

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■

RB-special Prinsjesdag

2026

ESENDAM
FISCAAL ■ ADVIES

Fiscale wetsvoorstellen
ingediend

Het Belastingpakket met fiscale maatregelen voor 2027 en volgende jaren bestaat uit de volgende vier wetsvoorstellen:

- Belastingplan 2027;
- Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2027;
- Wetsvoorstel Wet fiscale stimulering start-ups en scale-ups;
- Wetsvoorstel veiligheidsregels Wet minimumbelasting 2024.

1. BELASTINGPLAN 2027

Het wetsvoorstel bevat onder andere het inkomensbeleid voor het komende jaar en fiscale maatregelen met (budgettaire) gevolgen die samenhangen met de begroting voor het jaar 2027. De voorgestelde maatregelen in het Belastingplan 2027 treden op 1 januari 2027 in werking, tenzij anders aangegeven. In de aanbiedingsbrief bij het belastingpakket voor 2027 is al een nota van wijziging aangekondigd bij het Belastingplan 2027. Ten eerste zal hierin worden opgenomen dat woningcorporaties worden uitgezonderd van de earningsstrippingmaatregel. Ten tweede zal in deze nota van wijziging een verlenging van de tijdelijke accijnskorting op diesel voor 2027 worden opgenomen. Voor de benzineaccijns is dit al wel in het Belastingplan 2027 meegenomen. Daarnaast wordt in die te verwachten nota van wijziging voorgesteld de accijnskorting op zowel diesel als ongelode benzine geleidelijker af te bouwen

IB-parameters voor belastingplichtigen jonger dan de AOW-leeftijd:

	2026	2027
Tarief schijf 1	35,75%	36,23%
Tarief schijf 2	37,56%	38,16%
Tarief schijf 3	49,50%	49,50%
Grens schijf 1	€ 38.883	€ 39.247
Grens schijf 2	€ 78.426	€ 78.426
AHK: maximaal	€ 3.115	€ 3.154
AHK: afbouwpunt *	€ 29.736	€ 30.910
AHK: afbouwpercentage	6,398%	6,638%
Arbeidskorting: bedrag grens 1	€ 996	€ 1.182
Arbeidskorting: bedrag grens 2	€ 5.300	€ 5.540
Arbeidskorting: bedrag grens 3	€ 5.685	€ 5.929
Arbeidskorting: bedrag grens 4	€ 0	€ 0
Arbeidskorting: afbouwpunt *	€ 45.592	€ 47.834
Arbeidskorting: afbouwpercentage	6,51%	6,51%
IACK: maximaal	€ 3.032	€ 2.918
IACK: inkomensgrens	€ 6.239	€ 6.316
IACK: opbouwpercentage	11,45%	11,45%
Jonggehandicaptenkorting	€ 923	€ 935
Zelfstandigenaftrek	€ 1.200	€ 900
MKB-winstvrijstelling	12,70%	12,70%

IB-parameters voor belastingplichtigen ouder dan de AOW-leeftijd:

	2026	2027
Tarief schijf 1	17,85%	18,33%
Tarief schijf 2	37,56%	38,16%
Tarief schijf 3	49,50%	49,50%
Grens schijf 1 (geboren vanaf 1946)	€ 38.883	€ 39.247
Grens schijf 1 (geboren voor 1946)	€ 41.123	€ 41.637
Grens schijf 2	€ 78.426	€ 78.426
AHK: maximaal	€ 1.556	€ 1.596
AHK: afbouwpunt *	€ 29.736	€ 30.910
AHK: afbouwpercentage	3,195%	3,358%
Ouderenkorting: maximaal	€ 2.067	€ 1.993
Ouderenkorting: afbouwpunt	€ 46.002	€ 46.577
Ouderenkorting: afbouwpercentage	15%	15%
Alleenstaande ouderenkorting	€ 540	€ 547

* Het afbouwpunt van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting is gekoppeld aan het wettelijk minimumloon (WML) en is pas definitief na vaststelling van het WML in november 2026.

- Tarieven inkomstenbelasting en loonbelasting 2027**
 - De eerste schijf loopt tot en met € 39.247. Het belastingtarief bedraagt 8,58%. Inclusief premies volksverzekeringen vermeldt de toelichting een tarief van 36,23% voor belastingplichtigen jonger dan de AOW-leeftijd en 18,33% voor belastingplichtigen ouder dan de AOW-leeftijd.
 - Voor belastingplichtigen geboren vóór 1946 loopt de eerste schijf tot en met € 41.637.
 - De tweede schijf loopt vanaf de toepasselijke eersteschiifgrens tot en met € 78.426. Het tarief bedraagt 38,16%.
 - Boven € 78.426 bedraagt het tarief 49,50%.
 - Het aanvangspunt van het toptarief wordt voor 2027 bevroren op het niveau van 2026. Op de voorgestelde IB-tarieftabellen wordt bij het begin van 2027 niet nogmaals de jaarlijkse indexatie toegepast.
- Beperkte inflatiecorrectie in 2027 en 2028**
 - De wettelijke inflatiecorrectie wordt voor een groot aantal bedragen in de IB en LB in 2027 voor 48% toegepast, dit ter financiering van de vrijheidsbijdrage (welke tevens wordt gefinancierd met een verhoging van de door bedrijven af te dragen Aof-premie. In plaats van de tabelcorrectiefactor 1,026 zal daarvoor de factor 1,01248 gelden. Voor de afzonderlijke indexatieregels van de eersteschiifgrens, waarbij normaal 75% van de inflatiecorrectie wordt toegepast, wordt de factor 1,00936 opgenomen.
 - De beperking betreft onder meer bedragen en grenzen van heffingskortingen, de box 2-schiifgrens, de aftrekbeperking voor algemene kosten, de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, het EIA-maximum, de desinvesteringsbijtelling, de S&O-aftrek, de reisaftrek, lijfrenteregelingen, box 3-vrijstellingen en de schuldendrempel, specifieke zorgkosten en de hoogste grens van het eigenwoningforfait. De beperking zal ook gelden voor de bedragen van de eerder vastgelegde afbouw van de inkomensafhankelijke combinatiekorting.
 - Uitgezonderd van de beperking van de wettelijke inflatiecorrectie zijn het bedrag voor gemengd gebruikte bedrijfsmiddelen bij de doorschuifregeling aanmerkelijk belang, de rendementsgrondslag voor box 3 waarbij verplicht een aanslag wordt vastgesteld en het bedrag waarbij een beschikking bedrag rendementsgrondslag wordt gegeven.
 - Voor 2028 wordt de beperkte indexatie vormgegeven met de formule $1 + (\text{toepassingspercentage} \times (\text{tabelcorrectiefactor} - 1))$. Voor de eersteschiifgrens waarvoor de 75%-systematiek geldt, luidt de formule $1 + (\text{toepassingspercentage} \times (75\% \times (\text{tabelcorrectiefactor} - 1)))$. Het toepassingspercentage zal bij het begin van 2028 bij algemene maatregel van bestuur worden vastgesteld. De genoemde uitzonderingen zullen ook voor 2028 gelden.

