

36 813

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2026)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave	blz.
I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Algemene toelichting maatregelen	2
2.1 Enkele technische verbeteringen inzake de bijtelling privégebruik auto	3
2.2 Samentelbepaling maximale investeringsbe- drag energie-investeringsaftrek	3
2.3 Verlengen overgangsrecht franchiseloze pensioenregelingen	4
2.4 Technische fiscale knelpunten Wet toekomst pensioenen	5
2.5 Aanpassing minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting	9
2.6 Beëindigen teruggaafregeling voor vrachtauto's in de motorrijtuigenbelasting	10
2.7 Herstel tarieven Eurovignet	11
2.8 Actualiseren verwijzing naar SBI-codes in de energiebelasting	12
2.9 Uitzonderen Belastingdienst en Douane Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer	14
2.10 Tijdelijk overgangsrecht fonds voor gemene rekening	15
3. Budgettaire aspecten	18
4. Grenseffecten	18
5. EU-aspecten	18
6. Gegevensbescherming	18
7. Doenvermogen	18
8. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	21
9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen	21
10. Advies en consultatie	22
II. ARTIKELSGWIJZE TOELICHTING	22

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 2026 een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen (OFM 2026). De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen gevolgen voor het budgettaire beeld. Het is wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2026 in werking treden, zoals blijkt uit de toelichting per maatregel hieronder.

Dit wetsvoorstel bevat de volgende wijzigingen:

- Enkele technische verbeteringen inzake de bijtelling privégebruik auto
- Samentelbepaling maximale investeringsbedrag voor toepassing van de energie-investeringsaftrek
- Verlengen overgangsrecht franchiseloze pensioenregelingen
- Technische fiscale knelpunten Wet toekomst pensioenen
- Aanpassing minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting
- Beëindigen teruggaafregeling voor vrachtauto's in de motorrijtuigenbelasting
- Herstel tarieven Eurovignet
- Actualiseren verwijzing naar SBI-codes in de energiebelaasting
- Uitzonderen Belastingdienst en Douane Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer
- Tijdelijk overgangsrecht fonds voor gemene rekening

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 van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2026.

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.

¹ Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

² Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl).

2.1 Enkele technische verbeteringen inzake de bijtelling privégebruik auto

Op grond van twee wettelijke horizonbepalingen³ vervalt per 1 januari 2026 de verlaagde bijtelling voor een onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer (IB-ondernemer) ook voor privégebruik ter beschikking staande nulemissieauto's en voor door werkgevers aan werknemers ook voor privégebruik ter beschikking gestelde nulemissieauto's. Oorspronkelijk zou deze verlaagde bijtelling vervallen per 1 januari 2021. In het Klimaatakkoord is benadrukt dat het streven is dat uiterlijk 2030 alle nieuwe auto's emissievrij zijn. In de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord is het einde van deze termijn daarom opgeschoven naar 1 januari 2026. In dit wetsvoorstel zijn enkele technische wijzigingen opgenomen die samenhangen met het vervallen van de genoemde regeling, waaronder de verplaatsing van een overgangsregeling.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de voorgestelde maatregelen is om enkele technische wijzigingen door te voeren inzake de bijtelling van het privégebruik van auto's. Dit doel wordt met de voorgestelde maatregelen bereikt en is daarmee naar verwachting doeltreffend. De maatregelen zijn tevens doelmatig, omdat het de meest efficiënte wijze is om deze verbeteringen door te voeren. Er wordt geen evaluatie voorzien bij deze maatregelen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

Omdat het gaat om technische verbeteringen als gevolg van een maatregel die al eerder in wetgeving is verwerkt (via de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord) zijn er geen uitvoeringsgevolgen. Dit blijkt ook uit de uitvoeringstoets.

2.2 Samentelbepaling maximale investeringsbedrag 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 40% van het investeringsbedrag. Het maximumbedrag aan energie-investeringen dat ten hoogste in aanmerking kan worden genomen voor toepassing van de EIA is wettelijk geregeld. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen belastingplichtigen die (a) een onderneming drijven en (b) een onderneming drijven die deel uitmaakt van een samenwerkingsverband. In situatie (a) bedraagt het maximumbedrag aan energie-investeringen dat in aanmerking wordt genomen voor de EIA € 151 miljoen⁴ en in situatie (b) wordt dit maximum bepaald door € 151 miljoen pro rata toe te rekenen aan de participanten in het samenwerkingsverband. In de praktijk doen zich gevallen voor waarin een belastingplichtige energie-investeringen doet in de eigen onderneming én energie-investeringen doet in een onderneming die deel uitmaakt van een samenwerkingsverband. Aangezien wettelijk niet is voorzien in een samentelbepaling, kan in die gevallen onder omstandigheden de EIA worden toegepast over meer dan € 151 miljoen aan energie-investeringen.⁵ Met de voorgestelde maatregel wordt beoogd om dit onbedoelde gevolg te voorkomen door te voorzien in een samentelbepaling. Door de voorgestelde maatregel kan voor de toepassing van de

³ Artikel 10b.1 Wet IB 2001 en artikel 35o Wet LB 1964.

⁴ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het maximumbedrag per 1 januari 2026 nog wordt geïndexeerd op grond van artikel 10.1 Wet IB 2001.

⁵ Zie Standpunt Kennisgroep winstfaciliteiten en firmaproblematiek, 24-12-2024, KG:212:2024:7.

EIA per belastingplichtige per jaar in totaal ten hoogste € 151 miljoen aan energie-investeringen in aanmerking worden genomen. Dit «samentel-plafond» bestaat uit energie-investeringen in de eigen onderneming én energie-investeringen in een onderneming die deel uitmaakt van een samenwerkingsverband.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel behelst een samentelbepaling die regelt dat als totaalbedrag aan energie-investeringen ten hoogste € 151 miljoen per belastingplichtige per jaar in aanmerking wordt genomen. Het doel hiervan is om te voorkomen dat in voorkomende gevallen de EIA wordt toegepast over meer dan € 151 miljoen aan energie-investeringen. De maatregel is daarvoor doeltreffend en doelmatig en draagt bovendien bij aan de doelmatigheid van de EIA. Er is niet voorzien in een evaluatie van de maatregel.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoerings-toets. Voor de maatregel geldt dat de Belastingdienst deze uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

Uitvoeringsgevolgen Rijksdienst voor Ondernemend Nederland

De voorgestelde aanpassing heeft (zeer) beperkt impact op de uitvoering van de EIA door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO). RVO zal in de toekomst, net als nu het geval is, het maximumbedrag aan energie-investeringen toetsen. Hierbij zal ook worden getoetst of het totaal aan energie-investeringen dat een belastingplichtige doet in de eigen onderneming en de energie-investeringen die de belastingplichtige doet in een onderneming die deel uitmaakt van een samenwerkings-verband het maximumbedrag niet overschrijden.

2.3 Verlengen overgangsrecht franchiseloze pensioenregelingen

In de fiscale ruimte voor pensioenopbouw in de tweede pijler wordt rekening gehouden met de AOW (de zogenoemde AOW-franchise). Over het inkomen boven de AOW-franchise mag pensioen worden opgebouwd. Het in de tweede pijler op te bouwen pensioen is namelijk aanvullend op de AOW (eerste pijler).

Met de voorgestelde maatregel wordt het overgangsrecht voor pensioen-regelingen zonder AOW-franchise verlengd tot 1 januari 2028. Dit overgangsrecht geldt generiek. In de praktijk is dit overgangsrecht vooral van belang voor het Pensioenfonds Kappers. De pensioenregeling van het Pensioenfonds Kappers kent namelijk geen AOW-franchise. Om de pensioenregeling zonder AOW-franchise toch binnen de fiscale kaders te houden, wordt door het Pensioenfonds Kappers een verlaagde opbouw (in de vorm van een lager percentage over het inkomen) gehanteerd.

Door het amendement Nijboer en Maatoug⁶ met betrekking tot de Wet toekomst pensioenen (Wtp) dient vanaf 1 januari 2024 pensioen te worden opgebouwd vanaf 18 jaar (in plaats van vanaf 21 jaar). Het minimumloon voor een 18-jarige is echter lager dan dat voor een 21-jarige. Dit leidde ertoe dat de pensioenregeling van het Pensioenfonds Kappers fiscaal

⁶ Kamerstukken II 2022/23, 36 067, nr. 173.

bovenmatig zou worden per 1 januari 2024. In die pensioenregeling zouden dan namelijk 18–20-jarigen worden opgenomen terwijl de fiscale maxima in de pensioenregeling van het Pensioenfonds Kappers zijn gebaseerd op het minimumloon vanaf 21 jaar, zodat er met het minimumloon van een 18-jarige geen fiscale ruimte meer zou zijn voor pensioenopbouw. Door het amendement Inge van Dijk c.s.⁷ is daarom in het Belastingplan 2024 opgenomen dat een pensioenregeling voor 18–20-jarigen mag uitstijgen boven de fiscale maxima als dit het gevolg is van een pensioenregeling waarin de pensioenopbouw niet of niet volledig is gekoppeld aan een AOW-franchise.

Het genoemde amendement Inge van Dijk c.s. bevat een horizonbepaling waarmee wordt geregeld dat de betreffende verruiming voor 18–20-jarigen vervalt per 1 januari 2026. Het amendement roept het kabinet op de Tweede Kamer tijdig te informeren over eventuele noodzakelijkheid van verlenging van de horizonbepaling.

Inmiddels is gesproken met vertegenwoordigers van het Pensioenfonds Kappers. Uit dit gesprek bleek dat het Pensioenfonds Kappers meer tijd nodig heeft om de pensioenregeling aan te passen aan het fiscale kader (en aan de Wtp in het algemeen). Het Pensioenfonds Kappers verwacht uiterlijk op 1 januari 2028 de pensioenregeling te hebben aangepast. Voorgesteld wordt dan ook de horizonbepaling aan te passen en daarbij de vervaldatum te stellen op 1 januari 2028. Daarnaast wordt voorgesteld aanvullend hierop te bepalen dat de voorgestelde verruiming van het fiscale kader voor 18–20-jarigen alleen geldt voor bestaande pensioenregelingen waarin geen AOW-franchise wordt gehanteerd. Deze tijdelijke verruiming van het fiscale kader is namelijk bedoeld om voor bestaande pensioenregelingen de tijd te geven de pensioenregeling aan te passen aan het fiscale kader zoals dat geldt onder de Wtp.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met de voorgestelde maatregel wordt het bestaande overgangsrecht voor twee jaar verlengd zodat meer tijd is voor het aanpassen van de bestaande pensioenregeling aan het wettelijk kader zoals dat geldt na inwerkingtreding van de Wtp. Deze maatregel is doeltreffend en geeft de benodigde tijd om de pensioenregeling aan te kunnen passen. Aangezien het om een tijdelijke verlenging van een technische maatregel gaat is niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De maatregel is uitvoerbaar voor de Belastingdienst per 1 januari 2026. De impact voor de uitvoering is gering zoals ook volgt uit de bijgevoegde uitvoeringstoets.

2.4 Technische fiscale knelpunten Wet toekomst pensioenen

De Wtp is per 1 juli 2023 in werking getreden. Als gevolg hiervan moeten bestaande pensioenregelingen aangepast worden. Ook worden opgebouwde pensioenen via een interne collectieve waardeoverdracht⁸ ingebracht in een pensioenregeling die aan de per 1 juli 2023 geldende voorwaarden voldoet, ook wel invaren genoemd. In de uitvoeringspraktijk zijn fiscale knelpunten bij dit invaren geconstateerd met betrekking tot ingegane overbruggingspensioenen, ingegane prepensioenen en

⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 108.

⁸ Artikel 150m PW en artikel 145l Wvb.

ingegane of – voor overgang naar de Wtp ontstane – wezenpensioenen. In het verlengde van deze fiscale knelpunten wordt ook voorgesteld het overgangsrecht voor ingegane nabestaandenoverbruggingspensioenen bij invaren aan te passen.

Ingegane prepensioenen en ingegane overbruggingspensioenen

Met de Wet aanpassing fiscale behandeling VUT/prepensioen en introductie levensloopregeling (Wet VPL) is de mogelijkheid tot opbouw van prepensioenen en overbruggingspensioenen beëindigd. Met een prepensioen of overbruggingspensioen had iemand tot de AOW-leeftijd (destijds 65 jaar) een overbrugging of aanvulling op het reguliere levenslange ouderdomspensioen. Voor destijds bestaande aanspraken op prepensioen en overbruggingspensioen gold onder voorwaarden overgangsrecht. Als gevolg van toepassing van het nieuwe fiscale kader voor pensioenregelingen uit de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) als gevolg van de Wtp dienen prepensioenen en overbruggingspensioenen bij invaren echter te worden omgevormd naar een levenslang ouderdomspensioen. De waarde van het prepensioen of overbruggingspensioen wordt hierbij omgezet in levenslang ouderdomspensioen. Als het levenslange ouderdomspensioen nog niet is ingegaan kunnen (gewezen) deelnemers het levenslange ouderdomspensioen eventueel vervroegen en kiezen voor hoog-laagpensioen (inclusief AOW-overbrugging). Hierdoor hebben (gewezen) deelnemers de mogelijkheid te kiezen voor eerder ingaand tijdelijk hoger pensioen vergelijkbaar met het prepensioen of overbruggingspensioen. Het omzetten vanwege invaren van een ingegaan prepensioen of een ingegaan overbruggingspensioen in levenslang ouderdomspensioen kan echter leiden tot andere uitkomsten in de hoogte van de pensioenuitkeringen dan waarmee is gerekend bij het laten ingaan van het prepensioen of overbruggingspensioen. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn als het niet meer mogelijk is om te vervroegen en te kiezen voor hoog-laagpensioen omdat het levenslange ouderdomspensioen al is ingegaan of omdat het prepensioen of het overbruggingspensioen een andere looptijd heeft (bijvoorbeeld van 62 tot 65 jaar) dan kan worden bereikt met het vervroegen van het levenslang ouderdomspensioen. Dit kan leiden tot onverwachte en onwenselijke uitkomsten voor werknemers met een op het moment van invaren ingegaan prepensioen of overbruggingspensioen. De Pensioenwet (PW), de Wet verplichte beroepspensioenregeling (Wvb) en de Invoerings- en aanpassingswet Pensioenwet (IAPW) voorzien reeds in het behouden van prepensioen en overbruggingspensioen bij invaren zodat dit voor de toepassing van die wetten niet hoeft te worden omgezet in een levenslang ouderdomspensioen.⁹

Ingegaan of voor overgang naar de Wtp ontstaan wezenpensioenen

Een wezenpensioen kan worden verzekerd voor een kind zodat bij het overlijden van de werknemer een wezenpensioen wordt uitgekeerd. Voor het wezenpensioen geldt dat dit vóór de inwerkingtreding van de Wtp tot uiterlijk de 30-jarige leeftijd van het kind kon worden uitgekeerd. Met de Wtp is dit aangepast zodat altijd uitgekeerd dient te worden tot maximaal 25 jaar. Voor ingegane of voor overgang naar de Wtp ontstane wezenpensioenen is in de PW en Wvb overgangsrecht opgenomen dat deze bestaande wezenpensioenen respecteert, ook als wordt ingevaren.¹⁰ Het fiscale overgangsrecht sluit abusievelijk niet goed aan op dit overgangsrecht uit de PW en Wvb waardoor ingegane of voor overgang naar de Wtp ontstane wezenpensioenen bij invaren niet worden gerespecteerd. Dit

⁹ Artikel 15 PW, artikel 31 Wvb en artikel 15 IPW.

