden dividendbelasting waarvoor bij die bbi geen recht op enigerlei tegemoetkoming bestaat bij die uitgekeerde winst mag worden opgeteld. De gedachte hierachter is dat wanneer de Nederlandse achterligger via een fbi zou hebben belegd, de door-uitkering door die fbi hoger zou zijn door de toepassing van de afdrachtvermindering. Nu de bbi geen recht heeft op toepassing van de afdrachtvermindering die is opgenomen in artikel 11a Wet DB 1965, stelt het kabinet voor om aan te sluiten bij de in dat boekjaar ten laste van de bbi ingehouden dividendbelasting waarvoor bij die bbi geen recht op enigerlei tegemoetkoming bestaat. De uitkomst van de onder 'C' bedoelde verhouding kan niet hoger zijn dan 1. Dat betekent dat de in de teller van de breuk in aanmerking te nemen door de bbi uitgekeerde winst niet hoger kan zijn dan de in de noemer van de breuk in aanmerking te nemen door de bbi genoten (uit Nederland afkomstige) opbrengst. Daarmee wordt bewerkstelligd dat er nooit meer dividendbelasting aan de Nederlandse achterliggers wordt teruggegeven dan die ten laste van de bbi is geheven en in economische zin aan hen toerekenbaar is.

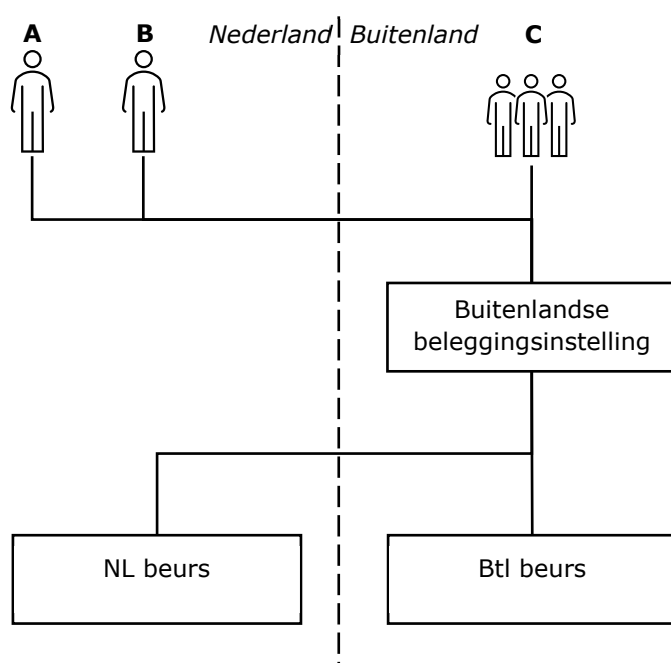
Element 'D' kan als volgt worden samengevat:

D = dividendbelasting in boekjaar a waarvoor geen tegemoetkoming geldt

Element 'D' betreft de Nederlandse dividendbelasting die ten laste van de bbi is ingehouden voor zover die bbi geen recht heeft op enigerlei tegemoetkoming. Het gaat bij de tegemoetkoming om een recht op teruggaaf of verrekening op grond van een met Nederland gesloten bilateraal belastingverdrag of om een recht op een tegemoetkoming van ingehouden dividendbelasting op grond van een unilaterale regeling in de staat waar de bbi is gevestigd. De Nederlandse dividendbelasting waarvoor de bbi recht heeft op enigerlei tegemoetkoming is van de voorgestelde teruggaafregeling uitgesloten, omdat in die gevallen geen sprake is van Nederlandse dividenden die uiteindelijk – dat wil zeggen op het niveau van de Nederlandse achterligger – in economische zin zwaarder worden belast.

De toepassing van het voorgestelde artikel 10b, eerste en tweede lid, Wet DB 1965 kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 3



NL beurs keert in jaar 1 € 300.000 dividend uit aan Buitenlandse beleggingsinstelling (bbi). bbi heeft op grond van het belastingverdrag dat met Nederland is gesloten recht op een verlaagd dividendbelastingtarief van 10%, waardoor de Nederlandse dividendbelasting € 30.000 bedraagt.

Op het niveau van bbi is er geen tegemoetkoming beschikbaar ten aanzien van de Nederlandse dividendbelasting.

Btl beurs keert in datzelfde jaar in november € 480.000 dividend uit aan bbi en houdt geen buitenlandse bronbelasting in.

De in jaar 1 wereldwijd genoten opbrengst van bbi bedraagt derhalve € 780.000 (€ 300.000 + € 480.000).

De kosten op het niveau van bbi bedragen € 50.000. Het boekjaar van bbi is gelijk aan het kalenderjaar. bbi besluit in jaar 2 om € 500.000 van de winst uit jaar 1 te herbeleggen en in het eerste kwartaal van jaar 2 de overige winst over jaar 1 aan haar achterliggers uit te keren. bbi is op grond van buitenlands recht niet verplicht ten laste van haar achterliggers bronbelasting in te houden. De uitkering van bbi bedraagt € 200.000 (€ 780.000 -/- € 50.000 -/- € 500.000 -/- € 30.000).

Van de totale uitkering van € 200.000:

Ontvangt aandeelhouder A € 5.000

Ontvangt aandeelhouder B € 3.000

Ontvangen de buitenlandse aandeelhouders C (tezamen) € 192.000.

Uitwerking

Aandeelhouder A

De hoogte van de teruggaaf wordt bepaald overeenkomstig de formule $T = B \times C \times D$

Daarbij is B € 5.000 / € 200.000

Daarbij is C (€ 200.000 + € 30.000*) / € 300.000

Daarbij is D € 30.000

De teruggaaf (T) bedraagt € 575

** Voor onderdeel 'C' uit de formule geldt dat voor de teller van de breuk de dividendbelasting waarvoor op het niveau van bbi geen tegemoetkoming geldt (dat wil zeggen € 30.000) bij de uitgekeerde winst mag worden opgeteld.*

Aandeelhouder B

De hoogte van de teruggaaf wordt bepaald overeenkomstig de formule $T = B \times C \times D$

Daarbij is B € 3.000 / € 200.000

Daarbij is C (€ 200.000 + € 30.000) / € 300.000

Daarbij is D € 30.000

De teruggaaf (T) bedraagt € 345

De buitenlandse achterliggers C

De groep achterliggers C zijn geen Nederlandse achterliggers. Zij zijn immers niet in Nederland woonachtig dan wel gevestigd. Zij hebben om die reden op grond van de voorgestelde teruggaafregeling geen recht op een teruggaaf van een gedeelte van de ten laste van bbi ingehouden Nederlandse dividendbelasting.

Artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 voorziet in de invulling van de in het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet DB 1965 geboden alternatieve mogelijkheid voor Nederlandse achterliggers om te verzoeken om een teruggaaf van de ten laste van een bbi geheven Nederlandse dividendbelasting. Voor een teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 moet de Nederlandse achterligger, zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024, aannemelijk maken dat door een bbi ontvangen en aan hem door-uitgekeerde 'Nederlandse dividenden' in economische zin zwaarder worden belast dan wanneer deze Nederlandse dividenden door een fbi waren ontvangen en aan hem waren door-uitgekeerd. De Hoge Raad geeft geen nadere invulling over hoe de vergelijking moet worden gemaakt. In het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 is hier met de formule een concrete invulling aan gegeven. In het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 wordt dit, in navolging van het arrest van de Hoge Raad, opengelaten. Derhalve gaat deze toelichting niet verder dan een algemene invulling van de te maken vergelijking. De wijze waarop de benodigde vergelijking wordt gemaakt is vormvrij.

De teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 wordt gesteld op het verschil tussen de Nederlandse belasting die bij de Nederlandse achterligger in economische zin drukt op de opbrengst waarop ten laste van de bbi dividendbelasting is ingehouden ten opzichte van wanneer de opbrengst, onder overigens gelijke omstandigheden, was ontvangen en door-uitgekeerd door een fbi. Dat wil zeggen dat bij de vergelijking bijvoorbeeld rekening moet worden

gehouden met een gelijk kostenniveau en een gelijke beleggingsportefeuille. De terug te geven dividendbelasting bedraagt ten hoogste de dividendbelasting die ten laste van de bbi is ingehouden op Nederlandse dividenden die zijn door-uitgekeerd aan de Nederlandse achterligger. Daarnaast wordt de terug te geven dividendbelasting verminderd voor zover de bbi recht heeft op enigerlei tegemoetkoming ten aanzien van de ten laste van hem ingehouden dividendbelasting. Het is aan de Nederlandse achterligger om de hoogte van de teruggaaf aannemelijk te maken.

Het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 gaat uit van een vergelijking tussen de situatie waarin een Nederlandse achterligger via een bbi in een Nederlandse beursvennootschap belegt met de situatie waarin deze achterligger via een fbi in een Nederlandse beursvennootschap zou beleggen. Uit deze vergelijking vloeit reeds voort dat lichamen die een beroep doen op artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965 hierin de beperking van artikel 25a, derde lid, Wet Vpb 1969 zullen moeten betrekken. Het is daarom niet nodig om de in het hierna besproken voorgestelde artikel 10b, vierde lid, Wet DB 1965 opgenomen beperking eveneens toe te passen als de teruggaaf wordt berekend op basis van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet DB 1965.

Artikel 10b, vierde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, onderdeel a, Wet DB 1965 regelt dat de teruggaaf van dividendbelasting is gemaximeerd indien het gaat om een lichaam dat gerechtigd is tot de voordelen van een bbi. In afwijking van het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet DB 1965 bedraagt de teruggaaf aan een lichaam ten hoogste het bedrag aan te betalen Vpb over het jaar waarin het boekjaar van de bbi eindigt. In Nederland gevestigde lichamen, die aan de Vpb zijn onderworpen en in Nederlandse aandelen beleggen via een fbi, hebben op grond van artikel 25a, derde lid, Wet Vpb 1969 te maken met een vergelijkbare beperking van de verrekening van dividendbelasting. Artikel 25a, derde lid, Wet Vpb 1969 houdt, kort gezegd, in dat de verrekening van dividendbelasting (als voorheffing) met de verschuldigde Vpb niet kan leiden tot een teruggaaf van Vpb. Als een belastingplichtige voor de Vpb verlies maakt en derhalve geen Vpb verschuldigd is, is in dat jaar geen verrekening van dividendbelasting mogelijk.

Voor zover het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, onderdeel a, Wet DB 1965 leidt tot een beperking van de teruggaaf, kan dit bedrag op grond van het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, onderdeel b, Wet DB 1965 worden voortgewenteld naar latere jaren. In een later jaar kunnen deze bedragen alsnog worden teruggegeven, voor zover de teruggaaf in dat latere jaar niet beperkt wordt door onderdeel a. Hiermee wordt grotendeels aangesloten bij hetgeen op grond van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 ook geldt voor de verrekening van dividendbelasting in de Vpb. Bij een teruggaafverzoek in een later jaar waarin het lichaam de voortgewentelde teruggaaf wel kan terugvragen, dient het lichaam de hoogte van het voortgewentelde bedrag aannemelijk te maken. Een verschil met de regeling in de Vpb is dat de inspecteur op grond van het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, onderdeel b, Wet DB 1965 geen beschikking oplegt met een voort te wentelen bedrag. Als een lichaam in een jaar geen Vpb is verschuldigd en derhalve niet in aanmerking komt voor een teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965, hoeft het lichaam ook geen verzoek in te dienen om de niet verleende teruggaaf te mogen voortwentelen. Voor de systematiek van voortwenteling zonder beschikking is gekozen met het oog op de administratieve lasten van de verzoeker en de uitvoerbaarheid.

Artikel 10b, vijfde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, vijfde lid, Wet DB 1965 stelt als voorwaarde om in aanmerking te komen voor de voorgestelde teruggaafregeling dat de Nederlandse achterligger aannemelijk maakt dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de door de bbi uitgekeerde winst.

Concreet betekent dat, indien de Nederlandse achterligger aanspraak wil maken op teruggaaf, hij de feiten dient te stellen en, indien de inspecteur deze teruggaaf betwist, aannemelijk dient te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de door de bbi uitgekeerde winst. Artikel 10b, vierde lid, Wet DB 1965 sluit aan bij het bestaande concept uiteindelijk gerechtigde. Derhalve moet dit begrip worden ingevuld in lijn met de toelichting bij de wetgeving en de jurisprudentie daarover.³⁸ De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de opbrengstgerechtigde in beginsel als de uiteindelijk gerechtigde wordt aangemerkt indien hij vrijelijk over die opbrengst kan beschikken en bij de ontvangst daarvan niet als zaakwaarnemer of lasthebber optreedt.³⁹

Onder verwijzing naar artikel 4, zevende en achtste lid, Wet DB 1965 wordt een omschrijving gegeven van situaties waarin de Nederlandse achterligger in ieder geval niet als uiteindelijk gerechtigde wordt beschouwd. Als uiteindelijk gerechtigde wordt in ieder geval niet beschouwd degene die in samenhang met de door de bbi uitgekeerde winst een tegenprestatie heeft verricht als onderdeel van een samenstel van transacties waarbij aannemelijk is dat (i) de door de bbi uitgekeerde winst geheel of gedeeltelijk direct of indirect ten goede is gekomen aan een natuurlijk persoon die of lichaam dat in mindere mate gerechtigd is tot, in dit geval, teruggaaf van de ten laste van de bbi ingehouden dividendbelasting dan degene die de tegenprestatie heeft verricht en (ii) deze natuurlijk persoon of dat lichaam een positie in aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van die wet op directe of indirecte wijze behoudt of verkrijgt die vergelijkbaar is met zijn positie in soortgelijke aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen of geldleningen voorafgaand aan het moment waarop het samenstel van transacties een aanvang heeft genomen. Dit betekent dat indien het samenstel van transacties leidt tot een belastingbesparing terwijl het economische belang bij een ander rust, er geen sprake is van uiteindelijke gerechtigdheid en er geen aanspraak kan worden gemaakt op de voorgestelde teruggaafregeling. Hierbij geldt dat tot een samenstel van transacties ook transacties behoren die rechtens dan wel in feite direct of indirect zijn aangegaan door een met de natuurlijk persoon die of het lichaam dat gerechtigd is tot de door de bbi uitgekeerde winst verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vijfde lid, Wet Vpb 1969 of natuurlijk persoon als bedoeld in artikel 10a, vijfde lid, onderdeel b, van die wet. Dit moet worden beoordeeld naar het tijdstip waarop de door de bbi uitgekeerde winst ter beschikking wordt gesteld.

Artikel 10b, zesde lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, zesde lid, Wet DB 1965 regelt dat een lichaam als bedoeld in artikel 6a Wet Vpb 1969, dat wil zeggen een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi), geen verzoek voor teruggaaf op grond van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 kan indienen. De reden hiervan is dat wanneer een vbi rechtstreeks of via een in Nederland gevestigde fbi in Nederlandse aandelen zou beleggen, deze vbi ook geen recht zou hebben op een vrijstelling of teruggaaf van dividendbelasting.

³⁸ Zie Kamerstukken II 2000/01, 27896, nr. 3; Kamerstukken II 2023/24, 36420, nr. 3; Hoge Raad 6 april 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5639; Hoge Raad 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:49.

³⁹ HR 6 april 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5639, r.o. 3.2 en HR 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:49, r.o. 4.3.1.

Artikel 10b, zevende lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, zevende lid, Wet DB 1965 bepaalt dat de natuurlijk persoon die of het lichaam dat om teruggaaf verzoekt, er in voorkomende gevallen voor kan kiezen om de teruggaaf te berekenen alsof een subfonds zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965 een buitenlandse beleggingsinstelling is. Dergelijke subfondsen worden voor de teruggaafregeling gelijkgesteld met een buitenlandse beleggingsinstelling als zij – zelfstandig beschouwd – zouden voldoen aan de definitie van buitenlandse beleggingsinstelling. Op deze manier kunnen Nederlandse achterliggers van een paraplufonds de formule van het tweede lid en de alternatieve mogelijkheid voor het bepalen van een teruggaaf van het derde lid toepassen op subfondsniveau.

Artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965 bevat de definities van de begrippen 'buitenlandse beleggingsinstelling' en 'subfonds'. In zijn arrest oordeelt de Hoge Raad dat Nederland in zijn verhouding met de in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders van een bbi op grond van het EU-recht een verplichting heeft.⁴⁰ Om die reden wordt de voorgestelde mogelijkheid tot teruggaaf van dividendbelasting opengesteld voor Nederlandse achterliggers in een bbi. De bbi is voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 en de daarop berustende bepalingen gedefinieerd als een niet in Nederland gevestigd lichaam welker doel en feitelijke werkzaamheid bestaat in het beleggen van vermogen. Of sprake is van beleggen (dan wel ondernemen) wordt zoals voor Nederlandse fiscale doeleinden gebruikelijk is, beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden van het geval. Het is voor het recht op teruggaaf op het niveau van de Nederlandse achterligger niet relevant of de bbi voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 28 Wet Vpb 1969. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de wettelijke uitbreiding van het begrip 'beleggen' voor de toepassing van het fbi-regime, zoals opgenomen in artikel 28, derde lid, Wet Vpb 1969, niet geldt voor de uitleg van het begrip beleggen dat is opgenomen in de definitie van bbi in het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, Wet DB 1965. De definitie van subfonds is ontleend aan de definitie van subfonds in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht. Een subfonds is, kort gezegd, een administratief afgescheiden gedeelte van het vermogen van een beleggingsinstelling met een eigen beleggingsbeleid en eigen ter collectieve belegging gevraagde of verkregen middelen en waarbij deelnemers delen in de opbrengst van de beleggingen onder specifiek voor dat subfonds geldende voorwaarden.

Artikel 10b, negende lid, Wet DB 1965

Het voorgestelde artikel 10b, negende lid, Wet DB 1965 bevat een delegatiebevoegdheid om bij ministeriële regeling nadere regels voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10b Wet DB 1965 te stellen. Deze bevoegdheid biedt bijvoorbeeld de mogelijkheid om aan de toepassing van de teruggaafregeling administratieve voorwaarden te verbinden die nodig zijn voor een goede en controleerbare uitvoering. Hierbij kan worden gedacht aan regels over de termijn om een teruggaafverzoek in te dienen alsmede de vorm en inhoud van het teruggaafverzoek.

Artikel V

⁴⁰ HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176, r.o. 3.4.3.

Artikel V, onderdeel A (artikel 16c.3 van de Wet milieubeheer)

In artikel 16c.3 van de Wet milieubeheer is een aantal verbodsbepalingen opgenomen ter uitvoering van voorschriften uit de Verordening koolstofcorrectie aan de grens en de krachtens die verordening vastgestelde EU-rechtshandelingen. Artikel 16c.3, eerste en tweede lid, van de Wet milieubeheer verwijst hiertoe rechtstreeks naar bepalingen van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens. Artikel 16c.3, derde lid, van de Wet milieubeheer regelt dat het verboden is om in strijd te handelen met bij ministeriële regeling aan te wijzen voorschriften die zijn gesteld bij of krachtens die verordening. Voorgesteld wordt om een aantal verbodsbepalingen toe te voegen door wijziging van artikel 16c.3, eerste en derde lid, van de Wet milieubeheer. Het gaat daarbij hoofdzakelijk om voorschriften waarvan niet-naleving al sinds 8 april 2026 is verboden op grond van artikel 2 van de Regeling CBAM.⁴¹ Voorgesteld wordt die verbodsbepalingen met dit onderdeel op het niveau van de wet te verankeren. Ook wordt voorgesteld met dit onderdeel te regelen dat de in artikel 16c.3, derde lid, van de Wet milieubeheer opgenomen grondslag om bij ministeriële regeling handelingen te verbieden die in strijd zijn met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens en de krachtens die verordening vastgestelde EU-rechtshandelingen vervalst. Hiertoe wordt voorgesteld dat de aan de Wet milieubeheer toe te voegen verbodsbepalingen grotendeels worden opgenomen in artikel 16c.3, derde lid, van de Wet milieubeheer. Voorts wordt voorgesteld dat een van de in de Regeling CBAM opgenomen verbodsbepalingen (artikel 10bis, vierde lid, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens) wordt opgenomen in artikel 16c.3, eerste lid, van de Wet milieubeheer. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Naast het wettelijk verankeren van bestaande verbodsbepalingen wordt voorgesteld een verbodsbepaling toe te voegen. Dit betreft het in het voorgestelde artikel 16c.3, derde lid, onderdeel a, van de Wet milieubeheer opgenomen verbod om in strijd te handelen met artikel 10, achtste lid, van de registorverordening. Laatstgenoemd artikel verplicht de zogenaamde onafhankelijke persoon om de NEa in kennis stellen van specifieke wijzigingen die zich voordoen na de registratie in het CBAM-register. Deze verbodsbepaling is eerder niet opgenomen in de Regeling CBAM, omdat onafhankelijke personen vóór 1 december 2026 nog geen registratieverzoek kunnen indienen en bovendien nog aanvullende Europese regels over de onafhankelijke persoon in voorbereiding waren.

Ambtenaren die werkzaam zijn bij de NEa zijn belast met het toezicht op de naleving van de bij of krachtens artikel 16c.3, eerste en derde lid, van de Wet milieubeheer vastgestelde verbodsbepalingen.⁴² De NEa kan bij overtreding van deze voorschriften handhaven met een last onder dwangsom en een bestuurlijke boete krachtens respectievelijk artikel 18.6a, vierde lid, en artikel 18.16c, eerste lid, van de Wet milieubeheer. De bestuurlijke boete bedraagt op grond van artikel 18.16e, eerste lid, van de Wet milieubeheer maximaal 10% van de omzet van de betrokken onderneming over het afgelopen jaar, dan wel € 450.000 indien de jaaromzet minder dan € 4.500.000 bedroeg.

Artikel V, onderdeel B (artikel 16c.4 van de Wet milieubeheer)

⁴¹ De grondslag daarvoor is nu nog opgenomen in artikel 16c.3, derde lid, van de Wet milieubeheer.

⁴² Artikel 18.4, eerste lid, van de Wet milieubeheer jo. artikel 1 van het Besluit aanwijzing toezichthouders CBAM. Zie in dit verband ook artikel 5:11 van de Algemene wet bestuursrecht.

Met dit onderdeel wordt voorgesteld de juiste citeertitel op te nemen in de verwijzing naar de Algemene douanewet in artikel 16c.4, eerste lid, van de Wet milieubeheer.

Artikel V, onderdeel C (artikel 16c.4a van de Wet milieubeheer)

Met dit onderdeel wordt voorgesteld een artikel 16c.4a in te voegen in hoofdstuk 16c van de Wet milieubeheer. Het voorgestelde artikel 16c.4a, eerste en tweede lid, van de Wet milieubeheer regelt de onderlinge gegevensverstrekking tussen de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst en het bestuur van de NEa, voor zover noodzakelijk voor de beoordeling of een aanvrager voldoet aan het criterium, bedoeld in artikel 17, tweede lid, onderdeel a, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens. Op grond van laatstgenoemd artikel dient de NEa te beoordelen of een importeur die de status van toegelaten CBAM-aangever heeft aangevraagd betrouwbaar is. Daartoe moet de NEa onder meer vaststellen of de aanvrager in de vijf jaar voorafgaand aan de aanvraag betrokken is geweest bij ernstige of herhaalde overtredingen van de douane-, belasting- of marktmisbruikregelgeving. Uit artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van Uitvoeringsverordening (EU) 2025/486.⁴³ volgt dat hierbij in het bijzonder ook oog moet zijn voor de personen die belast zijn met de CBAM-aangelegenheden van de aanvrager, de personen die de leiding hebben over de aanvrager en de personen die zeggenschap hebben over de leiding van de aanvrager. Daarbij moet worden vastgesteld of deze personen in de drie jaar voorafgaand aan de aanvraag betrokken zijn geweest bij ernstige of herhaalde inbreuken op de douanewetgeving, belastingvoorschriften, regels inzake marktmisbruik dan wel op de Verordening koolstofcorrectie aan de grens of op grond van die verordening vastgestelde gedelegeerde handelingen en uitvoeringshandelingen.

De beoordeling van deze aspecten vereist doorgaans informatie die is verdeeld over meerdere bestuursorganen. De Belastingdienst beschikt over gegevens met betrekking tot fiscale integriteit en betalingsgedrag. De NEa is belast met de toelatingsprocedure en dient hiervoor beschikking te krijgen over voor deze beoordeling relevante gegevens, zoals die bij de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst voorhanden zijn. Het voorstel voorziet daarom in het opnemen van artikel 16c.4a van de Wet milieubeheer, dat voorziet in een grondslag om deze gegevens te kunnen uitwisselen. Door de in het voorgestelde artikel 16c.4a, eerste lid, van de Wet milieubeheer opgenomen informatieverplichting voor de inspecteur en ontvanger is sprake van een wettelijke verplichting tot bekendmaking. Daarmee wordt de fiscale geheimhoudingsplicht doorbroken aangezien artikel 67, tweede lid, onderdeel a, AWR bepaalt dat de fiscale geheimhoudingsplicht niet geldt als een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht.

De verwerking van deze gegevens vindt plaats met inachtneming van de AVG. De gegevensverstrekking vindt uitsluitend plaats op verzoek van de NEa. De gegevensverstrekking is noodzakelijk en proportioneel. Wanneer de NEa de inspecteur of ontvanger vraagt of ten aanzien van die aanvrager of de daarmee verbonden natuurlijke personen op wie die beoordeling betrekking heeft, in de vijf, onderscheidenlijk drie, jaar voorafgaand aan de aanvraag een vergrijpboete is opgelegd wegens overtreding van een belastingwet als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, AWR, zal de inspecteur, onderscheidenlijk de ontvanger, de NEa de betreffende

⁴³ Uitvoeringsverordening (EU) 2025/486 van de Commissie van 17 maart 2025 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de voorwaarden en procedures in verband met de status van toegelaten CBAM-aangever.

gegevens moeten verstrekken. Het gaat ingevolge het voorgestelde artikel 16c.4a, eerste lid, van de Wet milieubeheer om degene aan wie de vergrijpboete is opgelegd, het belastingmiddel, het tijdvak of jaar, de wettelijke grondslag, de hoogte, de mate van verwijtbaarheid en of de vergrijpboete onherroepelijk is. De informatie over de mate van verwijtbaarheid heeft betrekking op inlichtingen die noodzakelijk zijn voor de NEa om de opgelegde vergrijpboete in de juiste context te kunnen plaatsen.

Dit is relevant voor de beoordeling van de ernst van de overtreding en daarmee voor de NEa om te kunnen beslissen of de aanvrager voldoet aan de vereisten voor toelating als CBAM-aangever op grond van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens. De verzoeken om toelating als CBAM-aangever zullen veelal afkomstig zijn van rechtspersonen. Tegelijkertijd kan de informatieverplichting, ook als het om een verzoek van een rechtspersoon gaat, betrekking hebben op informatie over met die aanvrager verbonden natuurlijke personen op wie die beoordeling betrekking heeft. De voorgestelde grondslag kan dus leiden tot de verwerking van persoonsgegevens. Naast gewone persoonsgegevens (naam, contactgegevens en demografische gegevens) kan het daarbij gaan om strafrechtelijke persoonsgegevens. De verwerking van deze persoonsgegevens door de Belastingdienst en de NEa is mogelijk op basis van artikel 10 AVG. De Belastingdienst en de NEa zijn immers bestuursorganen die tot de overheid behoren.