3. *Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding en andere forfaitaire aftrekbedragen*
 - De maximale gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 verhoogd van € 0,23 naar € 0,25 per kilometer. Hiermee wordt een goedkeurend beleidsbesluit gecodificeerd.
 - Ook de forfaitaire aftrek voor zakelijke reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 verhoogd naar € 0,25 per kilometer.
 - Verder geldt ook voor de andere in de Wet IB 2001 opgenomen forfaitaire aftrekbedragen voor reiskosten met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 een forfait van € 0,25 in plaats van € 0,23 per kilometer. Het gaat dan om:
 - de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten voor reiskosten van ziekenbezoek en voor bepaalde vormen van zorggerelateerd vervoer per auto (anders dan per taxi).
 - de aftrek voor weekenduitgaven voor gehandicapten voor het vervoer per auto.
 - de giftenaftrek voor de situatie waarin een vrijwilliger afziet van een reiskostenvergoeding voor vervoer per auto (anders dan per taxi).
4. *Codificatie overgangsregeling versobering youngtimerregeling*
 - De goedkeuring voor bepaalde bestaande gebruikers van de youngtimerregeling wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 gecodificeerd. Als een auto in 2025 reeds ter beschikking is gesteld aan een werknemer, dan wel ter beschikking stond aan een belastingplichtige, en deze auto in het kalenderjaar van 2025 de leeftijdsgrens van 15 jaar heeft bereikt, mag de youngtimerregeling van toepassing blijven zoals deze was vormgegeven op 31 december 2025.
 - De overgangsregeling is een keuzeregeling omdat toepassing van de reguliere bijtelling in sommige situaties voordeliger kan zijn.
 - Naast de overgangsregeling wordt een omissie hersteld in de leeftijdsgrens voor de waarderingsgrondslag van youngtimers. Bij de verhoging van de leeftijdsgrens voor het bijtellingspercentage van 15 naar 16 jaar was de leeftijdsgrens voor toepassing van de waarde in het economische verkeer niet aangepast. Ook deze leeftijdsgrens wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 verhoogd van 15 naar 16 jaar.
5. *Geleidelijker transitiepad youngtimerregeling*
 - De leeftijdsgrens van de youngtimerregeling wordt per 1 januari 2027 verhoogd naar 17 jaar (in plaats van 25 jaar zoals voorgesteld in het Belastingplan 2026) en per 1 januari 2028 naar 20 jaar.
 - Dit aanvullende overgangsjaar geldt alleen als de auto uiterlijk vanaf 31 december 2025 ter beschikking stond aan de betreffende IB-ondernemer, onderscheidenlijk ter beschikking werd gesteld aan de betreffende werknemer.
 - Voor 2027 wordt afzonderlijk overgangsrecht voorgesteld. De regeling zoals die op 31 december 2026 luidde blijft van toepassing als de auto uiterlijk op 31 december 2025 aan de betreffende belastingplichtige of werknemer ter beschikking stond of was gesteld, waarbij de auto gedurende het kalenderjaar 2027 de leeftijdsgrens van 17 jaar overschrijdt.
 - Auto's die op 1 januari 2028 nog niet de leeftijdsgrens van 20 jaar hebben bereikt, kunnen de youngtimerregeling per die datum niet meer toepassen. Voor auto's die niet voldoen aan de voorwaarde dat deze uiterlijk op 31 december 2025 ter beschikking is gesteld aan een werknemer, dan wel ter beschikking stond aan een belastingplichtige geldt het overgangsrecht niet. Deze auto kunnen de youngtimerregeling toepassen in 2026 als de leeftijdsgrens van 16 jaar is overschreden en in 2027 als de leeftijdsgrens van 17 jaar is overschreden. Per 2028 geldt voor elke auto dat de youngtimerregeling pas kan worden toegepast als de leeftijdsgrens van 20 jaar is overschreden.
6. *Verhogen aftrekpercentage energie-investeringsaftrek*
 - Het aftrekpercentage van de energie-investeringsaftrek wordt verhoogd van 40 naar 45,5.

7. *Afschaffen startersaftrek en startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid*
 - De startersaftrek (verhoogde zelfstandigenaftrek) wordt per 1 januari 2027 verlaagd van € 2.123 naar € 10 en per 1 januari 2028 afgeschaft.
 - De verlaging naar € 10 vindt plaats omdat afschaffing van de startersaftrek per 1 januari 2027 niet uitvoerbaar is.
 - De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid wordt per 1 januari 2029 afgeschaft.
 - De fiscale regeling willekeurige afschrijving starters wordt afgeschaft per 1 januari 2028. Omdat deze regeling niet in de wet is opgenomen, maar in een uitvoeringsregeling, vindt afschaffing plaats via de Eindejaarsregeling 2026.
8. *Afschaffen aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten*
 - De aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten wordt per 1 januari 2028 afgeschaft. Daarmee zal ook de regeling tegemoetkoming specifieke zorgkosten en de negatieve persoonsgebonden aftrek voor eerder afgetrokken zorgkosten vervallen. Hiervoor wordt geen overgangsrecht opgenomen. Een vanaf 1 januari 2028 ontvangen teruggaaf of nagekomen betaling voor eerder afgetrokken zorgkosten zal daardoor niet meer tot negatieve persoonsgebonden aftrek leiden.
9. *Afschaffen bosbouwvrijstelling*
 - De bosbouwvrijstelling wordt per 1 januari 2029 afgeschaft. Er wordt geen overgangsrecht voorgesteld.
10. *Bevriezen aftoppingsgrens pensioen*
 - Het inkomen waarover een pensioen (tweede pijler) kan worden opgebouwd (pensioengevend loon) of waarover een lijfrente (derde pijler) kan worden opgebouwd is gemaximeerd. Deze zogenoemde aftoppingsgrens, wordt bij het begin van de kalenderjaren 2027 tot en met 2032 niet geïndexeerd. De aftoppingsgrens blijft daardoor € 137.800.
11. *Afschaffen gerichte vrijstelling branche-eigen producten*
 - De gerichte vrijstelling van maximaal 20% van de waarde van branche-eigen producten tot € 500 per werknemer wordt afgeschaft.
 - Werkgevers die werknemers korting geven op eigen producten, kunnen deze onderbrengen in de vrije ruimte van de werkkostenregeling (mits wordt voldaan aan het gebruikelijkheidscriterium).
 - De waardering van branche-eigen producten naar de waarde in het economische verkeer blijft gehandhaafd. Ook blijft een korting op branche-eigen producten voor oud-werknemers verplicht eindheffingsloon voor de werkkostenregeling.
12. *Verruimen forfaitaire regeling in de innovatiebox*
 - Het maximum van de forfaitaire regeling in de innovatiebox wordt verhoogd van € 25.000 naar € 100.000 per jaar per belastingplichtige.
 - De wijziging zal voor het eerst gelden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027.
13. *Aanpassing fiscale behandeling ingeprijsd valutaresultaat*
 - Voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027 behoort enkel het niet-ingeprijsde valutaresultaat van een rechtshandeling die strekt tot het afdekken van valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen, tot de voordelen uit hoofde van de deelneming. Het ingeprijsde valutaresultaat kan niet langer onder het regime van de deelnemingsvrijstelling worden gebracht en valt dan in de belaste sfeer.
 - Het ingeprijsde valutaresultaat is het resultaat dat bij het aangaan van het afdekkings-instrument al kan worden bepaald op basis van de verwachte koersontwikkeling. Het niet-ingeprijsde resultaat betreft het verschil tussen die verwachting en de daadwerkelijke koersontwikkeling.
 - De mogelijkheid om een valutaresultaat onder de deelnemingsvrijstelling te brengen, wordt louter op verzoek van de belastingplichtige toegepast.
 - De deelnemingsvrijstelling is van toepassing vanaf het moment dat de rechtshandeling is aangegaan, of, als dit later is, vanaf het moment dat het volledige verzoek door de inspecteur is ontvangen, of, als dat nog later is, vanaf de datum die de belastingplichtige in het verzoek heeft opgenomen.
 - Belastingplichtigen kunnen verzoeken om de deelnemingsvrijstelling niet langer toe te passen op een afdekkingsinstrument dat strekt tot het afdekken van een valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen.

- Voor bestaande afdekkingsinstrumenten wordt overgangsrecht voorgesteld. Het oude regime blijft gelden voor voordelen die toerekenbaar zijn aan de periode vóór het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2027.
 - In afwijking van het voorgaande overgangsrecht blijft het oude regime gelden voor voordelen die toerekenbaar zijn aan de periode tot en met 31 december 2027, als het afdekkingsinstrument vóór 15 september 2026 is aangegaan en vóór die datum een beschikking is afgegeven of een volledig verzoek is ontvangen.
 - Afdekkingsinstrumenten worden bij overgang van de belaste naar de vrijgestelde sfeer en omgekeerd gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Daarmee wordt het niet-ingeprijste resultaat toegerekend aan de sfeer waarin het is ontstaan. Ook deze wijziging geldt voor het eerst voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027.
14. *Verlaging algemeen woningtarief overdrachtsbelasting naar 7%*
- Het algemeen woningtarief (tarief voor niet-hoofdverblijfwoningen), wordt verlaagd van 8% naar 7%.
15. *Nieuwe vrijstelling overdrachtsbelasting voor woningcorporaties*
- In de overdrachtsbelasting wordt een nieuwe vrijstelling ingevoerd voor overdrachten van onroerende zaken tussen woningcorporaties onderling. Het gaat daarbij alleen om onroerende zaken die woningcorporaties nodig hebben om bepaalde diensten van algemeen economisch belang te verrichten. Andere onroerende zaken, bijvoorbeeld woningen die geen rol hebben bij diensten van algemeen economisch belang of bedrijfs-onroerend goed, vallen niet onder de vrijstelling.
 - Vanwege de voorgestelde nieuwe vrijstelling voor woningcorporaties is het niet langer noodzakelijk dat woningcorporaties van de vrijstelling voor taakoverdracht gebruik maken. Daarom bestaat het voornemen om deze vrijstelling te wijzigen in die zin dat de vrijstelling niet langer van toepassing is wanneer bij een taakoverdracht een koopsom wordt bedongen. Deze maatregel wordt opgenomen in het Eindejaarsbesluit 2026.
16. *Afschaffen verlaagd BTW-tarief voor sierteelt*
- Het verlaagde BTW-tarief van 9% voor sierteeltproducten wordt met ingang van 1 januari 2028 afgeschaft. Voor deze producten zal het algemene BTW-tarief van 21% gaan gelden. Onder sierteeltproducten vallen bijvoorbeeld snijbloemen, kamer- en tuinplanten, bloembollen, en boomkwekerijproducten, zoals kerstbomen.
17. *Afschaffen verlaagd BTW-tarief ballonvaarten*
- Het verlaagde BTW-tarief van 9% voor ballonvaarten wordt per 1 januari 2028 afgeschaft.
 - Voor vooruitbetalingen en vouchers wordt overgangsrecht voorgesteld. Bij een geheel of gedeeltelijk vóór 1 januari 2028 ontvangen vergoeding voor een ballonvaart die op of na die datum wordt verricht, geldt het tarief op het tijdstip van de dienstverrichting. Bij overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik die betrekking heeft op zo'n dienst, wordt eveneens uitgegaan van het tarief op het tijdstip van de feitelijke dienstverrichting.
18. *Tijdelijke verlaging MRB bestelauto's en vrachtauto's*
- Er wordt een tijdelijke verlaging voorgesteld van de motorrijtuigenbelasting (mrb) voor bestelauto's van ondernemers en voor vrachtauto's. De tarieven voor deze categorie motorrijtuigen gelden van 1 juli tot en met 31 december 2026. Vanaf 1 januari 2027 gelden weer de reguliere tarieven. Het tarief voor bestelauto's van ondernemers wordt gehalveerd en het tarief voor vrachtauto's wordt tijdelijk op nihil gesteld.
19. *Beëindigen teruggaafregeling bio- en hernieuwbare brandstoffen*
- De gedeeltelijke accijnsteruggaaf voor bio- en hernieuwbare motorbrandstoffen wordt afgeschaft.
 - De teruggaafregeling blijft van toepassing als de uitslag tot verbruik uiterlijk op 31 december 2026 plaatsvindt. Voor die uitslagen zal nog een teruggaafaanvraag kunnen worden gedaan door degene die de accijns verschuldigd is.
20. *Indexering alcoholaccijns*
- De alcoholaccijns wordt jaarlijks geïndexeerd. De hoogte van de accijns wordt jaarlijks automatisch aangepast aan de inflatie op basis van de wijziging van de consumenten-prijsindex die het CBS publiceert aan de hand van de tabelcorrectiefactor.