¹⁰ Artikel 220g, vijfde lid, PW en artikel 214e, vijfde lid, Wvb.

leidt ertoe dat het fiscale consequenties heeft als een dergelijk wezenpensioen na invaren tot na het bereiken van de 25-jarige leeftijd van het kind wordt uitgekeerd. Dit kan onwenselijke financiële gevolgen hebben voor kinderen die reeds een wezenpensioen hebben dat doorloopt na het 25^e jaar. Om fiscale consequenties te voorkomen dient het wezenpensioen dan namelijk korter te worden uitgekeerd dan waarvan bij de ingang of opbouw van het wezenpensioen kon worden uitgegaan. Voorgesteld wordt het fiscale overgangsrecht in lijn te brengen met het overgangsrecht uit de PW en Wvb. Alleen fiscaal moet dit zoals gezegd nog worden geregeld, hetgeen met de voorgestelde wijzigingen plaatsvindt.

Beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving

Vooruitlopend op wetgeving is voor deze knelpunten (prepensioen, overbruggingspensioen en wezenpensioen) een regeling getroffen door middel van een goedkeurend beleidsbesluit.¹¹ Het parlement is hierover geïnformeerd per brief.¹² Dit goedkeurende beleidsbesluit is opgesteld met inachtneming van het afwegingskader dat hiervoor is opgesteld.¹³ Hieronder wordt op de vijf punten van dit afwegingskader ingegaan:

1. Een goedkeurend beleidsbesluit beoogt uitsluitend in het voordeel van de tot de doelgroep behorende belastingplichtige of toeslaggerechtigde uit te pakken;

Met het goedkeurende beleidsbesluit is voor de fiscale behandeling van een ingegaan prepensioen en overbruggingspensioen en een ingegaan of voor overgang naar de Wtp ontstaan wezenpensioen goedgekeurd dat deze ook na invaren gerespecteerd kunnen blijven. Hiermee wordt voor de fiscale behandeling aangesloten bij de PW, de Wvb en de IAPW waarin reeds is voorzien in overgangsrecht voor prepensioen, overbruggingspensioen en wezenpensioen. Het goedkeurende beleidsbesluit beoogt hiermee uitsluitend in het voordeel van de tot de doelgroep behorende belastingplichtigen uit te pakken nu dat prepensioen, dat overbruggingspensioen en dat wezenpensioen worden gerespecteerd bij invaren.

2. Er is sprake van dusdanig buitengewone omstandigheden waardoor een zwaarwegend maatschappelijk belang in het geding is, ofwel het wachten op een wetswijziging zodanig knelt dat onverkorte wetstoepassing niet past bij een overheid die recht wil doen aan de menselijke maat en algemene rechtsbeginselen;

Met het invaren is een groot belang gemoeid. Drie pensioenfondsen die op 1 januari 2025 zijn ingevaren zijn geconfronteerd met de knelpunten. Ook pensioenfondsen die momenteel bezig zijn het invaren voor te bereiden worden geconfronteerd met deze knelpunten. Dat is niet gewenst. Het op korte termijn oplossen van deze knelpunten had een zwaarwegend maatschappelijk belang. Het invaren vraagt namelijk veel uitvoeringscapaciteit van pensioenuitvoerders en andere betrokken partijen. Het is niet redelijk en ook niet wenselijk om enkel vanwege de genoemde knelpunten te verlangen dat het invaren wordt uitgesteld voor alle pensioendeelnemers in afwachting van een wetswijziging terwijl de knelpunten slechts gevolgen hebben voor een beperkt aantal belastingplichtigen.¹⁴

¹¹ Stcrt. 2025, 13021.

¹² Kamerstukken II, 2024/25, 36 067, nr. 200.

¹³ Kamerstukken II 2023/24, 31 066, nr. 1329.

¹⁴ Er zijn momenteel vijf pensioenfondsen over naar het nieuwe stelsel (zie ook: Kamerstukken II 2024/25, 32 043, nr. 667). Dat gaat om 75.000 pensioengerechtigden (232.000 deelnemers in totaal). Voor slechts een beperkt deel daarvan gelden deze fiscale knelpunten: de groep met een ingegaan prepensioen of een ingegaan overbruggingspensioen en om kinderen met een wezenpensioen dat doorloopt na het 25e jaar. In totaal gaat het naar verwachting om maximaal een paar duizend mensen.

3. De onderbouwing om het goedkeurende beleidsbesluit te treffen staat in verhouding tot het belang dat ermee is gediend;
Het goedkeurende beleidsbesluit voorziet in het wegnemen van technische fiscale knelpunten waarvoor al wel was voorzien in de PW, de Wvb en de IAPW en heeft geen budgettair belang. Daarnaast gaat het naar verwachting om een beperkte groep belastingplichtigen (de knelpunten spelen voor belastingplichtigen met ingegane overbruggingspensioenen, ingegane prepensioenen en ingegane of – voor overgang naar de Wtp ontstane – wezenpensioenen).

4. Het goedkeurende beleidsbesluit berust naar het oordeel van het kabinet op voldoende maatschappelijk en politiek draagvlak;
De inschatting is dat het goedkeurende beleidsbesluit inhoudelijk op maatschappelijk en politiek draagvlak kan rekenen. Er zullen naar verwachting weinig tot geen partijen zijn die inhoudelijk tegen het respecteren van ingegane overbruggingspensioenen, ingegane prepensioenen en ingegane of – voor overgang naar de Wtp ontstane – wezenpensioenen zijn. Dit staat feitelijk los van de discussie over de overgang naar de Wtp.

5. Het goedkeurende beleidsbesluit is zoveel mogelijk toekomstgericht (geen terugwerkende kracht).

In de Kamerbrief van 12 november 2024 is aangegeven dat voor knelpunten met betrekking tot vroegpensioen (prepensioen en overbruggingspensioen) naar een oplossing wordt gezocht.¹⁵ Dit heeft vervolgens geleid tot de Kamerbrief van 18 december 2024 met de aankondiging van het in lijn brengen van het fiscale overgangsrecht met de PW, de Wvb en de IAPW en de aankondiging van een goedkeurend beleidsbesluit dat zal verschijnen in het eerste kwartaal van 2025 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025.¹⁶

Codificeren goedkeurend beleidsbesluit

Voorgesteld wordt het goedkeurend beleidsbesluit te codificeren met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025. De fiscale behandeling van ingegane prepensioenen, ingegane overbruggingspensioenen en ingegane – en voor overgang naar de Wtp ontstane – wezenpensioenen waarin het goedkeurend beleidsbesluit voorziet blijft dan intact. Aan deze terugwerkende kracht zijn dan ook geen aanvullende gevolgen verbonden voor burgers of pensioenuitvoerders.

Ingegaan nabestaandenoverbruggingspensioen

In het verlengde van voornoemde knelpunten met betrekking tot het prepensioen, overbruggingspensioen en wezenpensioen wordt voorgesteld eveneens het overgangsrecht voor het nabestaandenoverbruggingspensioen aan te passen. Voor een nabestaandenoverbruggingspensioen kan namelijk een vergelijkbare problematiek ontstaan bij invaren. Een nabestaandenoverbruggingspensioen voorziet in aanvulling op het partnerpensioen of het wezenpensioen in verband met het mogelijk ontbreken van uitkeringen ingevolge de Algemene nabestaandenwet. Tot de inwerkingtreding van de Wtp mocht een nabestaandenoverbruggingspensioen worden verhoogd met een compensatie voor de verschuldigdheid van premie volksverzekeringen over het partnerpensioen voor en na de pensioengerechtigde leeftijd (de zogenoemde premiecompensatie). De mogelijkheid om het nabestaandenoverbruggingspensioen te verhogen met de premiecompensatie is met de inwerkingtreding van de

¹⁵ Kamerstukken II 2024/25, 32 043, nr. 668, p. 7.

¹⁶ Kamerstukken II 2024/25, 36 067, nr. 200.

Wtp vervallen. In de praktijk werd de premiecompensatie nauwelijks gebruikt. Het is echter niet uit te sluiten dat er in de praktijk nog nabestaandenoverbruggingspensioenregelingen zijn met premiecompensatie. Als deze worden ingevaren zou toepassing van het fiscale overgangsrecht ertoe leiden dat deze aangepast (verlaagd) moeten worden. Dat kan leiden tot onverwachte en onwenselijke financiële gevolgen voor partners (van overleden werknemers) met een nabestaandenoverbruggingspensioen. Voorgesteld wordt om nabestaandenoverbruggingspensioenen die zijn ingegaan voor de overgang (voor invaren) naar een Wtp-pensioenregeling te eerbiedigen met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025. Voor deze terugwerkende kracht wordt aangesloten bij het eerste moment dat er pensioenen zijn overgegaan (ingevaren) naar een Wtp-pensioenregeling. Overigens zijn er geen situaties bekend van in 2025 ingevaren of in te varen nabestaandenoverbruggingspensioenen waar dit speelt. Aangezien dit echter niet geheel valt uit te sluiten wordt toch ook voor deze maatregel terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025 voorgesteld.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de voorgestelde maatregelen is om technische fiscale knelpunten met betrekking tot ingegane overbruggingspensioenen, ingegane prepensioenen en ingegane en – voor overgang naar de Wtp ontstane – wezenpensioenen op te lossen en in het verlengde hiervan ook ingegane nabestaandenoverbruggingspensioenen bij invaren te eerbiedigen. Dit doel wordt met de voorgestelde maatregelen bereikt en is daarmee naar verwachting doeltreffend. De maatregelen zijn tevens doelmatig. De voorgestelde maatregelen lossen de geconstateerde knelpunten voor deelnemers en pensioenuitvoerders op een efficiënte wijze op. Er wordt geen evaluatie voorzien bij deze maatregelen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De maatregelen zijn uitvoerbaar voor de Belastingdienst per 1 januari 2026 (inclusief de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025). De impact voor de uitvoering is gering zoals ook volgt uit de bijgevoegde uitvoeringstoets.

2.5 Aanpassing minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting

Het kabinet stelt een technische aanpassing in de minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting voor. De minimumkapitaalregel is een specifieke renteaftrekbepijking voor banken en verzekeraars die is ingevoerd per 1 januari 2020. Met ingang van 1 januari 2024 is de minimumkapitaalregel aangepast, omdat deze onevenwichtig bleek uit te werken op het interne liquiditeitsbeheer van banken en verzekeraars. Per voornoemde datum zijn rentelasten op schulden aan groepslichamen onder voorwaarden aftrekbaar. Hierdoor vallen «renten ter zake van geldleningen die zijn verkregen van groepslichamen voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat deze geldleningen niet direct verband houden met geldleningen die zijn verkregen van niet-groepslichamen» niet langer onder de minimumkapitaalregel. Oftewel, geldleningen die direct verband houden met geldleningen die zijn verkregen van niet-groepslichamen, vallen niet onder de uitzondering (en tellen dus wel mee voor de minimumkapitaalregel).

De uitzondering voor intern liquiditeitsbeheer blijkt te ruim te zijn vormgegeven. De uitzondering geldt onbedoeld ook voor geldleningen die direct verband houden met geldleningen die zijn verkregen van

natuurlijk personen (waar banken veelal deposito's ophalen). Het kabinet stelt een technische aanpassing voor in lijn met de doelstelling van de uitzondering voor intern liquiditeitsbeheer. Daarmee komen geldleningen die direct verband houden met geldleningen die zijn verkregen van natuurlijk personen met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026 eveneens buiten de uitzondering van intern liquiditeitsbeheer te vallen, waardoor de rente op deze leningen wordt begrepen onder de rente ter zake van geldleningen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De minimumkapitaalregel heeft als doel de fiscale prikkel voor banken en verzekeraars tot financiering met vreemd vermogen te beperken. De voorgestelde beperking van de uitzondering voor intern liquiditeitsbeheer die abusievelijk te ruim is vormgegeven, past binnen de doelstelling van de minimumkapitaalregel. Hierdoor blijft in lijn met het doel van de minimumkapitaalregel op groepsniveau de behoefte voor de financiering met vreemd vermogen beperkt. Het betreft een gerichte uitzondering in een bestaande wettelijke regeling die een beperkte groep belastingplichtigen raakt. Hiermee is de maatregel naar verwachting doeltreffend en doelmatig. Zoals bij invoering van de minimumkapitaalregel is aangegeven, wordt de opbrengst van de minimumkapitaalregel gemonitord. Hierover zal uiterlijk in 2027 worden gerapporteerd. Omdat de voorgestelde wijziging in werking treedt met ingang van 1 januari 2026, kan de impact van de voorgestelde wijziging daar nog niet in worden meegenomen. Daarom zal uiterlijk in 2029 opnieuw worden gerapporteerd over de opbrengsten van de minimumkapitaalregel.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing van de minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

2.6 Beëindigen teruggaafregeling voor vrachtauto's in de motorrijtuigenbelasting

De Wet op de Motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) kent een complexe teruggaafregeling voor vrachtauto's. De teruggaaf van motorrijtuigenbelasting (mrb) voor een bedrijfswagenpark wordt berekend op basis van de verhouding tussen het aantal vrachtauto's en aanhangwagens in het park. Als er relatief veel vrachtwagens zijn, wordt een vermindering toegepast op de belasting voor vrachtwagens, waarbij de exacte teruggaaf afhankelijk is van de samenstelling van het wagenpark. De regeling wordt beperkt en steeds minder gebruikt. In 2015 waren er 60 gebruikers; in 2020 nog 45 gebruikers. Bij de inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing wordt het financiële belang van de regeling nog verder beperkt. De geplande inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing is 1 juli 2026.¹⁷ Vanaf dat moment is het mrb-tarief voor een vrachtauto tot 12 ton nihil en het tarief voor vrachtauto's zwaarder dan 12 ton teruggebracht tot het minimum wat uit hoofde van bijlage I van de Eurovignetrichtlijn wordt voorgeschreven.¹⁸ Daarmee is er

¹⁷ Kamerstukken II 2024/25, 31 305, nr. 520.