Artikel V, onderdeel D (artikel 18.16f van de Wet milieubeheer)

Voorgesteld wordt artikel 18.16f, eerste lid, van de Wet milieubeheer te wijzigen naar aanleiding van artikel 26, lid 1bis, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens, dat met de inwerkingtreding van artikel 1, onderdeel 23, onder b, van Verordening (EU) 2025/2083⁴⁴ in die verordening is opgenomen. Daarmee wordt wettelijk geregeld dat de NEa in lijn met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens aan een toegelaten CBAM-aangever die niet tijdig de benodigde CBAM-certificaten inlevert, een lagere bestuurlijke boete kan opleggen dan dat artikel momenteel voorschrijft. De verlaging van de bestuurlijke boete is alleen mogelijk indien wordt voldaan aan de in artikel 26, lid 1bis, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens genoemde voorwaarden. Op grond van die bepaling kan de bestuurlijke boete alleen worden verlaagd indien de CBAM-aangever te weinig certificaten heeft ingeleverd doordat hij onjuiste informatie heeft ontvangen van een exploitant, een verificateur of een onafhankelijk persoon. Daarnaast zal de bestuurlijke boete wel doeltreffend, evenredig en afschrikkend moeten blijven en rekening moeten houden met de duur, de ernst, de reikwijdte, de opzettelijke aard of de herhaling van de niet-naleving of de mate waarin de toegelaten CBAM-aangever meewerkt met de bevoegde autoriteit. Met de voorgestelde wijziging van artikel 18.16f, tweede lid, van de Wet milieubeheer wordt aangesloten bij artikel 26, lid 2bis, tweede alinea, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens dat met de inwerkingtreding van artikel 1, onderdeel 23, onder c, Verordening (EU) 2025/2083⁴⁵ in eerstgenoemde verordening is opgenomen. Daarmee wordt wettelijk geregeld dat aan een importeur die geen CBAM-aangever is maar die in strijd met de Verordening koolstofcorrectie aan de grens wel CBAM-goederen importeert, in lijn met die verordening een lagere bestuurlijke boete kan worden opgelegd dan artikel 18f, tweede lid, van de Wet

⁴⁴ Verordening (EU) 2025/2083 van het Europees Parlement en de Raad van 8 oktober 2025 tot wijziging van Verordening (EU) 2023/956 wat betreft de vereenvoudiging en versterking van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie.

⁴⁵ Verordening (EU) 2025/2083 van het Europees Parlement en de Raad van 8 oktober 2025 tot wijziging van Verordening (EU) 2023/956 wat betreft de vereenvoudiging en versterking van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie.

milieubeheer momenteel voorschrijft. Krachtens artikel 26, lid 2bis, tweede alinea, van de Verordening koolstofcorrectie aan de grens is dit alleen mogelijk in gevallen waarin de importeur de op massa gebaseerde drempelwaarde met niet meer dan 10% heeft overschreden of indien de importeur voorlopig goederen is blijven invoeren, maar zijn aanvraag voor de status van toegelaten CBAM-aangever is afgewezen. De op te leggen bestuurlijke boete moet daarnaast doeltreffend, evenredig en afschrikkend blijven en moet minstens het in de EG-richtlijn handel in broeikasgasemissierechten bepaalde bedrag van € 100 voor elke ton uitgestoten CO₂-equivalent bedragen, met een jaarlijkse verhoging vanwege indexering.

Artikel VI

Artikel VI, onderdeel A (artikel 22 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel 22 Wbm zijn begripsbepalingen opgenomen die van toepassing zijn voor hoofdstuk IV Wbm, waaronder een begripsomschrijving voor de begripsaanduiding 'EVOA'.⁴⁶ Op grond van artikel 23, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wbm wordt namelijk afvalstoffenbelasting geheven ter zake van de overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te verwijderen of te laten verwijderen met toepassing van een ingevolge de EVOA 2006 bij beschikking verleende toestemming tot overbrenging, met uitzondering van afvalstoffen waarvan uit boeken en bescheiden blijkt dat zij naar Nederland zijn overgebracht in de zin van de EVOA 2006. Zoals in het algemeen deel is toegelicht, is na 21 mei 2026 in beginsel de EVOA 2024 van toepassing op overbrengingen van afvalstoffen in plaats van de EVOA 2006.⁴⁷ Daarom wordt voorgesteld de in artikel 22, eerste lid, onderdeel m, Wbm opgenomen begripsbepaling van 'EVOA' aan te passen, door in de begripsomschrijving te verwijzen naar de EVOA 2024 in plaats van de EVOA 2006. Deze wijziging van artikel 22 Wbm en de overige wijzigingen van de Wbm op grond van dit wetsvoorstel die verband houden met het van toepassing worden van de EVOA 2024 en het niet langer van toepassing zijn van de EVOA 2006 treden in werking met ingang van 1 januari 2027. Dit is in het algemeen deel van deze memorie nader toegelicht.

Artikel VI, onderdelen B tot en met D (artikelen 24, 25a en 26 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In de artikelen 24, 25a en 26 Wbm wordt verwezen naar artikelen van de EVOA 2006. Voorgesteld wordt om de in die artikelen opgenomen verwijzingen naar de artikelen 2, vijftiende lid, en 16, onderdeel e, EVOA 2006 te vervangen door verwijzingen naar de daarmee corresponderende artikelen van de EVOA 2024, zodat de heffing van afvalstoffenbelasting wordt geregeld bij de kennisgever aan wie op basis van de EVOA 2024 toestemming tot overbrenging is verleend. Dit betreft een technische aanpassing. Voor de heffing van afvalstoffenbelasting wordt aangesloten bij de kennisgevingsprocedure uit de EVOA, die inhoudelijk niet wijzigt door de vervanging van EVOA 2006 door EVOA 2024.

⁴⁶ In hoofdstuk IV Wbm zijn de artikelen 22 tot en met 31a Wbm opgenomen. Het hoofdstuk heeft betrekking op de heffing van afvalstoffenbelasting.

⁴⁷ De EVOA 2024 is op grond van artikel 85, eerste lid, van die verordening in werking getreden met ingang van 20 mei 2024. Op grond van artikel 85, tweede lid, EVOA 2024 bleef de EVOA 2006 echter in beginsel van toepassing tot en met 21 mei 2026. Uitsluitend de artikelen 30 en 51 EVOA 2006 waren op grond van genoemd lid al eerder niet meer van toepassing en artikel 37 EVOA 2006 blijft tot en met 21 mei 2027 van toepassing.

Artikel VI, onderdeel E (artikel 31b van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Zoals hiervoor is toegelicht bleef de EVOA 2006 in beginsel van toepassing tot en met 21 mei 2026 en is de EVOA 2024 in beginsel daarna van toepassing geworden. Op grond van artikel 85, derde lid, EVOA 2024 blijft de EVOA 2006 echter van toepassing op overbrengingen van afvalstoffen waarvan overeenkomstig artikel 4 EVOA 2006 kennis is gegeven en waarvoor de bevoegde autoriteit van bestemming voor 21 mei 2026 een ontvangstbevestiging heeft gegeven overeenkomstig artikel 8 EVOA 2006. Op overbrengingen die aan deze voorwaarden voldoen, zijn niet de bepalingen van de EVOA 2024 van toepassing, maar de bepalingen van de EVOA 2006. In het algemeen deel van deze memorie is toegelicht dat afvalstoffenbelasting is verschuldigd op het tijdstip waarop de verleende toestemming tot overbrenging van afvalstoffen is verlopen en zes kalendermaanden zijn verstreken sinds de maand waarin de verwerkersverklaring is ontvangen of ontvangen had moeten zijn. De EVOA 2006 blijft dus vooralsnog van belang voor de vaststelling van de belastingplicht voor de afvalstoffenbelasting op grond van hoofdstuk IV Wbm. Nu wordt voorgesteld met ingang van 1 januari 2027 in de begripsomschrijving van 'EVOA' te verwijzen naar de EVOA 2024 in plaats van de EVOA 2006 en de verwijzingen naar artikelen van de EVOA 2006 in de artikelen 24, 25a en 26 Wbm met ingang van 1 januari 2027 te vervangen door verwijzingen naar de daarmee corresponderende artikelen van de EVOA 2024, wordt daarom voorgesteld overgangsrecht op te nemen door een artikel toe te voegen aan hoofdstuk IV, afdeling 8, Wbm. Op grond van het voorgestelde artikel 31b Wbm blijft hoofdstuk IV, afdelingen 1 tot en met 3, Wbm, zoals dat luidde op 31 december 2026, van toepassing bij het vaststellen van de belastingplicht voor de afvalstoffenbelasting op een overbrenging waar de EVOA 2006 op van toepassing blijft. Dat wil zeggen indien voor die overbrenging aan de voorwaarden is voldaan dat daarvan overeenkomstig artikel 4 EVOA 2006 kennis is gegeven en dat de bevoegde autoriteit van bestemming daarvan vóór 21 mei 2026 een ontvangstbevestiging heeft gegeven overeenkomstig artikel 8 EVOA 2006.

Artikel VI, onderdeel F (artikel 71v, tweede lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Er wordt voorgesteld te verduidelijken dat de belastingplicht rust op eenieder die het glastuinbouwbedrijf of energiebedrijf voor glastuinbouw als onderneming drijft. De wijziging is met name van belang voor situaties waarin een onderneming wordt gedreven in samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid, zoals de maatschap of vennootschap onder firma. Met deze wijziging wordt verduidelijkt dat de belastingheffing aangrijpt bij het samenwerkingsverband als zodanig. Dit sluit aan bij de opzet van de CO₂-heffing glastuinbouw, waarbij wordt uitgegaan van één heffingsgrondslag op het niveau van het glastuinbouwbedrijf als geheel, zonder dat de wet voorziet in een toerekening van die grondslag aan de afzonderlijke maten of vennoten. In lijn daarmee wordt verduidelijkt dat de heffing niet per participant wordt gesplitst, maar wordt geheven ter zake van de gezamenlijke exploitatie. De belastingplichtige kan als gevolg hiervan door de inspecteur worden geïdentificeerd door te kijken naar de contractant van een gascontract. In de praktijk wordt het contract namelijk afgesloten door de personenvennootschap en niet door de achterliggende participanten. De personenvennootschap heeft op haar eigen naam een inschrijving in de Kamer van Koophandel. Voorgesteld wordt aan de wijziging terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2025 omdat de CO₂-heffing glastuinbouw voor het eerst betrekking heeft op de jaren 2025 en 2026 en

de eerste aangifte hierover in 2027 plaatsvindt. Het is daarom noodzakelijk dat vóór het eerste aangiftemoment duidelijkheid bestaat over de belastingplichtige over die jaren. Daarbij moet worden voorkomen dat eerst de heffing bij de afzonderlijke participanten wordt betrokken en in latere jaren bij de personenvennootschap, wat tot uitvoeringsproblemen en onduidelijkheid zou leiden. Het voorstel heeft geen materiële gevolgen voor de maten of vennoten van een personenvennootschap. De omvang van de verschuldigde heffing of voor de onderneming waarop de heffing betrekking heeft, wijzigen niet. De wijziging strekt uitsluitend tot verduidelijking van het niveau waarop de heffing wordt vastgesteld en ingevorderd. Het voorstel beoogt bij te dragen aan een eenvoudige en begrijpelijke uitvoering van de belastingheffing.

Artikel VI, onderdeel G (artikel 72 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel 72 Wbm zijn de begripsbepalingen opgenomen die van toepassing zijn voor de heffing van vliegbelasting. Met ingang van 1 januari 2027 treedt artikel 72, onderdeel g, Wbm in werking, waarin een begripsbepaling is opgenomen voor het begrip 'eindbestemming'. Deze begripsbepaling is van belang voor het vaststellen van het tarief van de vliegbelasting op grond van artikel 77 Wbm, zoals dat luidt met ingang van die datum.

Op grond van genoemde bepalingen is het tarief van de vliegbelasting afhankelijk van de eindbestemming, waarbij de eindbestemming de luchthaven is waar de vliegreis van de passagier eindigt ingevolge de vervoersovereenkomst. Indien de eindbestemming niet kan worden vastgesteld, is op grond van artikel 77, tweede lid, Wbm per 1 januari 2027 het hoogste tarief van toepassing. Voorgesteld wordt om artikel 72, eerste lid, onderdeel g, Wbm te wijzigen zodat de eindbestemming van de passagier kan worden aangetoond met het vliegplan van de vliegreis indien geen vervoersovereenkomst is afgesloten. Voor de onderbouwing hiervan wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Voor de betekenis van het begrip vliegplan wordt aangesloten bij artikel 5.9, eerste lid, van de Wet luchtvaart. Onder een vliegplan wordt verstaan het voor de aanvang van iedere vlucht waaraan luchtverkeersleidingsdiensten worden verleend door of namens de gezagvoerder ingediende plan dat de gegevens en inlichtingen omtrent de voorgenomen vlucht bevat.

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A (artikel 1:1 van de Algemene douanewet)

Voorgesteld wordt om in artikel 1:1, eerste lid, onderdeel a, Adw een verwijzing naar het nDWU in te voegen, om te regelen dat de bepalingen bij of krachtens de Adw tevens de nationale bepalingen vormen ter uitvoering van het nDWU.

Voorgesteld wordt dat deze wijziging, evenals de voorgestelde wijziging van de artikelen 1:3, 1:19a, 7:6 en 12:1 Adw, op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking zal treden. Hierdoor kan beter aangesloten worden bij het van toepassing worden van de relevante onderdelen van het nDWU. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, zullen de publicatiedatum van het nDWU en de inwerkingtreding daarvan volgens de huidige planning plaatsvinden in september 2026. Er wordt daarom voorts voorgesteld dat aan de onderhavige wijziging, aan de voorgestelde wijziging van de artikelen 1:3 en 7:6 Adw en aan het onderdeel waarmee wordt voorgesteld artikel 1:19a Adw in te voegen in die wet, terugwerkende kracht kan

worden verleend tot en met een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip dat voor de verschillende onderdelen verschillend kan worden vastgesteld. Op dit moment is nog niet bekend met ingang van welke datum het nDWU in werking zal treden en wanneer de afhandelingsvergoeding van toepassing zal zijn.⁴⁸ Voor het vaststellen van de datum tot en met welke de relevante bepalingen terugwerken, zal worden aangesloten bij de datum waarop de inspecteur gezien de directe werking van het nDWU in staat moet zijn om het nDWU toe te passen en de bevoegdheden op grond van de Adw ter uitvoering van de artikelen van die verordening die reeds van toepassing zijn geworden, uit te oefenen. Voor de voorgestelde invoeging van artikel 1:19a Adw en wijziging van artikel 7:6 Adw, die betrekking hebben op de afhandelingsvergoeding, zal die datum gelegen zijn enkele weken na de datum van inwerkingtreding van het nDWU. De afhandelingsvergoeding zal namelijk op grond van artikel 287, vierde lid, nDWU van toepassing zijn tien dagen na publicatie van de gedelegeerde verordening op grond van artikel 20, tiende lid, nDWU waarin het bedrag van de afhandelingsvergoeding wordt vastgesteld.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 1:3 van de Algemene douanewet)

Voorgesteld wordt om in artikel 1:3, eerste lid, aanhef, Adw te verwijzen naar het nDWU. In artikel 1:3, eerste lid, aanhef, Adw is namelijk geregeld dat de in genoemd lid opgenomen begripsbepalingen van toepassing zijn in aanvulling op de begripsbepalingen van onder meer het DWU. Het is van belang dat dit ook wordt geregeld voor de in het nDWU opgenomen begripsbepalingen.

Voorts wordt voorgesteld om de begripsbepaling 'nieuwe Douanewetboek van de Unie' op te nemen in artikel 1:3, eerste lid, onderdeel 0a, Adw. Er wordt voorgesteld om deze begripsbepaling voor het nDWU in artikel 1:3, eerste lid, onderdeel 0a, Adw op te nemen, omdat de begripsbepaling voor het DWU in artikel 1:3, eerste lid, onderdeel a, Adw is opgenomen en het wenselijk is artikel 1:3, eerste lid, onderdelen a tot en met ba, Adw bij elkaar te houden. Artikel 1:3, eerste lid, onderdelen b en ba, Adw hebben namelijk betrekking op verordeningen die zijn vastgesteld op grond van het DWU.

Artikel 1:3, zevende lid, Adw regelt dat bevoegdheden die op grond van het DWU worden opgedragen aan lidstaten, worden uitgeoefend door de inspecteur of ontvanger. Voorgesteld wordt aan artikel 1:3, zevende lid, Adw een verwijzing naar het nDWU toe te voegen, zodat dat lid ook van toepassing is in de gevallen waarin op grond van het nDWU bevoegdheden worden opgedragen aan de lidstaten.

Artikel VII, onderdelen C en D (artikel 1:19a en 7:6 van de Algemene douanewet)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, vloeit na het van toepassing worden van de relevante onderdelen van het nDWU daaruit een verplichting voort voor lidstaten om een afhandelingsvergoeding te innen bij de schuldenaar van de douaneschuld bij invoer van goederen in het kader van afstandsverkopen en voor de schuldenaar van de douaneschuld om deze te betalen. Een nationale grondslag die expliciet de heffing van vergoedingen die rechtstreeks voortvloeien uit het nDWU voorschrijft, ontbreekt in de Adw. Artikel 1:19 Adw bevat wel een grondslag om nationaal kosten te heffen indien de Douane specifieke werkzaamheden uitvoert,

⁴⁸ Mede daarom wordt in lijn met aanwijzing 5.63, tweede lid, onderdeel B, van de Aanwijzingen voor de regelgeving, inwerkingtreding bij koninklijk besluit voorgesteld.

bijvoorbeeld werkzaamheden buiten de reguliere openingstijden van douanekantoren of het doen vernietigen van goederen. Dat lidstaten deze kosten in rekening mogen brengen volgt uit artikel 52 DWU. Invordering hiervan geschiedt op grond van de IW 1990. Hiertoe is in artikel 2, eerste lid, onderdeel f, IW 1990 een begripsbepaling opgenomen van 'kosten van ambtelijke werkzaamheden'. Kosten van ambtelijke werkzaamheden zijn op grond van deze begripsbepaling de kosten, bedoeld in paragraaf 1.2.3 Adw. Op grond van artikel 2, tweede lid, IW 1990 worden deze kosten van ambtelijke werkzaamheden voor de toepassing van die wet aangemerkt als rijksbelastingen, waarop op grond van artikel 1, eerste lid, van die wet de IW 1990 van toepassing is.

Om te voorkomen dat met betrekking tot de instelling van een verplichting tot het innen vergoedingen onduidelijkheid zou kunnen ontstaan, wordt voorgesteld om in paragraaf 1.2.3 Adw het voorgestelde artikel 1:19a Adw op te nemen. Dat voorgestelde artikel regelt dat wanneer op grond van het nDWU is bepaald dat diensten door douaneautoriteiten moeten worden verleend en dat hiervoor vergoedingen in rekening moeten worden gebracht, de inspecteur deze vergoeding heft overeenkomstig hetgeen bij of krachtens het nDWU is geregeld. Op grond van artikel 20, tweede en vijfde lid, nDWU zullen de lidstaten immers verplicht zijn deze handelingsvergoeding te innen en zal de schuldenaar van de douaneschuld verplicht zijn om deze te betalen. Het is daarom wenselijk om expliciet te regelen dat op deze afhandelingsvergoeding de IW 1990 van toepassing is, zoals ook het geval is met betrekking tot invoerrechten als bedoeld in artikel 7:3 Adw en kosten van ambtelijke werkzaamheden die krachtens artikel 1:19 Adw door de Douane in rekening worden gebracht. Door het voorstel om het voorgestelde artikel 1:19a Adw op te nemen in afdeling 1.2.3 van die wet, wordt dit gezien de tekst van de hiervoor benoemde begripsbepaling 'kosten van ambtelijke werkzaamheden' in de IW 1990 gerealiseerd. Het doel van dit voorstel is de inspecteur of ontvanger, zijnde de nationale douaneautoriteit, in staat te stellen om aan (toekomstige) Europese verplichtingen te voldoen en de vergoedingen efficiënt te kunnen innen en aan degene aan wie de afhandelingsvergoeding in rekening wordt gebracht, duidelijk te maken aan welke voorwaarden voldaan moet worden bij het betalen van die afhandelingsvergoeding.

Het voorgestelde artikel 1:19a Adw is geplaatst in paragraaf 1.2.3 Adw. Hiermee wordt gerealiseerd dat de afhandelingsvergoeding volgens de bestaande regels die daarvoor gelden, kunnen worden medegedeeld aan de schuldenaar en ingevorderd. Hierbij is van belang dat voorts wordt voorgesteld aan artikel 7:6, tweede lid, onderdeel c, Adw toe te voegen 'en vergoedingen'. Artikel 7:6, tweede lid, Adw regelt in welke situaties artikel 7:6, eerste lid, Adw van overeenkomstige toepassing is voor verschillende betalingen van bijvoorbeeld verschuldigde rente en terugbetaling. Artikel 7:6, eerste lid, Adw regelt dat het te betalen bedrag aan rechten in een op een aanslagbiljet vermelde uitnodiging tot betaling van rechten wordt medegedeeld. Op grond van artikel 7:6, tweede lid, aanhef en onderdeel c, Adw, deelt de inspecteur de verschuldigde kosten mee aan de schuldenaar door middel van een op een aanslagbiljet vermelde uitnodiging tot betaling. De voorgestelde wijziging van artikel 7:6, tweede lid, onderdeel c, Adw realiseert dat dit ook ziet op de verschuldigde vergoeding als bedoeld in het voorgestelde artikel 1:19a Adw.

Het aanslagbiljet wordt door de inspecteur aan de ontvanger overgedragen, zodat deze het op het aanslagbiljet vermelde bedrag kan invorderen. Artikel 8, eerste lid, IW 1990 bepaalt vervolgens dat de ontvanger het aanslagbiljet bekend maakt door toezending of uitreiking aan de schuldenaar.

Hiermee volgt inning van de afhandelingsvergoeding de reeds geldende praktijk voor inning van onder andere invoerrechten en kosten van werkzaamheden.

In de artikelsgewijze toelichting bij de wijziging van artikel 1:1 Adw is toegelicht dat wordt voorgesteld dat aan het voorgestelde artikel 1:19a Adw en de voorgestelde wijziging van artikel 7:6 Adw terugwerkende kracht kan worden verleend tot en met een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel VII, onderdeel E (artikel 12:1 van de Algemene douanewet)

Artikel 12:1 Adw bevat een algemene delegatiegrondslag om bij algemene maatregel van bestuur ter verzekering van een juiste toepassing van het DWU, Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie (Gedelegeerde Verordening Douanewetboek van de Unie) of Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (Uitvoeringsverordening Douanewetboek van de Unie) nadere regels te stellen. Voorgesteld wordt om in deze grondslag de verwijzing naar 'de Gedelegeerde Verordening Douanewetboek van de Unie of de Uitvoeringsverordening Douanewetboek van de Unie' te vervangen door een verwijzing naar het nieuwe Douanewetboek van de Unie of krachtens die wetboeken vastgestelde gedelegeerde handelingen als bedoeld in artikel 290 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) of uitvoeringshandelingen als bedoeld in artikel 291 VWEU. Met deze voorgestelde aanpassing van artikel 12:1 Adw blijft de delegatiegrondslag van toepassing op de Gedelegeerde Verordening Douanewetboek van de Unie en op Uitvoeringsverordening Douanewetboek van de Unie zolang deze van toepassing zijn, en wordt de grondslag voorts van toepassing op toekomstige gedelegeerde en uitvoeringshandelingen van de Europese Commissie die op grond van het nDWU vastgesteld zullen worden. De delegatiegrondslag wordt hiermee toekomstbestendiger.

Artikel VIII

Artikel VIII (artikel 25 van de Wet inkomstenbelasting BES)

Op grond van de in artikel 25, eerste lid, Wet IB BES opgenomen delegatiebevoegdheid worden bij het begin van het kalenderjaar verschillende in de Wet IB BES vermelde bedragen vervangen. Dit wordt gedaan via de jaarlijkse bijstellingsregeling. Op deze manier wordt onder meer de inflatiecorrectie doorgevoerd van de in artikel 24, derde lid, Wet IB BES opgenomen ouderentoeslag, de schijfgrenzen in de in artikel 24a, eerste lid, Wet IB BES opgenomen tarieftabel en de premiegrens, bedoeld in artikel 24a, zevende lid, Wet IB BES. Artikel 25, tweede lid, Wet IB BES bevat de berekening van de tabelcorrectiefactor die wordt gebruikt voor deze jaarlijkse inflatiecorrectie. Voor de berekening van de tabelcorrectiefactor is onder andere het aantal inwoners van de BES-eilanden nodig zoals vermeld in het huidige artikel 25, tweede lid, vierde zin, Wet IB BES. Deze aantallen worden nu elk jaar aangepast. Deze jaarlijkse aanpassing is gebaseerd op de beschikbare data van het CBS zoals gepubliceerd in de statline 'Caribisch Nederland';

bevolking; geslacht, leeftijd, burgerlijke staat'. Met de voorgestelde wijziging van artikel 25, tweede lid, vierde zin, Wet IB BES is het niet langer nodig jaarlijks via een wijzigingswet de relevante inwonersaantallen aan te passen.

In het voorgestelde artikel 25, tweede lid, vierde zin, Wet IB BES wordt namelijk niet langer een precies aantal inwoners genoemd, maar wordt verwezen naar de inwonersaantallen zoals jaarlijks vastgesteld door het CBS en gepubliceerd in de statline 'Caribisch Nederland; bevolking; geslacht, leeftijd, burgerlijke staat'. Daarbij wordt steeds uitgegaan van de aantallen zoals vastgesteld per 1 januari voorafgaand aan het in genoemd tweede lid bedoelde kalenderjaar. De in het huidige artikel 25, tweede lid, Wet IB BES opgenomen inwonerstellingen zijn ook gebaseerd op deze CBS-data van diezelfde peildatum. Met deze voorgestelde wijziging is dan ook geen aanpassing beoogd van de berekening van de tabelcorrectiefactor.

Tot slot wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om in artikel 25, tweede lid, derde zin, Wet IB BES een redactionele verbetering aan te brengen.

Voorgesteld wordt de bovengenoemde wijzigingen in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2027, 00.00 uur (lokale tijd), en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2027, 05.00 uur (lokale tijd).

Artikel IX

Artikel IX (artikel IV van het Belastingplan 2026)

Er worden twee wijzigingen voorgesteld inzake het in artikel IV, onderdeel C, BP 2026 opgenomen artikel 39j Wet LB 1964, dat overgangsrecht bevat met betrekking tot de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's, die zoals gezegd ingevolge het BP 2026 met ingang van 1 januari 2027 wordt ingevoerd. Dat overgangsrecht regelt dat als een auto vóór 1 januari 2027 ter beschikking is gesteld, de genoemde pseudo-eindheffing tot en met 16 september 2027 niet van toepassing is. Ten eerste wordt voorgesteld dat de datum waarop genoemd overgangsrecht eindigt wordt verschoven naar 31 december 2030 en dat dit wordt geregeld in artikel 39j, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964. Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie vloeit de voorgestelde wijziging voort uit het streven om de overgangsregeling te laten eindigen op een voor werkgevers administratief eenvoudig moment, namelijk de laatste dag van het kalenderjaar.