21. *Afschaffen kleine brouwersregeling*
- Het verlaagde accijnstarief voor bier van kleine zelfstandige brouwerijen wordt per 1 januari 2028 afgeschaft.
22. *Verlengen accijnskorting voor ongelode benzine Europees Nederland*
- De accijnskorting voor ongelode benzine (ongelode lichte olie) wordt verlengd tot 1 januari 2028. Het tarief zal in 2027 € 0,85169 per liter bedragen (2026: € 0,84469).
23. *Aanpassingen afvalstoffenbelasting en CO₂-heffing industrie AVI*
- De verhoging van het tarief van de afvalstoffenbelasting in het Belastingplan 2026 wordt gedeeltelijk teruggedraaid. Het geplande hogere tarief van de afvalstoffenbelasting wordt verlaagd van € 92,82 per ton afval naar € 64,00 per ton afval in 2028 tot structureel € 81,00 per ton afval in 2030 in plaats van € 117,10 per ton (prijspeil 2026).
 - De aanscherping van de CO₂-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI's) uit het Belastingplan 2026 krijgt een vertraagd ingroeipad. Het tarief loopt op naar € 304/ton CO₂ in 2035 in plaats van 2030 (in prijspeil 2026), en de dispensatierechten worden afgebouwd naar 0 in 2035 in plaats van 2033.
24. *Verhoging tarief belasting op leidingwater*
- De belasting op leidingwater wordt per 2027 verhoogd met 10 cent per kubieke meter geleverd leidingwater (per 2027 wordt hier uitsluitend water van drinkwaterkwaliteit mee bedoeld). Het tarief stijgt hiermee van 43,7 eurocent/m³ naar 53,7 eurocent/m³ (in prijspeil 2026). Het tarief wordt jaarlijks geïndexeerd.
25. *Verlagen hoge tarief vliegbelasting*
- Het hoge tarief van de vliegbelasting wordt verlaagd naar € 59,43 (prijspeil 2027). Dit tarief geldt voor bestemmingen zoals de VS, Zuid-Afrika en Indonesië (staten die niet in bijlage A of bijlage B bij de Wet belastingen op milieugrondslag zijn opgenomen).
26. *Wijziging verlaagd energiebelastingtarief glastuinbouw*
- De energiebelastingtarieven voor de glastuinbouw worden verlaagd, maar uitsluitend als het betreffende onderdeel van de Wet bijmengverplichting groen gas per 1 januari 2027 in werking treedt.
 - Naast verlaging van de energiebelastingtarieven in de schijven waarvoor al een verlaagd energiebelastingtarief geldt (tot 1 mln m³ aardgas), wordt het verlaagde energiebelastingtarief voor de glastuinbouw uitgebreid naar de derde schijf voor de glastuinbouw tot 10 mln m³ aardgas.
 - De verlaagde tarieven per kubieke meter aardgas, in prijspeil 2026 zijn als volgt: tot 170.000 m³: € 0,18020, van 170.000 tot 1 mln m³: € 0,16038 en van 1 mln tot 10 mln m³: € 0,12025.
27. *Tijdelijk verlagen vrachtwagenheffing*
- De bij beleidsbesluit goedgekeurde tijdelijke verlaging van de vrachtwagenheffing met 22,3% wordt gecodificeerd. De wijziging werkt van 1 september 2026 tot en met 31 december 2026.

2. WETSVORSTEL OVERIGE FISCALE MAATREGELEN 2027

1. *Box 2: uitsluiten samenloop faciliteit voor vererfd a.b. en fictief regulier voordeel*

Voorgesteld wordt om de faciliteit voor een vererfd aanmerkelijk belang (a.b.) per 2027 uit te sluiten voor fictief reguliere voordelen wegens excessief lenen bij de eigen vennootschap. De uitsluiting geldt ook als de erfgenaam de schuld krachtens erfrecht verkrijgt of na het overlijden bij de vennootschap aangaat.

2. *Box 2: verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland*

Bij het ontstaan van buitenlandse belastingplicht doordat de werkelijke leiding van een buitenlandse vennootschap naar Nederland wordt verplaatst, zal de verkrijgingsprijs van het a.b. worden vastgesteld op de waarde in het economische verkeer (WEV) op dat moment. Hierdoor wordt alleen een waardestijging of een waardedaling van de aandelen of winstbewijzen die tot een a.b. behoren die plaatsvindt na de zetelverplaatsing naar Nederland tot het inkomen uit box 2 gerekend. Deze maatregel is niet van toepassing als de belastingplichtige eerder ten aanzien van het a.b. buitenlands belastingplichtig is geweest. Voor hervestiging worden nadere regels aangekondigd, waarbij de verkrijgingsprijs in beginsel op de tegenprestatie bij verkrijging (in de regel de historische kostprijs) zal worden gesteld. In een aantal situaties kan de verkrijgingsprijs bij het ontstaan van de nieuwe buitenlandse belastingplicht onder voorwaarden worden verhoogd. De toelichting noemt mogelijke verhogingen onder voorwaarden wegens:

- Eerdere betalingen op de conserverende aanslag.
- Waardeaangroei van de aandelen of winstbewijzen boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs waarover in verband met de zetelverplaatsing in het buitenland een naar Nederlandse maatstaven redelijke inkomstenbelasting is betaald.
- Waardeaangroei van de aandelen of winstbewijzen boven de oorspronkelijke verkrijgingsprijs uit een periode zonder Nederlandse belastingplicht, voor zover deze nog niet in een verhoging van de verkrijgingsprijs is begrepen.

3. *Pseudo-eindheffing fossiele personenauto's niet voor vervangende auto bij onderhoud of reparatie*

Voor de op 1 januari 2027 in werking tredende pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's wordt een uitzondering voorgesteld als in een kalendermaand aan een werknemer tevens een vervangende auto ter beschikking wordt gesteld voor privédoeleinden vanwege onderhoud of reparatie van een ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde auto, voor zover deze periode maximaal 14 dagen duurt per periode van onderhoud of reparatie. Voorwaarde is dat de vaste auto ook voor privédoeleinden aan de werknemer ter beschikking is gesteld. De uitzondering geldt dus niet als de vaste auto uitsluitend zakelijk ter beschikking staat en de vervangende auto ook privé mag worden gebruikt. Onder onderhoud of reparatie vallen ook een bandenwissel en schadeherstel.

Als de werkzaamheden meer tijd kosten, acht het kabinet het mogelijk om hierop te anticiperen door ofwel een vervangende nulemissieauto ter beschikking te stellen, ofwel de auto alleen zakelijk te gebruiken. Zo niet, dan is het ook een keuze om hier niet op te anticiperen en voor die kalendermaand de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's af te dragen. De pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's is in dat laatste geval verschuldigd vanaf de 15e dag dat de auto ter beschikking wordt gesteld en geldt dan voor de gehele kalendermaand waarin de 15e dag valt. Deze uitzondering geldt niet in de situatie dat de vaste auto niet ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld, terwijl de vervangende auto wel ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld.