¹⁸ Richtlijn 1999/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtwagens (PbEG 1999, L 187).

ook niet langer ruimte om te voorzien in een teruggave als gevolg van een specifieke samenstelling van het bedrijfswagenpark. Voorgesteld wordt dan ook de teruggaafregeling bij de inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing te beëindigen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het beëindigen van de teruggaafregeling voor vrachtauto's is zowel doeltreffend als doelmatig. De maatregel sluit namelijk goed aan op de Wet vrachtwagenheffing, waarbij het mrb-tarief voor vrachtauto's aanzienlijk wordt verlaagd of zelfs nihil wordt. Hierdoor vervalt de noodzaak voor een aanvullende teruggaafregeling in de mrb. De maatregel draagt bij aan vereenvoudiging van de regelgeving en vermindert administratieve lasten voor zowel gebruikers als de Belastingdienst. Daarmee wordt het beoogde doel – het schrappen van een complexe en weinig gebruikte regeling – effectief gerealiseerd. De doelmatigheid is hoog, aangezien de uitvoeringskosten van de regeling niet langer opwegen tegen het beperkte gebruik en financiële belang. Een separate evaluatie van de maatregel is niet nodig, gezien de duidelijke cijfers over het afnemende gebruik en de invoering van de Wet vrachtwagenheffing.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De beëindiging van de teruggaafregeling voor vrachtauto's heeft beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst. Het is een regeling met een zeer beperkt aantal gebruikers waardoor het effect op de interactie met burgers en bedrijven verwaarloosbaar is. De communicatie over het vervallen van de regeling verloopt via de reguliere kanalen en leidt niet tot extra belasting van de BelastingTelefoon of andere onderdelen van de Belastingdienst. Er zijn geen extra kosten of capaciteitsclaims gemoeid met de maatregel. De benodigde aanpassingen lopen samen met andere systeemvernieuwingen.

Alternatieven zijn niet overwogen, omdat het vervallen van de teruggaafregeling logisch voortvloeit uit de invoering van de vrachtwagenheffing per 1 juli 2026, die de mrb-tarieven voor vrachtauto's significant verlaagt of op nihil brengt. Daarmee zou het behoud van de regeling niet alleen ondoelmatig zijn, maar ook voor de uitvoeringsgevolgen onwenselijk zijn.

2.7 Herstel tarieven Eurovignet

In Nederland is een vignet verplicht voor vrachtwagens met een gewicht van meer dan 12 ton. Via het Eurovignetverdrag¹⁹ geven Nederland, Luxemburg en Zweden gezamenlijk één vignet uit. In Nederland wordt uit hoofde van de Wet belasting zware motorrijtuigen uitvoering gegeven aan het eurovignet. Het Eurovignetverdrag en de nationale wetgeving moeten voldoen aan de Eurovignetrichtlijn.²⁰ De Eurovignetrichtlijn is gewijzigd²¹, waardoor de tariefstructuur van het Eurovignet uiterlijk op 25 maart 2025 moest zijn gedifferentieerd naar de CO₂-uitstoot. Via een protocol op het Eurovignetverdrag en de Wet van 26 juni 2024, houdende goedkeuring en

¹⁹ Verdrag van 9 februari 1994 inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens (Trb. 1994, 69).

²⁰ Richtlijn 1999/62/EG van het Europese Parlement en de Raad van 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtoertuigen (PbEG 1999, L 187).

²¹ Richtlijn (EU) 2022/362 van het Europees Parlement en de Raad van 24 februari 2022 tot wijziging van de Richtlijnen 1999/62/EG, 1999/37/EG en (EU) 2019/520 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan voertuigen (Pb EU 2022, L 69).

uitvoering van het Protocol van 29 maart 2023 te Brussel tot wijziging van het Verdrag van 9 februari 1994 inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens is de gewijzigde Eurovignetrichtlijn geïmplementeerd²².

Vastgesteld is dat abusievelijk vijf tarieven zoals deze zijn opgenomen in de Wet belasting zware motorrijtuigen niet overeenkomen met de tarieven waaraan Nederland zich via het Eurovignetverdrag heeft gecommiteerd. Deze ommissie is opgemerkt en kenbaar gemaakt voorafgaande aan de inwerkingtreding van de tarieven bij het Besluit van 10 februari 2025 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van artikel II van de Wet van 26 juni 2024, houdende goedkeuring en uitvoering van het Protocol van 29 maart 2023 te Brussel tot wijziging van het Verdrag van 9 februari 1994 inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens²³.

Vastgesteld is dat Nederland de tarieven dient toe te passen zoals deze binnen het Eurovignetverdrag zijn afgesproken. Voorgesteld wordt de tarieven met terugwerkende kracht te herstellen. De impact is beperkt. In 3 gevallen gaat het om € 1 extra voor CO₂-emissieklasse 5 met meer dan vier assen. Eerder is voorzien dat in 2025 28 motorrijtuigen in aanmerking komen voor dit tarief. Het dagtarief voor CO₂-emissieklasse 2 is ook € 1 hoger, maar de verwachting is niet dat er een motorrijtuig van dit tarief gebruik kan maken in 2025. Tenslotte is het maandtarief voor CO₂-emissieklasse 1 (EURO VI of schoner) drie euro lager, het lagere tarief levert voor de houders van deze voertuigen die kiezen voor een maandvignet dus een voordeel op.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde correctie van de tarieven in de Wet belasting zware motorrijtuigen is doeltreffend en doelmatig. Ze herstelt een juridische ommissie en brengt de nationale wetgeving in overeenstemming met het Eurovignetverdrag. De impact is minimaal en beperkt zich tot enkele euro's verschil voor een kleine groep motorrijtuigen. Een aparte evaluatie is niet nodig gezien het technische karakter en het beperkte effect.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst zijn nihil. Het risico op procesverstoringen is klein en de maatregel is uitvoerbaar. Alternatieven zijn niet overwogen, omdat het noodzakelijk is dat Nederland de tarieven toepast zoals deze binnen het Eurovignetverdrag zijn afgesproken. Afwijking van deze tarieven zou in strijd zijn met internationale verplichtingen. De correctie is daarmee de enige juiste en uitvoerbare optie.

2.8 Actualiseren verwijzing naar SBI-codes in de energiebelasting

In de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) zijn drie regelingen opgenomen waarbij onder voorwaarden geen energiebelasting hoeft te worden betaald voor de levering of het verbruik van elektriciteit of aardgas. Deze regelingen zijn gekoppeld aan het type industrieel proces én aan het soort bedrijf. Daarbij wordt gebruikgemaakt van de Standaard Bedrijfsindeling (SBI) van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). De SBI-codering is een classificatiesysteem waarmee het CBS economische activiteiten indeelt en statistieken per sector rapporteert. Elk bedrijf dat in het Handelsregister is ingeschreven, heeft één of meerdere SBI-codes,

²² Trb. 2023, 52 en Stb. 2024, 240.

²³ Stb. 2025, 41.

toegekend door de Kamer van Koophandel (KVK) op basis van de bedrijfsactiviteiten. Ongeveer eens per vijftien jaar wordt de SBI-codering geactualiseerd, zodat deze blijft aansluiten bij de economische realiteit en vergelijkbaar blijft binnen de EU. Op 10 oktober 2022 is de Europese regelgeving geactualiseerd.²⁴ Dit maakt een herziening van de Nederlandse SBI-codering noodzakelijk. De huidige SBI 2008-codes (SBI2008) worden per 6 september 2025 vervangen door de nieuwe SBI 2025-codes (SBI2025).

De drie regelingen waar de SBI-codes relevant voor zijn, hebben betrekking op: elektriciteit die wordt gebruikt voor chemische reductie, elektrolytische of metallurgische procedés; aardgas dat wordt gebruikt voor metallurgische procedés; en aardgas dat wordt gebruikt voor mineralogische procedés.²⁵ In alle gevallen geldt dat het proces waarin de energie wordt gebruikt daadwerkelijk een technisch specifiek karakter moet hebben, zoals een metallurgisch of mineralogisch procedé. Daarnaast is het van belang dat het bedrijf dat de regeling wil toepassen, valt onder een bepaalde categorie in de SBI-codering. Voor elektriciteit en aardgas in metallurgische processen gaat het om bedrijven met SBI-code 24 of 25. Voor aardgas in mineralogische processen gaat het om bedrijven met SBI-code 23. Omdat het CBS de SBI-codering actualiseert, is het nodig om de verwijzingen naar deze codes in de betreffende bepalingen van de Wbm aan te passen. Binnen de SBI-codes 23, 24 en 25 zijn geen wijzigingen die invloed hebben op de toepassing van de regelingen. De overgang van SBI2008 naar SBI2025 heeft daarmee geen gevolgen voor de toepassing van de betreffende vrijstellingen bij bedrijven die daar nu al gebruik van maken.

De KVK voert per 6 september 2025 de SBI2025 in. Dat is ten tijde van de parlementaire behandeling van onderhavig wetsvoorstel. In onderhavig wetsvoorstel wordt geregeld dat de benodigde wetswijziging terugwerkt tot en met 6 september. In de tussenliggende periode waarbij in de Wbm nog wordt verwezen naar de op dat moment vervallen SBI en deze wetgeving nog niet in werking is getreden, voert de Belastingdienst op basis van een redelijke wetstoepassing de wettelijke regeling uit aangezien de SBI2025 de SBI2008 opvolgt en de relevante SBI-codes voor de Wbm materieel niet wijzigen. Hier wordt mee bedoeld dat de Belastingdienst in de praktijk de regeling uitvoert op een wijze die aansluit bij de strekking van de wet, ook al verwijst de tekst van de Wbm nog naar de verouderde SBI2008-codes. Bij de overgang van SBI2008 naar SBI2025 blijft de groep bedrijven die onder de regeling valt materieel identiek. De uitvoering van de regeling zal daarom worden voortgezet op basis van een redelijke wetsuitleg ter overbrugging tot de wetswijziging wordt doorgevoerd. Daarbij wordt voorgesteld aan de wijziging van de wet terugwerkende kracht te verlenen, in lijn met de praktijk (bij fiscale wetgeving) om terugwerkende kracht te verlenen aan wijzigingen die strekken tot herstel van abusievelijk nog niet aangepaste verwijzingen of van redactionele onvolkomenheden (waarbij de wijziging terugwerkt tot en met het moment waarop de omissie is ontstaan).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De wijziging is erop gericht dat de wijziging van de SBI-codes niet leiden tot veranderingen in de groep die nu aanspraak kan maken op de regelingen in de energiebelasting waarvan het toepassingsbereik afhankelijk is gemaakt van SBI-codes. De voorgestelde wetswijziging, met inbegrip van de daaraan te verlenen terugwerkende kracht, voorziet

²⁴ De NACE Rev. 2 geactualiseerd via Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/137.

²⁵ Artikel 64 Wbm.

daarin op een doeltreffende en doelmatige wijze. Omdat het een puur technische wijziging omvat, is geen evaluatie voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst zijn nihil.

2.9 Uitzonderen Belastingdienst en Douane Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer

De voorgestelde uitzondering op de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer (Wmebv) heeft als doel te voorkomen dat de Belastingdienst en de Douane (tijdelijk) in strijd met de gemoderniseerde afdeling 2.3 Algemene wet bestuursrecht (Awb) handelen. Met ingang van 1 januari 2026 treedt een groot aantal bepalingen van de Wmebv in werking. De kern van de Wmebv betreft een modernisering van het bestuurlijk verkeer als geregeld in afdeling 2.3 van de Awb. Die modernisering regelt dat een bestuursorgaan wat officiële berichten betreft de elektronische weg niet kan verplichten en burger en bedrijf 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 fiscale domein gaat het dan om formeel berichtenverkeer in de zin van de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst (Wet EBB). Daarbij kan worden gedacht aan een aangifte of een aanslag, of een verzoek om informatie van de inspecteur in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en een voorschot in de zin van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir).

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat op het terrein van de Douane een deel van de Wmebv permanent dient te worden uitgezonderd. Een aantal van de wijzigingen van de Awb in verband met de Wmebv zijn in strijd met het direct werkende EU-recht of ander internationaal recht. In lijn met geldend beleid²⁶ worden deze bepalingen dan niet van toepassing verklaard. Dit wordt geregeld door wijzigingen van de Algemene douanewet (Adw) en wordt in de artikelsgewijze toelichting nader toegelicht.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De Wmebv vraagt vooral op ICT-gebied om een enorme inspanning van de Belastingdienst en Douane. Daarnaast staat de Belastingdienst voor andere grote uitdagingen zoals het uitvoeren van een vervanger van het huidige box 3-systeem. Dat alles bij elkaar heeft tot gevolg dat de Belastingdienst en de Douane 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 kunnen uitvoeren. Daarom wordt een maatregel voorgesteld die erin voorziet dat die delen van de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb die niet al met ingang van de hiervoor genoemde datum door de Belastingdienst en de Douane kunnen worden uitgevoerd, niet van toepassing zijn. Uiteraard werken de Belastingdienst en de Douane toe naar de situatie

²⁶ <https://www.kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/handleiding-wetgeving-en-europa/2-module-2-omzetting-en-uitvoering-nationale-regelgeving/25-operationiseren-van-eu-regelgeving/253-handhaving/253i-inpassing-het-systeem-van-de-algemene-wet-bestuursrecht>.

waarin volledig aan de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb kan worden voldaan. Daarom heeft de voorgestelde maatregel een tijdelijk karakter, tot 1 januari 2030. Overigens betekent het tijdelijk buiten toepassing zijn van (delen van) de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb niet dat het berichtenverkeer van en naar de Belastingdienst en de Douane aan geen enkele regel of geen enkel algemeen beginsel van behoorlijk bestuur voldoet, maar enkel dat dat berichtenverkeer nog niet 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 Belastingdienst en de Douane (tijdelijk) in strijd met de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb handelen. Dat maakt de maatregel behalve noodzakelijk ook doeltreffend. Het opnemen van de maatregel in één artikel zorgt, gelet op het alternatief van het aanpassen van verscheidene wetten, (juridisch) voor doelmatigheid. De aard en tijdelijkheid van de maatregel brengt met zich dat een evaluatie niet zinvol is. Evaluatie van de permanenten uitzonderingen voor de Douane is niet zinvol, omdat deze uitzonderingen slechts duidelijk maken dat hoger recht van toepassing is.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregel brengt geen veranderingen aan in de huidige werkwijze van de Belastingdienst en de Douane 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 Belastingdienst en de Douane.

2.10 Tijdelijk overgangsrecht fonds voor gemene rekening

Om kortstondige belastingplicht te voorkomen wordt voorgesteld om een overgangsmaatregel te treffen die lichamen die tot en met 2024 als fiscaal transparant werden aangemerkt ook met ingang van 1 januari 2025 tijdelijk – dat wil zeggen tot het moment dat deze overgangsmaatregel vervalt – niet als fonds voor gemene rekening (fgr) aan te merken indien dat lichaam daarvoor kiest.