Ten tweede wordt voorgesteld in artikel 39j, aanhef en onderdeel b, Wet LB 1964 een tijdelijke uitzondering op te nemen voor auto's die voor maximaal één periode per kalenderjaar ter beschikking worden gesteld, mits deze periode niet meer dan zeven aaneengesloten dagen duurt. De voorgestelde uitzondering voorkomt dat de genoemde pseudo-eindheffing in de periode van 1 januari 2027 tot en met 31 december 2030 van toepassing is bij – per kalenderjaar bezien – eenmalige en korte gebruiksperiodes. Bij een dergelijke eenmalige korte gebruiksperiode zal vaak sprake zijn van een datum van eerste terbeschikkingstelling die na 31 december 2026 ligt, waardoor het overgangsrecht niet van toepassing is. Daarvan zal met name sprake zijn wanneer aan een werknemer tijdelijk een huurauto ter beschikking wordt gesteld. Zoals uit het voorgaande volgt geldt deze uitzondering per fossiele personenauto, per werkgever en per kalenderjaar. Als de betreffende fossiele personenauto voor langere of meerdere periodes aan een werknemer of aan meer werknemers ter beschikking wordt gesteld, is de genoemde pseudo-eindheffing wel

verschuldigd. Daarentegen is de genoemde pseudo-eindheffing niet van toepassing als in een kalenderjaar op meerdere momenten een huurauto ter beschikking wordt gesteld, voor iedere auto gedurende een periode van niet meer dan zeven aaneengesloten dagen.

Bij een aaneengesloten periode van meer dan zeven dagen is vanaf de eerste dag van ook voor privédoeleinden terbeschikkingstelling van de betreffende fossiele personenauto de genoemde pseudo-eindheffing verschuldigd.

Artikel X

Artikel X (overgangsbepaling)

Met ingang van 1 januari 2024 geldt ingevolge artikel 2.10, eerste lid, Awb de verplichting om, wanneer sprake is van een bericht in een berichtenbox, aan de geadresseerde een notificatie te zenden. Met ingang van 1 januari 2027 geldt ingevolge artikel 2.10, tweede lid, Awb in aanvulling op de notificatieplicht dat de notificatie informatie bevat over de aard en de rechtsgevolgen van het bericht en vermeldt, voor zover van toepassing, de termijn voor het verrichten van een handeling door de geadresseerde.

Voorgesteld wordt om voor de volgende berichten van de Belastingdienst voor de duur van een jaar een uitzondering op artikel 2:10, tweede lid, Awb te regelen:

- a. de uitnodiging tot het doen van aangifte inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in artikel 6, eerste lid van de AWR;
- b. de aanslag inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in artikel 11 AWR; en
- c. de voorlopige aanslag inkomstenbelasting (niet-winst), bedoeld in de artikelen 13 en 14 AWR.

Artikel XI

Artikel XI (overgangsbepaling)

De Belastingdienst zal naar verwachting ter zake van de in artikel X genoemde berichtengstromen in de loop van 2027 aan artikel 2:10, tweede lid, Awb kunnen voldoen. Daarom wordt voorgesteld de uitzondering op artikel 2:10, tweede lid, Awb tot en met 31 december 2027 te laten gelden en wordt met artikel XI in samenhang met artikel XIV voorgesteld te bepalen dat het voorgestelde artikel X met ingang van 1 januari 2028 vervalt.

Artikel XII

Artikelen XII en XIII (overgangsbepaling)

Met de Wmebv zijn de regels over het elektronisch bestuurlijk verkeer gemoderniseerd. De Wmebv heeft diverse bepalingen in de Awb gewijzigd, waaronder in afdeling 2.3 Awb. Het daarbij gewijzigde artikel 2:13 Awb is met ingang van 1 januari 2026 in werking getreden. Artikel 2:13, eerste lid, Awb bepaalt dat eenieder een officieel bericht elektronisch aan een bestuursorgaan kan zenden. Vanwege de tijd die benodigd is voor bestuursorganen om de systemen hierop aan te passen en een kanaal voor elektronische indiening in te richten, geeft artikel 2:13, vierde lid, Awb de mogelijkheid om bij tijdelijke ministeriële regeling artikel 2:13, eerste lid, Awb uit te zonderen voor bepaalde bestuursorganen en aangewezen berichten. Op grond van artikel 4a van de

Tijdelijke regeling gefaseerde inwerkingtreding artikel 2:13 Awb geldt er voor de Dienst Toeslagen een uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb voor de in genoemd artikel 4a aangewezen berichten. De genoemde tijdelijke regeling vervalt met ingang van 1 januari 2027. Het betreft daarmee een uitstel van een jaar voor de Dienst Toeslagen.

In het algemeen deel van deze memorie is uiteengezet dat de Dienst Toeslagen niet in staat is om de benodigde digitalisering voor 1 januari 2027 af te ronden en daarmee (volledig) te voldoen aan artikel 2:13, eerste lid, Awb.

Omdat met ingang van 1 januari 2027 de grondslag voor de Tijdelijke regeling tot gefaseerde inwerkingtreding van artikel 2:13 Awb vervalt⁴⁹, is het niet mogelijk om de uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb voor de Dienst Toeslagen in de genoemde tijdelijke regeling te verlengen tot en met 31 december 2029.

Daarom wordt voorgesteld om op wettelijk niveau een nieuwe tijdelijke grondslag op te nemen om bij ministeriële regeling artikel 2:13, eerste lid, Awb uit te zonderen voor de Dienst Toeslagen voor aangewezen berichten. De tijdelijke aard van de maatregel maakt opname ervan in het voorliggende wetsvoorstel opportuun. Delegatie van regelgevende bevoegdheid aan de Minister van Financiën maakt het mogelijk dat regelgeving snel kan worden aangepast aan bijvoorbeeld nieuwe gedigitaliseerde berichtenstromen van de dienst Toeslagen. Zo wordt de uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb doelgericht en niet langer dan nodig toegepast.

De voorgestelde maatregel is tijdelijk van aard omdat zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie de Dienst Toeslagen de komende jaren toewerkt naar de situatie waarin de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb volledig kan worden uitgevoerd. Bij ministeriële regeling kan worden bepaald op welke manier het berichtenverkeer plaatsvindt.

Het digitaal kunnen inzenden van berichten door burgers en bedrijven aan de Dienst Toeslagen is voor de meeste (en meest voorkomende) berichtenstromen al geruime tijd mogelijk. Voor een klein aantal berichtenstromen met betrekking tot inning en terugvordering geldt echter dat het digitaal kunnen inzenden nog niet mogelijk is. Deze berichtenstromen zullen de komende jaren gefaseerd worden gedigitaliseerd. Dit betreft de berichtenstromen die in de onderstaande tabel zijn weergegeven.

Wettelijke regeling	Toelichting
Artikel 7 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen.	Verzoek om uitstel van betaling.
Leidraad invordering 2008.	Verzoek om toepassing uitvoeringsbeleid.
Afdelingen 7.1 en 7.2 Awb.	Bezwaarschrift tegen een besluit van de Dienst Toeslagen indien dit betrekking heeft tot terugvordering of inning.
	Communicatie die voortbouwt op een initieel bericht tussen de dienst Toeslagen en een belanghebbende, indien het betrekking heeft op terugvordering of inning.

⁴⁹ Artikel 2:13, vierde lid, Awb vervalt op grond van artikel 1a Wmebv met ingang van 1 januari 2027, zie Besluit van 22 oktober 2024, houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de artikelen I, onderdelen C tot en met M, Ia, II, IV tot en met XIV, onderdeel B, XVI tot en met XIX, XXI, XXII, onderdelen A en B, XXIII, XXIV, XXVII tot en met XXXIII en XXXIV van de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer en artikel I, onderdeel BN, van de Verzamelwet Omgevingswet 2023 (Stb. 2024, 321).

Wettelijke regeling**Toelichting**

Artikel 4:17 Awb.

Ingebrekestelling indien deze betrekking heeft op terugvordering of inning.

De Dienst Toeslagen heeft gekeken naar mogelijkheden om de keuze voor deze elektronische uitwisseling al eerder mogelijk te maken door middel van bijvoorbeeld e-mailverzending of een tijdelijke uploadmogelijkheid. Vanwege de veiligheidsstandaarden die de Dienst Toeslagen in acht moet nemen en de tijd die het bouwen van een tijdelijke uploadmogelijkheid in beslag neemt, heeft de Dienst Toeslagen gekozen voor het direct implementeren van een structurele oplossing, waarvan de verwachting is dat deze enerzijds veilig en betrouwbaar is voor burgers en intermediairs en anderzijds goed en snel werkt met een minimale kans op fouten. Voorgesteld wordt het voorgestelde artikel XII per 1 januari 2027 in werking te laten treden.

De Dienst Toeslagen werkt de komende jaren aan het gefaseerd volledig invoeren van de Wmebv. Gedurende die jaren is het van belang dat de uitzondering op artikel 2:13, eerste lid, Awb, voor de Dienst Toeslagen doorloopt. Het is zoals gezegd de bedoeling dat de volledige invoering van de Wmebv in de processen van de Dienst Toeslagen met ingang van 1 januari 2030 is voltooid. Daarom wordt met het voorgestelde artikel XIII bepaald dat het voorgestelde artikel XII met ingang van die datum vervalst. Vanaf 1 januari 2030 dient de Dienst Toeslagen dus aan alle bepalingen van de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb te voldoen.

Artikel XIV*Artikel XIV (inwerkingtreding)*

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

De Staatssecretaris van Financiën,

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

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964 en enige andere wetten inzake de belastingheffing met betrekking tot aandelenoptierechten van werknemers en de daaruit verkregen aandelen van start-ups en scale-ups en inzake de afschaffing van de stakingsaftrek en de meewerkaftrek (Wet fiscale stimulering start-ups en scale-ups)

VOORSTEL VAN WET

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

Alzo Wij in overweging genomen hebben dat het wenselijk is om, met het oog op een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor innovatieve ondernemingen een grondslagversmalling met betrekking tot het inkomen ter zake van door start-ups of scale-ups verstrekte aandelenoptierechten door te voeren en in beginsel belasting te heffen bij vervreemding van het aandelenoptierecht of de daaruit verkregen aandelen en de stakingsaftrek en de meewerkaftrek af te schaffen;

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

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 2.8, tweede lid, wordt na "eerste of tweede lid" ingevoegd ", artikel 3.83a, eerste lid".

B

In de in artikel 3.78, tweede lid, opgenomen tabel wordt in de laatste kolom "1,25%" vervangen door "0,32%" en wordt "2%" vervangen door "0,5%". Voorts wordt "3%" vervangen door "0,75%" en wordt "4%" vervangen door "1%".

C

In artikel 3.79, tweede en vierde lid, wordt "€ 3 630" vervangen door "€ 908".

D

Na artikel 3.83 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 3.83a Aandelenoptierechten in grensoverschrijdende situaties

1. Indien een werknemer of gewezen werknemer anders dan door overlijden ophoudt binnenlandse belastingplichtige te zijn en op dat tijdstip een of meer aandelenoptierechten als bedoeld in artikel 10b van de Wet op de loonbelasting 1964 of een of meer daaruit verkregen aandelen bezit ter

zake waarvan geen loon als bedoeld in artikel 10b, eerste of derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 in aanmerking is genomen, wordt tot het loon gerekend het volgens de regels van artikel 10b van de Wet op de loonbelasting 1964 berekende voordeel als ware het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk het aandeel, op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip door de werknemer vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, op het laatstgenoemde tijdstip. Onder ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn wordt mede verstaan de situatie waarin de belastingplichtige voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wordt geacht geen inwoner van Nederland meer te zijn.

2. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld op grond waarvan om doelmatigheidsredenen toepassing van het eerste lid achterwege kan blijven.

E

In artikel 3.146, derde lid, wordt na "uit een pensioenregeling" ingevoegd "en het in artikel 3.83a, eerste lid, bedoelde loon ter zake van aandelenoptierechten of daaruit verkregen aandelen".

Artikel II

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 3.22, eerste lid, wordt "3.20, 3.25" vervangen door "3.20 en 3.25" en vervalt "en 3.79,".

B

In artikel 3.74 vervallen de onderdelen c en d, onder vervanging van de puntkomma aan het slot van onderdeel a door ", en" en onder vervanging van de puntkomma aan het slot van onderdeel b door een punt.

C

De artikelen 3.78 en 3.79 vervallen.

D

Artikel 10a.29 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het zevende lid vervalt, onder vernummering van het achtste tot en met vijftiende lid tot zevende tot en met veertiende lid.
2. In het zevende lid (nieuw) wordt "twaalfde" vervangen door "elfde".
3. In het elfde lid (nieuw) wordt "achtste" vervangen door "zevende".
4. In het twaalfde tot en met veertiende lid (nieuw) wordt "twaalfde" vervangen door "elfde".

Artikel III

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 10, vijfde lid, onderdeel c, wordt na "artikel 10a" ingevoegd "of artikel 10b".

B

Artikel 10a wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tiende lid wordt "vierde lid, onderdeel a" vervangen door "vierde lid, onderdeel b.
2. Na het veertiende lid wordt een lid ingevoegd, luidende:
 15. Waar in dit artikel wordt gesproken over aandelen worden daaronder mede verstaan met aandelen gelijk te stellen rechten als bedoeld in het zesde lid.

C

Na artikel 10a worden vijf artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 10b

1. Ingeval een start-up of scale-up in het kader van een tegenwoordige of vroegere dienstbetrekking met een of meer van zijn werknemers een aandelenoptierecht is overeengekomen en Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat ter zake van die start-up of scale-up een beschikking als bedoeld in artikel 10bb heeft gegeven, behoort, in afwijking van artikel 10a, tot het loon hetgeen door de werknemer wordt genoten ter zake van:
 - a. de vervreemding van het aandelenoptierecht; of
 - b. de vervreemding van de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen.
2. Het bedrag dat ingevolge het eerste lid, aanhef en onderdeel b, of het derde lid tot het loon behoort, wordt verminderd met het bedrag dat de werknemer ter zake van het aandelenoptierecht in rekening is gebracht (de uitoefenprijs), maar slechts voor het gedeelte dat betrekking heeft op de verkochte aandelen en niet verder dan tot nihil. Van het na die vermindering resterende bedrag wordt 65% als loon in aanmerking genomen.
3. Naar keuze van de werknemer wordt, in afwijking van het eerste lid, aanhef en onderdeel b, tot het loon gerekend de waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen ten tijde van:
 - a. de uitoefening van het aandelenoptierecht; of
 - b. het na uitoefening van het aandelenoptierecht eerstvolgende tijdstip van verhandelbaar worden van de verkregen aandelen.
4. Het derde lid is slechts van toepassing indien de werknemer de keuze, bedoeld in het derde lid, aanhef en onderdelen a of b, uiterlijk op het tijdstip van uitoefening van het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk het eerstvolgende tijdstip van verhandelbaar worden van de verkregen aandelen, schriftelijk kenbaar maakt aan de inhoudingsplichtige. De inhoudingsplichtige bewaart de vastlegging van de keuze van de werknemer bij de loonadministratie.
5. Voor zover de waarde in het economische verkeer van de aandelen waarop het aandelenoptierecht betrekking heeft ten tijde van de toekenning van dat recht hoger was dan de uitoefenprijs, vindt het tweede lid, tweede zin, geen toepassing.
6. Indien een werknemer in Nederland gaat wonen en hij op dat tijdstip een aandelenoptierecht in een start-up of scale-up of uit een dergelijk aandelenoptierecht verkregen aandelen heeft, wordt de uitoefenprijs gelijkgesteld met de waarde in het economische verkeer van het aandelenoptierecht of uit een dergelijk aandelenoptierecht verkregen aandelen ten tijde van het gaan wonen in Nederland.
7. Het zesde lid is niet van toepassing indien de belastingplichtige voordien is opgehouden in Nederland te wonen of indien de belastingplichtige voordien ten aanzien van het aandelenoptierecht onder de reikwijdte van dit artikel viel,

worden waardenmutaties die zich hebben voorgedaan in de periode waarin de belastingplichtige in Nederland woonde respectievelijk aandelenoptierechten hield die onder de reikwijdte van dit artikel viel, niet betrokken in de waarde in het economische verkeer als bedoeld in het zesde lid.

8. Indien de vervreemding van een aandelenoptierecht of aandeel plaatsvindt in het kader van een aandelenfusie, een splitsing van een rechtspersoon of een overname van 50% of meer van de aandelen in de start-up of scale-up, is artikel 10a, derde lid, van overeenkomstige toepassing. In aanvulling daarop wordt in het kader van dit artikel als vervreemding van een aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, niet beschouwd het vervangen van het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, door een ander aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien het andere aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, betrekking heeft op het kapitaal van een start-up of scale-up blijven de bepalingen van dit artikel van toepassing op het andere aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien het andere aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, geen betrekking heeft op het kapitaal van een start-up of scale-up, vindt heffing over het aandelenoptierecht of aandeel plaats op het na de vervanging eerstvolgende tijdstip van heffing, bedoeld in artikel 10a, eerste lid. In die situatie vindt het tweede lid, tweede zin, toepassing voor zover het loon betrekking heeft op de periode tussen het tijdstip van toekenning van het aandelenoptierecht en het tijdstip waarop de fusie, splitsing, onderscheidenlijk overname, heeft plaatsgevonden. Dit deel van het loon wordt tijdsevenredig vastgesteld naar de verhouding tussen de periode, bedoeld in de derde zin, en de periode na de fusie, splitsing, onderscheidenlijk overname, tot het tijdstip van uitoefening van het aandelenoptierecht ingeval de aandelen onmiddellijk verhandelbaar zijn of het verhandelbaar worden van de verkregen aandelen ingeval deze niet onmiddellijk verhandelbaar zijn.

9. Ingeval bij vervreemding van het aandelenoptierecht of aandeel de tegenprestatie ontbreekt of is bedongen bij een niet onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst, wordt voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen als genoten bedrag aangemerkt de waarde in het economische verkeer die ten tijde van de vervreemding aan dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, kan worden toegekend.

10. Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt onder een aandelenoptierecht verstaan een recht:

- a. dat de werknemer van een start-up of scale-up als bedoeld in artikel 10ba de mogelijkheid geeft om een of meer aandelen of daarmee gelijk te stellen rechten te verkrijgen in het kapitaal van een op het moment van toekenning van het aandelenoptierecht als start-up of scale-up als bedoeld in artikel 10ba kwalificerende inhoudingsplichtige of in het kapitaal van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap die voor meer dan de helft belang heeft in de inhoudingsplichtige, mits deze verbonden vennootschap eveneens kwalificeert als een start-up of scale-up als bedoeld in artikel 10ba en daartoe beschikt over een beschikking als bedoeld in artikel 10bb;
- b. dat wordt toegekend door een inhoudingsplichtige die op het moment van toekenning van het recht voldoet aan de definitie van een kleine, middelgrote en micro-onderneming als bedoeld in bijlage I, artikel 2, bij Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard;
- c. waarvan in de voorwaarden schriftelijk tussen de werknemer en de inhoudingsplichtige is overeengekomen dat:

1°. de door uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen niet eerder dan twee jaar na toekenning van dat aandelenoptierecht kunnen worden vervreemd, tenzij er

sprake is van een eerdere verkoop of beursgang van de onderneming van de inhoudingsplichtige;

2°. de werknemer verplicht is ter zake van iedere vervreemding van de aandelen die zijn verkregen door de uitoefening van het aandelenoptierecht schriftelijke goedkeuring te verkrijgen van de inhoudingsplichtige door middel van een door de werknemer, de inhoudingsplichtige en de koper gezamenlijk ondertekende overeenkomst; en

d. ter zake waarvan de inhoudingsplichtige zijn administratie op zodanige wijze voert dat daaruit voor het aandelenoptierecht en het aandeel waarop dat aandelenoptierecht betrekking heeft, op ieder tijdstip de adequate vastlegging van het aandelenbezit, het aandelenoptierecht en de transacties, waaronder het vastleggen dat wordt voldaan aan de goedkeuringsverplichtingen en feitelijke transacties, volgt.

11. Het tiende lid, onderdeel b, is niet van toepassing indien het voordeel voor de onderneming waartoe de inhoudingsplichtige behoort dat voortvloeit uit de toepassing van dit artikel niet tot gevolg heeft dat het de-minimisplafond, bedoeld in Verordening (EU) nr. 2023/2831 van de Commissie van 13 december 2023 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun, wordt overschreden.

12. Indien de beschikking, bedoeld in artikel 10bb, vervalt of wordt ingetrokken, de start-up of scale-up ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden, bedoeld in het tiende lid, dan wel de werknemer komt te overlijden, wordt het aandelenoptierecht of aandeel op het tijdstip waarop de beschikking vervalt of wordt ingetrokken, het tijdstip waarop de start-up of scale-up ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, het tijdstip waarop niet langer aan de voorwaarden, bedoeld in het tiende lid, wordt voldaan, onderscheidenlijk het tijdstip van overlijden van de werknemer, tot het loon gerekend tegen de op dat tijdstip geldende waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien het aandelenoptierecht nog niet is uitgeoefend of de door uitoefening verkregen aandelen nog niet onmiddellijk verhandelbaar zijn op het tijdstip, bedoeld in de eerste zin, wordt de waarde, bedoeld in de eerste zin, op het tijdstip van uitoefening of het daarna eerstvolgende tijdstip van verhandelbaarheid tot het loon gerekend tegen de op dat tijdstip geldende waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel.

13. Indien het twaalfde lid toepassing vindt, vindt het tweede lid, tweede zin, slechts toepassing op het loon, bedoeld in het twaalfde lid, dat betrekking heeft op de periode die is gelegen tussen het tijdstip van toekenning van het aandelenoptierecht en het tijdstip waarop de beschikking vervalt of wordt ingetrokken, het tijdstip waarop de start-up of scale-up niet langer inhoudingsplichtige is, het tijdstip waarop niet langer aan de voorwaarden, bedoeld in het tiende lid, wordt voldaan, onderscheidenlijk het tijdstip van overlijden van de werknemer. Dit loon wordt tijdsevenredig vastgesteld naar de verhouding tussen de periode, bedoeld in de eerste zin, en de periode tussen het tijdstip van toekenning van het aandelenoptierecht en het eerstvolgende tijdstip, bedoeld in artikel 10a, eerste lid.

14. Tot het loon ter zake van een aandelenoptierecht worden mede gerekend de voordelen die de werknemer geniet ter zake van de bij uitoefening van dat aandelenoptierecht verkregen aandelen waarop het eerste en derde lid geen toepassing hebben gevonden, verminderd met de op die voordelen betrekking hebbende kosten, maar niet verder dan tot nihil. Het tweede lid, tweede zin, is, onder overeenkomstige toepassing van het dertiende lid, van toepassing op het na die vermindering resterende bedrag voor zover deze betrekking heeft op een periode waarin de inhoudingsplichtige beschikt over een beschikking als bedoeld in artikel 10bb.

15. Dit artikel is niet van toepassing indien:

- a. het aandelenoptierecht of aandeel kwalificeert als een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b van de Wet inkomstenbelasting 2001;
- b. de werknemer voor of na toekenning van de aandelenoptierechten een aanmerkelijk belang bezit als bedoeld in afdeling 4.3 van die wet.

16. Bij de toepassing van dit artikel is artikel 10a, vierde, tiende en veertiende en vijftiende lid, van overeenkomstige toepassing met dien verstande dat artikel 10a tiende lid alleen van overeenkomstige toepassing is als de vervangende aandelen voldoen aan de voorwaarden gesteld in dit artikel..

17. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot:

- a. de toepassing van het tiende lid, aanhef en onderdelen b en c; en
- b. de wijze waarop voor de toepassing van het elfde lid wordt vastgesteld of het de-minimisplafond wordt overschreden.

Artikel 10ba

1. Voor de toepassing van de artikelen 10b, 10bb, 10bc en 10bd en de daarop berustende bepalingen wordt onder een start-up of scale-up verstaan een inhoudingsplichtige:

- a. die een onderneming drijft die gericht is op snelle groei door middel van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel dat zijn oorsprong vindt in innovatie;
- b. waarin geen aandelen en waarvan geen winstbewijzen worden verhandeld op een gereguleerde markt; en
- c. waarin geen aandelen en waarvan geen winstbewijzen voor meer dan 25% rechs dan wel in feite direct of indirect worden gehouden door een lichaam waarvan de aandelen, onderscheidenlijk waarvan de winstbewijzen, worden verhandeld op een gereguleerde markt.

2. Onder het hebben van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel wordt verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder ten minste lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die tot lagere marginale kosten leidt en schaalvoordelen biedt.

3. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de bedrijfstak van de betreffende start-up of scale up.

Artikel 10bb

1. Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat stelt op verzoek van de inhoudingsplichtige bij beschikking vast of de inhoudingsplichtige kwalificeert als start-up of scale-up. Deze beschikking geldt met ingang van de dagtekening van de beschikking voor acht jaar.

2. Op een uiterlijk zes maanden voor het verstrijken van de beschikking, bedoeld in het eerste lid, gedaan verzoek van de inhoudingsplichtige wordt de periode van acht jaar met vijf jaar verlengd, onder de voorwaarde dat Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat bij beschikking vaststelt dat nog steeds sprake is van een start-up of scale-up.

3. Op een uiterlijk zes maanden voor het verstrijken van de periode van vijf jaar in de beschikking, bedoeld in het tweede lid, gedaan verzoek van de inhoudingsplichtige wordt die periode van vijf jaar maximaal tweemaal met telkens nog vijf jaar verlengd, onder de voorwaarde dat Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat bij beschikking vaststelt dat nog steeds sprake is van een start-up of scale-up.

4. In geval van een overgang onder algemene titel van de inhoudingsplichtige treedt de verkrijgende inhoudingsplichtige in de plaats van de inhoudingsplichtige met betrekking tot de beschikking, bedoeld in het eerste, tweede of derde lid, indien Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de verkrijgende inhoudingsplichtige bij beschikking vaststelt dat na de overgang nog steeds sprake is van een start-up of scale-up.

5. Een verzoek als bedoeld in het eerste, tweede, derde of vierde lid en een melding als bedoeld in artikel 10bc, tweede lid, geschiedt uitsluitend langs elektronische weg met gebruikmaking van de hiervoor door Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat beschikbaar gestelde voorziening en met opvolging van de daarbij opgenomen aanwijzingen.

6. Bij regeling van Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot een verzoek of melding als bedoeld in het vijfde lid.

Artikel 10bc

1. Er is geen sprake meer van een start-up of scale-up indien op enig tijdstip niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 10ba, eerste lid, of de inhoudingsplichtige in staat van faillissement is verklaard.
2. De inhoudingsplichtige die ingevolge het eerste lid niet meer als start-up of scale-up wordt aangemerkt, meldt binnen vier weken bij Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat het ontstaan van een van de situaties, bedoeld in het eerste lid.
3. Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat kan de inhoudingsplichtige die de melding niet tijdig heeft gedaan een bestuurlijke boete opleggen van ten hoogste het bedrag dat is vastgesteld voor de vijfde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

Artikel 10bd

Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat trekt de beschikking, bedoeld in artikel 10bb, in indien:

- a. de inhoudingsplichtige de mededeling, bedoeld in artikel 10bc, tweede lid, heeft gedaan, of aannemelijk is dat hij dat had behoren te doen; of
- b. aannemelijk is dat ter verkrijging van de beschikking, bedoeld in artikel 10bb, gegevens of bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest.