4. *Uitzondering voor handgeschakelde lesauto's*

Voorgesteld wordt auto's met handgeschakelde transmissie die worden gebruikt voor rijonderricht in de zin van de Wet rijonderricht motorrijtuigen 1993 uit te zonderen van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's. Een handgeschakelde auto is daarbij een auto met een koppeling die de bestuurder bedient om weg te rijden, te stoppen en te schakelen. De voor de autorijschoolbranche bestaande vereenvoudigde rittenadministratie blijft nodig.

5. *Verlenging overgangsrecht fossiele personenauto's*

Het overgangsrecht voor de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's zal worden verlengd tot en met 31 december 2030. Het betreft auto's die de inhoudingsplichtige vóór 1 januari 2027 voor het eerst aan een of meer van zijn werknemers ter beschikking heeft gesteld. Een onafgebroken terbeschikkingstelling is niet vereist: een tijdelijke onderbreking beëindigt het overgangsrecht niet.

6. *Tijdelijke uitzondering voor kortdurende terbeschikkingstelling*

Daarnaast wordt voor de periode van 1 januari 2027 tot en met 31 december 2030 een uitzondering voorgesteld voor een fossiele personenauto die de werkgever in het kalenderjaar gedurende maximaal één periode ook voor privédoeleinden ter beschikking stelt. Die periode mag niet langer duren dan 7 aaneengesloten dagen. De uitzondering geldt per auto, per werkgever en per kalenderjaar. Binnen de periode mogen meerdere werknemers de auto ter beschikking krijgen. De auto hoeft niet vóór 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking te zijn gesteld. Bij overschrijding van de 7 aaneengesloten dagen of bij meerdere perioden van terbeschikkingstelling voor privédoeleinden binnen hetzelfde kalenderjaar vervalt de uitzondering voor die auto geheel. Anders dan bij vervangend vervoer wegens onderhoud of reparatie blijven de eerste dagen dan niet uitgezonderd. De werkgever moet daarom zowel de duur als eerdere terbeschikkingstellingen van dezelfde auto in het kalenderjaar controleren.

7. *Anticumulatie met excessieve vertrekvergoedingen*

Er wordt een anticumulatiebepaling voorgesteld om samenloop te voorkomen van de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's en de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen. Als op een aan de werknemer toegekend voordeel de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's van toepassing is zal dat voordeel buiten de berekening van de pseudo-eindheffing over de excessieve vertrekvergoeding blijven. De werkgever zal hiermee rekening moeten houden bij de aangifte loonheffingen.

8. *Publieke bekostiging van onderwijs en onderzoek*

In de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in de Vpb wordt verduidelijkt dat geen sprake is van bekostiging uit publieke middelen als daarvoor een contractuele tegenprestatie wordt gevraagd. De subjectieve vrijstelling geldt onder voorwaarden voor lichamen die voor 90% of meer onderwijs of onderzoek verrichten, waarbij dat onderwijs en onderzoek voor 70% of meer direct of indirect worden bekostigd uit onder meer publieke middelen. De verduidelijking zal ook doorwerken naar de objectvrijstelling voor onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Commercieel onderwijs of onderzoek in opdracht van een publiekrechtelijke rechtspersoon of privaatrechtelijk overheidslichaam zal dus niet als publiek bekostigd kwalificeren als daartegenover een contractuele tegenprestatie staat. Aanleiding voor deze verduidelijking is een procedure die momenteel wordt gevoerd omtrent de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling en signalen dat belanghebbenden met een beroep op deze uitspraak de (object)vrijstelling claimen voor commercieel onderwijs of onderzoek, terwijl deze vrijstelling hiervoor naar de mening van het kabinet niet is bedoeld.

9. *Bewijsvermoeden bedrijfsfusiefaciliteit vervalt*

Voorgesteld wordt het onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusiefaciliteit te schrappen. Dit vermoeden ziet op de gehele of gedeeltelijke, directe of indirecte vervreemding van aandelen in de overdrager of overnemer binnen 3 jaar na de overdracht aan een lichaam dat niet met de overdrager en overnemer is verbonden. De inspecteur zal ten minste een begin van bewijs moeten leveren dat zakelijke overwegingen ontbreken of dat aanwijzingen bestaan voor het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De mogelijkheid om de faciliteit wegens belastingontwijking of belastinguitstel te weigeren, blijft bestaan. Ook zal de specifieke wettelijke mogelijkheid vervallen om vooraf bij voor bezwaar vatbare beschikking zekerheid te verkrijgen over een aandelenvervreemding binnen 3 jaar na de bedrijfsfusie.

10. *Bewijsvermoeden splitsingsfaciliteit vervalt*

Ook het onzakelijkheidsvermoeden in de splitsingsfaciliteit zal worden geschrapt. Dit betreft de gehele of gedeeltelijke, directe of indirecte vervreemding van aandelen in de gesplitste of een verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing aan een lichaam dat niet met de gesplitste en verkrijgende rechtspersonen is verbonden. De Hoge Raad heeft beslist dat dit bewijsvermoeden niet verenigbaar is met de Fusierichtlijn. De inspecteur moet ten minste een begin van bewijs leveren dat zakelijke overwegingen ontbreken of dat aanwijzingen bestaan voor het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De algemene antimisbruiktoets blijft bestaan. De specifieke mogelijkheid om vooraf bij voor bezwaar vatbare beschikking zekerheid te verkrijgen over een aandelenvervreemding binnen deze driejaarstermijn zal eveneens vervallen.

11. *Teruggaaf dividendbelasting via buitenlandse beleggingsinstellingen*

Er wordt een teruggaafregeling voorgesteld voor in Nederland wonende natuurlijke personen en gevestigde lichamen (Nederlandse achterliggers) die rechtstreeks of via certificaten gerechtigd zijn tot voordelen van aandelen in of winstbewijzen van een buitenlandse beleggingsinstelling. De aanleiding hiervoor is het arrest van de Hoge Raad van 13 september 2024 over de afdrachtvermindering. Het

gaat om Nederlandse dividendbelasting die ten laste van die beleggingsinstelling is ingehouden. Een buitenlandse beleggingsinstelling is voor deze regeling een niet in Nederland gevestigd lichaam waarvan het doel en de feitelijke werkzaamheden bestaan uit het beleggen van vermogen. Het lichaam hoeft niet te voldoen aan de voorwaarden van het Nederlandse regime voor fiscale beleggingsinstellingen (fbi).

De regeling zal betrekking hebben op dividendbelasting die vanaf 1 januari 2027 ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling is ingehouden. Verzoeken over eerdere jaren kunnen volgens de toelichting worden gebaseerd op het EU-recht.

Voor de berekening en toepassing wordt het volgende voorgesteld:

- De standaardteruggaaf wordt berekend met de formule $T = B \times C \times D$. T is de teruggaaf. B is het aandeel van de achterligger in de totale winst die de buitenlandse beleggingsinstelling uiterlijk in de twaalfde maand na afloop van haar boekjaar uitkeert.
- C is de verhouding tussen die totale winstuitkering en de door de beleggingsinstelling in dat boekjaar genoten Nederlandse opbrengst. Bij de uitgekeerde winst mag de in dat boekjaar ingehouden dividendbelasting worden opgeteld voor zover de beleggingsinstelling daarvoor geen recht heeft op enige tegemoetkoming. C wordt op maximaal 1 gesteld.
- D is de in het boekjaar ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting waarvoor zij geen recht heeft op enige tegemoetkoming. Een recht op teruggaaf of verrekening op grond van een belastingverdrag of een buitenlandse unilaterale regeling beperkt dus de teruggaaf.
- De achterligger kan kiezen voor een alternatieve drukvergelijking. Hij moet dan aannemelijk maken dat de Nederlandse belasting die economisch op de opbrengst drukt hoger is dan wanneer dezelfde opbrengst onder overigens gelijke omstandigheden via een Nederlandse fiscale beleggingsinstelling was ontvangen en dooruitgekeerd. De teruggaaf bedraagt dat verschil, tot maximaal de ten laste van de buitenlandse beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting waarvoor zij geen recht heeft op een tegemoetkoming.
- Bij toepassing van de formule door een lichaam wordt de teruggaaf beperkt tot de te betalen vennootschapsbelasting over het boekjaar waarin het boekjaar eindigt waarin de buitenlandse beleggingsinstelling winst uitkeert. Niet-teruggegeven bedragen worden naar volgende boekjaren voortgewenteld, waar dezelfde begrenzing geldt.
- Voor voortwenteling wordt geen afzonderlijke beschikking vastgesteld. Als wegens het ontbreken van verschuldigde vennootschapsbelasting geen teruggaaf mogelijk is, hoeft uitsluitend voor de voortwenteling geen verzoek te worden ingediend. Bij een later teruggaafverzoek moet het lichaam het voortgewentelde bedrag aannemelijk maken. Bij de alternatieve drukvergelijking moet de beperking van de verrekening van dividendbelasting met de vennootschapsbelasting in de vergelijking worden betrokken.
- De achterligger moet aannemelijk maken dat hij uiteindelijk gerechtigde is tot de uitgekeerde winst. De bestaande anti-dividendstrippingregels worden van overeenkomstige toepassing. Hieronder vallen samenstellen van transacties waarbij de winst ten goede komt aan een minder teruggaafgerechtigde persoon of lichaam die of dat een vergelijkbare economische positie behoudt of verkrijgt. Ook transacties van verbonden personen of lichamen worden daarbij betrokken.
- Vrijgestelde beleggingsinstellingen zijn uitgesloten van teruggaaf. Een achterligger in een paraplufonds kan kiezen voor berekening op subfondsniveau. Een subfonds moet een administratief afgescheiden vermogen met een eigen beleggingsbeleid, eigen collectief bijeengebrachte middelen en specifieke deelnemingsvoorwaarden hebben.