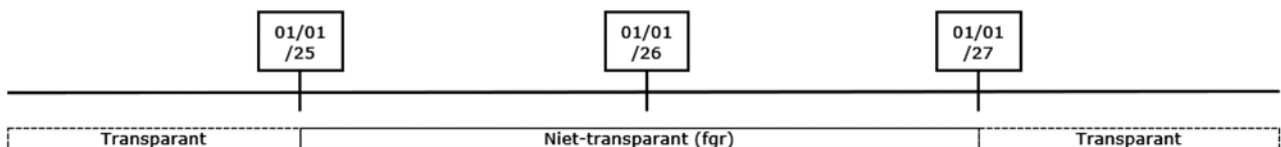
Met ingang van 1 januari 2025 is de definitie van het fgr aangepast.²⁷ Onderdeel van die aanpassing is het schrappen van het unanieme toestemmingsvereiste. Dat vereiste was internationaal ongebruikelijk en was een oorzaak van kwalificatieverschillen. Kwalificatieverschillen tussen verschillende belastingstelsels kunnen ertoe leiden dat het ene land een lichaam als niet-zelfstandig belastingplichtig beschouwt (transparant, de achterliggende participanten worden als belastingplichtigen beschouwd), terwijl het andere land een lichaam als zelfstandig belastingplichtig beschouwt (ook wel aangeduid als: niet-transparant). Dit kan resulteren in enerzijds (economisch) dubbele belasting en anderzijds in dubbele aftrek of aftrek zonder dat deze kosten bij een ander in de belastingheffing worden betrokken.

Bepaalde beleggingsfondsen, in het bijzonder personenvennootschappen, die tot ultimo 2024 transparant (dat wil zeggen niet zelfstandig belastingplichtig) waren, zijn met ingang van 1 januari 2025 zelfstandig belastingplichtig geworden als zij vanaf dat moment voldoen aan de (nieuwe) voorwaarden van het fgr. Fondsen kunnen voorkomen dat zij zelfstandig belastingplichtig worden door de fondsvoorwaarden zo vorm te geven dat zij kwalificeren als een zogenoemd inkoopfonds. Dat is een fonds waarvan de participaties in beginsel alleen aan het fonds zelf vervreemd kunnen

²⁷ Artikel II van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling.

worden. Omdat bepaalde fondsen de aanpassing van de fondsvoorwaarden – waarvoor doorgaans toestemming van alle participanten nodig is – niet vóór 1 januari 2025 geregeld kregen, heeft dit kabinet een maatregel getroffen die dergelijke fondsen tot 1 januari 2026 de tijd geeft om de aanpassing tot inkoopfondsen te bewerkstelligen.²⁸

Desondanks blijven er in de praktijk knelpunten bestaan met betrekking tot de fgr-definitie die per 1 januari 2025 in werking is getreden. De Tweede Kamer heeft de motie Van Eijk (VVD)²⁹ aangenomen die het kabinet verzocht knelpunten aangaande het fgr te onderzoeken en te bezien of deze knelpunten opgelost kunnen worden. Ter uitvoering van deze motie is een internetconsultatie gehouden.³⁰ Vervolgens vond op 23 april 2025 een rondetafelbijeenkomst plaats, waarbij vertegenwoordigers van verschillende brancheverenigingen, en ambtenaren van de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën aanwezig waren. Het kabinet heeft de Tweede Kamer op 12 juni 2025 geïnformeerd over de uitkomsten van dat onderzoek.³¹ In die brief is nader onderzoek aangekondigd ten aanzien van twee knelpunten, waaronder het knelpunt dat zich voor kan doen als gevolg van het feit dat personenvennootschappen een fgr zijn als zij aan de voorwaarden voldoen. Het kabinet voert dit onderzoek momenteel uit. Dit onderzoek leidt mogelijk tot een nieuw voorstel van het kabinet om de definitie van het fgr aan te passen. De mogelijke wijziging vindt op zijn vroegst met ingang van 1 januari 2027 plaats en zal er toe leiden dat minder lichamen kwalificeren als fgr en diensgevolge bepaalde tot 2025 transparante lichamen per 2027 opnieuw transparant worden. In dat geval zal een deel van de fondsen die met ingang van 1 januari 2025 een fgr zijn geworden, per 1 januari 2027 geen fgr meer zijn. In een dergelijke situatie is sprake van een kortstondige zelfstandige belastingplicht voor het fonds voor de jaren 2025 en 2026.



Een dergelijke kortstondige belastingplicht is voor zowel de Belastingdienst als de praktijk ongewenst, in het bijzonder omdat openings- en slotbalansen opgesteld moeten worden met eventuele afrekeningsverplichtingen tot gevolg bij het fonds en bij de participanten in dat fonds. Het kabinet stelt een overgangsmaatregel voor waarmee een dergelijke kortstondige belastingplicht voorkomen kan worden in het geval de definitie van fgr per 2027 zal wijzigen zoals momenteel wordt onderzocht. Lichamen die voldoen aan de in de voorgestelde maatregel opgenomen voorwaarden worden – als zij daarvoor kiezen – met ingang van 1 januari 2025 tijdelijk – dat wil zeggen tot het moment dat deze overgangsregel vervalt – niet als fgr aangemerkt. Een van de voorwaarden is dat de participanten uiterlijk op 28 februari 2026 instemmen met de keuze van het lichaam voor het voorgestelde overgangsrecht. Deze voorwaarde is opgenomen om te voorkomen dat participanten in het lichaam ongewenst geconfronteerd worden met de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025 als gevolg van de keuze van het lichaam. Als gevolg van deze

²⁸ Artikel LIIIA van het Belastingplan 2025.

²⁹ Kamerstukken II 36 602, nr. 105.

³⁰ <https://www.internetconsultatie.nl/fondsvoorgemenererekening/b1>.

³¹ Kamerstukken II 36 602, nr. 159.

voorwaarde kunnen lichamen tot uiterlijk 28 februari 2026 kiezen voor toepassing van het voorgestelde overgangsrecht. Door deze termijn is duidelijkheid over de fiscale behandeling van het lichaam voordat die participanten over het jaar 2025 aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting doen, waarvoor de fiscale behandeling van dat lichaam en de eventueel verkregen voordelen daaruit relevant zijn. Deze keuze maken zij kenbaar door zich niet als fgr aan te melden bij de Belastingdienst en dus niet als fgr aangifte vennootschapsbelasting te doen over 2025. Andersom geldt voor lichamen die de voorgestelde overgangsmaatregel niet wensen toe te passen dat zij zich wel dienen aan te melden als fgr bij de Belastingdienst en als fgr aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 2025 dienen te doen. Een aangemeld fgr wordt geregistreerd als belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting en ontvangt dus een uitnodiging om aangifte vennootschapsbelasting te doen. Deze uitnodiging wordt niet verstuurd aan lichamen die hebben gekozen voor de toepassing van het overgangsrecht. Deze lichamen worden niet aangemerkt als fgr en worden voor Nederlandse belastingdoeleinden behandeld conform hun rechtsvorm. Dit zal veelal tot gevolg hebben dat deze lichamen fiscaal transparant blijven en de participanten in die lichamen rechtstreeks belastingplichtig blijven voor de inkomsten van het fonds, zoals zij dat ook waren tot ultimo 2024. Door de keuze aan het lichaam te laten worden extra administratieve lasten en uitvoeringskosten zo veel mogelijk voorkomen. Het kabinet merkt voor de volledigheid op dat het voorgestelde overgangsrecht geldt naast het eerder geboden overgangsrecht dat lichamen tot 1 januari 2026 de tijd geeft om de aanpassing tot inkoopfonds te bewerkstelligen.³² Dit betekent dat lichamen die niet voldoen aan de voorwaarden van dat eerder geboden overgangsrecht een beroep kunnen doen op het in dit wetsvoorstel voorgestelde overgangsrecht. Dit kan bijvoorbeeld uitkomst bieden voor lichamen die in het kader van het eerder geboden overgangsrecht het voornemen hebben om als inkoopfonds te kwalificeren, maar de vervreemdingsvoorwaarden voor hun bewijzen van deelgerechtigdheid niet kunnen aanpassen voor 1 januari 2026.

Het uitgangspunt is dat het voorgestelde overgangsrecht vervalt op 1 januari 2028. Zoals hiervoor is aangegeven vindt de mogelijke wijziging van de fgr-definitie op zijn vroegst met ingang van 1 januari 2027 plaats. Ingeval de mogelijke wijziging van de fgr-definitie met ingang van 1 januari 2027 plaatsvindt, komt het overgangsrecht mogelijk al met ingang van 1 januari 2027 te vervallen of wordt het mogelijk vervangen door overgangsrecht dat beter aansluit bij de nieuwe definitie van het fgr. In dat geval worden het lichaam en zijn participanten in de belastingheffing betrokken volgens de nieuwe wet- en regelgeving zoals die per die datum gelden. Mocht de fgr-definitie per 1 januari 2028 niet zijn gewijzigd, zullen de lichamen die gebruik maken van de voorgestelde maatregel zelfstandig belastingplichtig worden indien zij voldoen aan de definitie van het fgr zoals die luidt met ingang van 1 januari 2028 (de definitie zoals deze op dit moment reeds luidt).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het wetsvoorstel heeft als doel kortstondige belastingplicht voor lichamen die tot 2025 niet zelfstandig belastingplichtig waren te voorkomen. De in dit voorstel voorgestelde maatregelen voorkomt deze kortstondige belastingplicht. Daarmee zijn de maatregelen in dit wetsvoorstel doeltreffend en doelmatig. In een separate evaluatie van dit wetsvoorstel is niet voorzien.

³² Artikel LIIIA van het Belastingplan 2025.

De voorgestelde maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

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 2026 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.

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 2026 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven geen opmerkingen te hebben bij het wetsvoorstel OFM 2026.

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
Enkele technische verbeteringen inzake de bijtelling privégebruik auto	Oordeel 1
Samentelbepaling maximale investeringsbedrag voor toepassing van de energie-investeringsaftrek	Oordeel 1
Aanpassing minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting	Oordeel 1
Verlengen overgangsrecht franchiseloze pensioenregelingen	Oordeel 1
Technische fiscale knelpunten Wet toekomst pensioenen	Oordeel 1
Beëindigen teruggaafregeling voor vrachtauto's in de motorrijtuigenbelasting	Oordeel 1
Herstel tarieven Eurovignet	Oordeel 1
Actualiseren verwijzing naar SBI-codes in de energiebelasting	Oordeel 1

Maatregel	Oordeel
Uitzonderen Belastingdienst en Douane Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer	Oordeel 1
Tijdelijk overgangsrecht fonds voor gemene rekening	Oordeel 1

Enkele technische verbeteringen inzake de bijtelling privégebruik auto

De maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen. Het gaat immers enkel om technische verbeteringen, die samenhangen met het (eerder al in wetgeving vastgelegde) vervallen van de genoemde regeling en de verplaatsing van een overgangsregeling. Daarmee verandert er voor de belastingplichtige niets.

Samentelbepaling maximale investeringsbedrag voor toepassing van de energie-investeringsaftrek

De EIA kent reeds een tweetal plafonds waaraan in voorkomende gevallen moet worden getoetst. De voorgestelde maatregel betreft een technische wijziging over het samentellen van de twee plafonds waardoor het niet langer mogelijk is om per belastingplichtige per jaar voor meer dan € 151 miljoen aan investeringen in aanmerking te nemen voor toepassing van de EIA. Deze wijziging vraagt niet om extra acties en heeft voornamelijk betrekking op grote bedrijven. Hierdoor is de verwachting dat deze wijziging geen invloed heeft op het doenvermogen.

Aanpassing minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting

De maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van de burger, omdat niet de burgers, maar een beperkt aantal (groot)banken en verzekeraars de belastingplichtigen zijn. Deze belastingplichtigen worden als (grote) professionele partijen verondersteld over afdoende doenvermogen te beschikken om de maatregel uit te voeren.

Verlengen overgangsrecht franchiseloze pensioenregelingen

De maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen. Het overgangsrecht wordt met deze maatregel verlengd waardoor een bestaande pensioenregeling zonder AOW-franchise ongewijzigd gecontinueerd kan worden tot en met 2027. Dit geeft pensioenuitvoerders en sociale partners meer tijd om de pensioenregeling aan te passen aan het wettelijk kader zoals dat geldt vanaf de inwerkingtreding van de Wet toekomst pensioenen.

Technische fiscale knelpunten Wet toekomst pensioenen

De maatregelen voorzien in technische reparaties op pensioengebied zodat bestaande opgebouwde of ingegane pensioenen geëerbiedigd blijven. De maatregelen hebben geen gevolgen voor het doenvermogen.

Beëindigen teruggaafregeling voor vrachtauto's in de motorrijtuigenbelasting

Met het beëindigen van de teruggaafregeling wordt de complexiteit van de motorrijtuigenbelasting verminderd. Voor bedrijven vervalt de mogelijkheid om van deze regeling gebruik te maken. De maatregel doet daarmee ook geen beroep op het doenvermogen.

Herstel tarieven Eurovignet

Het herstel van de tarieven betreft uitsluitend een correctie van administratieve aard, waarbij de formeel vastgestelde tarieven in overeenstemming worden gebracht met de tarieven die Nederland op grond van het Eurovignetverdrag verplicht is toe te passen. De situatie dat teveel of te weinig is betaald heeft zich niet voorgedaan. Vignetten kunnen worden aangeschaft via een digitaal portaal. Via dat portaal zijn van meet af aan vignetten verkocht tegen het tarief zoals dat met de andere verdragspartijen is afgesproken. De aanpassing is reeds verwerkt in de systemen zoals die worden gehanteerd voor het boeken van een Eurovignet. De aanpassing doet geen beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen.

Actualiseren verwijzing naar SBI-codes in de energiebelasting

De maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen. Het gaat immers enkel om technische wijzigingen.

Uitzonderen Belastingdienst en Douane Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer

De voorgestelde maatregel heeft geen gevolgen voor het doenvermogen van de burger, omdat deze geen verandering brengt in de praktijk van het berichtenverkeer met de Belastingdienst.

Overgangsrecht fonds voor gemene rekening voor 2025 en 2026

De verwachting is dat de personen en bedrijven die in aanraking komen met de voorgestelde maatregel een adviseur hebben of gebruikmaken van een dienstverlener, dan wel dat zij zelf de benodigde vaardigheden en kennis hebben, waardoor doenlijkheid naar verwachting geen aandachtspunt zal 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. Het ATR heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies.