C

Artikel 13a, vierde lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a wordt na "twaalfde lid" ingevoegd ", of artikel 10b, derde lid, onderdeel a," en wordt na laatstgenoemde "onder 1°" ingevoegd "of artikel 10b, derde lid, onderdeel a".
2. In onderdeel b wordt na eerstgenoemde "onder 2°" ingevoegd "of artikel 10b, derde lid, onderdeel b" en wordt na laatstgenoemde "onder 2°" ingevoegd "of artikel 10b, derde lid, onderdeel b".
3. In onderdeel c wordt telkens na "elfde lid," ingevoegd "of artikel 10b, eerste lid".

D

Artikel 32bb wordt als volgt gewijzigd:

1. In het vijfde lid wordt na "artikelen 10a" ingevoegd ", 10b" en na "dertiende lid" wordt ingevoegd "en artikel 10b, elfde lid".
2. In het zesde lid wordt na "10a" ingevoegd ", 10b".

Artikel IV

De Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:

A

In artikel 24, zesde lid, wordt "zestiende tot en met negentiende lid" vervangen door "zestiende tot en met negentiende of tweeëntwintigste lid".

B

Artikel 25 wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het tweeëntwintigste lid tot drieëntwintigste lid wordt een lid ingevoegd, luidende:
22. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling voor belastingaanslagen betreffende de inkomstenbelasting die is verschuldigd ter zake van geconserveerd inkomen door de toepassing van artikel 3.83a,

eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Die regels kunnen mede betrekking hebben op het stellen van voldoende zekerheid. Het uitstel wordt beëindigd:

a. ingeval aandelenoptierechten of aandelen die aan het uitstel ten grondslag liggen:

1°. worden vervreemd in de zin van artikel 10b, eerste lid, aanhef en onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964;

2°. uitgeoefend, onderscheidenlijk verhandelbaar worden in de zin van artikel 10b, derde lid, aanhef en onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964;

b. ingeval de vennootschap op de aandelen die aan het uitstel ten grondslag liggen, reserves heeft uitgedeeld, voor een bedrag ter grootte van de over het bedrag van die uitgedeelde reserves, vermenigvuldigd met het percentage, genoemd in artikel 10b, tweede lid, tweede zin, van de Wet op de loonbelasting 1964, verschuldigde belasting waarbij die belasting is bepaald met inachtneming van de artikelen 2.7 en 2.8 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001, met dien verstande dat de belasting ten minste wordt gesteld op het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn indien die uitgedeelde reserves het enige inkomen zou zijn; verminderd met de over die uitgedeelde reserves in Nederland verschuldigde dividendbelasting of inkomstenbelasting en de daarover in het buitenland feitelijk geheven belasting;

c. in geval van een teruggaaf van wat op aandelen is gestort.

2. In het drieëntwintigste lid (nieuw) wordt "en zeventiende lid" vervangen door ", zeventiende en tweeëntwintigste lid".

C

In artikel 26 worden, onder vernummering van het zesde tot en met achtste lid tot achtste tot en met tiende lid, twee leden toegevoegd, luidende:

6. Voor zover de ontvanger het op de voet van artikel 25, tweeëntwintigste lid, verleende uitstel van betaling beëindigt omdat de aandelenoptierechten, onderscheidenlijk aandelen, die aan het uitstel ten grondslag liggen worden vervreemd in de zin van artikel 25, tweeëntwintigste lid, onderdeel a, onder 1°, kan bij ministeriële regeling te stellen regels kwijtschelding worden verleend:

a. indien de waarde in het economische verkeer van de aandelenoptierechten, onderscheidenlijk aandelen, is gedaald, anders dan door uitkering van winstreserves, teruggaaf van wat is gestort of ingelegd of overgang van rechten op andere aandelen of winstbewijzen, in vergelijking tot die waarde ten tijde van het belastbare feit ter zake waarvan de belastingaanslag is opgelegd: tot een bedrag ter grootte van de verschuldigde belasting over een bedrag gelijk aan die waardedaling, vermenigvuldigd met het percentage, genoemd in artikel 10b, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, als ware die waardedaling niet zou hebben plaatsgevonden waarbij die belasting is bepaald met inachtneming van de artikelen 2.7 en 2.8 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001;

b. indien het heffingsrecht wegens vervreemding van die aandelenoptierechten, onderscheidenlijk aandelen, ingevolge de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting aan een ander land van het Koninkrijk, aan een ander heffingsgebied binnen het Rijk, onderscheidenlijk aan een andere mogendheid, is toegewezen: tot een bedrag gelijk aan de aldaar ter zake van die vervreemding feitelijk geheven belasting;

c. voor zover de belasting waarvoor op de voet van artikel 25, tweeëntwintigste lid, uitstel van betaling is verleend, hoger is dan de belasting die zou zijn geheven indien de belastingschuldige op het tijdstip van die vervreemding in Nederland zou hebben gewoond.

7. Het bedrag aan kwijtschelding, bedoeld in het zesde lid, bedraagt niet meer dan het bedrag van de belasting waarvoor ter zake van de aandelenoptierechten, onderscheidenlijk aandelen, nog uitstel van betaling is verleend.

D

In artikel 28, derde en vierde lid, wordt "negentiende of eenentwintigste lid" vervangen door "negentiende, eenentwintigste of tweeëntwintigste lid".

E

In de artikelen 70b, 70g, vijfde lid, en 70h, vijfde lid, wordt "tweeëntwintigste lid" vervangen door "drieëntwintigste lid".

Artikel V

In de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen komt artikel 2, tweede lid, te luiden:

2. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt met de gewezen zelfstandige gelijkgesteld de persoon die:

- a. als partner als bedoeld in artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 van een ondernemer voldoet aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 van die wet, zonder enige vergoeding gedurende het kalenderjaar ten minste 525 uur arbeid verricht in een onderneming waaruit die ondernemer winst geniet; en
- b. voldoet aan het bepaalde in het eerste lid.

Artikel VI

In de Wet kinderopvang komt artikel 1.6, eerste lid, onderdeel b, te luiden:

- b. als partner als bedoeld in artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 van een ondernemer die voldoet aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 van die wet, zonder enige vergoeding ten minste 525 uur arbeid verricht in een onderneming waaruit die ondernemer winst geniet.

Artikel VII

In de Algemene wet bestuursrecht wordt bijlage 2 als volgt gewijzigd:

A

In artikel 4 wordt in de alfabetische volgorde ingevoegd:

Wet op de loonbelasting 1964: de artikelen 10bb, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 10bd, tenzij mede toepassing is gegeven aan artikel 10bc, derde lid.

B

In artikel 7 wordt in de alfabetische volgorde ingevoegd:

Wet op de loonbelasting 1964: artikel 10bc, derde lid, en de artikelen 10bb, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 10bd, voor zover mede toepassing is gegeven aan artikel 10bc, derde lid.

C

In artikel 11 wordt in de alfabetische volgorde ingevoegd:

Wet op de loonbelasting 1964: artikel 10bc, derde lid, en de artikelen 10bb, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 10bd, voor zover mede toepassing is gegeven aan artikel 10bc, derde lid.

Artikel VIII

Artikel 10b van de Wet op de loonbelasting 1964 kan mede worden toegepast op aandelenoptierechten en de bij uitoefening van die aandelenoptierecht verkregen aandelen die op of na 17 april 2025 zijn toegekend, op 31 december 2026 nog niet in de loonbelasting zijn betrokken en aan de in dat artikel gestelde voorwaarden voldoen met dien verstande dat de beschikking, bedoeld in artikel 10bd, eerste lid, van die wet, uiterlijk op 31 december 2027 moet zijn aangevraagd door de inhoudingsplichtige.

Artikel IX

Onze Minister zendt in overeenstemming met Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat binnen zeven jaar na de inwerkingtreding van de artikelen I, onderdelen A, D en E, III, IV, VII en VIII aan de Staten-Generaal een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van die bepalingen in de praktijk.

Artikel X

De in deze wet opgenomen tegemoetkomingen met betrekking tot door start-ups en scale-ups aan werknemers verstrekte aandelenoptierechten en daaruit verkregen aandelen vervallen bij een daartoe strekkende wijzigingswet met ingang van 1 januari van het kalenderjaar dat acht jaar na de inwerkingtreding van de artikelen I, onderdelen A, D en E, III, IV, VII en VIII aanvangt, tenzij uit het verslag, bedoeld in artikel IX, blijkt dat de betreffende regelingen doeltreffend zijn en geen ongewenste effecten hebben.

Artikel XI

1. Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen en onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld, waarbij kan worden bepaald dat een of meer artikelen of onderdelen daarvan terugwerken tot en met een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.
2. In afwijking van het eerste lid treden de artikelen II, V en VI in werking aan het begin van het derde kalenderjaar na het kalenderjaar aan het begin waarvan artikel I, onderdelen B en C, in werking is getreden.

Artikel XII

Deze wet wordt aangehaald als: Wet fiscale stimulering start-ups en scale-ups.

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

Gegeven

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Economische Zaken en Klimaat,

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964 en enige andere wetten inzake de belastingheffing met betrekking tot aandelenoptierechten van werknemers en de daaruit verkregen aandelen van start-ups en scale-ups en inzake de afschaffing van de stakingsaftrek en de meewerkaftrek (Wet fiscale stimulering start-ups en scale-ups)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	12
1.	Inleiding	12
2.	Budgettaire aspecten	18
3.	EU-aspecten.....	19
4.	Doenvermogen	20
5.	Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven	20
6.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst en RVO	21
7.	Advies en consultatie	22
8.	Evaluatie	24
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	25

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het is voor het huidige en toekomstige verdienvermogen van Nederland van groot belang dat innovatie en groei van bedrijven worden gestimuleerd. Een belangrijk deel van de toekomstige groei van onze economie is afhankelijk van het succes van start-ups en scale-ups in Nederland en de innovatie, productiviteitsgroei en vernieuwing die deze bedrijven ons brengen. Deze groei zal niet in gelijke mate tot stand komen met de bedrijven die er nu al zijn. Disruptieve innovatie komt vooral van nieuwe bedrijven.¹ Op dit moment groeien start-ups en scale-ups minder goed door dan in andere Europese landen als het Verenigd Koninkrijk, Zweden en Frankrijk.² Om die reden wil het kabinet dat start-ups en scale-ups betere kansen krijgen om succesvol te groeien in Nederland, onder andere door het ophalen van financiering in de vroege fase en het aantrekken en behouden van personeel.

Daartoe worden in dit wetsvoorstel een fiscale maatregel voorgesteld ten aanzien van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups. Aandelenoptierechten zijn een beloningsinstrument waarbij werknemers van – in dit geval – een start-up of scale-up financieel deelnemen in het bedrijf, meestal in de vorm van aandelen of aandelenopties. Dit geeft hen de mogelijkheid om mee te delen in de waarde stijging van de onderneming. Internationaal gezien zijn aandelenopties hiervoor de meest gebruikte vorm.

Box 3

Bij Kamerbrief van 1 april 2026 is aangekondigd dat dit wetsvoorstel eveneens een maatregel zou bevatten om de definitie van startende onderneming in het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 aan te passen. Het kabinet neemt meer tijd voor de besluitvorming over het toekomstige box 3-stelsel, daarom is deze wijziging niet opgenomen in dit wetsvoorstel.

1.1 Voorgestelde definitie start-ups en scale-ups

Start-ups en scale-ups verschillen van veel andere ondernemingen. Het zijn ondernemingen met een herhaalbaar en schaalbaar bedrijfsmodel, met als doel snelle groei. Tijdens de start- en groeifase van dit soort ondernemingen zijn de investeringen in aandelen van deze bedrijven vaak zeer risicovol, illiquide en niet waardevast. Dat komt mede doordat dit soort ondernemingen vaak nog niet of nauwelijks een kasstroom of winst genereren.

In het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 is een definitie opgenomen van *startende ondernemingen*. Deze definitie van startende ondernemingen sluit echter onvoldoende aan bij de specifieke kenmerken van start-ups en scale-ups om te gebruiken voor de fiscale maatregel ten aanzien van aandelenoptierechten. Daarom is een definitie van start-up en scale-up geformuleerd die beter aansluit bij de voornaamste kenmerken ervan, werkbaar is voor de praktijk en uitvoerbaar is voor de Belastingdienst en de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (hierna: RVO).³ Volgens deze definitie kunnen ook buitenlandse ondernemingen een aanvraag bij de RVO doen om aangemerkt te worden als start-up of scale-up. Dit is in lijn met de motie van de leden van Eijk en Martens-America⁴, die verzoekt om te zorgen voor een ruimhartige en investeringsvriendelijke fiscale regeling voor start-ups en scale-ups met oog voor de liquiditeit van aandeelhouders.

Er is sprake van een start-up of scale-up indien een onderneming gebruikmaakt van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel dat voortvloeit uit innovatie. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de sector. Onder een schaalbaar, herhaalbaar bedrijfsmodel wordt verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt. De RVO toetst namens de Minister van

¹ Zie onder andere rapport van het Centraal Planbureau "Proces van creatieve destructie verzwakt in Nederland" uit november 2025.

² Zie onder andere Techleap, State of Dutch Tech 2026.

³ Dit is aangekondigd in brieven van de Staatssecretaris van Financiën d.d. 2 juni 2025 en 16 januari 2026, Kamerstukken II 2024/25 32140, nr. 255 en Kamerstukken II 2025/26, 32140, nr. 289.

⁴ Kamerstukken II 2025/26, 36748, nr. 18.

Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de onderneming of sprake is van een start-up of scale-up. Deze toets vindt mede plaats aan de hand van de wettelijke begrippen innovatie en schaalbaarheid.

1.1.1 Uitvoering door RVO en toetsing van een onderneming

Er wordt wettelijk bepaald wat onder start-up of scale-up wordt verstaan. De definities daarvan worden door de RVO toegepast op aanvraag van een onderneming aan de hand van hiervoor opgestelde indicatoren. Hiervoor is ook de sector geconsulteerd om de toetsing zo goed mogelijk aan te laten sluiten bij de praktijk. Daarbij zal door RVO bijvoorbeeld gezien worden of de onderneming al gebruikmaakt van innovatieregelingen als de WBSO⁵ of het Innovatiekrediet of dat participatiemaatschappijen durfkapitaal hebben verstrekt. Dat kunnen goede indicatoren zijn voor het innovatieve en schaalbare karakter van een onderneming. Ondernemingen dienen deze informatie aan te leveren bij RVO. Onder een schaalbaar, herhaalbaar bedrijfsmodel wordt verstaan een onderneming die de omzet snel kan laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de markt.

De RVO voert deze toets uit, omdat het al beschikt over de hiervoor noodzakelijke kennis en kunde. De RVO voert sinds 2021 eveneens een toets uit op innovatie en schaalbaarheid voor de Immigratie- en Naturalisatiedienst om de aanvraag te beoordelen van een verblijfsvergunning voor essentieel start-uppersoneel. De gekozen systematiek, waarbij een door de RVO afgegeven beschikking kan worden gebruikt voor fiscale doeleinden, sluit aan bij de systematiek die al gehanteerd wordt voor de energie- en de milieu-investeringsaftrek, waarna het financiële voordeel via het indienen van de aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting kan worden verzilverd. Hetzelfde geldt voor de speur- en ontwikkelingsverklaring (WBSO) die de RVO afgeeft en waarbij het financiële voordeel door de aanvrager wordt verrekend in de aangifte inkomstenbelasting of in de aangifte loonheffingen.

1.1.2 Niet meer kwalificeren als start-up of scale-up

Indien een vennootschap niet meer voldoet aan de voorwaarden kwalificeert het automatisch niet meer als start-up of scale-up. Ook kwalificeert de vennootschap niet meer als start-up of scale-up als sprake is van een faillissement. Indien een hierboven genoemde situatie zich voordoet, geldt voor de onderneming de plicht om dit binnen vier weken na die gebeurtenis te melden bij de RVO. Indien hieraan niet wordt voldaan kan de Minister van Economische Zaken en Klimaat een bestuurlijke boete opleggen van de vijfde categorie (ten hoogste € 103.000). De bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt, net zoals geldt op grond van de Algemene wet bestuursrecht (Awb), door verloop van vijf jaar na de datum waarop de melding uiterlijk had moeten worden gedaan.⁶ Het is niet mogelijk om een inschatting te maken van het aantal boetes dat zal worden opgelegd. De inzet is om zoveel mogelijk aan voorlichting te doen, zodat zo min mogelijk aanleiding bestaat om een boete op te leggen.

Het niet langer kwalificeren als start-up of scale-up heeft ook gevolgen voor de manier waarop de aandeelhouders van de niet langer kwalificerende onderneming de aangifte inkomstenbelasting dienen in te vullen. Daarop wordt hieronder nader ingegaan.

Bij een overgang onder algemene titel van de vennootschap, bijvoorbeeld bij een juridische fusie, kan de verkrijgende vennootschap in de plaats treden van de verdwijnende vennootschap. De verkrijgende vennootschap moet dan wel voldoen aan de voorwaarden om te kwalificeren als start-up of scale-up, en kan dus bijvoorbeeld niet beursgenoteerd zijn. De verkrijgende vennootschap doet hiervoor een verzoek bij RVO.

1.1.3 Geldigheidsduur beschikking en rechtsgang

De beschikking van de RVO voor start-ups en scale-ups is acht jaar geldig en kan maximaal driemaal in termijnen van vijf jaren op aanvraag worden verlengd. Voor de lengte van deze

⁵ Hoofdstuk 8 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

⁶ Artikelen 5:45, eerste lid en 5:53, eerste lid, Awb.

termijn is aansluiting gezocht bij gangbare termijnen waarop doorgaans een 'exit-moment' optreedt bij start-ups en scale-ups, zoals een beursgang of uitkoop van (een deel) van de aandelen, waardoor liquiditeit optreedt voor vroege investeerders. Uit data van dealroom.co blijkt dat de gemiddelde duur tot een dergelijk moment 12 jaar bedraagt, maar dat voor een deel van de start-ups en scale-ups dit kan oplopen tot meer dan 20 jaar. Dit is met name het geval bij hoogtechnologische bedrijven. Deze bedrijven komen vaak voort vanuit kennisinstellingen, zijn kapitaalintensief en hebben een lange ontwikkelingstijd. Deze bedrijven ontwikkelen doorgaans technologische oplossingen die relevant zijn voor maatschappelijke transitie op bijvoorbeeld het terrein van energie en klimaat, zorg, landbouw en voedsel waardoor het wenselijk is binnen de voorgestelde regeling voldoende ruimte te bieden voor dit soort bedrijven.

1.1.4 Rechtsbescherming

Tegen een beschikking voor start-ups of scale-ups en een beschikking inzake een bestuurlijke boete kan bezwaar en (hoger) beroep worden ingesteld. Bezwaarprocedures tegen de beschikking wordt ingediend bij de RVO. De (hoger-)beroepsprocedures worden gevoerd voor het College van Beroep voor het bedrijfsleven, al dan niet voorafgegaan door beroep bij de rechtbank Rotterdam indien (mede) sprake is van het opleggen van een bestuurlijke boete.⁷

1.1.4 Aanbeveling Europese Commissie betreffende definitie van start-up en scale-up

De Europese Commissie (EC) heeft op 18 maart 2026 een aanbeveling gedaan betreffende de definitie van innovatieve ondernemingen, start-ups en scale-ups.⁸ De Europese Commissie is van mening dat innovatieve ondernemingen, innovatieve start-ups en innovatieve scale-ups, in het bijzonder in de deep tech-sector, een sleutelrol spelen bij de ontwikkeling en commercialisering van innovatieve technologieën. De Europese Commissie doet in dit kader een voorstel voor een definitie van innovatieve ondernemingen, start-ups en scale-ups. De Europese Commissie introduceert hiermee eigen definities van een start-up en scale-up. Onder een innovatieve start-up wordt door de Europese Commissie een innovatieve, autonome onderneming verstaan die minder dan 100 medewerkers heeft, een jaarlijkse omzet of balanstotaal van minder dan € 10 miljoen en de onderneming is minder dan tien jaar na registratie operationeel. Onder een innovatieve scale-up wordt een innovatieve, autonome onderneming verstaan met meer dan € 10 miljoen aan jaarlijkse omzet of balanstotaal, het is een onderneming waarvan de gemiddelde jaarlijkse toename van het aantal werknemers of van de omzet meer dan 20% bedraagt over de twee voorafgaande jaren en voldoet aan ten minste één van de twee volgende criteria (i) het is een onderneming waar minder dan 750 personen werkzaam zijn of (ii) zij is niet beursgenoteerd.

Het kabinet kiest ervoor om de eigen definitie van start-up en scale-up te hanteren. De Nederlandse definitie zoals in dit wetsvoorstel voorgesteld sluit beter aan bij de praktijk waarbij verschillende soorten start-ups en scale-ups (zoals software, deeptech, biotech) verschillende groeipaden hebben. Een grens aan omzet of medewerkers om te kunnen kwalificeren als start-up of scale-up kan ertoe leiden dat veelbelovende ondernemingen met innovatie en groeipotentieel toch niet als start-up of scale-up zouden kunnen kwalificeren.

1.2. Aandelenoptierechten start-ups en scale-ups

Dit wetsvoorstel betreft het fiscaal stimuleren van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups via aanpassing van de Wet LB 1964.⁹ De toegang tot talent vormt een van de grootste belemmeringen voor een succesvolle doorgroei van start-ups en scale-ups. Medewerkers vormen het hart van een bedrijf; zonder talent geen groei. Zij zijn een cruciale voorwaarde voor het succes van de onderneming.

Start-ups en scale-ups hebben vaak niet de financiële middelen om werknemers een (internationaal) concurrerend salaris te bieden. Aandelenopties, internationaal de meest gebruikte

⁷ Hierbij is dezelfde systematiek gevolgd als op grond van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (de artikelen 26 en 30 van die wet gelezen in samenhang met de artikelen 4, 7 en 11 van bijlage 2 van de Algemene wet bestuursrecht).

⁸ Commission recommendation of 18.03.2026 on the definition of innovative enterprises, innovative start-ups and innovative scaleups, C(2026) 1800 final.

⁹ De Tweede Kamer is hierover geïnformeerd met de brieven van de Minister van Economische Zaken van 3 juni 2025 en 16 december 2025, Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 285 en Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 256.

vorm van participatie in de start-upsector, kunnen mogelijk een deel van dit gat dichten. Het biedt meer mogelijkheden om talent dat in een start-up of scale-up wil werken over te halen een lager salaris te accepteren in ruil voor het delen in de potentiële groei. Het verkrijgen van aandelen zorgt ervoor dat medewerkers meer gebonden zijn aan het bedrijf en minder snel weer vertrekken. Daarmee is het voor deze bedrijven in potentie een geschikt instrument voor het aantrekken en behouden van talent. Aandelenoptierechten zorgen daarnaast voor versterking van het start-upecosysteem doordat medewerkers de opbrengsten weer kunnen herinvesteren in de volgende generatie bedrijven. Kapitaal kan op deze manier terugvloeien in het ecosysteem. Nederland is vergeleken met het buitenland op het punt van belastingheffing ten aanzien van aandelenopties van medewerkers van start-ups en scale-ups minder aantrekkelijk. Het voordeel uit aandelenopties is belast in box 1 van de inkomstenbelasting tegen een relatief hoog progressief tarief. Daarmee is het tarief in Nederland een stuk hoger dan in andere start-uplanden die vaak regelingen kennen die de voordelen uit aandelenopties lager belasten of als vermogenswinst belasten.¹⁰ Daarom heeft het toenmalige kabinet in april 2025 besloten om een fiscale maatregel te introduceren waarmee de belastingheffing van aandelenopties meer in lijn wordt gebracht met succesvolle Europese start-uplanden als het Verenigd Koninkrijk en Zweden. Met dit wetsvoorstel wordt dit geëffectueerd.

1.2.1. Hoofdpijnen van de fiscale regeling

De twee belangrijkste voorgestelde maatregelen ten aanzien van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups betreffen 1) lagere loonheffing op het inkomen uit aandelenopties voor werknemers van start-ups en scale-ups en 2) als hoofdregel uitstel van heffing van loon- en inkomstenbelasting tot het moment dat de door uitoefening van de aandelenoptie verkregen aandelen daadwerkelijk worden verkocht.

De voorgestelde lagere heffing is zo vormgegeven, dat de grondslag van het inkomen uit aandelenoptierechten wordt versmald tot 65%. Daardoor is het effectieve tarief ongeveer gelijk aan wat de heffing zou zijn als de aandelenoptierechten in box 2 zouden zijn belast. De voorgestelde grondslagversmalling wordt vormgegeven in de loonheffing. Ook zorgt de voorgestelde regeling ervoor dat de heffing in beginsel plaatsvindt bij de daadwerkelijke verkoop van de aandelen, in plaats van het moment waarop de aandelen verhandelbaar worden zoals nu het geval is. Daarbij wordt voorgesteld om deze maatregel toe te passen op aandelenopties die door start-ups en scale-ups zijn uitgegeven sinds de bekendmaking van de fiscale regeling in de Voorjaarsnota, te weten op of na 17 april 2025 en die de loonsfeer nog niet hebben verlaten. De grondslagversmalling is niet van toepassing in geval van vervreemding van een aandelenoptierecht. Hiermee wordt voorkomen dat de grondslagversmalling die met name is bedoeld om het deelnemen in het daadwerkelijke ondernemingsrisico aantrekkelijker te maken, ook van toepassing is in situaties waarin de werknemer het aandelenoptierecht niet tot het uitoefentijdstip van het aandelenoptierecht benut voor participatie in de onderneming, maar een vroegtijdig voordeel realiseert door voortijdige verkoop van het recht

Met de voorgestelde regeling voor belastingheffing over werknemersopties die worden toegekend door start-ups en scale-ups wordt ook een langtermijnbinding van talentvolle werknemers aan de start-up of scale-up en betrokkenheid bij de ontwikkeling van de onderneming beoogd. Om die reden geldt als voorwaarde voor toepassing van de regeling dat schriftelijk tussen de inhoudingsplichtige en de werknemer is overeengekomen dat het aandelenoptierecht of de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen niet binnen twee jaar na toekenning mogen worden vervreemd. Hiermee wordt beoogd toepassing van de fiscale regeling te koppelen aan langeretermijnbinding en betrokkenheid bij de ontwikkeling van de onderneming en te voorkomen dat werknemers de aandelenoptierechten en/of daaruit verkregen aandelen slechts een (zeer) korte periode hoeven aan te houden om toch te kunnen profiteren van de grondslagversmalling. Er geldt een uitzondering indien er sprake is van een eerdere verkoop of beursgang van de onderneming van de inhoudingsplichtige. Deze uitzondering geldt voor een veelal eenmalige, uitzonderlijke situatie waarin de start-up/scale-up onderneming wordt verkocht of naar de beurs gebracht wordt. Op deze eenmalige gebeurtenis zal veelal geen taxplanning zoals hiervoor beschreven plaatsvinden. De werknemer zal bij een verkoop of beursgang de door

¹⁰ Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 218.

hem gehouden aandelenoptierechten en/of aandelen veelal gedwongen moeten verkopen. Voor deze uitzonderlijke situatie met een gedwongen verkoop acht de wetgever een uitzondering voor een verkoop of beursgang van de onderneming binnen de tweejaarstermijn gerechtvaardigd.