De inspecteur zal op het verzoek beslissen bij voor bezwaar vatbare beschikking. De verzoeker moet de toepassingsvoorwaarden en de hoogte van de teruggaaf bij betwisting aannemelijk maken. Volgens de toelichting zal in lagere regelgeving worden vastgelegd dat het verzoek digitaal moet worden ingediend. De aangekondigde indieningstermijn bedraagt voor natuurlijke personen 5 jaar en voor lichamen 3 jaar na afloop van het boekjaar waarin de buitenlandse beleggingsinstelling winst uitkeert.

12. *Wettelijke verankering CBAM-verboden*

Bestaande verbodsbepalingen uit de Regeling CBAM zullen in de Wet milieubeheer worden opgenomen. Het gaat onder meer om de meldplicht voor geaccrediteerde verificateurs, voorschriften over de status van toegelaten CBAM-aangever en voorschriften voor goederen en veredelingsproducten die naar het continentaal plat of de exclusieve economische zone van lidstaten worden gebracht. De grondslag om dergelijke verbodsbepalingen bij ministeriële regeling vast te stellen zal vervallen. De onderliggende Europese verplichtingen werken rechtstreeks. Het voorstel regelt de nationale borging van toezicht en handhaving. De Nederlandse Emissieautoriteit (NEa) kan overtredingen handhaven met een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete. De boete bedraagt maximaal 10% van de omzet van de betrokken onderneming over het afgelopen jaar, of € 450.000 als de jaaromzet minder dan € 4,5 mln bedroeg.

13. *Meldplicht onafhankelijke personen bij CBAM*

Daarnaast wordt een verbod toegevoegd op niet-naleving van de meldplicht voor geaccrediteerde onafhankelijke personen die in het CBAM-register zijn geregistreerd. De meldplicht houdt in dat geaccrediteerde onafhankelijke personen die zijn geregistreerd in het CBAM-register latere wijzigingen van de in het registratieverzoek vermelde gegevens moeten melden bij de NEa. Deze personen certificeren informatie over in derde landen betaalde koolstofprijzen. Zij moeten latere wijzigingen in de gegevens van hun registratieverzoek aan de NEa melden. Door de voorgestelde wettelijke verankering zal de NEa ook op deze verplichting toezicht kunnen houden en kunnen handhaven met een last onder dwangsom of de bij punt 12 hiervoor genoemde bestuurlijke boete.

14. *Fiscale boetegegevens voor CBAM-toelating*

De inspecteur en ontvanger zullen op verzoek van de NEa informatie moeten verstrekken voor de beoordeling van de betrouwbaarheid van een aanvrager van de status van toegelaten CBAM-aangever. Het verzoek zal betrekking kunnen hebben op fiscale vergrijpboeten die zijn opgelegd:

- Aan de aanvrager in de vijf jaar voorafgaand aan de aanvraag.
- Aan de met de aanvrager verbonden natuurlijke personen op wie de beoordeling betrekking heeft, in de drie jaar voorafgaand aan de aanvraag. Het gaat onder meer om personen die verantwoordelijk zijn voor CBAM-aangelegenheden, leidinggeven of zeggenschap over de leiding hebben.

De NEa mag voor het verzoek uitsluitend gegevens verstrekken die noodzakelijk zijn voor identificatie en beoordeling. Als vergrijpboeten zijn opgelegd, verstrekt de Belastingdienst per boete gegevens over de beboete persoon, het belastingmiddel, het tijdvak of jaar, de wettelijke grondslag, de hoogte, de mate van verwijtbaarheid en de onherroepelijkheid. De wettelijke informatieplicht doorbreekt voor deze verstrekking de fiscale geheimhoudingsplicht.

15. *Lagere boete bij onjuiste CBAM-informatie*

De boetebepaling voor overtreding van de centrale CBAM-verplichtingen wordt versoepeld. De NEa zal een lagere boete kunnen opleggen aan een toegelaten CBAM-aangever die te weinig certificaten heeft ingeleverd doordat hij onjuiste informatie heeft ontvangen van een exploitant, verificateur of onafhankelijk persoon. De boete moet doeltreffend, evenredig en afschrikkend blijven. Daarbij moet rekening worden gehouden met de duur, ernst, reikwijdte, opzettelijke aard of herhaling van de niet-naleving, of de mate waarin de aangever met de bevoegde autoriteit meewerkt.

16. *Lagere boete bij invoer zonder CBAM-toelating*

Ook voor een importeur die zonder de vereiste toelating CBAM-goederen invoert, wordt boeteverlaging mogelijk. Dat zal uitsluitend kunnen als:

- De op massa gebaseerde drempelwaarde met niet meer dan 10% is overschreden; of
- De importeur voorlopig goederen is blijven invoeren, maar zijn aanvraag om toelating als CBAM-aangever is afgewezen.

De reguliere boete bedraagt per ontbrekend certificaat drie- tot vijfmaal het bedrag van € 100 per ton uitgestoten CO₂-equivalent, met een jaarlijkse verhoging wegens indexering. Bij verlaging moet de boete doeltreffend, evenredig en afschrikkend blijven en ten minste € 100 per ton uitgestoten CO₂-equivalent bedragen, eveneens met jaarlijkse indexering.

17. Afvalstoffenbelasting en nieuwe afvalstoffenverordening

De verwijzingen in de afvalstoffenbelasting naar de Europese verordening overbrenging afvalstoffen uit 2006 zullen worden vervangen door verwijzingen naar de verordening uit 2024. De heffing blijft aansluiten bij de kennisgever aan wie toestemming tot overbrenging is verleend. Volgens de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling zal de wijziging van de definitie van EVOA terugwerken tot en met 1 januari 2025. Voor de overige aanpassingen geldt 1 januari 2027. Daarnaast wordt overgangsrecht voorgesteld voor overbrengingen waarop de verordening uit 2006 van toepassing blijft. Daarvoor moet overeenkomstig die verordening kennisgeving zijn gedaan en moet de bevoegde autoriteit van bestemming vóór 21 mei 2026 een ontvangstbevestiging hebben gegeven. Voor deze overbrengingen wordt voortgezette toepassing van de oude bepalingen voor de vaststelling van de belastingplicht beoogd. De belasting is verschuldigd wanneer de toestemming tot overbrenging is verlopen én zes kalendermaanden zijn verstreken sinds de maand waarin de verwerkersverklaring is ontvangen of ontvangen had moeten zijn. Een toestemming onder de oude verordening heeft een geldigheidsduur van maximaal drie jaar. De verklaring van voltooiing van de verwijderingshandeling moet uiterlijk één kalenderjaar na de overbrenging aan de Inspectie Leefomgeving en Transport worden overgelegd.

18. Belastingplicht CO₂-heffing glastuinbouw

Voorgesteld wordt te verduidelijken dat de CO₂-heffing glastuinbouw wordt geheven van eenieder die het glastuinbouwbedrijf of energiebedrijf voor glastuinbouw als onderneming drijft. Bij een maatschap, vennootschap onder firma of ander samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid zal de heffing daarmee aangrijpen bij het samenwerkingsverband zelf, niet bij de afzonderlijke maten of vennoten. De grondslag wordt niet over de participanten verdeeld. Volgens de toelichting wijzigen de omvang van de heffing en de onderneming waarop zij betrekking heeft niet. Inwerkingtreding is voorzien op 1 januari 2027, zonder terugwerkende kracht.