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 10/1³³ van de begroting IXB Financiën, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel 2: uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2026

Wetsvoorstel (bedragen x € 1.000)	2025	2026	2027	2028	2029	Struc.
Overige fiscale maatregelen 2026	0	0	0	0	0	0

Tabel 3: uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2026, per maatregel

Maatregel (bedragen x 1.000)	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Enkele technische verbeteringen inzake de bijtelling privégebruik auto	0	0	0	0	0	0
Samentelbepaling maximale investeringsbedrag energie-investeringsaftrek	0	0	0	0	0	0
Verlengen overgangsrecht franchiseloze pensioenregelingen	0	0	0	0	0	0
Technische fiscale knelpunten Wet toekomst pensioenen	0	0	0	0	0	0
Aanpassing minimumkapitaalregel in de vennootschapsbelasting	0	0	0	0	0	0
Beëindigen teruggaafregeling voor vrachtauto's in de motorrijtuigenbelasting	0	0	0	0	0	0
Herstel tarieven Eurovignet	0	0	0	0	0	0
Actualiseren verwijzing naar SBI-codes in de energibelasting	0	0	0	0	0	0
Uitzonderen Belastingdienst en Douane Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer	0	0	0	0	0	0
Tijdelijk overgangsrecht fonds voor gemene rekening	0	0	0	0	0	0

10. Advies en consultatie

Gezien de speedbehandeling van het pakket Belastingplan 2026 is het onderhavige wetsvoorstel niet ter internetconsultatie aangeboden.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdelen A, F, en G, en artikel II (artikelen 3.20, 10a.4 en 10b.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor een toelichting op de wijzigingen van de artikelen 3.20, 10a.4 en 10b.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), die zien op aan een IB-ondernemer ook voor privégebruik ter beschikking staande nulemissieauto's, wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 13bis, 35o en 36c Wet LB 1964, die zien op

³³ Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 1.

door een werkgever aan werknemers ook voor privégebruik ter beschikking gestelde nulemissieauto's.

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

Artikel 3.42, vierde lid, Wet IB 2001 voorziet in een tweetal plafonds betreffende de energie-investeringen die onder de EIA gebracht kunnen worden. Artikel 3.42, vierde lid, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001 bepaalt dat als bedrag aan energie-investeringen ten hoogste € 151 miljoen³⁴ in aanmerking wordt genomen, indien de onderneming die de ondernemer voor eigen rekening drijft geen deel uitmaakt van een samenwerkingsverband met een of meer andere ondernemers die daarbij voor eigen rekening een onderneming drijven of belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting. Artikel 3.42, vierde lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001 voorziet in eenzelfde plafond voor de situatie waarin de onderneming die de ondernemer voor eigen rekening drijft wel deel uitmaakt van een zodanig samenwerkingsverband en voorziet daarbij in een toerekeningssysteem aan de deelnemers in het samenwerkingsverband.

Thans is niet voorzien in een bepaling die specificeert of en hoe artikel 3.42, vierde lid, onderdelen a en b, Wet IB 2001 moeten worden samengeteld. Dat kan er in de praktijk in resulteren dat ingeval (bijvoorbeeld) een bv zelf energie-investeringen doet en daarnaast via een samenwerkingsverband energie-investeringen doet, de bv effectief voor meer dan € 151 miljoen aan energie-investeringen onder de EIA kan brengen.³⁵ De voorgestelde wijziging van artikel 3.42, vierde lid, aanhef, Wet IB 2001 introduceert een «samentelplafond» dat regelt dat als totaalbedrag aan energie-investeringen ten hoogste € 151 miljoen per belastingplichtige per jaar in aanmerking wordt genomen.

Artikel I, onderdeel C (artikel 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 4.6, onderdeel e, Wet IB 2001 wordt een redactionele omissie hersteld. De huidige tekst van die bepaling verwijst naar artikel 9, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Ingevolge artikel II, onderdeel K, van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen is artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969, onder verlettering van de onderdelen f tot en met h tot e tot en met g, met ingang van 1 januari 2025 vervallen. Daarbij is per abuis de in artikel 4.6, onderdeel e, Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 niet overeenkomstig gewijzigd in een verwijzing naar artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969. Met de voorgestelde wijziging wordt deze verwijzing met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025 alsnog aangepast.

Artikel I onderdeel D (artikel 4.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel I, onderdeel I, van het Belastingplan 2025 (BP 2025) zijn met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 twee leden (een zesde en zevende lid) aan artikel 4.13 Wet IB 2001 toegevoegd. Ingevolge artikel I, onderdeel J, BP 2025 zijn deze twee leden vernummerd tot vierde en vijfde lid, in verband met het vervallen van twee leden die ingevolge het Belastingplan 2024 (BP 2024) waren ingevoegd. Genoemd vijfde lid bevat echter een verwijzing naar het (niet meer bestaande) zesde lid in

³⁴ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het maximumbedrag per 1 januari 2026 nog wordt geïndexeerd op grond van artikel 10.1 Wet IB 2001.

³⁵ Zie Standpunt Kennisgroep winstfaciliteiten en firmaproblematiek, 24-12-2024, KG:212:2024:7.

plaats van naar het vierde lid. Ingevolge artikel LXV, eerste lid, onderdeel b, BP 2025 geldt de genoemde vernummering van artikel 4.13, zesde en zevende lid, Wet IB 2001, en daarmee de onjuiste verwijzing, ook voor het jaar 2023.³⁶ Daarom wordt voorgesteld om deze redactionele omissie zowel voor de structurele situatie als – via de inwerkingtredingsbepaling – voor het jaar 2023 te herstellen.

Artikel I, onderdeel E (artikel 4.41 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel I, onderdeel B, van Overige fiscale maatregelen 2025 (OFM 2025) is per 1 januari 2025 een zin aan artikel 4.41, derde lid, Wet IB 2001 toegevoegd. Die zin bevat twee redactionele omissies, die met de onderhavige wijziging worden hersteld.

Artikel III

Artikel III en artikel VI (artikel 40 van de Zorgverzekeringswet en artikel 59 van de Wet financiering sociale verzekeringen)

In artikel 49, vierde lid, van de Zorgverzekeringswet en artikel 59, achtste lid, van de Wet financiering sociale verzekeringen wordt verwezen naar enkele leden van artikel 13bis Wet LB 1964. In verband met de voorgestelde vernummering van die leden wordt voorgesteld de genoemde verwijzingen eveneens aan te passen zodat zij weer naar de goede leden verwijzen.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel A (artikel 10a van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 10a, negende lid, Wet LB 1964 wordt ingevolge de Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten sinds 1 januari 2023 abusievelijk verwezen naar artikel 13a, vierde lid, onderdeel a, Wet LB 1964 in plaats van naar artikel 13a, vierde lid, onderdeel b, Wet LB 1964. Artikel 10a, negende lid, Wet LB 1964 ziet op de situatie waarin door uitoefening van een aandelenoptie verkregen aandelen gedurende een bepaalde periode na uitoefening op basis van een contractuele bepaling niet verhandelbaar zijn. Dat is ook de situatie waar artikel 13a, vierde lid, onderdeel b, Wet LB 1964 op ziet en artikel 13a, vierde lid, onderdeel a, Wet LB 1964 juist niet. Voorgesteld wordt de onjuiste verwijzing met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 te herstellen.

Artikel IV, onderdelen B, C en D, en artikel V (artikelen 13bis, 35o en 36c van de Wet op de loonbelasting 1964)

Omdat artikel 13bis, tweede lid, Wet LB 1964 op grond van de in artikel 35o Wet LB 1964 opgenomen horizonbepaling per 1 januari 2026 vervalt moeten per die datum:

- artikel 13bis, achttiende lid, Wet LB 1964 komen te vervallen;
- de meeste leden van artikel 13bis Wet LB 1964 worden vernummerd;
- de in artikel 13bis, elfde lid, Wet LB 1964 opgenomen verwijzing naar het zevende lid van dat artikel worden aangepast aan de met het vervallen van artikel 13bis, tweede lid, Wet LB 1964 samenhangende vernummering;
- artikel 35o Wet LB 1964 worden aangepast; en
- de tekst van artikel 13bis, achttiende lid, Wet LB 1964 worden opgenomen in artikel 36c Wet LB 1964.

³⁶ Tot de in het BP 2025 opgenomen wetswijziging had artikel 4.13 Wet IB 2001 in 2023 namelijk drie leden en in 2024, als gevolg van het Belastingplan 2024, vijf leden.

Met de voorgestelde wijzigingen wordt dit bewerkstelligd. Het voorstel om artikel 13bis, achttiende lid, Wet LB 1964 te laten vervallen hangt samen met de omstandigheid dat die bepaling regelt dat voor auto's gerekend vanaf de eerste dag van de maand volgend op de datum van eerste toelating minimaal 60 maanden gebruik kan worden gemaakt van de verlaagde bijtelling uit artikel 13bis, tweede lid, Wet LB 1964 zoals dat gold direct voorafgaand aan een wijziging van de uitstootgrens of het percentage in genoemd tweede lid. Omdat de verlaagde bijtelling per 1 januari 2026 voor nieuwe auto's wordt geschrapt, wordt voorgesteld om de strekking van artikel 13bis, achttiende lid, Wet LB 1964 te verplaatsen naar een in te voegen artikel 36c, tweede lid, Wet LB 1964, waarin dus het bij artikel 13bis Wet LB 1964 behorende overgangsrecht is opgenomen. Daarbij wordt tevens voorgesteld het huidige artikel 36c, tweede, derde en vierde lid, Wet LB 1964 te schrappen, omdat die leden inmiddels overbodig zijn geworden.

Omdat er vanaf 1 januari 2031 geen auto's meer onder het in het voorgestelde artikel 36c, tweede lid, Wet LB 1964 opgenomen overgangsrecht kunnen vallen, wordt verder voorgesteld om dat lid per 1 januari 2031 weer te laten vervallen.

Artikel IV, onderdelen C en G (artikelen 35o en 38q van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met het amendement Inge van Dijk c.s.³⁷ op het BP 2024 is met ingang van 1 januari 2024 artikel 38q, derde lid, Wet LB 1964 geïntroduceerd. Dit regelt dat een pensioenregeling voor 18–20-jarigen mag uitstijgen boven de fiscale maxima voor pensioenopbouw als dit het gevolg is van een pensioenregeling waarin de pensioenopbouw niet of niet volledig is gekoppeld aan een AOW-franchise. Met hetzelfde amendement is een horizonbepaling opgenomen in artikel 35o Wet LB 1964. Deze horizonbepaling regelt dat artikel 38q, derde lid, Wet LB 1964 vervalt per 1 januari 2026. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt voorgesteld de horizonbepaling aan te passen en daarmee de toepassing van artikel 38q, derde lid, Wet LB 1964 te verlengen met twee jaar tot en met 1 januari 2028. Daarnaast wordt met het in artikel IV, onderdeel G, opgenomen artikel 38q, vierde lid, Wet LB 1964 voorgesteld de verruiming van artikel 38q, derde lid, Wet LB 1964 van het fiscale kader voor pensioenopbouw voor 18–20-jarigen alleen te laten gelden voor reeds op 25 april 2025³⁸ bestaande pensioenregelingen waarin de pensioenopbouw niet of niet volledig is gekoppeld aan een AOW-franchise.

De overige wijzigingen van artikel 35o Wet LB hangen samen met het ingevolge dat artikel met ingang van 1 januari 2026 vervallen artikel 13bis, tweede lid, Wet LB 1964 (zie de toelichting op de voorgestelde wijziging van laatstgenoemd artikel).

Artikel IV, onderdeel E (artikel 38b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 38b, eerste lid, Wet LB 1964 voorziet in eerbiedigende werking voor bestaande pensioenaanspraken bij een wijziging van hoofdstuk IIB Wet LB 1964. Op grond van artikel 38b, tweede lid, Wet LB 1964 is de eerbiedigende werking van artikel 38b, eerste lid, Wet LB 1964 niet van toepassing op situaties waarin aanspraken zijn omgezet (ingevoeren) in aanspraken ingevolge een pensioenregeling als bedoeld in artikel 10 PW of artikel 28 Wvb. De fiscale eerbiedigende werking van artikel 38b, eerste lid, Wet LB

³⁷ Kamerstukken II, 2023/24, 36 418, nr. 108.

³⁸ Op deze datum is de Kamer geïnformeerd over dit voornemen tot verlenging, Kamerstukken II 2024/25, 32 140, nr. 251.

1964 ziet in zoverre dus alleen op aanspraken die niet zijn ingevaren. Het voorgestelde artikel 38b, vierde lid, Wet LB 1964 regelt een uitzondering hierop. Met het voorgestelde artikel 38b, vierde lid, Wet LB 1964 wordt geregeld dat artikel 38b, tweede lid, Wet LB 1964 niet (en de in artikel 38b, eerste lid, Wet LB 1964 opgenomen eerbiedigende werking dus wel) van toepassing is op:

- een aanspraak ingevolge een wezenpensioenregeling als bedoeld in artikel 18c Wet LB 1964 zoals dat luidde op 30 juni 2023 dat is ontstaan of waarvan de uitkeringen zijn ingegaan voor het tijdstip van invaren van die aanspraak;
- een aanspraak ingevolge een nabestaandenoverbruggingspensioenregeling als bedoeld in artikel 18f Wet LB 1964 zoals dat luidde op 30 juni 2023 waarvan de uitkeringen zijn ingegaan voor het tijdstip van invaren van die aanspraak;
- een aanspraak ingevolge een overbruggingspensioenregeling als bedoeld in artikel 38f Wet LB 1964 zoals dat luidde op 30 juni 2023 waarvan de uitkeringen zijn ingegaan voor het tijdstip van invaren van die aanspraak.

Dit betekent dat een dergelijk wezenpensioen, een dergelijk nabestaandenoverbruggingspensioen en een dergelijk overbruggingspensioen blijven geëerbiedigd na invaren, dat wil zeggen dat de tot de datum van invaren geldende tekst van hoofdstuk IIB Wet LB 1964 ook daarna van toepassing blijft op dat pensioen. Voorgesteld wordt de voorgestelde invoering van artikel 38b, vierde lid, Wet LB 1964 terugwerkende kracht te geven tot en met 1 januari 2025 zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht voor wezenpensioenen en overbruggingspensioenen. Voor een nabestaandenoverbruggingspensioenen als bedoeld in artikel 18f Wet LB 1964 zoals dat luidde op 30 juni 2023 kan een vergelijkbare problematiek ontstaan bij invaren. Tot de inwerkingtreding van de Wtp mocht in aanvulling op het partnerpensioen of op het wezenpensioen een pensioenregeling voorzien in een nabestaandenoverbruggingspensioen in verband met het mogelijk ontbreken van uitkeringen ingevolge de Algemene nabestaandenwet en een compensatie voor de verschuldigdheid van premie voor de volksverzekeringen over het partnerpensioen voor en na de pensioengerechtigde leeftijd, bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de Algemene Ouderdomswet (de zogenoemde premiecompensatie). De premiecompensatie is met de inwerkingtreding van de Wtp vervallen. In de praktijk werd die nauwelijks gebruikt. Het is echter niet uit te sluiten dat er in de praktijk nog nabestaandenoverbruggingspensioenregelingen zijn met premiecompensatie. Voorgesteld wordt deze eveneens te eerbiedigen met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025, vergelijkbaar aan het overbruggingspensioen en wezenpensioen.