Daarnaast wordt hieronder ingegaan hoe in het wetsvoorstel wordt omgegaan met een aantal specifieke situaties.¹¹

1.2.2. Uitdiensttreding

De eerste situatie die zich kan voordoen is dat een werknemer die deelneemt aan een aandelenoptieregeling uit dienst treedt. Dit zal niet worden gezien als een heffingsmoment. Een heffingsmoment bij uitdiensttreding zou het doel van de regeling om talent aan te trekken, kunnen ondermijnen. Hiermee wordt ook tegemoetgekomen aan de geuite wens in de motie-Van Eijk om aan te sluiten bij wat internationaal gebruikelijk is bij uitdiensttreding van de werknemer.¹² Belastingheffing vindt dus ook voor de oud-werknemer pas plaats op het moment van vervreemding van de aandelen. Het loonvoordeel dat wordt genoten uit de aandelenoptierechten vormt loon uit tegenwoordige dienstbetrekking, daaronder ook begrepen het loonvoordeel uit waardestijging na uitdiensttreding. De voordelen uit de aandelenopties houden namelijk rechtstreeks verband met in een bepaald tijdvak verrichte arbeid, waarvoor de vergoeding een rechtstreekse beloning vormt. Om ervoor te zorgen dat een inhoudingsplichtige geïnformeerd is over de verkoop van de aandelen, ook bij een voormalig werknemer, en die inhoudingsplichtige in staat te stellen op het verkoopmoment de verschuldigde loonbelasting in te houden en af te dragen aan de Belastingdienst, moet in de aandelenoptieovereenkomst worden vastgelegd dat de inhoudingsplichtige voorafgaand aan de verkoop schriftelijk instemt met de verkoop. Deze goedkeuring wordt vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de drie betrokken partijen; de werknemer/aandeelhouder, de inhoudingsplichtige en de koper. Deze goedkeuringsprocedure versterkt ook de handhavings- en controlepositie van de Belastingdienst doordat de verkoop van aandelen in de administratie van de inhoudingsplichtige wordt vastgelegd. In lagere regelgeving kunnen nog extra voorzieningen worden opgenomen die de handhavings- en controlepositie van de Belastingdienst kunnen versterken. Daarbij kan gedacht worden aan een meldingsplicht voor de inhoudingsplichtige aan de Belastingdienst bij verkoop van aandelen waarvoor gebruik is gemaakt van de regeling.

1.2.3. Einde RVO-beschikking

Een tweede bijzondere situatie doet zich voor als de geldigheidsduur van de beschikking die door de RVO is afgegeven afloopt. Er is dan niet langer sprake van een start-up of een scale-up voor het doeleinde van de fiscale regeling. Voor zover (oud-)werknemers van start-ups en scale-ups opties of daaruit verkregen aandelen houden waarover op dat moment nog geen heffing heeft plaatsgevonden, wordt teruggevallen op de bestaande regeling voor aandelenopties in de loonheffingen.¹³ In het geval van een beursgang is ook niet langer sprake van een start-up of scale-up en verliest de RVO-beschikking zijn geldigheid door dit feit. De fiscale gevolgen zijn gelijk aan die bij het verlopen van de geldigheidsduur.¹⁴ De werknemer behoudt het fiscale voordeel (grondslagversmalling) voor de periode dat sprake was van een start-up of scale-up en dit voordeel wordt naar tijdgelang toegekend. Indien een werknemer bijvoorbeeld tien jaar in dienst is geweest, waarvan acht jaar onder de beschikking en twee jaar buiten de beschikking dan wordt over 80% van het totale belastbare voordeel (de marktwaarde van de aandelen bij verkoop minus de uitoefenprijs) de grondslagversmalling toegepast en de overige 20% voor het volle belastbare voordeel in de heffing betrokken.

1.2.4. Emigratie

Bij emigratie wordt uitgegaan van fictieve vervreemding van aandelen(opties) voor gevallen waarin een werknemer emigreert voordat de aandelenoptierechten, dan wel daaruit volgende aandelen, in de loonheffing zijn betrokken. Dit heeft tot gevolg dat de waardestijgingen die

¹¹ Brief van de Minister van Economische Zaken, Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 285.

¹² Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 102.

¹³ Dit betekent dat de belastingheffing uiterlijk plaatsvindt op het moment dat de aandelen verhandelbaar zijn of worden geacht te zijn. Dit kan een ander moment zijn dan de daadwerkelijke verkoop van de aandelen, maar nooit eerder dan het moment van het vervallen van de RVO-beschikking.

¹⁴ Waarbij er een maximumperiode in ogenschouw wordt genomen voor verkoopregulerende bepalingen ten aanzien van de aandelen. Zo wordt voor deze periode voorkomen dat er belasting moet worden betaald, terwijl de aandelen nog niet verhandeld mogen worden en er dus sprake kan zijn van onvoldoende liquiditeit om de belasting te voldoen.

hebben plaatsgevonden maar nog niet in de heffing zijn betrokken, omdat nog geen vervreemding heeft plaatsgevonden, alsnog in de inkomstenbelasting worden betrokken. De bestanddelen die als gevolg van de fictieve vervreemding worden belast, worden aangemerkt als te conserveren inkomen waarvoor een conserverende belastingaanslag wordt opgelegd. Door uit te gaan van een fictieve vervreemding en een conserverende belastingaanslag op te leggen, kan de belastingclaim over de reeds gerealiseerde waardeverandering veilig worden gesteld voordat de belastingplichtige is geëmigreerd. Deze conserverende belastingaanslag zal niet na verloop van tijd vervallen. Dit acht het kabinet wenselijk, omdat de belastingplichtige belastingheffing over de aandelen(opties) ver kan uitstellen - in beginsel bepaalt de belastingplichtige wanneer de heffing plaatsvindt door de aandelen(opties) op enig moment te vervreemden - en dus kan laten plaatsvinden na een mogelijke emigratie. Het voorgaande maakt de belastingheffing planbaar en daarmee mogelijk gevoelig voor misbruik.

Evenals bij een fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang en vermogensbestanddelen onder het nieuwe vermogenswinstregime in box 3, acht het kabinet het proportioneel om voor deze conserverende belastingaanslag uitstel van betaling te verlenen. Gelet op de omstandigheid dat er sprake is van een fictieve vervreemding en er dus in beginsel geen middelen vrijkomen waarmee de belastingplichtige de belastingaanslag kan voldoen, wordt het passend geacht dat voor de conserverende belastingaanslag uitstel van betaling wordt verleend. Tevens voorkomt dit uitstel dat het opleggen van een conserverende belastingaanslag bij emigratie wegens fictieve vervreemding het recht op vrij verkeer van personen en diensten binnen de Europese Unie (EU) en de Europese Economische Ruimte (EER) en Zwitserland zou kunnen beperken en daarmee in strijd zou kunnen zijn met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie of met de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte of met de overeenkomst met Zwitserland inzake vrij verkeer van personen. Zonder uitstel van betaling zou de conserverende belastingaanslag namelijk een belemmering vormen voor de (oud-)werknemer om zich in een ander land binnen de EU of EER te vestigen, en voor de werkgever om personeel te laten vestigen in een ander land binnen de EU of EER.

Het kabinet vindt het passend om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de uitstelfaciliteit die wordt aangeboden bij aandelenopties in start-ups en scale-ups in de Wet IB 2001.¹⁵ Uitstel van betaling wordt daarom automatisch verleend voor onbepaalde tijd en wordt al dan niet gedeeltelijk beëindigd wanneer er liquide middelen beschikbaar komen, of een ander heffingsmoment zich voordoet. Hierbij wordt rekening gehouden met de in het buitenland verschuldigde belasting. Verder wordt er gedurende het uitstel van betaling geen invorderingsrente in rekening gebracht en wordt alleen zekerheid gevraagd wanneer de belastingschuldige zich verplaatst of woonachtig wordt buiten de EU of de EER.

1.2.5 Samenloop met lucratiefbelangregeling

Voordelen uit lucratieve belangen zijn in beginsel belast als resultaat uit overige werkzaamheden (box 1). De belastingplichtige kan echter ook gebruikmaken van de zogenoemde aanmerkelijkbelangvariant waarbij de box 1-heffing onder bepaalde voorwaarden terugtreedt en een heffing in box 2 daarvoor in de plaats komt. Daarvoor moet de belastingplichtige het lucratieve belang houden via een kapitaalvennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang houdt. Daarnaast moet die vennootschap de voordelen uit lucratief belang voor minimaal 95% doorstoten naar genoemde belastingplichtige (aanmerkelijkbelangvariant). De belastingplichtigen betalen dan belasting over de voordelen uit lucratief belang tegen het geldende tarief in box 2 (in 2026: maximaal 31%).

Ter uitvoering van de motie-Idsinga¹⁶ is in het Belastingplan 2026 een maatregel voorgesteld waardoor de grondslag voor inkomen uit een middellijk gehouden lucratief belang wordt verbreed door middel van een multiplier, als de voordelen vanwege toepassing van de aanmerkelijkbelangvariant in box 2 zijn belast. Hierdoor wordt de belastingdruk op de betreffende voordelen uit een middellijk gehouden lucratief belang via deze grondslagverbredende multiplier in box 2 verhoogd tot maximaal het tarief in box 3 (in 2026: 36%). De inwerkingtredingsdatum

¹⁵ Artikel 10a Wet LB 1964.

¹⁶ Kamerstukken II 2024/25, 36725, nr. 29.

van de multipliermaatregel is met het amendement-Van Eijk¹⁷ met twee jaren uitgesteld tot 1 januari 2028. De effectieve belastingdruk van de hier voorgestelde maatregel voor aandelenoptierechten in start-ups of scale-ups ligt lager (ongeveer 32%) dan bij de lucratiefbelangregeling met toepassing van de voorgestelde multipliermaatregel (maximaal 36%). Om te voorkomen dat belastingplichtigen de multipliermaatregel buiten werking kunnen stellen door de beloningsbestanddelen zo vorm te geven dat deze onder het bereik van de optieregeling zullen vallen, wordt voorgesteld dat aandelen of aandelenoptierechten die als lucratief belang kwalificeren niet onder het bereik van deze regeling vallen. Dit is ook in lijn met de motie-Dijk¹⁸ die het kabinet oproept om het belastingvoordeel voor private equitymanagers af te schaffen en een oplossing te zoeken voor start-ups en scale-ups. Aandelen of aandelenoptierechten in een start-up of scale-up die kwalificeren als lucratief belang worden derhalve uitgesloten van de met dit wetsvoorstel voorgestelde aandelenoptieregeling.

1.3. Versobering en afschaffing van de meewerkaf trek en stakingsaf trek

Ter dekking van de nieuwe fiscale stimuleringsregeling van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups wordt voorgesteld de meewerkaf trek en stakingsaf trek in de inkomstenbelasting eerst met 75% te versoberen en drie jaar later af te schaffen. Voorgesteld wordt dat de inwerkingtreding van de versoberingsmaatregelen de inwerkingtreding van de regeling inzake aandelenoptierechten volgt en daarom plaats zal vinden per 1 januari van het bij koninklijk besluit aan te geven jaar. De meewerkaf trek is een regeling in de inkomstenbelasting waardoor ondernemers van wie de partner onbetaald in de onderneming meewerkt, minder belasting over hun winst hoeven te betalen. Uit de evaluatie van de fiscale ondernemerschapsregelingen¹⁹ blijkt dat het doel van de regeling achterhaald en niet meer legitiem is. Toen de regeling geïntroduceerd werd was het voor een IB-ondernemer niet toegestaan om zijn of haar partner in dienst te nemen. Tegenwoordig is dit wel mogelijk. Met deze maatregel worden de aftrekpercentages van de winst eerst verlaagd en drie jaar later afgeschaft conform onderstaande tabel.

Aantal meegewerkte uren	Huidige meewerkaf trek	Meewerkaf trek vanaf bij kb aan te geven jaar t	Meewerkaf trek vanaf jaar t+3
Minder dan 525	Geen aftrek	Geen aftrek	Geen aftrek
525 – 875	1,25% van de winst	0,313% van de winst	Geen aftrek
875 – 1.225	2% van de winst	0,5% van de winst	Geen aftrek
1.225 – 1.750	3% van de winst	0,75% van de winst	Geen aftrek
1.750 of meer	4% van de winst	1% van de winst	Geen aftrek

De stakingsaf trek is een regeling in de inkomstenbelasting voor ondernemers die stoppen met hun onderneming (bijvoorbeeld vanwege verkoop). Deze ondernemers moeten belasting betalen over de gerealiseerde stakingswinst. De stakingsaf trek zorgt ervoor dat over een deel van die stakingswinst geen belasting betaald hoeft te worden. Uit de eerdergenoemde evaluatie van de fiscale ondernemerschapsregelingen blijkt dat de regeling zeer beperkt doeltreffend en doelmatig is. Met de voorgestelde maatregel wordt de aftrek eerst verlaagd van € 3.630 naar € 908. Drie jaar later wordt de stakingsaf trek afgeschaft.

2. Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen voor de voorgestelde aandelenoptieregeling voor werknemers bestaan uit drie elementen. Ten eerste leidt de voorgestelde uitbreiding van de definitie ook voor de aandelenoptieregeling voor werknemers tot een uitbreiding van de doelgroep en een grotere budgettaire derving. Ten tweede leidt de voorgestelde grondslagversmalling tot minder belastingheffing in box 1. Ten derde leidt het voorgestelde uitstel van het heffingsmoment tot het moment van verkoop van de aandelen tot een uitstel van belastingheffing in box 1 en een derving in box 3. De derving neemt in de jaren na invoering toe door de ingroei van gebruikers in de

¹⁷ Kamerstukken II 2025/26, 26812, nr. 109.

¹⁸ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 98.

¹⁹ Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 199.

nieuwe regeling en het uitstel dat daarmee gepaard gaat. Dat uitstel wordt in de jaren daarna weer ingelopen waardoor de structurele derving kleiner is. Het voorgestelde afschaffen van de meewerkaftrek en de stakingsaftrek leidt tot een opbrengst.

Bedragen in miljoenen €	2027	2028	2029	2030	2031	2032	Structureel
Aandelenoptieregeling	-49	-49	-50	-51	-52	-54	-19
In twee stappen afschaffen meewerkaftrek	5	5	5	6	6	6	6
In twee stappen afschaffen stakingsaftrek	13	12	12	16	15	15	15

3. EU-aspecten

De regeling voor aandelenoptierechten voor medewerkers van start-ups en scale-ups in het onderhavige wetsvoorstel betreft (in)directe staatssteun. De directe staatssteun is kwantificeerbaar en bestaat uit het voordeel dat door bedrijven wordt genoten door minder afgedragen sociale premies door de werkgever. Hiervan is sprake bij werknemers die een salaris ontvangen onder het maximumpremieloon van € 79.409 in 2026.

Daarnaast zou er sprake van indirecte staatssteun kunnen zijn, omdat de betrokken ondernemingen door deze regeling in staat zijn een aantrekkelijker aanbod aan werknemers te doen dan andere ondernemingen. Om zowel te borgen dat de regeling in overeenstemming is met de EU-staatssteunregels als ervoor te zorgen dat betrokken ondernemingen geen risico op terugvorderingen van ongeoorloofde staatssteun lopen, is meermalen informeel overlegd met (diensten van) de Europese Commissie. Op grond daarvan stelt het kabinet voor om de voorgestelde maatregel inzake aandelenoptierechten (op korte termijn) onder het bereik van de herziene Algemene Groepsvrijstellingsverordening (hierna: AGVV) te brengen.²⁰ De verwachting is dat de herziene AGVV per 1 januari 2027 in werking treedt en vanaf dat moment een vrijstelling biedt voor ondernemingen die voldoen aan de mkb-definitie en andere voorwaarden, zoals gedefinieerd in de AGVV. Onder mkb wordt in dit verband verstaan een onderneming die niet meer dan 250 medewerkers in dienstbetrekking heeft, een jaaromzet over het jaar voorafgaande aan toekenning van het recht heeft van ten hoogste € 50 miljoen of een balanstotaal op het moment van toekenning van het aandelenoptierecht van ten hoogste € 43 miljoen. Ondernemingen die aan deze voorwaarden voldoen, kunnen gebruikmaken van deze vrijstelling. In dit geval is enkel formele kennisgeving uiterlijk twintig dagen na inwerkingtreding van de maatregel noodzakelijk.

Voor ondernemingen die niet voldoen aan de mkb-definitie van de AGVV, maar wel gebruik gaan maken van de voorgestelde regeling voor aandelenopties, wordt gebruikgemaakt van de de-minimisverordening.²¹ Dit houdt in dat de onderneming gebruik kan maken van de regeling, mits aan de voorwaarden van de de-minimisverordening wordt voldaan. Dit betekent dat het bedrag aan de-minimissteun dat aan één onderneming wordt verleend niet hoger ligt dan € 300.000 per drie jaar. De ondernemingen die gebruikmaken van de voorgestelde maatregel inzake aandelenoptierechten geven aan hoeveel andere de-minimissteun zij ontvangen en bevestigen dat zij niet boven de drempel van maximaal € 300.000 per drie jaar komen. Dit wordt opgenomen in het centrale de-minimis-register. De RVO zorgt er met de betrokken ondernemingen voor dat aan deze eisen wordt voldaan. Deze rol voor de RVO ligt in het verlengde van haar betrokkenheid bij het beoordelen van het innovatieve en schaalbare karakter van de bedrijven die gebruikmaken van deze regeling voor aandelenoptierechten. Ook heeft de RVO ervaring bij het toetsen en toepassen van de-minimis-steun voor regelingen die de RVO namens de Minister van Economische Zaken en Klimaat uitvoert. Het kabinet heeft het voornemen om, mede met oog op het verlagen van de administratieve lasten voor bedrijven en de uitvoeringslasten, gesprekken met (diensten van) de Europese Commissie voort te zetten en te onderzoeken of een goedkeuring van deze regeling kan worden verkregen voor de gehele regeling.

²⁰ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_26_453.

²¹ Verordening (EU) 2023/2831 van de Commissie van 13 december 2023 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun (de minimis-verordening).

4. Doenvermogen

4.1 Maatregelen introductie definitie en aandelenopties start-ups en scale-ups

Door deze maatregelen wordt een beroep gedaan op het doenvermogen van zowel ondernemers met een start-up of scale-up als hun werknemers. Het grootste beroep op het doenvermogen wordt gedaan op ondernemers, zowel bij het aanvragen en onderhouden van de RVO-beschikking als bij het informeren van werknemers en het vaststellen en afdragen van de loonheffing bij verkoop door (oud-)werknemers van met uitoefening van aandelenopties verkregen aandelen. Voor de ondernemers is de verwachting dat zij deze acties naar verwachting goed kunnen uitvoeren, omdat zij in de regel gebruikmaken van de diensten van fiscale professionals. Voor werknemers is er een aantal aandachtspunten. Allereerst dienen zij een bewuste keuze te maken met betrekking tot het heffingsmoment en dit te melden aan de werkgever. Uitgangspunt hierbij is dat de werkgever zijn werknemer goed informeert over de implicaties van de verschillende heffingsmomenten, maar dit kan desalniettemin ingewikkeld zijn voor werknemers.

4.2 Versobering en afschaffing stakingsaftrek en meewerkaftrek

De voorgestelde versobering en afschaffing van de meewerkaftrek heeft tijdelijk een beperkte invloed op de doenlijkheid voor belastingplichtigen. Het gaat eerst om een aanpassing van het bedrag en vervolgens om het afschaffen van de faciliteit. Belastingplichtigen hoeven geen extra actie te ondernemen bij bijvoorbeeld het opstellen van de belastingaangifte inkomstenbelasting naar aanleiding van dit voorstel. De beperkte invloed ziet erop dat het voorgestelde versoberen en afschaffen een doorwerking heeft naar het verzamelinkomen. Voor het aanvragen van toeslagen is de hoogte van het verzamelinkomen van belang. Doordat de meewerkaftrek wordt verlaagd en afgeschaft wordt het verzamelinkomen hoger. Dit betekent dat IB-ondernemers die op dit moment in aanmerking komen voor een toeslag en daarnaast ook de meewerkaftrek in de aangifte IB verwerken, voor de komende jaren de voorschotbeschikking goed moeten controleren (en eventueel aanpassen) om daarmee te voorkomen dat voor die jaren van een mogelijk te laag verzamelinkomen wordt uitgegaan.

5. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Maatregelen met betrekking tot heffing op aandelenoptierechten

Op basis van de voorgestelde maatregel voor aandelenoptierechten worden aandelenoptierechten in de heffing betrokken op het moment dat de bij uitoefening verkregen aandelen verkocht worden, behoudens enkele uitzonderingen (zoals emigratie). Een werknemer met aandelenoptierechten heeft naar huidig recht reeds de mogelijkheid om op het moment van uitoefening van die rechten aan de inhoudingsplichtige kenbaar te maken dat hij kiest voor heffing op het moment van uitoefening, ondanks dat de aandelen nog niet verhandelbaar zijn. De inhoudingsplichtige moet de schriftelijke keuze van de werknemer opnemen in zijn administratie, dit blijft ongewijzigd. Alleen zal door dit voorstel de inhoudingsplichtige deze administratie langer dienen te bewaren. Dit zal naar verwachting beperkte gevolgen hebben voor de administratieve lasten voor bedrijven.

Verder wordt er een goedkeuringsvereiste voorgesteld dat inhoudt dat voor een verkoop van de aandelen schriftelijke goedkeuring van drie partijen (werknemer/verkoper, koper en inhoudingsplichtige) vereist is. De administratieve lasten zullen hierdoor toenemen met naar schatting circa € 230.000 per jaar voor burgers en € 360.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Ten opzichte van de huidige situatie zullen zich naar verwachting minder situaties voordoen waarin de inhoudingsplichtige loonheffing moet inhouden in het geval dat een werknemer voordelen geniet uit bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen die nog niet verhandelbaar zijn of nog niet verhandelbaar worden geacht. Er zullen daardoor ook minder waarderingsmomenten zijn. Indien belastingheffing plaatsvindt bij verkoop van de aandelen is in principe de verkoopprijs leidend bij de vaststelling van het belastbaar voordeel, waardoor geen waardering hoeft plaats te vinden. De administratieve lasten zullen hierdoor verminderen met naar schatting circa € 110.000 per jaar voor burgers en € 500.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Om gebruik te maken van de voorgestelde regeling voor aandelenoptierechten voor start-ups en scale-ups dienen ondernemingen een beschikking aan te vragen bij de RVO om als start-up of scale-up te worden aangemerkt. Hiervoor dient bij de RVO informatie aangeleverd te worden. De RVO zal de ondernemingen toetsen op basis van de definitie uit de wet. Indien een onderneming niet langer aan de voorwaarden voldoet, moet de onderneming dit melden aan de RVO. De administratieve lasten voor bedrijven zullen hierdoor toenemen met naar schatting circa € 260.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Per saldo zullen naar verwachting de administratieve lasten toenemen met naar schatting circa € 110.000 per jaar voor burgers en € 122.000 per jaar voor bedrijven. Dit zijn structurele kosten. De incidentele kosten zullen naar verwachting beperkt blijven.

Versobering en afschaffing stakingsaftrek en meewerkaftrek

De voorgestelde maatregel wordt automatisch verwerkt in de aangifte inkomstenbelasting. De voorgestelde maatregel heeft daarom zeer beperkte gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers. De afschaffing maakt het stelsel eenvoudiger en leidt naar verwachting tot een zeer beperkte afname van administratieve lasten.

6. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst en RVO

Het wetsvoorstel is voor de Belastingdienst technisch uitvoerbaar per 1 januari 2027, mits wordt aanvaard dat de handhaving van de aandelenoptieregeling zeer beperkt is, de regeling niet fraudebestendig is, en inhoudingsplichtigen bij inwerkingtreding mogelijk onvoldoende zijn geïnformeerd.

De voorgestelde maatregel voor aandelenopties wordt niet in de loonaangifte opgenomen. De behandeling van conserverende belastingaanslagen bij emigratie en de inning ervan is een handmatig proces en vergt beperkte systeemwijzigingen. Daarnaast worden applicaties aangepast voor gegevensuitwisseling met de RVO en voor het toezicht. De communicatie over de kwalificatie als start-up of scale-up ligt primair bij die dienst; de Belastingdienst sluit daarop aan voor de fiscale gevolgen. Gezien de inwerkingtredingsdatum, de complexiteit, het overgangsrecht en de nog bestaande onduidelijkheden in het voorstel is tijdige, volledige voorlichting via het Handboek Loonheffingen en de nieuwsbrieven 2027 mogelijk niet voldoende haalbaar.

De handhaving van de heffing bij verkoop van met opties verkregen aandelen is zeer moeilijk. De Belastingdienst beschikt niet over eigen informatie over aandelenverkoop en is afhankelijk van de naleving in de aangifte loonbelasting. Controle is in de praktijk beperkt tot een arbeidsintensief boekenonderzoek, waarvan de controlemogelijkheden beperkt zijn. Na het einde van de dienstbetrekking verdwijnen (ex-)werknemers ook voor de inhoudingsplichtige uit beeld. Het in het voorstel opgenomen goedkeuringsvereiste van de (ex-)inhoudingsplichtige bij verkoop verbetert diens informatiepositie, maar maakt een civielrechtelijk geldige overdracht zonder die goedkeuring niet nietig. Verkoop zonder melding leidt dan tot geen inhouding en afdracht van loonbelasting, zonder dat de Belastingdienst daarop kan handhaven. Bij emigratie wordt voor de inkomstenbelasting een conserverende belastingaanslag opgelegd met automatisch uitstel van betaling. Intrekking van dat uitstel bij latere vervreemding vergt melding door de (ex-)werknemer. De mogelijkheden om dat te signaleren zijn zeer beperkt. Het proces is handmatig; een toename van emigraties brengt risico op procesverstoringen mee.

De voorgestelde optieregeling is fraudegevoelig. Een (ex-)werknemer en (ex-)inhoudingsplichtige kunnen in onderling overleg een verkoop verzwijgen. De Belastingdienst heeft daarvoor geen contra-informatie. Wordt die gebrekkige informatiepositie breder bekend, dan kan de niet-naleving toenemen, met alle budgettaire gevolgen van dien. Het voorstel verhoogt de complexiteit: naast de bestaande keuzemomenten (uitoefening of verhandelbaarheid) komt heffing bij verkoop, zodat voor start-ups en scale-ups drie heffingsmomenten kunnen gelden. Het overgangsrecht voor na 17 april 2025 toegekende regelingen vergroot die complexiteit. Waarderingsvraagstukken belasten een al zwaar belaste specialistenpoel. De voorgestelde versobering en latere afschaffing van de meewerkaftrek en de stakingsaftrek verminderen de complexiteit op termijn beperkt, zolang het urencriterium voor andere regelingen blijft gelden.

De incidentele uitvoeringskosten bedragen € 270.000, waarvan € 60.000 voor handhaving en toezicht en € 210.000 voor automatisering. De structurele handhavings- en toezichtskosten bedragen € 710.000. Het voorstel vergt 0,5 fte incidenteel en 5 fte structureel. Het risico op procesverstoringen is gemiddeld en ziet vooral op de conserverende belastingaanslag.