19. Eindbestemming vliegbelasting zonder vervoersovereenkomst

Per 1 januari 2027 wordt ingevolge de Wet differentiatie vliegbelasting het tarief van de vliegbelasting gedifferentieerd naar afstand, gebaseerd op de eindbestemming van de passagier. Als geen vervoersovereenkomst is afgesloten, zal de eindbestemming van een passagier voor de vliegbelasting kunnen worden vastgesteld aan de hand van het vliegplan. Dit is onder meer relevant voor privévluchten met een eigen vliegtuig. Het vliegplan is het vóór de vlucht door of namens de gezagvoerder ingediende plan met gegevens en inlichtingen over de voorgenomen vlucht. Als wel een vervoersovereenkomst is afgesloten, blijft die overeenkomst bepalend voor de eindbestemming.

20. Nationale uitvoering nieuw Douanewetboek

Om de juiste toepassing van het nieuwe Douanewetboek van de Unie (nDWU) te verzekeren is het nodig de ADW te wijzigen, vooruitlopend op een grotere aanpassing van die wet in verband met het van toepassing worden van het grootste deel van het nDWU. De aan lidstaten opgedragen bevoegdheden zullen ook voor het nDWU door de inspecteur of ontvanger worden uitgeoefend. Hiermee wordt voorzien in nationale uitvoering gedurende de periode waarin het huidige en het nieuwe wetboek naast elkaar bestaan. De wijzigingen zullen in werking treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Voor de uitbreiding van het toepassingsbereik en de bevoegdheidstoedeling kan dat besluit terugwerkende kracht bepalen, met eventueel verschillende tijdstippen per onderdeel. De aangepaste grondslag voor nadere uitvoeringsregels valt niet onder deze mogelijkheid van terugwerkende kracht.

21. Heffing en inning Europese douanevergoedingen

Er wordt een nationale grondslag voorgesteld voor het heffen van vergoedingen die op grond van het nDWU verplicht in rekening moeten worden gebracht. Aanleiding is de Europese afhandelingsvergoeding voor douanediens ten bij het in het vrije verkeer brengen van goederen die in het kader van afstandsverkoop worden verkocht. De inspecteur zal de vergoeding heffen overeenkomstig de Europese regels en meedelen via een uitnodiging tot betaling op een aanslagbiljet. De ontvanger zal het aanslagbiljet bekendmaken en het bedrag invorderen. De IW zal daarop van toepassing zijn. Ook deze wijzigingen zullen op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden, met de mogelijkheid van terugwerkende kracht.

22. *Inwonersaantallen voor tabelcorrectiefactor BES*

Voor de tabelcorrectiefactor in de inkomstenbelasting BES zal automatisch worden aangesloten bij de door het CBS vastgestelde inwonersaantallen op 1 januari van het jaar voorafgaand aan het relevante kalenderjaar. Jaarlijkse aanpassing van de inwonersaantallen in de wet zal daardoor niet meer nodig zijn. De berekeningswijze van de tabelcorrectiefactor blijft ongewijzigd. Deze factor wordt gebruikt voor de jaarlijkse inflatiecorrectie van onder meer de ouderentoeslag, tariefschijfgrenzen en premiegrens. De wijziging zal op Bonaire, Sint Eustatius en Saba ingaan op 1 januari 2027 om 00:00 uur lokale tijd en in Europees Nederland op 1 januari 2027 om 05:00 uur lokale tijd.

23. *Tijdelijke uitzondering voor digitale IB-notificaties*

Voor drie elektronische berichtenstromen van de Belastingdienst wordt gedurende 2027 een uitzondering voorgesteld op de verplichting om in de notificatie informatie op te nemen over de aard en rechtsgevolgen van het bericht en een eventuele handelingstermijn. Het gaat om:

- De uitnodiging tot het doen van aangifte IB.
- De aanslag IB.
- De voorlopige aanslag IB.

De uitzondering zal uitsluitend gelden voor zover de berichten geen betrekking hebben op de winstsfeer. De bestaande notificatieplicht zelf blijft gelden. De tijdelijke uitzondering zal vervallen op 1 januari 2028.

24. *Tijdelijke uitzondering elektronisch verkeer Dienst Toeslagen*

Er wordt een tijdelijke wettelijke grondslag opgenomen om bij ministeriële regeling bepaalde berichten aan de Dienst Toeslagen uit te zonderen van het recht op elektronische indiening. De regeling zal de betrokken berichten en de uitzonderingsperiode moeten aanwijzen. De wettelijke grondslag zal vervallen op 1 januari 2030. Volgens de toelichting betreft de voorgenomen uitzondering nog niet gedigitaliseerde berichtenstromen over inning en terugvordering:

- Verzoeken om uitstel van betaling.
- Verzoeken om toepassing van uitvoeringsbeleid.
- Bezwaarschriften tegen besluiten over terugvordering of inning.
- Vervolgcommunicatie naar aanleiding van een eerder bericht over terugvordering of inning.
- Ingebrekestellingen die betrekking hebben op terugvordering of inning.

De uitzondering zal daarmee niet algemeen gelden voor alle berichten aan de Dienst Toeslagen. De genoemde berichtenstromen zullen de komende jaren gefaseerd worden gedigitaliseerd.

3. WETSVOORSTEL WET FISCALE STIMULERING START-UPS EN SCALE-UPS

Het wetsvoorstel Wet fiscale stimulering start-ups en scale-ups introduceert een bijzondere loonbelastingregeling voor werknemersopties bij start-ups en scale-ups met een grondslag-versmalling en uitstel van heffing tot in beginsel het moment van vervreemding. Ter dekking worden de meewerkaf trek en stakingsaf trek eerst verlaagd en drie jaar later afgeschaft. De inwerkingtreding wordt bij koninklijk besluit bepaald, eventueel verschillend per onderdeel en met terugwerkende kracht. Voor de inwerkingtreding van de optieregeling is 1 januari 2027 beoogd.

1. *Box 3*

Bij Kamerbrief van 1 april 2026 is aangekondigd dat dit wetsvoorstel eveneens een maatregel zou bevatten om de definitie van startende onderneming in het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 aan te passen. Het kabinet neemt meer tijd voor de besluitvorming over het toekomstige box 3-stelsel, daarom is deze wijziging niet opgenomen in dit wetsvoorstel.

2. *Definitie start-up en scale-up*

- Er is sprake van een start-up of scale-up als een onderneming gebruikmaakt van een schaalbaar en herhaalbaar bedrijfsmodel dat voortvloeit uit innovatie. Onder innovatie wordt verstaan het ontwikkelen of verbeteren van producten, diensten, processen of technologieën, waarbij sprake is van technische vernieuwing of significante functionele verbetering ten opzichte van de sector. Onder een schaalbaar, herhaalbaar bedrijfsmodel wordt verstaan het vermogen van een onderneming om de omzet snel te laten groeien zonder lineaire inzet van meer mensen, meer middelen of hogere kosten, door gebruik te maken van technologie die lagere marginale kosten met zich brengt en schaalvoordelen biedt.
- Daarnaast zal gelden dat de aandelen en winstbewijzen van de inhoudingsplichtige niet worden verhandeld op een geregleerde markt en dat zij niet voor meer dan 25% rechtens of feitelijk, direct of indirect, worden gehouden door een lichaam waarvan de aandelen of winstbewijzen op een geregleerde markt worden verhandeld.
- De inhoudingsplichtige zal op het moment van toekenning in beginsel moeten voldoen aan de Europese MKB-definitie: De inhoudingsplichtige zal op het moment van toekenning in beginsel moeten voldoen aan de Europese MKB-definitie: minder dan 250 werknemers en een jaaromzet van ten hoogste € 50 mln of een balanstotaal van ten hoogste € 43 mln. Ondernemingen die niet aan deze definitie voldoen, zullen de regeling ook kunnen toepassen onder de de-minimisverordening, mits het plafond van € 300.000 per drie jaar niet wordt overschreden.
- De RVO toetst namens de Minister van Economische Zaken en Klimaat op verzoek van de onderneming of sprake is van een start-up of scale-up.

3. *Niet meer kwalificeren als start-up of scale-up*

- Indien een vennootschap niet meer voldoet aan de voorwaarden kwalificeert het automatisch niet meer als start-up of scale-up. Ook kwalificeert de vennootschap niet meer als start-up of scale-up als sprake is van een faillissement. Als een hierboven genoemde situatie zich voordoet, geldt voor de onderneming de plicht om dit binnen vier weken na die gebeurtenis te melden bij de RVO. Als hieraan niet wordt voldaan kan de Minister van Economische Zaken en Klimaat een bestuurlijke boete opleggen van de vijfde categorie (ten hoogste € 103.000). De bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt door verloop van vijf jaar na de datum waarop de melding uiterlijk had moeten worden gedaan.
- Bij een overgang onder algemene titel van de vennootschap, bijvoorbeeld bij een juridische fusie, kan de verkrijgende vennootschap in de plaats treden van de verdwijnende vennootschap. De verkrijgende vennootschap moet dan wel voldoen aan de voorwaarden om te kwalificeren als start-up of scale-up, en kan dus bijvoorbeeld niet beursgenoteerd zijn. De verkrijgende vennootschap doet hiervoor een verzoek bij RVO.