Ten slotte wordt voorgesteld twee redactionele verbeteringen in artikel 38b, derde lid, Wet LB 1964 aan te brengen en deze te laten terugwerken tot en met 1 januari 2023, zijnde de datum waarop de betreffende redactionele onvolkomenheden zijn ontstaan.

Artikel IV, onderdeel F (artikel 38d van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 38d, eerste lid, Wet LB 1964 voorziet in overgangsrecht voor een op 31 december 2004 bestaande prepensioenregeling. Op grond van dit overgangsrecht wordt een dergelijk prepensioen ook na invaren geëerbiedigd. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat artikel 38b, tweede lid, Wet LB 1964 niet van toepassing is op een dergelijk prepensioen aangezien artikel 38b, eerste lid, Wet LB 1964 spreekt over de begrenzungen van artikel 18, derde lid, Wet LB 1964 en niet (mede) op die van artikel 38d Wet LB 1964.

Op grond van het overgangsrecht van artikel 38d Wet LB 1964 is het niet mogelijk dat een prepensioen als variabele uitkering wordt uitgekeerd. Met een variabele uitkering wordt hier bedoeld een variabele uitkering in de zin van de PW en Wvb waarbij financiële mee- of tegenvallers die het gevolg zijn van het beleggingsrisico na ingang van de uitkering worden verwerkt in de hoogte van de uitkering. Het past niet goed bij het wettelijke kader van de Wtp dat een prepensioen geen variabele uitkering kan zijn (vooral niet bij de solidaire premieovereenkomst die veelal door pensioenfondsen wordt gehanteerd en die variabele uitkeringen kent). Bij invaren van een prepensioen leidt dit er namelijk toe – als gevolg van toepassing van het fiscale overgangsrecht – dat een prepensioen moet worden omgezet in een levenslang ouderdomspensioen. Pensioenen aangezien een variabel prepensioen fiscaal niet is toegestaan (en een variabel levenslang ouderdomspensioen wel). Zoals in paragraaf 2.4 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht kan dat onverwachte en onwenselijke gevolgen hebben voor werknemers met een ingegaan prepensioen. Met de voorgestelde toevoeging van een lid aan artikel 38d Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat een voor overgang naar de Wtp ingegaan prepensioen – binnen de begrenzingen die in artikel 18d, derde lid, Wet LB 1964 zijn opgenomen – ook als een variabele uitkering kan worden uitgekeerd. Dat betekent dat uitkeringen uit een prepensioenregeling niet alleen vaste uitkeringen mogen zijn maar dat deze ook variabel (afhankelijk van onder andere beleggingsrendementen) mogen zijn. Met deze aanpassing wordt bewerkstelligd dat een prepensioen na invaren intact kan blijven als een tijdelijke pensioenuitkering. Voorgesteld wordt deze wijziging terugwerkende kracht te geven tot en met 1 januari 2025 zoals in paragraaf 2.4 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht.

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 wordt een redactionele omissie hersteld. De huidige tekst van die bepaling verwijst naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969. Ingevolge artikel II, onderdeel B, van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen is artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969, onder vernummering van het twaalfde en dertiende lid tot elfde en twaalfde lid, met ingang van 1 januari 2025 vervallen. Daarbij is per abuis de in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 opgenomen verwijzing naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 niet overeenkomstig gewijzigd in een verwijzing naar artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969. Met de voorgestelde wijziging wordt deze verwijzing met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025 alsnog aangepast.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 15bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In afdeling 2.9b Wet Vpb 1969 is geregeld dat rente ter zake van geldleningen boven een bepaalde drempel bij banken en verzekeraars niet voor aftrek in aanmerking komt. Artikel 15bd, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet Vpb 1969 regelt dat onder renten ter zake van geldleningen onder voorwaarden niet worden begrepen: renten ter zake van geldleningen die zijn verkregen van groepslichamen als bedoeld in artikel 15bd, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969. Hiermee is de minimumkapitaalregel in beginsel niet van toepassing op het interne liquiditeitsbeheer van banken en verzekeraars. Om er zeker van te zijn dat het ook in materiële zin om geldleningen gaat die zijn verkregen van een groepslichaam, dient de belastingplichtige ingevolge artikel 15bd, tweede

lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 aannemelijk te maken dat de groepsleningen niet direct verband houden met geldleningen verkregen van niet-groepslichamen. De voorgestelde wijziging van artikel 15bd, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 regelt dat de belastingplichtige eveneens aannemelijk moet maken dat de groepsleningen niet direct verband houden met geldleningen verkregen van natuurlijk personen, zoals deposito's. Voorgesteld wordt deze wijziging toepassing te laten vinden met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

Artikel VIII

Artikel VIII (artikel 2 van de Wet bronbelasting 2021)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 2, zevende lid, van de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB 2021) wordt een redactionele omissie hersteld. De huidige tekst van die bepaling verwijst naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969. Ingevolge artikel II, onderdeel B, van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen is artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969, onder vernummering van het twaalfde en dertiende lid tot elfde en twaalfde lid, met ingang van 1 januari 2025 vervallen. Daarbij is per abuis de in artikel 2, zevende lid, Wet BB 2021 opgenomen verwijzing naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 niet overeenkomstig gewijzigd in een verwijzing naar artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969. Met de voorgestelde wijziging wordt deze verwijzing met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025 alsnog aangepast.

Artikel IX

Artikel IX (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Met de Fiscale verzamelwet 2025 is per 1 januari 2025 in artikel 9 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) een lid ingevoegd, waarbij het vijfde tot en met zevende lid van dat artikel zijn vernummerd tot zesde tot en met achtste lid. Hierbij is verzuimd de in artikel 14, derde lid, WBR opgenomen verwijzing naar artikel 9, zevende lid, WBR ook aan te passen. Met de voorgestelde maatregel wordt dit met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025 hersteld.

Artikel X

Artikel X, onderdeel A (artikel 6 Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Als gevolg van artikel XVI van OFM 2025 is het voormalige artikel 6, tweede lid, onderdeel a, onder 2, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1994 (Wet BPM 1994) komen te vervallen. Als gevolg hiervan is de verwijzing in artikel 6, derde lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen (Wet BPM 1992) niet langer juist. Voorgesteld wordt om de verwijzing te herstellen

Artikel X, onderdeel B (artikel 16b Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De specifieke tarieftabel voor plug-in hybride personenauto's is per 1 januari 2025 vervallen. Hierdoor bevat artikel 9 van de Wet BPM 1992 vanaf die datum nog maar één tarieftabel. In artikel 16b, tweede lid, van de Wet BPM 1992 wordt echter abusievelijk nog verwezen naar «tabellen», waar dat per 1 januari 2025 «tabel» zou moeten zijn. Voorgesteld wordt daarom om de verwijzing in artikel 16b, tweede lid, te corrigeren.

Artikel XI

Artikel XI (hoofdstuk VI van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Voor een toelichting op dit onderdeel wordt verwezen naar paragraaf 2.8 van het algemene deel van deze memorie.

Artikel XII

Artikel XII (artikel 10 van de Wet belasting zware motorrijtuigen)

Vastgesteld is dat abusievelijk vijf tarieven zoals deze zijn opgenomen in de Wet belasting zware motorrijtuigen niet overeenkomen met de tarieven waaraan Nederland zich via het Eurovignetverdrag heeft gecommitteerd. Deze omissie is opgemerkt en kenbaar gemaakt voorafgaande aan de inwerkingtreding van de tarieven bij het Besluit van 10 februari 2025 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van artikel II van de Wet van 26 juni 2024, houdende goedkeuring en uitvoering van het Protocol van 29 maart 2023 te Brussel tot wijziging van het Verdrag van 9 februari 1994 inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens (Stb. 2025, 41). Vastgesteld is dat Nederland de tarieven dient toe te passen zoals deze binnen het Eurovignetverdrag zijn afgesproken. Hoewel aan belastende regelingen, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht wordt toegekend, wordt voorgesteld de tarieven toch met terugwerkende kracht te herstellen. De reden hiervoor is allereerst dat de foutieve tarieven niet zijn toegepast. Via de portalen zijn de vignetten enkel verkocht tegen het tarief zoals dat binnen het Eurovignetverdrag is afgesproken. Het corrigeren van de tarieven in de Wet belasting zware motorrijtuigen is in de praktijk dan ook niet belastend. Daarbij geldt tevens dat juist door af te zien van een tariefwijziging met terugwerkende kracht ten onrechte de indruk zou kunnen ontstaan dat de nieuwe tarieven pas na deze wetswijziging van toepassing zouden zijn. Om die reden wordt het herstel met terugwerkende kracht gerechtvaardigd geacht.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikel 64 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 64, vierde en vijfde lid, Wbm wordt de verwijzing naar de betreffende SBI-codes geactualiseerd. Daartoe wordt de verwijzing naar de SBI2008 vervangen door SBI2025. Aan de wijziging wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 6 september 2025.

Artikel XIV

Artikel XIV (artikel 1:6 van de Algemene douanewet)

Een aantal van de wijzigingen van de Awb in verband met de Wmebv wijken af van het direct werkende EU-recht of ander internationaal recht waardoor deze wijzigingen door de inspecteur niet kunnen worden uitgevoerd. Met het voorgestelde artikel 1:6 Adw wordt daarom voor de duidelijkheid een aantal artikelen van de Awb niet van toepassing verklaard. Hierbij verdient opmerking dat de overige artikelen van afdeling 2.3 Awb die in deze wet niet expliciet worden uitgezonderd, ook buiten toepassing kunnen blijven, voor zover deze bepalingen onverenigbaar zijn dan wel worden met het EU-recht of ander direct werkend internationaal recht.

In het eerste lid van het voorgestelde artikel 1:6 Adw worden de artikelen 2:13, 2:21, derde lid, 2:22 en 2:23 Awb niet van toepassing verklaard. Artikel 2:13 Awb is in strijd met artikel 9 DWU en artikelen 5 en 6 van de 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 (PbEU 2015, L 343). Bovendien regelt artikel 2:13 Awb dat een ieder een bericht of een klacht elektronisch aan een bestuursorgaan kan zenden. Bij bijvoorbeeld een CPD-carnet, ATA-carnet, TIR-carnet, bewijzen van oorsprong en leveranciersverklaringen is het op basis van EU- recht of ander direct werkend internationaal recht niet mogelijk om deze elektronisch aan de inspecteur toe te zenden. De artikelen 2:21, derde lid, 2:22 en 2:23 van de Awb worden niet van toepassing verklaard, omdat het Douanewetboek van de Unie (DWU)³⁹ geen ruimte laat voor de in deze artikelen geboden mogelijkheden bij het overschrijden van termijnen of tot het aanpassen van termijnen. Artikel 2:25 Awb dient te worden uitgezonderd, omdat het DWU geen mogelijkheid biedt voor de inspecteur om de bewijslast op zich te nemen inzake de ontvangst van aan de inspecteur gezonden berichten, alsmede inzake gegevens over de kennisneming van deze berichten door de geadresseerde bij gebruikmaking van een systeem voor gegevensverwerking waarin de geadresseerde toegang heeft tot het bericht. Daarnaast bieden de door de inspecteur verplicht te gebruiken EU-systemen voor elektronisch berichtenverkeer geen ruimte voor het verstrekken van afschriften van deze gegevens en er bestaat geen mogelijkheid om die systemen of specificaties unilateraal aan te passen.

In het voorgestelde artikel 1:6, tweede lid, Adw worden de artikelen 2:7, tweede lid en 2:8 Awb niet van toepassing verklaard, voor zover artikel 6, eerste lid DWU voorschrijft dat alle uitwisselingen van informatie met douaneautoriteiten geschied met behulp van elektronische gegevensverwerkingstechnieken. Of een geadresseerde kenbaar heeft gemaakt of hij langs deze weg voldoende bereikbaar is, doet hiervoor niet ter zake. Onder de in het voorgestelde artikel 1:6, tweede lid, onderdeel a, Adw genoemde marktdeelnemers worden verstaan marktdeelnemers als bedoeld in artikel 5, vijfde lid, DWU. Het betreft een persoon die zich in het kader van zijn bedrijfsvoering bezighoudt met activiteiten die onder de douanewetgeving vallen. Natuurlijke personen die geen marktdeelnemer zijn en met de Douane communiceren worden derhalve niet geraakt door deze uitzonderingen. Voor de communicatie tussen deze natuurlijke personen met de Douane zijn de Awb-bepalingen gewoon van toepassing.

Voor zover de inspecteur op grond van een gedelegeerde handeling die is gebaseerd op artikel 7, onderdeel b, DWU als bedoeld in het voorgestelde artikel 1:6, tweede lid, onderdeel b, Adw of op grond van regelingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 1:6, tweede lid, onderdelen a en c, Adw verplicht gebruikmaakt van het verzenden van een bericht langs elektronische weg kunnen de artikelen 2:10, 2:11, 2:12, 2:17, eerste lid, Awb geen toepassing vinden en moeten deze worden uitgezonderd. De ingevolge de genoemde gedelegeerde handelingen en regelingen verplicht gestelde systemen voor elektronisch berichtenverkeer bieden geen ruimte voor hetgeen in de artikelen 2:10, 2:11, 2:12, 2:17, eerste lid Awb is bepaald en er bestaat geen mogelijkheid om deze systemen voor elektronisch berichtenverkeer of specificaties unilateraal aan te passen. De gedelegeerde handelingen die hier worden bedoeld zijn thans de Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees

³⁹ 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).

Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie (PbEU 2015, L 343) en Gedelegeerde Verordening (EU) 2016/341 van de Commissie van 17 december 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad met overgangsregels voor enkele bepalingen van het douanewetboek van de Unie voor de gevallen waarin de relevante elektronische systemen nog niet operationeel zijn, en tot wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 (Pb EU 2016, L 69). Voorbeelden van regelingen als bedoeld in artikel 1:6, tweede lid, onderdeel c, Adw zijn de IMO/FAL-Conventie⁴⁰ en het NAVO-statusverdrag⁴¹ (elektronisch vervoersdocument 302).

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de Douane de in de Awb voorgeschreven regels volgt in de gevallen waarin de inspecteur ingevolge de genoemde gedelegeerde handelingen en internationale regelingen geen gebruik hoeft te maken van berichtenverkeer langs elektronische weg als bedoeld in het voorgestelde artikel 1:6, tweede lid, Adw.

Het voorgestelde artikel 1:6, derde lid, Adw regelt dat in afwijking van de artikelen 2:7 en 2:8 Awb bij een ministeriële regeling berichten en omstandigheden kunnen worden aangewezen waarbij het berichtenverkeer uitsluitend langs elektronische weg moet plaatsvinden dan wel uitsluitend langs andere dan elektronische weg plaatsvindt. Voorbeelden hiervan zijn vrijstellingsverzoeken voor diplomaten en vrijstellingsverzoeken voor militaire goederen. In al die gevallen is het op dit moment niet mogelijk om ze anders dan op papier in te dienen en te behandelen dan wel geldt dat deze verplicht op papier moeten worden ingediend.