De uitvoeringsgevolgen voor de RVO worden toegelicht in de bij deze memorie als bijlage gevoegde opdrachttoets. Bij de opdrachttoets is uitgegaan van het wetsvoorstel zoals bekend op 22 juni 2026, inclusief een maatregel in box 3. Zoals hierboven toegelicht is de aanvankelijk voorziene wijziging van box 3 niet in dit wetsvoorstel opgenomen.

7. Advies en consultatie

Er is voor het wetsvoorstel advies gevraagd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR) en de Raad voor de Rechtspraak. Ook zijn er uitvoeringstoetsen opgesteld door de RVO en de Belastingdienst. Dit wetsvoorstel is daarnaast vier weken gepubliceerd in het kader van internetconsultatie. Hierna worden de bevindingen van de adviesrapporten toegelicht. Daarna wordt ingegaan op de inbreng in de internetconsultatie en de manier waarop het kabinet met de voornaamste punten omgaat.

7.1 Adviescollege toetsing regeldruk

De maatregelen in dit wetsvoorstel zijn ter advisering voorgelegd aan het ATR. Het dictum van het ATR luidt om het wetsvoorstel in te dienen nadat met de adviespunten rekening is gehouden. Het ATR geeft het advies om de gehanteerde definities van innovatie, schaalbaarheid en herhaalbaarheid te concretiseren en waar mogelijk te voorzien van objectieve criteria. In het toetsingskader van de RVO wordt invulling gegeven aan deze begrippen. De RVO koppelt aan de criteria van innovatie en schaalbaarheid en herhaalbaarheid zoveel mogelijk meetbare indicatoren, zoals de kostenstructuur, margeontwikkeling en de kosten om nieuwe klanten te werven. Daarnaast is door de sector naar voren gebracht dat in het geval dat een onderneming een durfkapitaalinvestering heeft ontvangen door investeerders al is geoordeeld dat sprake is van schaalbaarheid. Om die reden zou volgens hen dan kunnen gelden dat een onderneming die een durfkapitaalinvestering heeft ontvangen automatisch als start-up of scale-up kwalificeert. Het kabinet is van oordeel dat een ontvangen durfkapitaalinvestering meeweegt bij het oordeel of sprake is van een schaalbaar bedrijfsmodel. Het is hierbij belangrijk dat de RVO, naast een toets op schaalbaarheid, de toets verricht of sprake is van een innovatief karakter van de onderneming. Een durfkapitaalinvestering wordt onder nog vast te stellen voorwaarden meegewogen bij de kwalificatie voor het criterium schaalbaarheid en herhaalbaarheid (zie ook de toelichting op de consultatiereacties).

7.2. Raad voor de rechtspraak

De Raad voor de rechtspraak heeft op 27 mei 2026 advies uitgebracht betreffende het onderhavige wetsvoorstel. De Raad voor de rechtspraak heeft gekeken naar de handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid van wetgeving. Ook is gekeken naar de effectiviteit van het wetsvoorstel en of grondrechten van burgers worden gerespecteerd. De Raad voor de rechtspraak merkt op dat het nieuwe stelsel van box 3 zoals voorgesteld met de Wet werkelijk rendement box 3 aanzienlijk complexer en kwetsbaarder is dan het huidige stelsel. De Raad merkt op dat er een verschil gaat bestaan tussen de fiscale behandeling van start-ups en scale-ups en onroerende zaken ten opzichte van overige vermogensbestanddelen. De Raad voor de rechtspraak vraagt zich af of dat verschil valt te rechtvaardigen en verwacht dat daarover juridische geschillen zullen ontstaan. Zoals hierboven toegelicht is de aanvankelijk voorziene wijziging van box 3 niet in dit wetsvoorstel opgenomen.

De Raad voor de rechtspraak adviseert om te verduidelijken of de waardeestijging na uitdiensttreding van de werknemer loon uit dienstbetrekking of uit vroegere dienstbetrekking is. Ook adviseert de Raad voor de rechtspraak om in deze memorie van toelichting te verduidelijken op welke wijze de rechtsbescherming is vormgegeven. In dit wetsvoorstel wordt voorzien in een nieuwe bevoegdheid om een bestuurlijke boete op te leggen en verwacht wordt dat dit niet een substantieel aantal zal zijn. De Raad voor de rechtspraak adviseert wel om een nadere toelichting te geven op het verwachte aantal op te leggen boetes en daaruit volgende beroepen. In deze memorie van toelichting is op de hiervoor omschreven punten de toelichting aangevuld.

Stijging werklust rechtspraak

De Raad voor de rechtspraak verwacht een stijging van de werklust van de rechtspraak door het beroep in eerste en enige aanleg dat kan worden gedaan bij het CBb. De extra werklust is voorzien op structureel € 100.000, voorafgegaan door hogere kosten in de eerste drie jaar na inwerkingtreding vanwege de grotere aantallen aanvragen bij de start van de regeling.

Jaar	2027	2028	2029	2030 en verder
Kosten CBb	€ 280.000	€ 230.000	€ 140.000	€ 100.000

7.3 Autoriteit Persoonsgegevens

De Autoriteit Persoonsgegevens (AP) heeft op 14 juli 2026 advies uitgebracht betreffende het onderhavige wetsvoorstel. De AP heeft geen aanmerkingen op het concept.

7.4 Internetconsultatie

Het wetsvoorstel is op de website www.internetconsultatie.nl ter consultatie gepubliceerd in de periode van 1 april 2026 tot en met 29 april 2026. Er zijn in totaal 69 reacties op het wetsvoorstel ontvangen. De reacties zijn onder andere ingediend door oprichters van start-ups en scale-ups. Ook hebben verschillende belangenorganisaties en beroepsverenigingen zoals Techleap, de Dutch Start-up Association (hierna: DSA), de Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen (hierna: NVP), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB), het Register Belastingadviseurs (hierna: RB) en Stichting Register Arbeidsdeskundigen (hierna: SRA) gereageerd.

De reacties op de internetconsultatie tonen brede steun voor het doel van het wetsvoorstel, namelijk een uitzondering voor aandeelhouders en houders van winstbewijzen in een start-up of scale-up in box 3 en aanpassing van de fiscale behandeling van aandelenopties in box 1. Daarbij wordt regelmatig aangegeven dat de uitzondering in box 3 wenselijk is, maar men zou liever meteen de overstap naar een vermogenswinstbelasting in box 3 gezet zien worden.

De inbreng komt er ten aanzien van de definitie van start-up en scale-up in grote lijnen op neer dat deze moet beantwoorden aan de dynamische praktijk van innovatieve ondernemingen en tegelijkertijd niet tot te veel administratieve lasten moet leiden en duidelijk en voorspelbaar moet zijn. Veel respondenten sluiten zich op dit punt aan bij de inbreng van DSA en Techleap, die ervoor pleiten om een durfkapitaalinvestering in een onderneming als zelfstandig criterium te laten gelden voor de kwalificatie als start-up of scale-up. Daarnaast stelt Techleap voor de 'snelle groei' in de definitie te vervangen door 'groei-potentieel', om de limiet in beschikkingsduur (23 jaar) en tussentijdse toetsing te laten vervallen, de horizonbepaling te verlengen en de ingangsdatum van het voorstel voor aandelenoptierechten niet af te laten hangen van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3. De reacties rondom de definitie en beschikking door de RVO hebben geleid tot verschillende aanpassingen in het wetsvoorstel die hierna worden toegelicht.

Door organisaties als de NVP, de NOB, het RB en Bentham Tax Advisory is gewezen op een aantal onderwerpen. Zo brachten zij onder andere naar voren dat in het geconsulteerde voorstel alleen directe investeringen in start-ups en scale-ups uitgezonderd zijn en niet investeringen die particulieren in box 3 via fondsen in start-ups en scale-ups doen. Dit terwijl indirecte investeringen een groot deel van de investeringen in start-ups en scale-ups betreffen. Dit is voor het kabinet reden om te onderzoeken op welke manier een dergelijke maatregel volgend jaar wettelijk zou kunnen worden geregeld. Vanwege de complexiteit en mogelijke uitvoeringsgevolgen is het niet mogelijk gebleken om een dergelijke maatregel al in het onderhavige wetsvoorstel op te nemen. Daarnaast is opgemerkt dat medewerkers van start-ups en scale-ups vaak aandelen in de holding krijgen, maar dat dit nog niet onder de reikwijdte van de regeling viel. Ook is gewezen op de bepaling dat er twee jaar tussen het moment van toekennen van aandelenopties en het moment van uitoefening moet zitten en is gevraagd naar het doel hiervan. Indieners hebben aangegeven dat een bepaling die zich richt op een minimale periode tussen toekenning van aandelenopties en verkoop logischer zou zijn. Ten slotte is in een aantal reacties ingegaan op de waardering van start-ups en scale-ups en de bepaling in het wetsvoorstel dat opties tegen waarde economisch verkeer dienen uitgegeven te worden. Indieners hebben benoemd dat de waardering van start-ups en scale-ups op dit moment al uitdagend is en dat de genoemde bepaling leidt tot meer

waarderingmomenten, waardoor het nog meer van belang is dat er een heldere methodiek gehanteerd wordt die start-ups en scale-ups ook rechtszekerheid geeft. Ook is aangegeven dat de bepaling ten aanzien van waarde economisch verkeer een 'alles of niets'-karakter heeft. Indieners pleiten ervoor om dit aan te passen in een 'voor zover' bepaling. Ook hier is naar gekeken en deze punten zijn aangepast.

8. Evaluatie

De maatregelen in dit wetsvoorstel, te weten de aanpassing van de definitie van start-ups en scale-ups en de fiscale behandeling van medewerkers van start-ups en scale-ups met aandelenoptierechten daarin in box 1 zullen geëvalueerd worden binnen zeven jaar na inwerkingtreding. Hierbij zal getoetst worden of de maatregelen doeltreffend zijn en wat de effecten zijn in de praktijk.

Hierna wordt omschreven wanneer de maatregelen doeltreffend zijn:

Het percentage medewerkersparticipatie binnen start-ups en scale-ups neemt toe (direct effect) en start-ups en scale-ups zijn beter in staat zijn tot het aantrekken en behouden van personeel (indirect effect). Ten aanzien van het percentage medewerkersparticipatie binnen start-ups en scale-ups zal gekeken worden naar indicatoren als het aantal bedrijven dat aandelenopties aanbiedt aan medewerkers en het aantal medewerkers met aandelenopties binnen de groep van start-ups en scale-ups. De mate waarin start-ups en scale-ups door deze regeling beter in staat zijn tot het aantrekken en behouden van talent kan via een enquête worden nagegaan. Het streven is om voor de start van de regeling voor aandelenoptierechten een nulmeting uit te laten voeren.

De maatregelen in dit wetsvoorstel liggen in het verlengde van de maatregelen in het vorige wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten,²² hebben in principe dezelfde doelstelling en grijpen aan op dezelfde doelgroep. Bij de behandeling van het vorige wetsvoorstel is ook verzocht met wijzigingsvoorstellen te komen als uit monitoring zou blijken dat het doel niet behaald zou worden.²³ Aangezien het voorliggende wetsvoorstel reeds tot vergaande wijzigingen leidt, is het daarom niet zinvol meer het vorige wetsvoorstel te evalueren en is er daarom voor gekozen om het geheel van maatregelen mee te nemen in de evaluatie van het voorliggende wetsvoorstel. Hierbij speelt mee dat gebleken is dat het lastig is kwantitatieve data over het gebruik van de regeling te verkrijgen, aangezien in de aangiftegegevens geen onderscheid wordt gemaakt tussen loon in de vorm van aandelenoptierechten en andere vormen van loon. Voor de evaluatie zal daarom gekeken worden naar signalen uit de praktijk van de RVO en de Belastingdienst en van de sectoren die gebruikmaken van de regeling. Daarbij zal waar mogelijk gekeken worden naar de effecten afhankelijk van de omvang van bedrijven.²⁴

²² Kamerstukken II 2021/22, 35929, nr. 3.

²³ Motie Van Dijk, Kamerstukken II 2021/22, 35929, nr. 15.

²⁴ Motie Van Dijk, Kamerstukken II 2021/22, 35929, nr. 14 en motie De Jong, Kamerstukken II 2021/22, 35929, nr. 16

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdelen A, D en E (artikelen 2.8, 3.83a en 3.146 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel I, onderdelen A en D, en artikel IV zien op de in het voorgestelde artikel 3.83a Wet IB 2001 geregelde heffing van inkomstenbelasting ter zake van aandelenoptierechten als bedoeld in het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 die in het kader van de dienstbetrekking zijn toegekend aan werknemers van start-ups en scale-ups als bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964 (hierna: start-ups en scale-ups) en ter zake van de door uitoefening daarvan verkregen aandelen als de werknemer of gewezen werknemer op enig moment, anders dan door overlijden, ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn (hierna: emigratie). Ingevolge de in het voorgestelde artikel I, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 wordt het betreffende inkomen (zie hierna) als te conserveren inkomen aangemerkt ter zake waarvan een conserverende belastingaanslag aan de betreffende werknemer wordt opgelegd. Onder ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn, wordt ingevolge het voorgestelde artikel 3.83a, eerste lid, tweede zin, Wet IB 2001 mede verstaan de situatie waarin de belastingplichtige voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wordt geacht geen inwoner van Nederland meer te zijn.

Het betreffende inkomen wordt ingevolge het voorgestelde artikel 3.83a, eerste lid, eerste zin, Wet IB 2001 tot het loon gerekend en wordt gesteld op het bedrag van het volgens de regels van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 berekende voordeel als ware het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk het aandeel, op het onmiddellijk aan genoemd moment voorafgaande moment door de werknemer vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, op laatstgenoemd moment. Ter zake van dat bedrag wordt zoals gezegd een conserverende belastingaanslag opgelegd aan de werknemer. Voor de ingevolge de conserverende belastingaanslag verschuldigde belasting wordt ingevolge het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) uitstel van betaling verleend tot het moment waarop de aandelen worden verkocht (zie de toelichting op laatstgenoemde artikel).

Ingevolge het voorgestelde artikel 3.83a, eerste lid, Wet IB 2001 wordt bij de vaststelling van de hoogte van het te conserveren inkomen er bij fictie van uitgegaan dat de aandelenoptierechten, onderscheidenlijk de aandelen, onmiddellijk voorafgaand aan de emigratie worden vervreemd. Dit betekent dat er ingevolge het voorgestelde artikel 10b, eerste en tweede lid, Wet LB 1964 in beginsel wordt geheven over het fictieve vervreemdingsvoordeel, verminderd met het bedrag dat de werknemer ter zake van het aandelenoptierecht in rekening is gebracht, de uitoefenprijs. Verder wordt hierbij zoveel mogelijk de reeds bestaande systematiek gevolgd die geldt voor emigratie door belastingplichtigen die in Nederland fiscaal gefaciliteerd een oudedagsvoorziening hebben opgebouwd.

Ook met betrekking tot de waarde van een aanspraak op een oudedagsvoorziening wordt onder omstandigheden inkomen geconserveerd, in dat geval inkomen als bedoeld in artikel 3.83 Wet IB 2001. De voorgestelde systematiek van het conserveren van inkomen dat samenhangt met aandelenoptierechten en daaruit verkregen aandelen in start-ups en scale-ups wijkt echter op een punt af van het conserveren van inkomen uit oudedagsvoorzieningen. Een voorziening voor emigratie ontbreekt namelijk. Doordat in het voorgestelde artikel 10b, zevende lid, Wet LB 1964 wordt bepaald dat de zogenoemde step-upbepaling van het voorgestelde artikel 10b, zesde lid, Wet LB 1964 (zie hiervoor de toelichting bij artikel III, onderdeel B) niet geldt in geval van emigratie, wordt voorkomen dat heffing kan worden ontlopen door voor een bepaalde tijd te emigreren, weer terug te keren en gebruik te kunnen maken van de step-upvoorziening. In het voorgestelde artikel 3.83a, tweede lid, Wet IB 2001, is een delegatiebepaling opgenomen. Hiermee kunnen – in lijn met artikel 3.83, achtste lid, Wet IB 2001 – bij ministeriële regeling regels worden gesteld met betrekking tot het om doelmatigheidsredenen achterwege laten van toepassing van artikel 3.83a, eerste lid, Wet IB 2001.

Met de in artikel I, onderdeel E, voorgestelde wijziging van artikel 3.146, derde lid, Wet IB 2001 wordt het genietingsmoment geregeld voor de op basis van artikel 3.83a, eerste lid, Wet IB 2001

tot het loon gerekende voordelen uit de aandelenopties of de daaruit voortvloeiende aandelen. Deze voordelen worden geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan dat waarop de belastingplichtige ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn.

Artikel I, onderdelen B en C (artikelen 3.78 en 3.79 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals nader toegelicht in paragraaf 1.3 van deze memorie, wordt voorgesteld de voor de meewerkaftrek geldende aftrekpercentages en het maximumbedrag van de stakingsaftrek met (afgerond) 75% te verlagen ter dekking van de maatregel die is gericht op het stimuleren van aandelenoptierechten in start-ups en scale-ups.

Met de in het voorgestelde artikel I, onderdeel B, opgenomen wijzigingen wordt de verlaging geregeld van de in artikel 3.78, tweede lid, Wet IB 2001 opgenomen aftrekpercentages voor de meewerkaftrek. Met de in het voorgestelde artikel I, onderdeel C, opgenomen wijzigingen wordt de verlaging geregeld van het maximumbedrag dat op grond van artikel 3.79 Wet IB 2001 (stakingsaftrek) in aftrek van de winst kan worden gebracht.

Zoals eveneens is toegelicht in paragraaf 1.3 van deze memorie, wordt ook voorgesteld de meewerkaftrek en stakingsaftrek na drie jaar geheel af te schaffen. Het afschaffen van deze regeling wordt geregeld in het voorgestelde artikel II, onderdeel C.

Artikel II

Artikel II, onderdelen A, B en C (artikelen 3.22, 3.74, 3.78 en 3.79 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met het voorgestelde artikel II, onderdeel C, komen de artikelen 3.78 en 3.79 Wet IB 2001, waarin de meewerkaftrek, onderscheidenlijk de stakingsaftrek, is opgenomen, te vervallen ter dekking van de in paragraaf 1.3 van deze memorie beschreven maatregel ter stimulering van aandelenoptierechten in start-ups en scale-ups.

In verband daarmee wordt voorgesteld de verwijzing naar artikel 3.79 Wet IB 2001 in artikel 3.22, eerste lid, Wet IB en de verwijzingen naar de meewerkaftrek en stakingsaftrek in artikel 3.74, onderdeel c, onderscheidenlijk onderdeel d, Wet IB 2001 ook te laten vervallen. Bij de vormgeving van deze voorgestelde wijziging is rekening gehouden met de wijzigingsopdracht van artikel 3.74 Wet IB 2001 in het gelijktijdig met dit wetsvoorstel ingediende wetsvoorstel Belastingplan 2027, waarin wordt voorgesteld de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid per 1 januari 2029 te laten vervallen.

Artikel II, onderdeel D (artikel 10a.29 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10a.29 Wet IB 2001 voorziet in een uitbreiding van de toepassing van de stakingsaftrek in het kader van het overgangsrecht voor de afschaffing van de oudedagsreserve. In verband met het voorstel om de stakingsaftrek (artikel 3.79 Wet IB 2001) te laten vervallen, wordt voorgesteld om tegelijkertijd artikel 10a.29, zevende lid, Wet IB 2001 te laten vervallen. Dat heeft tot gevolg dat op basis van dit voorstel de stakingsaftrek dan ook niet meer zal gelden voor de ondernemer die als ondernemer in het kalenderjaar winst behaalt door een afnemering van een oudedagsreserve als bedoeld in artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001 na een geruisloze doorschuiving of omzetting als bedoeld in artikel 3.59, tweede lid, artikel 3.62, artikel 3.63, onderscheidenlijk artikel 3.65 Wet IB 2001, waarbij zonder die geruisloze doorschuiving of omzetting sprake zou zijn van het staken van een gehele onderneming. In verband met het voorgestelde vervallen van artikel 10a.29, zevende lid, Wet IB 2001 wordt tevens voorgesteld artikel 10a.29, achtste tot en met vijftiende lid, Wet IB 2001 te vernummeren tot artikel 10a.29, zevende tot en met veertiende lid, Wet IB 2001.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 10, vijfde lid, aanhef en onderdeel c, Wet LB 1964 regelt dat de pseudo-eindheffing van artikel 32bb Wet LB 1964 niet afdoet aan de belastbaarheid van hetgeen ter zake van aandelenoptierechten als bedoeld in artikel 32bb, vijfde lid, Wet LB 1964 ingevolge artikel 10a

Wet LB 1964 tot het loon behoort. Met de voorgestelde wijziging van artikel 10, vijfde lid, onderdeel c, Wet LB 1964 wordt daarin een verwijzing naar het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 ingevoegd, zodat de pseudo-eindheffing, bedoeld in artikel 32bb Wet LB 1964, eveneens niet afdoet aan de belastbaarheid van hetgeen ter zake van aandelenoptierechten als bedoeld in artikel 32bb, vijfde lid, Wet LB 1964 ingevolge het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 tot het loon behoort.

Artikel III, onderdeel B (artikel 10a van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 10a, tiende lid, Wet LB is een bepaling opgenomen die betrekking heeft op een situatie waarin reeds uitgeoefende aandelenoptierechten die nog niet verhandelbaar zijn, worden vervangen door andere aandelen. Daarbij wordt verwezen naar artikel 13a, vierde lid, onderdeel a, Wet LB 1964 dat betrekking heeft op heffing bij uitoefening van de aandelenoptierechten. Deze verwijzing moet zijn naar artikel 13a, vierde lid, onderdeel b, Wet LB 1964 dat ziet op belastingheffing bij verhandelbaar worden van de door uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen.

In artikel 10a, zesde lid, Wet LB 1964 wordt een aandelenoptierecht omschreven als een recht om een of meer aandelen of daarmee gelijk te stellen rechten te verwerven in de inhoudingsplichtige vennootschap of in een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap of een daarmee gelijk te stellen recht. In andere leden van artikel 10a wordt ook gesproken over aandelen zonder de uitbreiding te maken naar de daarmee gelijk te stellen rechten. Daardoor zijn de betreffende leden niet van toepassing op de met aandelen gelijk te stellen rechten. Met het voorgestelde vijftiende lid wordt deze omissie hersteld.

Artikel III, onderdeel C (artikel 10b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt om na artikel 10a Wet LB 1964 vijf artikelen in te voegen, die hierna per artikel worden toegelicht. Artikel 10a Wet LB 1964 bevat de algemene bepalingen aan de hand waarvan loonbelasting wordt geheven over het voordeel dat een werknemer verkrijgt doordat hij in het kader van zijn dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking een aandelenoptierecht verkrijgt, ongeacht de aard van de inhoudingsplichtige. In het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 worden enkele van artikel 10a Wet LB 1964 afwijkende regels gesteld specifiek voor aandelenoptierechten die door een start-up of scale-up worden toegekend aan werknemers. Artikel 10a Wet LB 1964 moet dus als de algemene regeling worden beschouwd en het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 bevat daarvan afwijkende regels specifiek voor aandelenoptierechten die door start-ups en scale-ups worden toegekend en aan de in dat kader geldende voorwaarden voldoen. Dit betekent ook dat aandelenoptierechten die worden toegekend door een start-up of scale-up, maar op onderdelen niet voldoen aan de voorwaarden die het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 stelt, uitsluitend vallen onder de regels van artikel 10a Wet LB 1964. Ook aandelenopties die worden toegekend aan werknemers van start-ups en scale-ups die op enig moment niet meer voldoen aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 vallen vanaf dat moment terug in de algemene regeling van artikel 10a Wet LB 1964.

Het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 regelt de nieuwe hoofdregel voor het heffingsmoment voor aandelenoptierechten die worden toegekend aan werknemers van start-ups en scale-ups en die ook overigens voldoen aan alle voorwaarden van dat artikel.

In de algemene regeling van artikel 10a Wet LB 1964 wordt sinds 1 januari 2023 het heffingsmoment voor aandelenoptierechten bepaald op het moment waarop de aandelen die bij uitoefening van de aandelenoptierechten zijn verkregen verhandelbaar worden.²⁵ Indien het moment van verhandelbaar worden van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen niet samenvalt met het moment van uitoefening van de opties, bestaat voor de werknemer de mogelijkheid ervoor te kiezen om al belasting te betalen op het moment van uitoefening van de aandelenoptierechten tegen de op dat moment geldende waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening verkregen aandelen.²⁶ De werknemer dient die keuze schriftelijk kenbaar te maken aan de inhoudingsplichtige uiterlijk op het moment van uitoefening van het recht.

²⁵ Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten.

²⁶ Artikel 10a, twaalfde lid, Wet LB 1964.

Op basis van het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 wordt voor aandelenoptierechten die aan werknemers worden toegekend in het kader van hun dienstbetrekking met een start-up of scale-up, in afwijking van de algemene regeling van artikel 10a Wet LB 1964, het heffingsmoment als hoofdregel verschoven naar het moment van vervreemding van de aandelenoptierechten of van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen. Daarmee wordt voorkomen dat werknemers reeds belasting verschuldigd zijn op een moment dat er nog geen feitelijke opbrengst beschikbaar is. Omdat aandelen of aandelenoptierechten in start-ups en scale-ups in de praktijk minder liquide zijn, kan heffing bij het moment van verhandelbaar worden soms lastig uitpakken voor belastingplichtigen. De aandelen of aandelenoptierechten kunnen dan misschien juridisch gezien wel verkocht worden, maar soms lukt de feitelijke verkoop op dat moment niet vanwege de voornoemde illiquiditeit van die aandelen of aandelenoptierechten. De heffing zal door invoering van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 plaatsvinden over het daadwerkelijk genoten voordeel dat is verkregen met de vervreemding van die aandelenoptierechten of van die aandelen. Ook die heffingsgrondslag wijkt derhalve af van de in artikel 10a, eerste lid, Wet LB 1964 opgenomen heffingsgrondslag. Ingevolge artikel 10a, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964 geldt, als de aandelenoptierechten worden uitgeoefend en omgezet in aandelen en deze op het moment van uitoefenen of het moment van verhandelbaar worden in de heffing worden betrokken, als heffingsgrondslag de waarde in het economische verkeer van de daaruit voortvloeiende aandelen ten tijde van het uitoefenen van het aandelenoptierecht of het verhandelbaar worden van de aandelen. Daarnaast geldt, als de aandelenopties worden vervreemd, ingevolge artikel 10a, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet LB 1964 als heffingsgrondslag hetgeen door de werknemer wordt genoten ter zake van de vervreemding van de aandelenoptierechten of van de aandelen (zie echter de toelichting op het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, Wet LB 1964).

Het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 bepaalt, samen met het tweede lid van dat artikel, tevens op welke wijze het loon moet worden berekend bij toepassing van dat artikel. Ingevolge genoemd eerste lid behoort, in afwijking van artikel 10a Wet LB 1964, tot het loon hetgeen door de werknemer wordt genoten bij vervreemding van de aandelen die zijn verkregen door uitoefening van de aandelenoptierechten. Ingevolge genoemd tweede lid, eerste zin, wordt de uitoefenprijs in mindering gebracht op het genoten voordeel, maar slechts voor het gedeelte dat betrekking heeft op de verkochte aandelen en niet verder dan tot nihil. De uitoefenprijs is ingevolge die bepaling het bedrag dat de werknemer heeft betaald voor het verkrijgen van het aandelenoptierecht. In het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet IB 2001 is een grondslagversmalling opgenomen waardoor slechts 65% van het ingevolge het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, aanhef en onderdeel b, of derde lid, Wet IB 2001 genoten voordeel tot het loon wordt gerekend.