4. *Geldigheidsduur beschikking*

- De beschikking van de RVO voor start-ups en scale-ups is acht jaar geldig en kan maximaal driemaal in termijnen van vijf jaren op aanvraag worden verlengd.

5. *Rechtsbescherming*

- Tegen een beschikking voor start-ups of scale-ups en een beschikking inzake een bestuurlijke boete kan bezwaar en (hoger) beroep worden ingesteld. Bezwaarprocedures tegen de beschikking worden ingediend bij de RVO. De (hoger-)beroepsprocedures worden gevoerd voor het College van Beroep voor het bedrijfsleven, al dan niet voorafgegaan door beroep bij de rechtbank Rotterdam als (mede) sprake is van het opleggen van een bestuurlijke boete.

6. *Hoofdpijnen van de fiscale regeling*

De twee belangrijkste voorgestelde maatregelen ten aanzien van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups betreffen: 1) lagere loonheffing op het inkomen uit aandelenopties voor werknemers van start-ups en scale-ups en 2) als hoofdregel uitstel van heffing van loon- en inkomstenbelasting tot het moment dat de door uitoefening van de aandelenoptie verkregen aandelen daadwerkelijk worden verkocht. De voorgestelde lagere heffing is zo vormgegeven, dat de grondslag van het inkomen uit aandelenoptierechten wordt versmald tot 65%. Ook zorgt de voorgestelde regeling ervoor dat de heffing in beginsel plaatsvindt bij de daadwerkelijke verkoop van de aandelen, in plaats van het moment waarop de aandelen verhandelbaar worden zoals nu het geval is. Daarbij wordt voorgesteld om deze maatregel toe te passen op aandelenopties die door start-ups en scale-ups zijn uitgegeven sinds de bekendmaking van de fiscale regeling in de Voorjaarsnota, te weten op of na 17 april 2025 en die de loonsfeer nog niet hebben verlaten. De RVO-beschikking moet dan uiterlijk op 31 december 2027 zijn aangevraagd. De grondslagversmalling is niet van toepassing in geval van vervreemding van een aandelenoptierecht.

Als voorwaarde voor toepassing van de regeling geldt dat schriftelijk tussen de inhoudingsplichtige en de werknemer is overeengekomen dat het aandelenoptierecht of de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen niet binnen twee jaar na toekenning mogen worden vervreemd. Er geldt een uitzondering als er sprake is van een eerdere verkoop of beursgang van de onderneming van de inhoudingsplichtige.

Er is een keuzemogelijkheid voor een eerder heffingsmoment: De werknemer zal kunnen kiezen voor heffing op het tijdstip van uitoefening van het aandelenoptierecht of op het eerstvolgende tijdstip van verhandelbaarheid. De keuze zal uiterlijk op dat tijdstip schriftelijk aan de inhoudingsplichtige moeten worden gemeld.

Beperking grondslagversmalling: Voor zover de waarde van de onderliggende aandelen bij toekenning hoger was dan de uitoefenprijs, zal de grondslagversmalling niet gelden.

Opties in moedervennootschap: Opties op aandelen in een moedervennootschap die voor meer dan de helft belang heeft in de inhoudingsplichtige zullen eveneens kunnen kwalificeren, mits die moedervennootschap zelf als start-up of scale-up kwalificeert en over een beschikking beschikt.

Uitsluiting aanmerkelijk belang: De regeling zal niet gelden als de werknemer vóór of na toekenning een aanmerkelijk belang bezit.

7. *Specifieke situaties*

• *Uitdiensttreding*

De uitdiensttreding van een werknemer die deelneemt aan een aandelenoptieregeling zal niet worden gezien als een heffingsmoment. Belastingheffing vindt dus ook voor de oud-werknemer pas plaats op het moment van vervreemding van de aandelen. Het loonvoordeel dat wordt genoten uit de aandelenoptierechten vormt loon uit tegenwoordige dienstbetrekking, daaronder ook begrepen het loonvoordeel uit waardestijging na uitdiensttreding. Om ervoor te zorgen dat een inhoudingsplichtige geïnformeerd is over de verkoop van de aandelen, ook bij een voormalig werknemer, en die inhoudingsplichtige in staat te stellen op het verkoopmoment de verschuldigde loonbelasting in te houden en af te dragen aan de Belastingdienst, moet in de aandelenoptieovereenkomst worden vastgelegd dat de inhoudingsplichtige voorafgaand aan de verkoop schriftelijk instemt met de verkoop. Deze goedkeuring wordt vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de drie betrokken partijen; de werknemer/aandeelhouder, de inhoudingsplichtige en de koper.

- **Einde RVO-beschikking**

Als de geldigheidsduur van de beschikking die door de RVO is afgegeven afloopt, is er niet langer sprake van een start-up of een scale-up voor het doeleinde van de fiscale regeling. Voor zover (oud-) werknemers van start-ups en scale-ups opties of daaruit verkregen aandelen houden waarover op dat moment nog geen heffing heeft plaatsgevonden, wordt teruggevallen op de bestaande regeling voor aandelenopties in de loonheffingen. In het geval van een beursgang is ook niet langer sprake van een start-up of scale-up en verliest de RVO-beschikking zijn geldigheid door dit feit. De werknemer behoudt het fiscale voordeel (grondslagversmalling) voor de periode dat sprake was van een start-up of scale-up en dit voordeel wordt naar tijdgelang toegekend.

- **Emigratie**

Bij emigratie wordt uitgegaan van fictieve vervreemding van aandelen(opties) voor gevallen waarin een werknemer emigreert voordat de aandelenoptierechten, dan wel daaruit volgende aandelen, in de loonheffing zijn betrokken. Dit heeft tot gevolg dat de waardestijgingen die hebben plaatsgevonden maar nog niet in de heffing zijn betrokken, omdat nog geen vervreemding heeft plaatsgevonden, alsnog in de inkomstenbelasting worden betrokken. De bestanddelen die als gevolg van de fictieve vervreemding worden belast, worden aangemerkt als te conserveren inkomen waarvoor een conserverende belastingaanslag wordt opgelegd. Deze conserverende belastingaanslag zal niet na verloop van tijd vervallen. Er wordt automatisch uitstel van betaling verleend voor onbepaalde tijd en dit uitstel wordt al dan niet gedeeltelijk beëindigd wanneer er liquide middelen beschikbaar komen bijvoorbeeld uit terugbetaling van kapitaal of dividend, of een ander heffingsmoment zich voordoet. Hierbij wordt rekening gehouden met de in het buitenland verschuldigde belasting. Verder wordt er gedurende het uitstel van betaling geen invorderingsrente in rekening gebracht en wordt alleen zekerheid gevraagd wanneer de belastingschuldige zich verplaatst of woonachtig wordt buiten de EU of de EER.

Bij beëindiging van het uitstel wegens vervreemding zal kwijtschelding mogelijk zijn (1) bij waardedaling sinds emigratie, voor de belasting over 65% van die waardedaling, (2) als het heffingsrecht aan een ander land is toegewezen, tot het bedrag van de aldaar feitelijk geheven belasting, (3) voor zover de uitgestelde belasting hoger is dan de belasting die bij inwonerschap in Nederland verschuldigd zou zijn.

Bij immigratie zal de uitoefenprijs worden gelijkgesteld aan de waarde in het economische verkeer op het moment van vestiging in Nederland. Bij terugkeer naar Nederland zullen waardemutaties uit eerdere Nederlandse perioden niet in deze step-up worden betrokken.

8. *Samenloop met lucratiefbelangregeling*

Voorgesteld wordt dat aandelen of aandelenoptierechten die als lucratief belang kwalificeren niet onder het bereik van deze regeling vallen.

9. *Versobering en afschaffing van de meewerkaf trek en stakingsaf trek*

Ter dekking van de nieuwe fiscale stimuleringsregeling van aandelenoptierechten bij start-ups en scale-ups wordt voorgesteld de meewerkaf trek en stakingsaf trek in de inkomstenbelasting eerst met 75% te versoberen en drie jaar later af te schaffen. De inwerkingtreding van de versoberingsmaatregelen volgt de inwerkingtreding van de regeling inzake aandelenoptierechten en zal daarom plaatsvinden per 1 januari van het bij koninklijk besluit aan te geven jaar. De aftrekpercentages zullen als volgt worden verlaagd:

- 525-875 uur: van 1,25% naar 0,32%
- 875-1.225 uur: van 2% naar 0,5%
- 1.225-1.750 uur: van 3% naar 0,75%
- 1.750 uur of meer: van 4% naar 1%.

Verder wordt de stakingsaf trek eerst verlaagd van € 3.630 naar € 908. Drie jaar later wordt de stakingsaf trek afgeschaft.