In het voorgestelde artikel 1:6, vierde lid, Adw wordt titel 5.2 Awb niet van toepassing verklaard. Dit vierde lid bevat de huidige uitzondering zoals is weergegeven in het huidige artikel 1:6 Adw, een inhoudelijke wijziging wordt hierbij niet beoogd.

Tot slot wordt voorgesteld artikel XIV op hetzelfde tijdstip in werking te laten treden als artikel I, onderdeel D, Wmebv. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie is de beoogde inwerkingtredingsdatum van artikel I, onderdeel D, Wmebv 1 januari 2026. Dit wordt geregeld in artikel XXIII, tweede lid.

Artikel XV

Artikel XV (afdeling 2.3 van de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer)

In het algemeen deel van deze memorie is uiteengezet dat de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb niet al met ingang van de beoogde datum van 1 januari 2026 volledig door de Belastingdienst kan worden uitgevoerd en voor de Belastingdienst dus tot en met 31 december 2029 gedeeltelijk buiten toepassing moet blijven. De voorgestelde maatregel bepaalt daartoe voor welke situaties de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb niet van toepassing is. De voorgestelde maatregel is tijdelijk van aard omdat zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie de Belastingdienst de komende jaren toewerkt naar de situatie waarin de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb volledig kan worden uitgevoerd. Er is gekozen

⁴⁰ Het op 9 april 1965 te Londen tot stand gekomen Verdrag inzake het vergemakkelijken van het internationale verkeer ter zee, met Bijlage (Trb. 1966, 162).

⁴¹ Het op 19 juni 1951 te Londen tot stand gekomen Verdrag tussen de Staten die partij zijn bij het Noord-Atlantisch Verdrag, nopens de rechtspositie van hun krijgsmachten (Trb. 1951, 114).

om voormelde materie in één bepaling op te nemen in plaats van in meerdere bepalingen in verscheidene wetten. De reden hiervoor is tweeledig. Ten eerste is dit als beginscenario het meest overzichtelijke alternatief. Daar komt bij dat latere wijzigingen, bijvoorbeeld doordat de Belastingdienst door verbeteringen van de ICT-infrastructuur aan bepaalde artikelen van de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb wel kan voldoen, slechts in één artikel hoeven te worden doorgevoerd. Dit bevordert dus ook de overzichtelijkheid in latere jaren. Ten tweede is de voorgestelde maatregel tijdelijk van aard. Dat maakt opname in een wetsvoorstel als het voorliggende opportuun.

Artikel XV, eerste lid, zondert bepaalde wetten en regelingen als zodanig uit van de toepassing van de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb. Reden daarvoor is dat het berichtenverkeer bij deze wetten en regelingen vrijwel geheel op papier verloopt en de overige verplichtingen die de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb oplegt, zoals de elektronische notificatieplicht van artikel 2:10 Awb om die reden evenmin kunnen worden uitgevoerd. Voor de in artikel XV, eerste lid, opgenomen wetten en regelingen is het daarom nodig dat de «oude» afdeling 2.3 Awb blijft gelden, dat wil zeggen: afdeling 2.3 Awb voordat deze door artikel I, onderdeel D, Wmebv wordt gewijzigd.⁴² De in artikel XV, eerste lid, vermelde Wet compensatie wegens selectie aan de poort (Wcsp) betreft geen heffing in de zin van artikel 1, eerste lid, AWR maar het ambtshalve verlenen van compensatie. Daardoor wordt de Wcsp niet bestreken door het met de Wet Elektronisch berichtenverkeer (Wet EBV) ingevoerde artikel 3a AWR, in welk artikel voor het formele berichtenverkeer een van afdeling 2.3 Awb afwijkend regime is opgenomen dat nader is uitgewerkt in de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst (Regeling EBB).⁴³ Dat betekent dat voor de Wcsp zonder nadere regeling de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb zou gaan gelden. Daarom wordt de Wcsp in het voorgestelde artikel uitgezonderd. Artikel XV, eerste lid, vermeldt verder de Wet hersteloperatie toeslagen. In artikel XV, eerste lid, worden tevens regelingen uitgezonderd die hun grondslag niet vinden in een belastingwet in de zin van de AWR maar die wel door een functionaris van de Belastingdienst worden uitgevoerd. Daarbij valt te denken aan de Tijdelijke subsidieregeling tegemoetkoming blokaansluitingen. Deze ministeriële regeling is – in reactie op de energiecrisis van 2021 en 2022 – onder beleidsverantwoordelijkheid van het toenmalige Ministerie voor Klimaat en Energie tot stand gekomen aangezien zij is gegrond op artikel 3 van de Kaderwet EZK en LNV-subsidies, maar de uitvoering daarvan is gelet op artikel 7, eerste lid, van die regeling in mandaat aan de directeur-generaal Belastingdienst opgedragen⁴⁴. Ten slotte worden in artikel XV, eerste lid, de regelingen uitgezonderd betreffende het verlenen van uitstel van betaling van belastingschulden die zijn ontstaan als gevolg van de COVID-19-pandemie. Dit ziet op de maatregelen die tot doel hadden door de coronacrisis getroffen belastingschuldigen tegemoet te komen door aan hen onder voorwaarden uitstel van betaling van belastingschulden te verlenen en met hen een eventuele betalingsregeling te treffen. Deze maatregelen worden door de ontvanger uitgevoerd en zijn beschreven in het Besluit noodmaatregelen coronacrisis. Het gaat aldus alleen om schulden ter zake van rijksbelastingen in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel a, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990). Volledigheidshalve

⁴² Voor de inwerkingtreding van artikel I, onderdeel D, Wmebv: zie Stb. 2024, 321.

⁴³ De hoofdregel van de Wet EBV met betrekking tot het berichtenverkeer is: digitaal, tenzij. Er is daarmee dus sprake van onderschikking van de papieren weg ten opzichte van de elektronische weg. Dat wijkt af van de hoofdregel van afdeling 2.3 Awb, die uitgaat van nevenschikking van de papieren en elektronische weg.

⁴⁴ De regeling valt thans onder beleidsverantwoordelijkheid van het Ministerie van Klimaat en Groene Groei.

wordt opgemerkt dat de in artikel XV, eerste lid, vermelde wetten en regelingen naar hun aard tijdelijk zijn⁴⁵.

Artikel XV, tweede lid, geeft voor artikel 2:7 eerste lid van de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb aan in hoeverre dat artikel niet van toepassing is. Voor zowel het inkomende als uitgaande berichtenverkeer in de zin van artikel XV, tweede lid, geldt het van afdeling 2.3 Awb afwijkende regime van de Wet EBB. De Wet EBB hanteert als uitgangspunt namelijk: digitaal, tenzij. De Wet EBB geeft dus geen keuze tussen elektronisch en papieren berichtenverkeer. De afwijking van de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb komt tot uitdrukking door in de AWR, Awir en IW 1990 expliciet af te wijken van artikelen 2:7, tweede lid, en 2:8 Awb.⁴⁶ Deze bepalingen hoeven daarom geen vermelding. Er is in lijn met de formulering van artikel 2:7 Awb in artikel XV, tweede lid, aanhef, gekozen voor het gebruik van het woord «met», waardoor een opsomming van personen tussen wie en het bestuursorgaan berichtenverkeer plaatsvindt, achterwege kan blijven⁴⁷. Artikel 2:7, eerste lid, Awb wordt in artikel XV, tweede lid uitgezonderd, om buiten twijfel te stellen dat gelet op de Wet EBB kan worden voorgeschreven dat formeel berichtenverkeer uitsluitend langs elektronische weg geschiedt, zoals bijvoorbeeld suppletieaangiften in de omzetbelasting, en omdat voor niet alle berichtenstromen de elektronische weg per 1 januari 2026 mogelijk is. Bij ministeriële regeling, de Regeling Elektronisch berichtenverkeer (Regeling EBV), kan worden bepaald op welke manier het berichtenverkeer plaatsvindt. Het digitaal kunnen inzenden van berichten door burgers en bedrijven is voor de meeste (en meest voorkomende) berichtenstromen al geruime tijd mogelijk, zoals voor de aangifte Inkomstenbelasting of BTW. Voor een aantal berichtenstromen geldt echter dat het digitaal kunnen inzenden nog niet mogelijk is. Deze berichtenstromen zullen de komende jaren gefaseerd worden gedigitaliseerd. Voorbeelden van deze berichtenstromen zijn de kolenbelasting en het aanvragen van een nummer voor belastingconsulenten (beconnummer). De Belastingdienst heeft gekeken naar mogelijkheden om de keuze voor deze berichtenstromen al eerder mogelijk te maken middels bijvoorbeeld e-mailverzending of een uploadmogelijkheid. Vanwege de veiligheidsstandaarden die de Belastingdienst in acht moet nemen en de tijd die het bouwen van een tijdelijke uploadmogelijkheid in beslag neemt, heeft de Belastingdienst gekozen voor een structurele oplossing, die enerzijds veilig en betrouwbaar is voor burgers, bedrijven en hun intermediairs en anderzijds goed, snel en foutloos werkt.

Voorgesteld wordt artikel XV per 1 januari 2026 in werking te laten treden.

Artikel XVI

Artikel XVI, onderdeel A (artikel 70b van de Invorderingswet 1990)

Per 1 januari 2023 is het beleid inzake uitstel van betaling bij schrijnende situaties rondom erfbelastingsschulden – dat sinds 1 juli 2021 tijdelijk in de Leidraad Invordering 2008 was opgenomen – vervangen door het nieuwe artikel 25, eenentwintigste lid, IW 1990. Bij deze wijziging werd het oorspronkelijke eenentwintigste lid vernummerd tot het tweeëntwintigste

⁴⁵ Zo is de Wcsp gekoppeld aan de aanslag en navorderingsaanslag, waarvoor wettelijke termijnen gelden waarbinnen deze moeten zijn opgelegd. Bij de hersteloperatie in het toeslagendomein kunnen met ingang van 1 januari 2024 geen nieuwe aanvragen meer worden ingediend.

⁴⁶ Zie artikelen IV, V en IX Wmebv. Zie ook Kamerstukken II 2018/19, 35 261, nr. 3, p. 6.

⁴⁷ Wat de heffing en inning van rijksbelastingen betreft gaat het dan om belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen en belastingsschuldigen (zie artikel 3a AWR en artikel 7c IW 1990).

lid. Hierbij is echter per abuis de verwijzing in artikel 70b, tweede lid, IW 1990 niet overeenkomstig aangepast. Met de voorgestelde wijziging wordt deze verwijzing alsnog met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 aangepast. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XVI, onderdelen B en C (artikelen 70g en 70h van de Invoeringswet 1990)

Per 1 januari 2025 zijn de artikelen 70g en 70h IW 1990 in de IW 1990 opgenomen. Uit de toelichting blijkt dat gedurende het uitstel van betaling geen verrekening mogelijk is, tenzij de belastingschuldige hierom verzoekt – in overeenstemming met artikel 24, zesde lid, IW 1990. Per abuis is echter in de artikelen 70g, vijfde lid, en 70h, vijfde lid, IW 1990 vermeld dat artikel 24, zevende lid, IW 1990 van overeenkomstige toepassing is. Met de voorgestelde wijziging van de artikelen 70g en 70h IW 1990 wordt deze verwijzing alsnog met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025 aangepast. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XVII

Artikel XVII en XVIII (artikel IXb van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling)

Op grond van het voorgestelde artikel IXb van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling (Wet fgr) kan een lichaam ervoor kiezen om met ingang van 1 januari 2025 tijdelijk – dat wil zeggen tot het moment dat deze overgangsmaatregel vervalt – niet als fgr of als vergelijkbaar met een fgr te worden aangemerkt. Met andere woorden, indien het lichaam daarvoor kiest, blijft artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 en de daaraan gerelateerde bepalingen, zoals artikel 2, vierde lid, van het Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen, buiten toepassing ten aanzien van dat lichaam en zijn participanten. Daartoe dient aan drie voorwaarden te zijn voldaan. Deze voorwaarden zijn neergelegd in het voorgestelde artikel IXb, onderdelen a tot en met c, van de Wet fgr. Het lichaam dat aan de cumulatieve voorwaarden voldoet, maakt de keuze kenbaar doordat het zich niet aanmeldt als fgr bij de Belastingdienst en geen aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 2025 doet. Meldt het lichaam zich niet aan als fgr bij de Belastingdienst en doet het geen aangifte vennootschapsbelastingdienst, dan wordt het lichaam geacht te kiezen voor de toepassing van het voorgestelde artikel IXb Wet fgr en wordt het – indien het aan de gestelde voorwaarden voldoet – niet aangemerkt als fgr. Dit betekent doorgaans dat het lichaam transparant blijft zoals het ook in 2024 transparant was. Dit betekent dat de participanten in dat lichaam belastingplichtig zijn voor de inkomsten van het fonds, zoals zij dat ook waren tot ultimo 2024. Meldt het lichaam zich aan als fgr bij de Belastingdienst en doet het vervolgens – na daartoe te zijn uitgenodigd – aangifte vennootschapsbelasting 2025 dan kiest zij niet voor de toepassing van het voorgestelde artikel IXb Wet fgr.

De in het voorgestelde artikel IXb, onderdelen a tot en met c, Wet fgr opgenomen voorwaarden worden hierna toegelicht. De voorwaarde die is opgenomen in het voorgestelde onderdeel a houdt in dat het moet gaan om een fgr of daarmee vergelijkbaar lichaam dat zonder toepassing van het voorgestelde artikel IXb Wet fgr met ingang van 1 januari 2025 belastingplichtig is als fonds voor gemene rekening op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 of als lichaam met een rechtsvorm die daarmee vergelijkbaar is op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. In het voorgestelde onderdeel b is de voorwaarde neergelegd dat het fgr of het daarmee vergelijkbare lichaam op 31 december 2024 niet zelfstandig belastingplichtig mocht zijn en de

bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten van dat lichaam op het moment onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 aan de participanten van dat lichaam worden toegerekend. Met deze voorgestelde voorwaarden wordt geregeld dat het overgangsrecht alleen geldt voor fondsen die op 31 december 2024 reeds bestonden en transparant waren. Voor fondsen die op of na 1 januari 2025 zijn opgericht, geldt de wetgeving zoals die per 1 januari 2025 in werking is getreden. Voor deze fondsen is namelijk geen sprake van de in dit wetsvoorstel bedoelde kortstondige belastingplicht. Daarnaast wordt met deze voorgestelde voorwaarden voorkomen dat een tot 1 januari 2025 zelfstandig belastingplichtig lichaam als gevolg van het voorgestelde artikel IXb Wet fgr met ingang van 1 januari 2025 transparant wordt. Het voorgestelde artikel IXb Wet fgr is bedoeld om een kortstondige belastingplicht van een tot ultimo 2024 transparant lichaam te voorkomen, en niet voor de situatie waarin een lichaam reeds voor 1 januari 2025 zelfstandig belastingplichtig is en na die datum zelfstandig belastingplichtig blijft.