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie is de grondslagversmalling derhalve niet van toepassing in geval van vervreemding van een aandelenoptierecht als bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964.

Het uitstel van heffing tot het moment van vervreemding van de bij uitoefening van de aandelenoptierechten verkregen aandelen betekent ook dat het heffingsmoment in meer gevallen kan liggen tot (ver) na het einde van dienstbetrekking van de werknemer met de start-up of scale-up. De aandelen ter zake waarvan nog geen loonbelasting is geheven verlaten ook bij het einde van de dienstbetrekking de loonsfeer niet en de start-up of scale-up houdt in beginsel de verplichting om loonbelasting af te dragen ten tijde van de vervreemding van de aandelen. Dit kan betekenen dat de voormalige werknemer die in het bezit is van aandelen die zijn verkregen bij de uitoefening van de aandelenoptierechten en ter zake waarvan nog geen loonbelasting is afgedragen, in de loonadministratie van de start-up of scale-up geadministreerd blijft dan wel opnieuw opgevoerd dient te worden ten tijde van het heffingsmoment. In dat geval kan de start-up of scale-up op grond van artikel 27, vierde lid, Wet LB 1964 het bedrag van de door de start-up of scale-up verschuldigde loonbelasting verhalen op de voormalige werknemer. Om de start-up of scale-up in staat te stellen op het juiste moment het juiste bedrag aan loonbelasting dat is verschuldigd over de aandelen af te dragen en de Belastingdienst om daarop te handhaven, ook indien de dienstbetrekking in de tussentijd is beëindigd, zijn de nodige waarborgen opgenomen in

het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 (zie hierna). Dit betreft een goedkeuringsprocedure van de aandelenverkoop door de verkoper, de start-up of scale-up en de koper en verplichtingen ten aanzien van de administratie van de aandelenoptierechten en aandelen door die start-up of scale-up.

Voorbeeld 1

Albert is met ingang van 1 april 2027 in dienst getreden bij de start-up Star BV. Star BV heeft op 1 juli 2027 na een daartoe gedaan verzoek, een beschikking ontvangen van de RVO waarin wordt bevestigd dat zij met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2027 kwalificeert als een start-up. Star BV beschikte niet over de financiële middelen om Albert een concurrerend salaris te bieden. Albert is akkoord gegaan met een lager salaris en heeft in ruil daarvoor bij indiensttreding het recht gekregen om na verloop van een periode van 36 maanden 100 aandelen te kopen in Star BV tegen de op het moment van toekenning geldende waarde in het economische verkeer van € 100. Na 4 jaar oefent Albert het optierecht uit; hij koopt tegen betaling van € 10.000 100 aandelen in Star BV. De aandelen zijn op dat moment € 300 per stuk waard en zijn direct verhandelbaar. Na 5 jaar treedt Albert uit dienst van Star BV. Op 1 januari 2034 verkoopt Albert alle 100 aandelen Star BV tegen een verkoopprijs van € 700 per aandeel. Ondanks dat Albert niet meer in dienst is van Star BV is Star BV nog steeds gehouden de ten tijde van de verkoop verschuldigde loonbelasting af te dragen aan de Belastingdienst. Star BV kan het bedrag van de verschuldigde belasting op Albert verhalen.

*Het belastbare voordeel dat ter zake van de vervreemding van de aandelen door Albert op 1 januari 2034 in de heffing moet worden betrokken bedraagt: € 39.000 ((€ 70.000 -/- € 10.000)) * 65%).*

Op grond van het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet LB 1964 kan de werknemer ter zake van de vervreemding van aandelen, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet LB 1964, kiezen voor heffing op de eerdere heffingsmomenten die ingevolge artikel 10a, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964 ook gelden voor aandelen die zijn verkregen bij uitoefening van andere aandelenoptierechten dan die zijn verstrekt door start-ups of scale-ups. Dit houdt in dat de werknemer ook mag opteren voor belastingheffing op het moment van uitoefening van het aandelenoptierecht of, als de aandelen na uitoefening van dat aandelenoptierecht nog niet verhandelbaar zijn, op het moment dat deze aandelen verhandelbaar worden. Ingevolge het voorgestelde artikel 10b, derde lid, Wet LB 1964 vindt de heffing in die situaties plaats over de waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen op het gekozen heffingsmoment. Ook indien wordt geopteerd voor een dergelijke eerdere heffing, is ingevolge het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964 de in die zin opgenomen grondslagversmalling van toepassing.

De keuze voor die eerdere heffing moet ingevolge het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, eerste zin, Wet LB 1964 uiterlijk op het moment van uitoefening van het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk het eerstvolgende moment van verhandelbaar worden van de aandelen, schriftelijk worden gemeld aan de inhoudingsplichtige. De vastlegging van die keuze van de werknemer moet ingevolge het voorgestelde artikel 10b, vierde lid, tweede zin, Wet LB 1964 door de inhoudingsplichtige worden bewaard bij de loonadministratie. Dit zorgt ervoor dat de keuze op een later tijdstip controleerbaar is door de Belastingdienst.

In het voorgestelde artikel 10b, vijfde lid, Wet LB 1964 wordt met betrekking tot bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen voorzien in een regeling met betrekking tot de toepassing van het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964 voor het geval dat de uitoefenprijs van de aandelenoptierechten minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van de onderliggende aandelen op het moment van toekennen van het aandelenoptierecht. In genoemd vijfde lid wordt voor die situatie bepaald dat de in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964 opgenomen grondslagversmalling niet van toepassing is voor zover de waarde in het economische verkeer van de aandelen waarop het aandelenoptierecht betrekking heeft op het moment van de toekenning van dat aandelenoptierecht, hoger was dan de uitoefenprijs. Het voorgestelde artikel 10b, vijfde lid, Wet LB 1964 is bedoeld om de grondslagversmalling niet van toepassing te laten zijn op een direct bij

toekenning toegekend voordeel zonder dat daaraan een waardestijging van de onderneming ten grondslag ligt waaraan de betrokken werknemer een bijdrage heeft geleverd.

In het voorgestelde artikel 10b, zesde lid, Wet LB 1964 wordt voorzien in een step-upbepaling voor werknemers die naar Nederland komen. Op grond van die bepaling wordt voor werknemers die naar Nederland komen en al in het bezit zijn van vanwege hun dienstbetrekking verkregen aandelenoptierechten in een kwalificerende start-up of scale-up of van door uitoefening daarvan verkregen aandelen, de uitoefenprijs van de aandelenoptierechten gelijkgesteld aan de waarde in het economische verkeer van het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk van de genoemde aandelen, op het moment van immigratie. Daarmee wordt voorkomen dat in Nederland loonbelasting wordt geheven over de waardestijging van de aandelenoptierechten of de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen die is ontstaan in de tijd dat de werknemer nog niet fiscaal in Nederland woonachtig was. In het voorgestelde artikel 10b, zevende lid, Wet LB 1964 wordt bepaald dat die step-upbepaling niet geldt in gevallen van remigratie. In dat laatste geval kan immers een deel van de waarde van de aandelenoptierechten of aandelen wel zijn ontstaan in een periode waarin de werknemer in Nederland werkzaam was. Indien een belastingplichtige is geremigreerd, wordt de uitoefenprijs gesteld op de historische uitoefenprijs, vermeerderd, respectievelijk verminderd, met de waardeaan groei respectievelijk waardedaling van het aandelenoptierecht of het daaruit voortvloeiende aandeel, voor zover deze waardeaan groei, respectievelijk waardedaling is ontstaan in een periode dat de werknemer ten aanzien van het aandelenoptierecht, respectievelijk aandeel, niet in Nederland belastingplichtig was.

Het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, eerste zin, Wet LB 1964 regelt dat het voorgestelde artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964 van overeenkomstige toepassing is met betrekking tot een uitoefening of vervreemding van een aandelenoptierecht in het kader van een aandelenfusie, een splitsing van een rechtspersoon of een overname van 50% of meer van de aandelen in de inhoudingsplichtige of een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap. In aanvulling daarop wordt ingevolge het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, tweede zin, Wet LB 1964 niet beschouwd als vervreemding van een aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, het vervangen van dit aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel, door een ander aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Ingevolge het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, derde zin, Wet LB 1964, blijven de bepalingen van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 op deze nieuw verkregen aandelenoptierechten, onderscheidenlijk aandelen, indien de nieuw verkregen aandelen of gewijzigde optierechten zien op een start-up of scale-up. Dit heeft tot gevolg dat doorschuiving van het heffingsmoment en verdere toepassing van het regime van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 alleen mogelijk is indien ook de nieuw verkregen aandelen zien op een start-up en scale-up. Indien de nieuw verkregen aandelen of aandelenoptierechten niet zien op een start-up of scale-up zal ingevolge het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, vierde zin, Wet LB 1964 heffing plaatsvinden op het eerstvolgende heffingsmoment dat ingevolge artikel 10a Wet LB 1964 geldt, derhalve ook rekening houdend met artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964. De hiervoor genoemde grondslagversmalling van het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964 is ingevolge het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, vijfde zin, Wet LB 1964 alleen van toepassing op het loon dat betrekking heeft op de periode tussen het tijdstip van toekenning van het aandelenoptierecht en het tijdstip waarop de fusie, splitsing of overname heeft plaatsgevonden. Ingevolge het voorgestelde artikel 10b, achtste lid, zesde zin, Wet LB 1964 wordt dit deel van het loon tijdsevenredig vastgesteld.

In het voorgestelde artikel 10b, negende lid, Wet LB 1964 wordt geregeld dat als bij vervreemding van het aandelenoptierecht of het aandeel geen tegenprestatie wordt bedongen, of als deze niet onder normale omstandigheden is overeengekomen (bijvoorbeeld een symbolische overname binnen familiekring), voor de heffing wordt uitgegaan van de waarde in het economische verkeer die ten tijde van de vervreemding aan het aandelenoptierecht, onderscheidenlijk van het bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandeel, kan worden toegerekend. Met deze bepaling wordt beoogd misbruik van het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, eerste te voorkomen, die kunnen optreden wanneer de verkoopprijs van het aandelenoptierecht of aandeel kunstmatig laag wordt gehouden, en daarmee het loon dat

ingevolge artikel 10b eerste lid, wet LB 1964 wordt genoten kunstmatig laag wordt gehouden, om daarmeezo belastingheffing (deels) te ontwijken.

In het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 zijn limitatieve voorwaarden opgenomen waaraan een aandelenoptierecht moet voldoen om onder de in dat artikel opgenomen regeling te kunnen vallen. De onderdelen a en b van de onderstaande opsomming zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964. Onderdeel c van de onderstaande opsomming is opgenomen in het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, onderdeel b. Onderdeel d van de onderstaande opsomming is opgenomen in artikel 10b, tiende lid, aanhef en subonderdeel 1°, Wet LB 1964. Onderdeel e van de onderstaande opsomming is opgenomen in het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, onderdeel b, aanhef en subonderdeel 2°, Wet LB 1964. Onderdeel f van de onderstaande opsomming is opgenomen in het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, onderdeel d, Wet LB 1964.

- a. Het betreft uitsluitend aandelenoptierechten die de werknemer van een start-up of scale-up als bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964 de mogelijkheid geeft om een of meer aandelen te verkrijgen in het kapitaal van de inhoudingsplichtige zelf of van een moedermaatschappij die direct of indirect voor meer dan de helft eigenaar is van de start-up of scale-up en eveneens kwalificeert als een start-up of scale-up als bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964 en ook over een goedkeurende beschikking van de RVO beschikt. Hierbij worden met aandelenoptierechten die de mogelijkheid geven een of meer aandelen te verkrijgen in het kapitaal van de inhoudingsplichtige of de moedermaatschappij gelijkgesteld aandelenoptierechten die de mogelijkheid geven om een of meer met aandelen gelijk te stellen rechten te verkrijgen. Daardoor vallen ook aandelenoptierechten ter zake van certificaten in de onderneming van de inhoudingsplichtige of een kwalificerende moedermaatschappij onder de regeling.
- b. De start-up of scale-up voldoet ten tijde van uitgifte van het aandelenoptierecht aan de voorwaarden die zijn opgenomen in de voorgestelde artikelen 10ba en 10bb Wet LB 1964. Dat betekent dat er ten tijde van uitgifte van het aandelenoptierecht sprake is van een start-up of scale-up als bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964 en daarvoor een beschikking is gegeven als bedoeld in het voorgestelde artikel 10bb Wet LB 1964. Deze beschikking kan eventueel met terugwerkende kracht worden gegeven. Ingeval de aanvangsdatum van de terugwerkende kracht ligt voor de uitgifte van het aandelenoptierecht, dan is voldaan aan deze eis. Mocht er geen goedkeurende beschikking met terugwerkende kracht worden gegeven, dan vallen eventueel in de tussentijd toegekende aandelenoptierechten onder het reguliere aandelenoptieregime van artikel 10a Wet LB 1964.
- c. Met het oog op de in het algemeen deel van deze memorie benoemde staatssteunkaders is het bereik van de voorgestelde regeling in beginsel beperkt tot inhoudingsplichtigen die vallen binnen de EU-definitie van kleine, middelgrote en micro-ondernemingen (kmo's). Inhoudingsplichtigen vallen op hoofdlijnen binnen deze kaders indien de onderneming waartoe de inhoudingsplichtige behoort minder dan 250 werknemers heeft en een omzet heeft die € 50 miljoen niet overschrijdt of een jaarlijks balanstotaal dat € 43 miljoen niet overschrijdt. Ook inhoudingsplichtigen die niet vallen binnen de kaders van de kmo-definitie kunnen echter gebruikmaken van de voorgestelde regeling, mits zij voldoen aan de voorwaarden van de uitzondering inzake de-minimis op basis van het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964.
- d. Er is in de voorwaarden schriftelijk tussen de inhoudingsplichtige en de werknemer overeengekomen dat het aandelenoptierecht of de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen niet binnen twee jaar na toekenning mogen worden vervreemd.
- e. Bij voorgenomen verkoop van verworven aandelen door de werknemer geldt een verplichte goedkeuringsprocedure. Deze verplichting dient tussen de werknemer en de inhoudingsplichtige schriftelijk te zijn vastgelegd.
- f. De inhoudingsplichtige dient zijn administratie op zodanige wijze te voeren dat daaruit voor de aandelenoptierechten en de aandelen waarop dat aandelenoptierecht betrekking heeft op ieder moment de adequate vastlegging van het aandelenbezit, de aandelenoptierechten en de transacties, waaronder het vastleggen dat voldaan wordt aan de goedkeuringsverplichtingen en feitelijke transacties, volgt.

Het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964 biedt ondernemingen die niet vallen binnen de EU-definitie van kmo's zoals gezegd de mogelijkheid om alsnog gebruik te maken van de in het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 opgenomen regeling, mits het voordeel uit het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 voor de onderneming waartoe de inhoudingsplichtige behoort niet tot gevolg heeft dat het Europeesrechtelijke de-minimisplafond wordt overschreden. Dit betekent dat de onderneming waartoe de inhoudingsplichtige behoort over een periode van drie jaar niet meer dan € 300.000 aan steun mag ontvangen. Indien het bedrag aan steun niet het maximumbedrag overschrijdt, wordt ervan uitgegaan dat er geen ongunstige beïnvloeding van de handel tussen de EU-lidstaten plaatsvindt en is derhalve geen sprake van staatssteun in de zin van artikel 107, eerste lid, VWEU. De uitvoering van de de-minimisregeling wordt verzorgd door de RVO.

Het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, Wet LB 1964 bepaalt dat als de beschikking, bedoeld in artikel 10bb Wet LB 1964, inzake de kwalificatie als start-up of scale-up vervalt of wordt ingetrokken, de start-up of scale-up ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, niet langer wordt voldaan aan alle eisen van het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964 of de werknemer komt te overlijden het aandelenoptierecht of het aandeel tot het loon wordt gerekend op het tijdstip waarop de beschikking vervalt of wordt ingetrokken, het tijdstip waarop de start-up of scale-up ophoudt inhoudingsplichtige te zijn, het tijdstip waarop niet langer aan de voorwaarden, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964, wordt voldaan, onderscheidenlijk het tijdstip van overlijden van de werknemer. Dat gebeurt tegen de op dat tijdstip geldende waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien het aandelenoptierecht nog niet is uitgeoefend of de door uitoefening verkregen aandelen nog niet onmiddellijk verhandelbaar zijn op het tijdstip, bedoeld in de vorige zin, wordt de waarde, bedoeld in de vorige zin, op het tijdstip van uitoefening of het daarna eerstvolgende tijdstip van verhandelbaarheid tot het loon gerekend tegen de op dat tijdstip geldende waarde in het economische verkeer van dat aandelenoptierecht, onderscheidenlijk aandeel. Indien de genietingsmomenten die zijn genoemd in artikel 13a, vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964 al zijn gepasseerd, dient er derhalve onmiddellijk te worden afgerekend om een heffingslek te voorkomen. Terugvallen op artikel 13a Wet LB 1964 is dan namelijk niet meer mogelijk. Er ontbreekt op dat moment namelijk een in artikel 13a, vierde lid, onderdelen a, b en c, Wet LB 1964 opgenomen toekomstig genietingsmoment, waardoor er geen heffing meer zou kunnen plaatsvinden.

Voorbeeld 2

Stel op 1 oktober 2031 wordt de beschikking van Star BV per die datum ingetrokken. Star BV kwalificeert per die datum niet meer als start-up of scale-up in de zin van het voorgestelde artikel 10bb Wet LB 1964. Het is Albert toegestaan om zijn aandelen Star BV direct te verkopen (de aandelen zijn dus verhandelbaar). De beurskoers van de aandelen Star BV bedraagt bij de beursnotering € 350 per aandeel. Op het moment van de beursgang dient een belastbaar voordeel van $(100 \cdot (350 - 100) \cdot 65\%)$ € 16.250 tot het loon van Albert te worden gerekend door Star BV.

Het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, Wet LB 1964 ziet op situaties waarin het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, Wet LB 1964 van toepassing is en regelt in hoeverre de in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964 opgenomen grondslagversmalling van toepassing is. In genoemd dertiende lid, eerste zin, wordt in dat kader bepaald dat die grondslagversmalling mag worden toegepast op de waardeestijging van de aandelenoptieregelingen en de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen die betrekking heeft op de periode die is gelegen tussen het tijdstip van toekenning van het aandelenoptierecht en het tijdstip waarop de beschikking vervalt of wordt ingetrokken, het tijdstip waarop de start-up of scale-up niet langer inhoudingsplichtige is, het tijdstip waarop niet langer aan de voorwaarden, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, Wet LB 1964, wordt voldaan of het tijdstip van overlijden van de werknemer. De grondslagversmalling is dus niet van toepassing op de waardeestijging in de periode tussen het einde van het van toepassing zijn van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964-regime en het uitoefenen van het aandelenoptierecht of het verhandelbaar worden van de bij de uitoefening daarvan verkregen aandelen. Dit leidt tot een pro-ratatoepassing van de grondslagversmalling. Zoals toegelicht in

het algemeen deel van deze memorie is voor deze pro-ratatoepassing van de grondslagversmalling op basis van tijdsduur gekozen en niet op basis van de reële waardestijging die toerekenbaar is aan beide periodes om het aantal waarderingsmomenten te beperken en tussentijdse waarderingsproblematiek te voorkomen. Voor het toepassen van de pro-rataberekening zijn hieronder een aantal voorbeelden gegeven van verschillende situaties waar genoemd dertiende lid aan de orde is.

Voorbeeld 3

Op 1 januari 2027 krijgt Tom van zijn werkgever, de start-up BrightStep Labs, een aandelenoptierecht toegekend. Op dat moment hebben de onderliggende aandelen een waarde van € 10.000 en de uitoefenprijs is ook € 10.000. BrightStep Labs heeft op het moment van toekennen van de aandelenoptierechten een beschikking van de RVO en voldoet aan alle eisen van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964, waardoor het bijzondere regime voor aandelenoptierechten van start-ups en scale-ups mag worden toegepast. De beschikking van RVO vervalt ingevolge het voorgestelde artikel 10bb Wet LB 1964 na 8 jaar op 1 januari 2035. Voor dit voorbeeld gaan we ervan uit dat BrightStep Labs vanaf dat moment niet meer voldoet aan de eisen van de voorgestelde artikelen 10b en 10ba Wet LB 1964 en dus niet meer kwalificeert als een start-up. Een jaar later, op 1 januari 2036, besluit Tom zijn opties daadwerkelijk uit te oefenen. Op dat moment verkrijgt Tom de aandelen, maar ze zijn pas verhandelbaar vanaf 1 januari 2037. Wanneer die datum aanbreekt, is BrightStep Labs flink gegroeid. De aandelen zijn inmiddels € 20.000 waard. Op grond van het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, tweede zin, Wet LB 1964 vindt de heffing over de aandelen in die situatie uiterlijk plaats op het moment dat de aandelen verhandelbaar worden, dus op 1 januari 2037. Het belastbare loon is op grond van het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, aanhef en onderdeel b, en tweede lid, eerste zin, Wet LB 1964 de waarde van de aandelen van € 20.000 verminderd met de uitoefenprijs van € 10.000, dus € 10.000. Omdat de regeling voor aandelenoptierechten in totaal 10 jaar heeft gelopen (van 2027 tot en met 2036), geldt de grondslagversmalling tot 65%, bedoeld in artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964, op grond van het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, tweede zin, Wet LB 1964 voor 2.922/3.653 deel. Voor het resterende 731/3.653 deel geldt derhalve geen grondslagversmalling. Het totale loon van Tom bestaat dus uit twee elementen, zijnde $(2.922/3.653 \times 10.000 \times 65\% =) € 5.200$ En $(731/3.653 \times 10.000 =) € 2.000$. Samen leidt dit tot een totale heffingsgrondslag van € 7.200. Zo wordt het loon van € 7.200 dat Tom heeft behaald met zijn aandelenoptierechten bij BrightStep Labs geacht op 1 januari 2037 te zijn genoten.

Voorbeeld 4

Op 1 januari 2027 krijgt Hanneke van haar werkgever, de start-up NovaTech Solutions, een aandelenoptierecht toegekend. Op dat moment hebben de onderliggende aandelen een waarde van € 10.000 en is de uitoefenprijs ook € 10.000. NovaTech Solutions beschikt op dat moment over een beschikking en voldoet aan alle voorwaarden om het regime van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 toe te passen. De beschikking vervalt ingevolge het voorgestelde artikel 10bb Wet LB 1964 na 8 jaar op 1 januari 2035. Tot die datum kwalificeert NovaTech Solutions als start-up. Hanneke besluit al eerder, op 1 januari 2030, haar aandelenoptierechten uit te oefenen. Zij verkrijgt dan de aandelen, maar die zijn niet direct verhandelbaar. Dat is pas vanaf 1 januari 2032 het geval. Wanneer de beschikking op 1 januari 2035 vervalt, is de waarde van de aandelen van Hanneke gestegen tot € 20.000. Omdat de aandelen op dat moment reeds verhandelbaar zijn, moet over het voordeel op grond van het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, tweede zin, Wet LB 1964 direct worden afgerekend. Het voordeel bestaat uit de waarde van de aandelen van € 20.000, verminderd met de uitoefenprijs van € 10.000, dus € 10.000. Omdat de volledige looptijd van het aandelenoptierecht binnen de periode valt waarin NovaTech Solutions kwalificeert voor toepassing van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 mag de grondslagversmalling, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964, op grond van het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, Wet LB 1964 volledig worden toegepast. Op grond daarvan wordt slechts 65% van het voordeel in de heffing betrokken. Dit betekent dat het belastbare loon wordt vastgesteld op $(10.000 \times 65\% =) € 6.500$. Het loon van € 6.500 dat Hanneke geacht wordt te hebben genoten uit hoofde van haar aandelenoptierechten

bij NovaTech Solutions wordt op grond van het voorgaande geacht op 1 januari 2035 te zijn genoten.

Voorbeeld 5

Stel dat nu Tom uit voorbeeld 3 gekozen had om af te rekenen wanneer hij de aandelenoptierechten heeft uitgeoefend op 1 januari 2036. Dit is immers mogelijk op grond van het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, Wet LB 1964. Op 1 januari 2036 waren de verkregen aandelen door het uitoefenen van de aandelenoptierechten € 14.500 waard. De uitoefenprijs is nog steeds € 10.000. Hierdoor is het totale voordeel ($14.500 - 10.000 =$) € 4.500. Net als in voorbeeld 3 geldt de grondslagversmalling tot 65%, bedoeld in artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964, op grond van het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, tweede zin, Wet LB 1964 voor 2.922/3.653 deel. Daardoor bestaat het loon van Tom ingevolge het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, tweede zin, Wet LB 1964 nu uit twee elementen. De regeling voor aandelenoptierechten heeft door de keuze voor het eerdere afrekenen in dit geval maar een duur van 9 jaar (2027 tot 2036).

Het loon van Tom bestaat dus uit twee elementen, $(2.922/3.287 \times 4.500 \times 65\% =)$ € 2.600 en $(366/3.287 \times 4.500 =)$ € 500.

Dat totale loon wordt Tom geacht te hebben genoten op 1 januari 2036

Het voorgestelde artikel 10b, veertiende lid, eerste zin, Wet LB 1964 regelt dat voordelen (niet zijnde vervreemdingsvoordelen) die worden genoten ter zake van de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen worden gerekend tot het loon, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964. Dit ziet bijvoorbeeld op dividenden die worden uitgekeerd op de aandelen. Op die voordelen mag op grond van het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, tweede zin, Wet LB 1964 de grondslagversmalling, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964, worden toegepast voor zover die voordelen toerekenbaar zijn aan de periode waarin de inhoudingsplichtige kwalificeert als een start-up of scale-up. De pro-ratamethode van het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, Wet LB 1964 is hierbij van overeenkomstige toepassing. Kosten die worden gemaakt voor het verkrijgen van deze voordelen mogen ingevolge het voorgestelde artikel 10b, veertiende lid, eerste zin, Wet LB 1964 op de genoten voordelen in aftrek worden gebracht, maar niet verder dan tot nihil.

Voorbeeld 6

Op 1 januari 2027 krijgt Lindsey van haar werkgever, de scale-up BrightLoop BV, een aandelenoptiepakket met een waarde in het economische verkeer en ook uitoefenprijs van € 10.000. Ze oefent deze aandelenoptierechten uit op 1 januari 2033, maar de ter zake daarvan verkregen aandelen zijn nog niet direct verhandelbaar. Na 8 jaar, op 1 januari 2035, verloopt de beschikking waardoor BrightLoop BV niet langer kwalificeert als start-up of scale-up. Op 1 januari 2034 en op 1 januari 2036 heeft Lindsey een dividenduitkering ontvangen van € 500 op haar aandelenpakket. Voor beide dividenduitkeringen heeft ze geen kosten gemaakt. Op 1 januari 2037 worden de aandelen van Lindsey verhandelbaar. De aandelen zijn op dat moment € 20.000 waard. Het voordeel dat is genoten over de aandelenoptierechten voor € 7.200 geacht te zijn genoten op 1 januari 2037.