4. WETSVOORSTEL VEILIGEHAVENREGELS WET MINIMUMBELASTING 2024

Het wetsvoorstel Wet veiligehavenregels Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024) implementeert het binnen het Inclusive Framework (IF) overeengekomen Side-by-Side-pakket in de WMB 2024. Dit pakket bevat vier nieuwe veiligehavenregels en enkele technische wijzigingen. De wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2027. De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel werkt terug tot en met 31 december 2025. De overige veiligehavenregels werken terug tot en met 1 januari 2026.

1. Vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel

De vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel heeft als doel de administratieve lasten te verlichten van groepen die onder de reikwijdte van de WMB 2024 vallen. Deze administratieve lastenvermindering wordt bereikt doordat groepen ervoor kunnen kiezen om in een staat, in plaats van een gedetailleerde berekening voor de toepassing van de wereldwijde minimumbelasting op te stellen, een vereenvoudigde omzet-, inkomens- en belastingberekening te hanteren. De vereenvoudiging die wordt geboden door deze permanente veiligehavenmaatregel is uitsluitend een administratieve lastenvermindering en is niet bedoeld om te resulteren in een lager bedrag aan bij-heffing dan de bijheffing die is verschuldigd op basis van de WMB 2024.

De kern van deze veiligehavenregel is dat het effectieve belastingtarief wordt berekend op basis van de financiële jaarverslaggeving van de groep, met een beperkt aantal correcties. Als volgens deze vereenvoudigde berekening het effectieve belastingtarief ten minste 15% is, hoeft de groep de uitgebreide berekening van het effectieve belastingtarief conform de WMB 2024 niet te maken en vindt er geen bijheffing plaats.

Het Side-by-Side-pakket regelt dat deze veiligehavenregel van toepassing is op verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2026. Het Side-by-Side pakket biedt staten echter de keuzemogelijkheid om de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-veilighavenregel onder bepaalde omstandigheden van toepassing te laten zijn voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025. Nederland heeft van deze keuzemogelijkheid gebruikgemaakt.

2. Kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel

De kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel geldt voor jurisdicties die de wereldwijde minimumbelasting-regels niet hebben ingevoerd maar desondanks wel een vorm van minimumbelasting kennen. De toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel leidt ertoe dat de bijheffing op nihil wordt gesteld ten aanzien van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel van multinationale groepen, waarvan de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd in een kwalificerende jurisdictie.

Om in aanmerking te komen voor de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilighavenregel dient een jurisdictie te beschikken over een kwalificerend belastingstelsel. Een dergelijk stelsel moet een minimumbelastingniveau waarborgen over zowel binnenlandse als wereldwijde winsten van een multinationale groep. In dat verband zijn er in de veiligehavenregel criteria opgenomen op basis waarvan moet worden beoordeeld of sprake is van een zogenoemd kwalificerend binnenlands belastingstelsel en een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel.

Jurisdicties hebben tot en met 2028 de mogelijkheid een verzoek in te dienen ter beoordeling door het IF of zij aan de criteria voldoen voor de toepassing van de kwalificerend equivalent minimumbelasting-veilighavenregel.

• Kwalificerend binnenlands belastingstelsel

Hiervan is allereerst sprake indien een statutair vennootschapsbelastingtarief van ten minste 20% van toepassing is. Hierbij wordt rekening gehouden met algemene vrijstellingen of gelijksoortige preferentiële regimes, alsmede met vennootschapsbelastingen die worden geheven door lagere overheden. Het nominale statutaire belastingtarief is het belastingtarief dat over het algemeen wordt geheven ten aanzien van multinationale groepen op basis van een brede winstbelastinggrondslag. In dat kader moet het gaan om een belastinggrondslag waarop geen wezenlijke uitzonderingen van toepassing zijn.

Daarnaast dient er een binnenlandse bijheffing of alternatieve binnenlandse minimumbelasting met een tarief van ten minste 15% van kracht te zijn die van toepassing is op een substantieel deel van de binnenlandse winsten van een multinationale groep die onder de reikwijdte van de wereldwijde minimumbelasting-regels valt. Tot slot is vereist dat het belastingstelsel niet in overwegende mate het

risico met zich brengt van een belasting naar de winst van in die jurisdictie gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief belastingtarief van minder dan 15%.

- **Kwalificerend wereldwijd belastingstelsel**

Voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel geldt in de eerste plaats dat een belastingstelsel van toepassing is op zowel actief als passief buitenlands inkomen van buitenlandse dochtermaatschappijen, met slechts beperkte uitzonderingen. Het moet gaan om een alomvattend belastingstelsel dat van toepassing is op vennootschappen met buitenlands inkomen. De grondslag voor de berekening van buitenlands inkomen moet breed zijn en mag geen materiële uitzonderingen bevatten. Het inkomen moet zowel het actieve als het passieve inkomen van gecontroleerde buitenlandse vennootschappen omvatten, zelfs wanneer dat inkomen niet aan de aandeelhouders wordt uitgekeerd. Daarnaast dient een belastingstelsel over voldoende mechanismen te beschikken om BEPS-risico's te adresseren. Het kwalificerende buitenlandse belastingstelsel moet gerichte en doeltreffende mechanismen bevatten die zijn ontworpen om aanmerkelijke BEPS-risico's aan te pakken. Tot slot geldt als voorwaarde voor een kwalificerend wereldwijd belastingstelsel dat er geen materieel risico is dat de buitenlandse winsten van multinationale groepen die onder de wereldwijde minimumbelasting zouden vallen en hun uiteindelijk moederentiteit in die jurisdictie is gevestigd, onderworpen zijn aan een effectief tarief van minder dan 15%.

3. *Uiteindelijk moederentiteit-veilig havenregel*

De uiteindelijk moederentiteit-veilig havenregel heeft betrekking op de binnenlandse activiteiten van multinationale groepen waarvan de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd in een jurisdictie die beschikt over een kwalificerend binnenlands belastingstelsel. De criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel bij deze veilig havenregel zijn gelijk aan de criteria die gelden voor een kwalificerend binnenlands belastingstelsel bij de kwalificerend equivalent minimumbelastingstelsel-veilig havenregel. Deze veilig havenregel leidt ertoe dat de bijheffing voor de onderbelastewinstmaatregel op nihil wordt gesteld ten aanzien van entiteiten die zijn gevestigd in de staat waar de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd. De uiteindelijk moederentiteit-veilig havenregel vervangt in feite de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing-veilig havenregel, zij het onder strengere voorwaarden.

4. *Kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel*

De kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel regelt de gunstige behandeling van bepaalde fiscale stimuleringsregelingen onder de wereldwijde minimumbelastingregels voor groepsentiteiten met reële economische activiteit. De ratio van deze veilig havenregel is de effectiviteit van fiscale stimuleringsregelingen in bepaalde omstandigheden in een staat te waarborgen. Dit wordt bewerkstelligd door het bedrag aan betrokken belastingen (teller van de breuk) te verhogen met het belastingbedrag dat is toe te rekenen aan de kwalificerende fiscale regelingen. Om onder de reikwijdte van deze veilig havenregel te vallen, is het allereerst van belang dat een fiscale regeling van invloed is op het bedrag aan betrokken belastingen (teller van de breuk). Voor de wereldwijde minimumbelastingregels gaat het daarbij – kortgezegd – om inkomens- en winstbelastingen. Verder is voor toepassing van de veilig havenregel van belang dat sprake is van een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling. Een kwalificerende fiscale stimuleringsregeling is een algemeen beschikbare fiscale regeling waarvan het bedrag wordt berekend op basis van de gemaakte uitgaven en niet hoger is dan die uitgaven, of wordt bepaald aan de hand van de hoeveelheid materiële goederen die in een staat worden geproduceerd. De innovatiebox voldoet niet aan de voorwaarden die gelden voor de toepassing van de veilig havenregel voor kwalificerende fiscale stimuleringsregelingen. De energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA) en de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) voldoen wel aan de voorwaarden. Tot slot geldt voor toepassing van de kwalificerende fiscale stimuleringsregeling-veilig havenregel een maximum, om te waarborgen dat deze alleen geldt indien sprake is van daadwerkelijke reële economische activiteiten in een staat. Hierbij kunnen multinationale groepen per staat kiezen voor een van de volgende twee opties: 1) een maximum gelijk aan 5,5% van het hoogste van de loonkosten in een staat of afschrijvingen op de materiële vaste activa in een staat; of 2) een maximum gelijk aan 1% van de boekwaarde van de materiële vaste activa in een staat.

- *Overige aanpassingen*

De tijdelijke kwalificerend landenrapport-veiligehavenregel wordt met een jaar verlengd. Met deze veiligehavenregel kan een multinationale groep of binnenlandse groep ervoor kiezen om de berekeningen te baseren op basis van een kwalificerend landenrapport en kwalificerende financiële verslaglegging. Tot slot wordt de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing-veiligehavenregel aangepast voor multinationale groepen met een verslagjaar van 52 of 53 weken. Het verslagjaar mag eindigen op of vóór 3 januari 2027, in plaats van vóór 31 december 2026.