Voorts geldt het voorgestelde overgangsrecht op grond van de in het voorgestelde artikel IXb, onderdeel b, Wet fgr opgenomen voorwaarde alleen voor lichamen die ultimo 2024 transparant waren en waarvan ultimo 2024 de participanten in de heffing werden betrokken voor de inkomsten van het fonds. Met deze voorwaarde wordt voorkomen dat een beroep kan worden gedaan op het overgangsrecht door een lichaam waarvan ultimo 2024 niet de participanten in de heffing werden betrokken. Gedacht kan worden aan een naar Duits recht opgericht Sondervermögen.⁴⁸

In het voorgestelde artikel IXb, onderdeel c, Wet fgr is de voorwaarde neergelegd dat alle participanten aan wie de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten van het lichaam gedurende het jaar 2025 worden toegerekend als gevolg van de gemaakte keuze, instemmen met de keuze van het lichaam om niet als fgr of daarmee vergelijkbaar buitenlands lichaam te worden aangemerkt. Deze voorwaarde is opgenomen om te voorkomen dat participanten in het lichaam ongewenst geconfronteerd worden met de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025 als gevolg van de keuze van het lichaam. De in het voorgestelde onderdeel c opgenomen voorwaarde geldt slechts in het geval het lichaam niet voldoet aan de in artikel IXa, onderdeel d, Wet fgr opgenomen voorwaarde. Voldoet het lichaam namelijk wel aan de in artikel IXa, onderdeel d, Wet fgr opgenomen voorwaarde dan mag er van worden uitgegaan dat de (eventuele nieuwe) participanten van het lichaam steeds de verwachting hebben gehad dat het fonds (naar alle waarschijnlijkheid) zou herstructureren naar een inkoopfonds en dat het lichaam daarmee transparant zou blijven. Zij kunnen om die reden worden verondersteld geen voor hen nadelige gevolgen te ervaren als gevolg van het transparant blijven van het lichaam ingevolge het voorgestelde artikel IXb Wet fgr. Voldoet het lichaam niet aan de in artikel IXa, onderdeel d, Wet fgr opgenomen voorwaarde dan dienen de participanten uiterlijk op 28 februari 2026 te hebben ingestemd met de keuze van het lichaam. De reden voor deze datum is dat participanten dan tijdig voor het doen van een eventuele aangifte inkomstenbelasting dan wel vennootschapsbelasting over het jaar 2025 op de hoogte zijn van de fiscale behandeling van het fonds als transparant dan wel niet-transparant. De aan de Nederlandse inkomstenbelasting onderworpen participanten kunnen vanaf 1 maart 2026 aangifte doen over het jaar 2025. Het voorgestelde overgangsrecht verbindt geen voorwaarden aan de wijze waarop instemming door de participanten geschiedt. Het is dan ook vrij aan het fonds hoe het deze instemming in zijn administratie

⁴⁸ Zie Hoge Raad 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:862.

vastlegt. Daarbij geldt overigens wel dat de instemming aannemelijk gemaakt moet kunnen worden als de inspecteur daarom verzoekt. Ten overvloede wordt opgemerkt dat het zo kan zijn dat de fondsvoorwaarden wel voorwaarden stellen aan de wijze van instemming door de participanten.

Voorbeeld commanditaire vennootschap

A is een commanditaire vennootschap (cv) (ex artikel 19 van het Wetboek van Koophandel) die is aangegaan in 2010 en gevestigd is in Nederland. De vennoten van A zijn in Nederland woonachtige natuurlijk personen en hebben in A gelden bijeen gebracht ter verkrijging van voordelen voor de vennoten door het voor gemene rekening beleggen in Nederland. Voor toetreding of vervanging van de vennoten geldt dat alle vennoten afzonderlijk toestemming verlenen. Tot 1 januari 2025 was A niet zelfstandig belastingplichtig vanwege het unanieme toestemmingsvereiste dat tot die datum onderdeel was van de definitie van de open cv in artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR en van de definitie van het fgr in artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969. Per 1 januari 2025 zijn de open cv en het unanieme toestemmingsvereiste in de fgr-definitie vervallen. Per 1 januari 2025 voldoet A aan de definitie van het fgr zoals is opgenomen in artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 en is daarmee in beginsel zelfstandig belastingplichtig.

Op grond van het voorgestelde artikel IXb Wet fgr kan A kiezen om met ingang van 1 januari 2025 tot het moment dat het overgangsrecht vervalt niet als fgr te worden aangemerkt. A was namelijk tot 1 januari 2025 niet-zelfstandig belastingplichtig, en is vanaf 1 januari 2025 – zonder toepassing van het voorgestelde artikel IXb – belastingplichtig op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969. Omdat A een cv is, werden ultimo 2024 haar vennoten in de heffing betrokken voor de inkomsten van de cv. A voldoet derhalve aan de in het voorgestelde artikel IXb, onderdelen a en b, Wet fgr opgenomen voorwaarden. Indien bij A reeds vóór 1 januari 2025 het voornemen bestond om te herstructureren tot inkoopfonds als bedoeld in artikel IXa Wet fgr, wordt aangenomen dat de (eventuele nieuwe) participanten bekend zijn met de fiscale transparantie van het fonds en zijn er verder geen voorwaarden verbonden aan de keuzemogelijkheid op grond van het voorgestelde artikel IXb. Indien het voornemen tot herstructurering als inkoopfonds niet bestond moeten op grond van het voorgestelde artikel IXb, onderdeel c, Wet fgr de vennoten aan wie de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten van A op grond van artikel 2.14bis, eerste of tweede lid, Wet IB 2001 gedurende het jaar 2025 zullen worden toegerekend uiterlijk op 28 februari 2026 instemmen met die keuze van A. Als A de keuze maakt om niet als fgr te worden aangemerkt en aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel IXb, onderdelen a tot en met c, Wet fgr voldoet, wordt A op grond van het voorgestelde artikel IXb Wet fgr conform die keuze met ingang van 1 januari 2025 tijdelijk niet als fgr aangemerkt. Omdat A ook niet op andere gronden belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van A gedurende die periode toegerekend aan de vennoten naar rato van ieders gerechtigdheid. Op grond van het voorgestelde artikel XXIII vervalt het voorgestelde artikel IXb Wet fgr met ingang van 1 januari 2028. Zoals hierna nader toegelicht in de toelichting op dit artikel, is het mogelijk dat het overgangsrecht met ingang van 1 januari 2027 komt te vervallen of wordt aangepast in samenhang met een wijziging van de fgr-definitie met ingang van die datum. Na het vervallen van het voorgestelde artikel IXb Wet fgr worden A en haar vennoten in de belastingheffing betrokken volgens de wet- en regelgeving zoals die per die datum gelden.

B is in Duitsland gevestigd en een in 2020 naar Duits recht opgericht Immobilien-Sondervermogen. B heeft aan zijn participanten vrij overdraagbare participatiebewijzen uitgegeven. De participanten van B zijn in Duitsland gevestigde lichamen en hebben in B gelden bijeen gebracht ter verkrijging van voordelen voor de participanten door het voor gemene rekening beleggen in onroerend goed. B belegt onder meer in Nederlands onroerend goed. Tot 1 januari 2025 was B niet belastingplichtig en de achterliggende participanten werden niet in de heffing betrokken.⁴⁹ Per 1 januari 2025 voldoet B aan de definitie van fgr zoals is opgenomen in artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 en is daarmee op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode zelfstandig belastingplichtig. B kan op grond van het voorgestelde artikel IXb Wet fgr er niet voor kiezen om niet als fgr te worden aangemerkt. Omdat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten van B ultimo 2024 niet aan de participanten van B werden toegerekend, voldoet B niet aan de in onderdeel b gestelde voorwaarde.

Het voorgestelde artikel XVII treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025. Daardoor sluit de voorgestelde overgangsmaatregel aan bij de datum waarop de definitie van het fgr is gewijzigd als gevolg waarvan de lichamen die voor het overgangsrecht in aanmerking komen zelfstandig belastingplichtig zijn geworden. Daarnaast dienen de participanten ingevolge het voorgestelde artikel IXb, onderdeel c, Wet fgr uiterlijk op 28 februari 2026 te hebben ingestemd met de keuze van het lichaam dat om toepassing van het overgangsrecht verzoekt. Het voorgestelde artikel XVII houdt verband met het in de brief aan de Tweede Kamer van 12 juni 2025 aangekondigde nadere onderzoek naar het oplossen van knelpunten aangaande het fgr.⁵⁰ Het kabinet voert dit onderzoek momenteel uit. Dit onderzoek leidt mogelijk tot een nieuw voorstel van het kabinet om de definitie van het fgr aan te passen. Het is de bedoeling van het kabinet dat het in artikel XVII voorgestelde artikel IXb Wet fgr een tijdelijke maatregel is. Daarom is in het voorgestelde artikel XVIII geregeld dat artikel IXb Wet fgr vervalt met ingang van 1 januari 2028. Het kabinet verwacht dat, indien naar aanleiding van het voornoemde onderzoek wordt besloten een voorstel te doen om de fgr-definitie aan te passen, die aanpassing uiterlijk met ingang van 1 januari 2028 in werking treedt. De mogelijke wijziging vindt op zijn vroegst met ingang van 1 januari 2027 plaats. In dat geval komt het overgangsrecht mogelijk met ingang van 1 januari 2027 te vervallen of wordt het vervangen door overgangsrecht dat beter aansluiten bij de nieuwe definitie van het fgr. In dat geval wordt het wijzigen van de vervaldatum of het wijzigen van het overgangsrecht meegenomen in het wetsvoorstel tot wijzigingen van de fgr-definitie.

Artikel XIX

Artikel XIX (artikel IV van de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025)

De Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 bevat onder andere een maatregel waardoor de reikwijdte van de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) wordt beperkt tot gewone aandelen die een belang van minimaal 5% van het

⁴⁹ Hoge Raad 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:862.

⁵⁰ Kamerstukken II 36 602, nr. 159.

geplaatste aandelenkapitaal vertegenwoordigen.⁵¹ Die maatregel treedt in werking op het moment waarop twee maatregelen uit de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024, de zogenoemde familietoetsmaatregel en de verruiming van de verwateringsregeling, op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden. Per abuis staat een van de wijzigingsopdrachten die nodig zijn om de reikwijdte van de BOR te beperken twee keer in de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025, met een keer een onjuiste inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2026. In artikel XIX, onderdeel 1, wordt voorgesteld de wijzigingsopdracht met de onjuiste inwerkingtredingsdatum te laten vervallen.

Op grond artikel IV, onderdeel C, onder 3, van de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 wordt met ingang van 1 januari 2026 een vijfde lid ingevoegd in artikel 35e van de Successiewet 1956 (SW 1956).⁵² In dat vijfde lid staat een onjuiste verwijzing naar een zin van artikel 35c, vijfde lid, SW 1956. In artikel XIX, onderdeel 2, wordt voorgesteld de verwijzing aan te passen zodat naar de juiste zin wordt verwezen.

In de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling is opgenomen dat artikel XIX toepassing vindt voordat de betreffende wijzigingsopdrachten in de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 toepassing vinden.

Artikel XX

Artikel XX (artikel 25 van de Wet inkomstenbelasting BES)

Artikel 25, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting BES (Wet IB BES) bevat de berekening van de tabelcorrectiefactor die wordt gebruikt voor de jaarlijkse inflatiecorrectie 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. 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 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 aan de hand van het aantal inwoners van die eilanden. Met de voorgestelde wijziging van genoemd tweede lid wordt geregeld dat de verdeelsleutel aan de hand van de laatst bekende inwonersaantallen wordt aangepast, te weten de bewonersaantallen per 1 januari 2025 zoals vastgesteld door het CBS.

⁵¹ Artikelen I, onderdelen A, onder 1 tot en met 6 en 8, Aa en B, onder 1 en 2, en III, onderdelen B, onder 1 tot en met 5, 7 en 8, Ba en C, onder 1, subonderdeel a, tweede zijn, en subonderdelen b tot en met d, 2 en 3, van de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025.

⁵² Zie artikel IV, onderdeel C, onder 3, van de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025.

Artikel XXI

Artikel XXI (artikel LVIIIA van het Belastingplan 2025)

Met betrekking tot het BP 2025 is een amendement van het lid Grinwis c.s. ingediend⁵³ dat gelet op de toelichting⁵⁴ onder andere beoogt het bedrag van de in artikel 3.127, derde lid, Wet IB 2001 voor lijfrentepremies opgenomen aftoppingsgrens voor de jaren 2025 en 2026 niet te indexeren. Die indexatie is geregeld in artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001. In de wettekst van het amendement is echter per abuis opgenomen dat artikel 10.2b, vierde lid, Wet IB 2001 voor de kalenderjaren 2025 en 2026 geen toepassing vindt. Genoemd vierde lid ziet echter op de indexatie van het bedrag van de eveneens in artikel 3.127, derde lid, Wet IB 2001 voor lijfrentepremies opgenomen franchise en niet op de indexatie van het bedrag van de aftoppingsgrens. Voorgesteld wordt deze omissie met terugwerkende kracht te herstellen tot en met 1 januari 2025. In de Bijstellingsregeling directe belastingen 2025 is conform de duidelijke bedoeling van het amendement per 1 januari 2025 het bedrag van de genoemde aftoppingsgrens niet aangepast en het bedrag van de genoemde franchise wel. Voor de uitvoeringspraktijk en voor belastingplichtigen heeft deze terugwerkende kracht dan ook geen gevolgen.

Artikel XXII

Artikel XXII (artikel XV van Overige fiscale maatregelen 2026)

De Belastingdienst werkt de komende jaren aan het gefaseerd volledig invoeren van de Wmebv. Gedurende die jaren is het van belang het in artikel XV, tweede lid, genoemde artikel, te weten artikel 2:7, eerste lid, Awb, uit te kunnen zonderen. Het is de bedoeling dat de volledige invoering van de Wmebv in de processen van de Belastingdienst per 1 januari 2030 is voltooid. Daarom wordt voorgesteld te bepalen dat de uitzondering als opgenomen in het voorgestelde artikel XV, tweede lid, met ingang van die datum vervalt. Vanaf 1 januari 2030 dient de Belastingdienst dus aan alle bepalingen van de gemoderniseerde afdeling 2.3 Awb te voldoen. Omdat de in het voorgestelde artikel XV, eerste lid, opgenomen uitzondering een permanent karakter heeft, dient dit lid niet te vervallen. Daarom blijft dit lid buiten de voorgestelde vervalbepaling.

Artikel XXIII

Artikel XXIII (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.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.H.J. Heijnen

⁵³ Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 90.

⁵⁴ Naast de toelichting op het amendement is ook de verwijzing in het amendement naar artikel 18ga, tweede lid, Wet LB 1964 een bevestiging van de genoemde bedoeling van het amendement.