Het voorgestelde artikel 10b, twaalfde lid, Wet LB 1964 stelt namelijk dat de grondslagversmalling alleen van toepassing is op het loon dat betrekking heeft op de tijdsperiode gelegen tussen het moment van toekenning van de aandelenoptierechten en het moment van vervallen of intrekken van de RVO-beschikking. Uit het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, Wet LB 1964 volgt dat ontvangen dividend wordt aangemerkt als loon waar de grondslagversmalling op van toepassing is voor zover deze betrekking heeft op een periode waarin de inhoudingsplichtige beschikt over een beschikking als bedoeld in het voorgestelde artikel 10bb Wet LB 1964. In dit voorbeeld is de eerste dividenduitkering van € 500 op 1 januari 2034 toerekenbaar aan de periode van 1 januari 2033 tot en met 31 december 2033, zijnde de periode tussen het verkrijgen van de aandelen en het ontvangen van het eerste dividend. Deze periode valt volledig in de tijdsperiode dat de grondslagversmalling mag worden toegepast. Voor het tweede dividend is dit anders. Hier ziet het dividend namelijk op de periode tussen de dividenduitkering en de laatste dividenduitkering daarvoor, zijnde 1 januari 2034 tot en met 31 december 2035. Aangezien de tijdsperiode waarop de grondslagversmalling mag worden toegepast op grond van het voorgestelde artikel 10b, dertiende lid, Wet LB 1964 in dit

geval eindigt op 1 januari 2035 is de grondslagversmalling slechts voor de helft van toepassing op de tweede dividenduitkering. Het totale dividend dat als loon wordt aangemerkt is gelet op het voorgaande dus $(500 \times 65\% =) \text{€ } 325$ op 1 januari 2034 en $(365/730 \times 500 \times 65\% + 365/730 \times 500 =) \text{€ } 412,50$ op 1 januari 2036.

Het voorgestelde artikel 10b, vijftiende lid, onderdeel a, Wet LB 1964 regelt dat dat artikel niet van toepassing is indien aandelenoptierechten of aandelen als bedoeld in dat artikel kwalificeren als lucratief belang op grond van artikel 3.92b Wet IB 2001 of als aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3 Wet IB 2001. De achtergrond van deze uitsluiting is toegelicht in paragraaf 1.2.5 van het algemeen deel van deze memorie.

Het voorgestelde artikel 10b, zestiende lid, Wet LB 1964 bepaalt dat artikel 10a, vierde, tiende en veertiende lid, Wet LB 1964 van overeenkomstige toepassing is. Genoemd vierde lid regelt dat onder vervreemding mede wordt begrepen het formeel of feitelijk tot voorwerp van zekerheid worden, het brengen in het vermogen van een onderneming en het ontvangen van een schadeloosstelling als bedoeld in de artikelen 2:334p, eerste lid, of 2:320, eerste lid, BW. De overgang onder algemene titel van een aandelenoptierecht wordt niet als een vervreemding aangemerkt. Artikel 10a, tiende lid, Wet LB 1964 regelt voor reeds uitgeoefende aandelenoptierechten waarbij de daarmee verkregen aandelen nog niet verhandelbaar zijn geworden – en artikel 10a, eerste lid, onderdeel a, Wet LB 1964 hierop dus nog niet is toegepast een fiscaal geruisloze overgang voor het in de situaties van artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964 vervangen van de genoemde aandelen door andere aandelen. Het aandelenoptierecht wordt ingevolge de voorgestelde artikelen 10a, eerste lid, onderdeel a, en 13a, vierde lid, onderdeel a, Wet LB 1964 dan in de heffing betrokken op het moment dat de vervangende aandelen verhandelbaar worden, waarbij – bij de toepassing van de genoemde bepalingen en van het voorgestelde 32bb, vijfde lid, onderdeel b, Wet LB 1964 – tot het loon wordt gerekend de waarde in het economische verkeer van die vervangende aandelen op het moment van het verhandelbaar worden van die aandelen. Op deze waarde komt ingevolge artikel 10a, tweede lid, Wet LB 1964 in mindering hetgeen aan de werknemer ter zake van het aandelenoptierecht in rekening is gebracht. De overeenkomstige toepassing van artikel 10a, tiende lid, Wet LB 1964 ziet op de situatie waarin de werknemer overeenkomstig het voorgestelde artikel 10b, derde lid, onderdeel b Wet LB 1964 heeft gekozen voor belastingheffing op het eerstvolgende moment waarop de aandelen verhandelbaar worden en de aandelen in de periode tussen uitoefening en verhandelbaarheid in het kader van een aandelenfusie, een splitsing van een rechtspersoon, een fusie van een rechtspersoon of een overname van 50% of meer van de aandelen in de inhoudingsplichtige of een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap worden vervangen door andere aandelen. Indien de vervangende aandelen ook voldoen aan de voorwaarden als gesteld in het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964, waaronder de voorwaarde dat de vervangende aandelen betrekking hebben op een kwalificerende start-up of scale-up, blijft het regime van artikel 10b Wet LB 1964 van toepassing op de vervangende aandelen alsof de vervanging niet heeft plaatsgevonden. Artikel 10a, veertiende lid, Wet LB 1964 biedt de mogelijkheid bij ministeriële regeling nadere regels te stellen met betrekking tot situaties waarin bepaalde aandelen voor de toepassing van het artikel 10a, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964. De overeenkomstige toepassing van genoemde leden bevordert de praktische uitvoerbaarheid.

Het voorgestelde artikel 10b, zeventiende lid, Wet LB 1964 bevat een delegatiebepaling op basis waarvan bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot:

- a. de toepassing van het voorgestelde artikel 10b, tiende lid, aanhef en onderdelen d en d, Wet LB 1964; en
- b. de wijze waarop voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10b, elfde lid, Wet LB 1964 wordt vastgesteld of het de-minimisplafond wordt overschreden als bedoeld in dat lid.

Zo kunnen er bij ministeriële regeling handvatten worden gegeven voor de praktische uitwerking van de eisen die worden gesteld aan de administratie die een start-up of scale-up dient bij te houden en kan een berekeningsmethode worden opgenomen voor het bepalen van het de-minimisvoordeel. Dit wordt uiteraard nader afgestemd met de Belastingdienst en de RVO.

Artikel III, onderdeel B (artikel 10ba van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964 wordt voor de toepassing van de voorgestelde artikelen 10b, 10bb, 10bc en 10bd Wet LB 1964 een definitie geïntroduceerd van start-ups en scale-ups. Op grond van het voorgestelde artikel 10ba, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964 wordt onder een start-up of scale-up verstaan een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB 1964 die een onderneming drijft die gericht is op snelle groei door middel van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel dat zijn oorsprong vindt in innovatie. In het voorgestelde artikel 10ba, eerste lid, onderdeel b, Wet LB 1964 is als voorwaarde opgenomen dat geen aandelen of winstbewijzen in de inhoudingsplichtige worden verhandeld op een gereguleerde markt. Op grond van het voorgestelde artikel 10ba, eerste lid, onderdeel c, Wet LB 1964 mogen de aandelen of winstbewijzen in de inhoudingsplichtige voor niet meer dan 25% rechtens dan wel in feite direct of indirect worden gehouden door een lichaam waarvan de aandelen, onderscheidenlijk winstbewijzen, worden verhandeld op een gereguleerde markt. Als de inhoudingsplichtige beursgenoteerd is, zijn de aandelen of winstbewijzen relatief snel liquide te maken en is er geen reden om deze aandelen of winstbewijzen onder het voorgestelde regime te brengen. Hetzelfde geldt voor de aandelen of winstbewijzen in een start-up of scale-up waarvan de houdster beursgenoteerd is.

Op grond van het voorgestelde artikel 10ba, tweede lid, Wet LB 1964 wordt onder het hebben van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt.

Op grond van het voorgestelde artikel 10ba, derde lid, Wet LB 1964 wordt onder innovatie verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de bedrijfstak van de betreffende start-up of scale up.

Artikel III, onderdeel B (artikel 10bb van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het voorgestelde artikel 10bb Wet LB 1964 bevat de regels met betrekking tot beschikkingen als bedoeld in artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964. Het voorgestelde artikel 10bb, eerste lid, Wet LB 1964 bepaalt dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van een inhoudingsplichtige bij beschikking vaststelt dat de vennootschap kwalificeert als start-up of scale-up. Een beschikking wordt op grond van artikel 4:13 Awb in beginsel binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag vastgesteld. De RVO voert deze toetsing uit in opdracht van de Minister van Economische Zaken en Klimaat. De beschikking geldt ingevolge het voorgestelde artikel 10bb, eerste lid, tweede zin, Wet LB 1964 vanaf de dagtekening voor acht jaar. Het voorgestelde artikel 10bb, tweede en derde lid, Wet LB 1964 bepaalt dat de periode van acht jaar op verzoek van de inhoudingsplichtige ten hoogste drie keer met telkens vijf jaar kan worden verlengd indien de Minister van Economische Zaken en Klimaat vaststelt dat nog steeds sprake is van een start-up of scale-up als bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964.

Het voorgestelde artikel 10bb, vierde lid, Wet LB 1964 regelt dat in geval van een overgang onder algemene titel van de inhoudingsplichtige, zoals bijvoorbeeld bij een juridische fusie, de verkrijgende vennootschap in de plaats van de inhoudingsplichtige treedt met betrekking tot de beschikking, bedoeld in het voorgestelde artikel 10bb, eerste, tweede of derde lid, Wet LB 1964. Hiervoor is vereist dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de verkrijgende inhoudingsplichtige bij beschikking vaststelt dat op dat moment nog steeds sprake is van een start-up of scale-up als bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964.

Het voorgestelde artikel 10bb, vijfde lid, Wet LB 1964 regelt dat de aanvraag voor een beschikking, bedoeld in het voorgestelde artikel 10bb, eerste, tweede, derde of vierde lid, Wet LB 1964 en een melding als bedoeld in het voorgestelde artikel 10bc, tweede lid, Wet LB 1964 uitsluitend elektronisch kan worden gedaan in een daarvoor door de Minister van Economische Zaken en Klimaat aangewezen omgeving op een door hem daarbij aangegeven wijze.

In het voorgestelde artikel 10bb, zesde lid, Wet LB 1964 wordt in de eerste plaats bepaald dat bij ministeriële regeling door de Minister van Economische Zaken en Klimaat nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot een verzoek als bedoeld in artikel 10bb, vijfde lid, Wet LB

1964. Om te kunnen beoordelen of de inhoudingsplichtige kwalificeert als start-up of scale-up zijn gegevens nodig. Deze verstrekt de inhoudingsplichtige bij zijn verzoek aan de RVO. Hierbij kan gedacht worden aan bijvoorbeeld een ondernemingsplan, met daarin het ondernemingsmodel en jaarrekeningen. Hierover kunnen op grond van de genoemde delegatiebepaling bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld door de Minister van Economische Zaken en Klimaat. Ook over de in het voorgestelde artikel 10bb, vijfde lid, Wet LB 1964 genoemde melding, bedoeld in het voorgestelde artikel 10bc, tweede lid, Wet LB 1964, van de inhoudingsplichtige dat hij niet langer kwalificeert als start-up of scale-up kunnen op grond van de genoemde delegatiebepaling nadere regels gesteld worden.

Artikel III, onderdeel B (artikel 10bc van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het voorgestelde artikel 10bc, eerste lid, Wet LB 1964 regelt dat geen sprake meer is van een start-up of scale-up zodra niet langer aan de voorwaarden, bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba, eerste lid, Wet LB 1964, wordt voldaan of de inhoudingsplichtige in staat van faillissement is verklaard.

Op grond van het voorgestelde artikel 10bc, tweede lid, Wet LB 1964 is de start-up of scale-up gehouden om het ontstaan van een situatie als bedoeld in het voorgestelde artikel 10bc, eerste lid, Wet LB 1964 binnen vier weken te melden bij de Minister van Economische Zaken en Klimaat. Op grond van het voorgestelde artikel 10bc, derde lid, Wet LB 1964 kan de Minister van Economische Zaken een bestuurlijke boete opleggen indien de start-up of scale-up de melding bedoeld in het voorgestelde artikel 10bc, tweede lid, Wet LB 1964 niet tijdig doet. De bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt ingevolge de artikelen 5:45, eerste lid, en 5:53, eerste lid, Awb door verloop van vijf jaar na de datum waarop de melding uiterlijk had moeten worden gedaan.

Artikel III, onderdeel B (artikel 10bd van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het voorgestelde artikel 10bd, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964 regelt dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat de beschikking, bedoeld in het voorgestelde artikel 10bb Wet LB 1964, intrekt als de start-up of scale-up een mededeling als bedoeld in het voorgestelde artikel 10bc, tweede lid, Wet LB 1964 heeft gedaan van een van de situaties, bedoeld in het voorgestelde artikel 10bc, eerste lid, Wet LB 1964. Dit is ook het geval wanneer aannemelijk is dat de start-up of scale-up een dergelijke mededeling had behoren te doen. Op grond van het voorgestelde artikel 10bd, aanhef en onderdeel b, Wet LB 1964 trekt de Minister van Economische Zaken en Klimaat de beschikking, bedoeld in het voorgestelde artikel 10ba Wet LB 1964, eveneens in als aannemelijk is dat ter verkrijging van de genoemde beschikking bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest.

Artikel III, onderdeel C (artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 13a, vierde lid, Wet LB 1964 bevat bepalingen over het genietingstijdstip van door een werknemer in het kader van zijn dienstbetrekking ontvangen aandelenoptierechten. Op basis van het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, Wet LB 1964 komt dit genietingstijdstip voor aandelenoptierechten die worden toegekend door een start-up of scale-up in principe te liggen op het moment dat de werknemer zijn bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen daadwerkelijk vervreemdt. De werknemer kan er echter voor kiezen om al op een eerder moment belasting te betalen, namelijk bij verhandelbaarheid van de aandelen of nog eerder bij uitoefening van het aandelenoptierecht. Door de introductie van een nieuw genietingsmoment bij vervreemding van de aandelen die worden verkregen bij uitoefening van door een start-up of scale-up toegekende aandelenoptierechten, behoeft artikel 13a, vierde lid, aanpassing. Voorgesteld wordt om daarin verwijzingen op te nemen naar het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964.

Artikel III, onderdeel D (artikel 32bb van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 32bb, vijfde en zesde lid, Wet LB 1964 wordt bepaald dat de waarde van het nog niet uitgeoefende aandelenoptierecht tot het loon voor het bepalen van de excessieve

vertrekvergoeding behoort. Voor de definitie van een dergelijk aandelenoptierecht verwijst artikel 32bb, vijfde en zesde lid, Wet LB 1964 naar artikel 10a Wet LB 1964. Voorgesteld wordt om aandelenoptierechten in de zin van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964 eveneens in deze definitie te betrekken.

Artikel IV

Artikel IV (artikelen 24, 25, 26, 28, 70b 70g en 70h van de Invorderingswet 1990)

In het voorgestelde artikel IV wordt een wijziging van de artikelen 24, 25, 26, 28, 70g en 70h IW 1990 voorgesteld. Met de voorgestelde invoeging van artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990 wordt geregeld dat voor onbepaalde tijd uitstel van betaling wordt verleend voor de bij emigratie op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 2.8 Wet IB 2001 in samenhang met het voorgestelde artikel 3.83a, eerste lid, Wet IB 2001 opgelegde conserverende belastingaanslag inkomstenbelasting bij een fictieve vervreemding van aandelenoptierechten of aandelen in een start-up of scale-up. In genoemd tweeëntwintigste lid wordt in dat kader geregeld dat bij ministeriële regeling regels worden gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling van belasting die is verschuldigd door de toepassing van artikel 3.83a, eerste lid, Wet IB 2001.

Het uitstel van betaling wordt ingevolge het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, tweede zin, aanhef en onderdelen a, b en c, IW 1990 beëindigd wanneer er middelen vrijkomen waarmee de belastingschuldige zijn belastingaanslag kan voldoen. Hier is sprake van indien de aandelenoptierechten of aandelen die aan het uitstel ten grondslag liggen worden vervreemd in de zin van het voorgestelde artikel 10b, eerste lid, aanhef en onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b, Wet LB 1964 (het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, onderdeel a, onder 1°, IW 1990) of die aandelenoptierechten of aandelen uitgeoefend, onderscheidenlijk verhandelbaar, worden in de zin van artikel 10b, derde lid, aanhef en onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b, Wet LB 1964 (het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, onderdeel a, onder 2°, IW 1990).

Verder wordt het uitstel beëindigd ingeval de vennootschap waarin de belastingschuldige de aandelen houdt reserves aan de belastingschuldige heeft uitgedeeld, voor een bedrag ter grootte van het bedrag van die uitgedeelde reserves, vermenigvuldigd met het percentage, genoemd in het voorgestelde artikel 10b, tweede lid, tweede zin, Wet LB 1964 (het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, onderdeel b, IW 1990).

Daarnaast wordt het uitstel beëindigd in geval van een teruggaaf van wat op aandelen is gestort, voor een bedrag ter grootte van de over het bedrag van die uitgedeelde reserves, vermenigvuldigd met het percentage, genoemd in artikel 10b, tweede lid, tweede zin, van de Wet op de loonbelasting 1964, verschuldigde belasting waarbij die belasting is bepaald met inachtneming van de artikelen 2.7 en 2.8 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001, met dien verstande dat de belasting ten minste wordt gesteld op het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn indien die uitgedeelde reserves het enige inkomen zou zijn; verminderd met de over die uitgedeelde reserves in Nederland verschuldigde dividendbelasting of inkomstenbelasting en de daarover in het buitenland feitelijk geheven belasting.

Gedurende het uitstel van betaling dienen eventuele teruggaven niet te worden verrekend met de openstaande belastingschuld waarvoor uitstel van betaling is verleend, tenzij de belastingschuldige dit verzoekt. Om dat te bewerkstelligen wordt voorgesteld artikel 24, zesde lid, IW 1990 aan te vullen met een verwijzing naar artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990.

Daarnaast wordt voorgesteld in artikel 26 IW 1990 twee leden in te voegen. Hiermee wordt kort gezegd geregeld dat ook kwijtschelding kan worden verleend voor het bedrag van de in Nederland verschuldigde belasting op grond van het voorgestelde artikel 3.83a, eerste lid, Wet IB 2001. Deze kwijtschelding kan ingevolge het voorgestelde artikel 26, zesde lid, IW 1990 worden verleend in een drietal situaties, namelijk:

a. indien de waarde in het economische verkeer van de aandelenoptierechten, onderscheidenlijk aandelen, is gedaald, anders dan door uitkering van winstreserves, teruggaaf van wat is gestort of ingelegd of overgang van rechten op anderen aandelen of winstbewijzen, sinds het opleggen van de conserverende belastingaanslag;

b. indien het heffingsrecht wegens vervreemding van die aandelenoptierechten, onderscheidenlijk aandelen, ingevolge de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting aan een ander land van het

Koninkrijk, aan een ander heffingsgebied binnen het Rijk, onderscheidenlijk aan een andere mogelijkheid, is toegewezen; en

c. voor zover de belasting waarvoor uitstel van betaling is verleend, hoger is dan de belasting die zou zijn geheven indien de belastingschuldige op het moment van vervreemding in Nederland zou hebben gewoond.

Het voorgestelde 26, zevende lid, IW 1990 regelt dat het bedrag aan kwijtschelding, bedoeld in het voorgestelde artikel 26, negende lid, IW 1990, niet meer bedraagt dan het bedrag van de belasting waarvoor uitstel van betaling is verleend. In de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 zal worden geregeld dat de ontvanger de belastingschuldige op diens schriftelijk verzoek kwijtschelding zal verlenen alsmede in welke situatie een schriftelijk verzoek hiertoe achterwege kan blijven.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 28, derde lid, IW 1990 wordt geregeld dat ter zake van het ingevolge het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990 verleende uitstel van betaling geen invorderingsrente in rekening zal worden gebracht.

De voorgestelde wijziging van artikel 28, vierde lid, IW 1990 heeft tot gevolg dat in die situatie weer invorderingsrente in rekening wordt gebracht als het verleende uitstel van betaling wordt beëindigd. In dat kader zal in artikel 6 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 nader worden geregeld vanaf wanneer invorderingsrente wordt berekend als het uitstel van betaling is beëindigd. Het is de bedoeling dat invorderingsrente zal worden berekend met ingang van de dag waarop zes weken zijn verstreken na de eerste dag van het jaar volgend op het jaar waarin het uitstel van betaling is beëindigd.

Voorgesteld wordt de verwijzingen in de artikelen 70b, 70g, vijfde lid, en 70h, vijfde lid, IW 1990 naar artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990 te wijzigen in verband met de voorgestelde vernummering van artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990.

Artikel V

Artikel V (artikel 2 van de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de meewerkaftrek van artikel 3.78 Wet IB 2001 kan in de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen niet langer worden verwezen naar dit artikel. Voorgesteld wordt om in artikel 2, tweede lid, van de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen hiervoor in de plaats de huidige definitie uit artikel 3.78 Wet IB 2001 van de meewerkende partner op te nemen. Hierdoor blijft een meewerkende partner gelijkgesteld aan de aanvrager en wordt voorkomen dat deze hiermee geen aanspraak meer kan hebben op een IOAZ-uitkering. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de huidige situatie beoogd.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 1.6 van de Wet kinderopvang)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de meewerkaftrek van artikel 3.78 Wet IB 2001 kan in de Wet kinderopvang niet langer worden verwezen naar dit artikel. Voorgesteld wordt om in artikel 1.6, eerste lid, onderdeel b, van de Wet kinderopvang hiervoor in de plaats de huidige definitie uit artikel 3.78 Wet IB 2001 van de meewerkende partner op te nemen. Hiermee blijft een ouder aan de arbeidseis voldoen voor de kinderopvangtoeslag, indien de ouder in dat jaar zonder enige vergoeding gedurende het kalenderjaar ten minste 525 uur arbeid verricht in een onderneming waaruit de partner, die aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 Wet IB 2001, voldoet, winst geniet. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de huidige situatie beoogd.

Artikel VII

Artikel VII, onderdelen A, B en C (bijlage 2 van de Algemene wet bestuursrecht)

Ingevolge het voorgestelde artikel VII wordt een verwijzing naar de definitie van start-up en scale-up toegevoegd aan de artikelen 4, 7 en 11 van bijlage 2 Awb. Hiermee wordt geregeld dat tegen een besluit van de Minister van Economische Zaken en Klimaat beroep in eerste en enige

aanleg kan worden ingesteld bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Indien de Minister van Economische Zaken en Klimaat op grond van het voorgestelde artikel 10bc, derde lid, Wet LB 1964 (ook) een bestuurlijke boete aan een inhoudingsplichtige heeft opgelegd, is in beroep de rechtbank Rotterdam bevoegd en in hoger beroep het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Artikel VIII

Artikel VIII (overgangsrecht)

In het voorgestelde artikel VIII wordt voorgesteld om te voorzien in overgangsrecht met betrekking tot de toepassing van het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964, zodat ter zake van aandelenoptierechten die zijn uitgegeven sinds de bekendmaking van de fiscale regeling in de Voorjaarsnota (dat wil zeggen: op of na 17 april 2025) al kan worden gebruikgemaakt van de voorgestelde regeling indien die aandelenoptierechten of de daaruit verkregen aandelen de loonsfeer nog niet hebben verlaten. Er moet dan wel zijn voldaan aan de voorwaarden, bedoeld in het voorgestelde artikel 10b Wet LB 1964, met dien verstande dat de beschikking, bedoeld in het voorgestelde artikel 10bd Wet LB 1964, uiterlijk op 31 december 2027 moet zijn aangevraagd. Voor het aansluiten bij de datum van aanvraag van de beschikking is gekozen zodat belastingplichtigen geen last ondervinden van een eventuele grote hoeveelheid aanvragen die zou kunnen leiden tot vertraging van ontvangst van de beschikking.

Artikel IX

Conform de motie Maâtoug²⁷ wordt in dit wetsvoorstel tevens voorzien in een evaluatiebepaling (het voorgestelde artikel IX) en een horizonbepaling (het voorgestelde artikel X).

Ingevolge de voorgestelde evaluatiebepaling zendt de Minister van Financiën in overeenstemming met de Minister van Economische Zaken en Klimaat binnen zeven jaar na de inwerkingtreding van de voorgestelde artikelen I, onderdelen A, D en E, III, IV, VII en VIII een verslag aan de Staten-Generaal over de doeltreffendheid en de effecten van die bepalingen in de praktijk. Dat ziet dus op de definitie van start-up en scale-up en de daaraan gekoppelde regeling voor aandelenoptierechten in de Wet LB 1964. In samenhang met deze voorgestelde termijn van uiterlijk zeven jaar is in de horizonbepaling, bedoeld in het voorgestelde artikel X een termijn van acht jaar na de inwerkingtreding van de genoemde artikelen opgenomen. Hierdoor is er een jaar om, indien daar reden toe is, een wetsvoorstel voor te bereiden dat de in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde tegemoetkomingen met betrekking tot door start-ups en scale-ups aan werknemers verstrekte aandelenoptierechten en daaruit verkregen aandelen laat vervallen.

Artikel X

Artikel X (horizonbepaling)

In het voorgestelde artikel X wordt geregeld dat de in deze wet opgenomen tegemoetkomingen met betrekking tot door start-ups en scale-ups aan werknemers verstrekte aandelenoptierechten en daaruit verkregen aandelen vervallen bij een daartoe strekkende wijzigingswet met ingang van 1 januari van het kalenderjaar dat acht jaar na de inwerkingtreding van de voorgestelde artikelen I, onderdelen A, D en E, III, IV, VII en VIII aanvangt. Hiermee wordt aangesloten bij de in het voorgestelde artikel 10bb, eerste lid, Wet LB 1964 opgenomen beschikkingsduur van acht jaar. Deze maatregel vervalt niet bij daartoe strekkende wijzigingswet indien uit het evaluatieverslag, bedoeld in het voorgestelde artikel IX, blijkt dat deze regelingen doeltreffend zijn en geen ongewenste effecten hebben.

²⁷ Kamerstukken II 2022/23, nr. 36202, nr. 112.

Artikel XI

Artikel XI (inwerkingtreding)

Ingevolge het voorgestelde artikel XI, eerste lid, treedt deze wet in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip dat voor de verschillende artikelen en onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld, waarbij kan worden bepaald dat een of meer artikelen of onderdelen daarvan terugwerken tot en met een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Waar een afwijkende datum van inwerkingtreding wordt beoogd, is dat in het algemeen deel van deze memorie toegelicht.

Ingevolge het voorgestelde artikel XI, tweede lid, treden de voorgestelde artikelen II, V en VI in afwijking van die hoofdregel in werking aan het begin van het derde kalenderjaar na het kalenderjaar aan het begin waarvan het voorgestelde artikel I, onderdelen B en C, in werking is getreden. Het betreft bepalingen die samenhangen met het voorstel tot het afschaffen van de meewerkaftrek en de stakingsaftrek, bedoeld in de artikelen 3.78, onderscheidenlijk 3.79, Wet IB 2001.

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Economische Zaken en Klimaat,