

From: EK-postbus <postbus@eerstekamer.nl>
Date: Monday, September 29, 2025, 10:16 AM
To: EK-postbus <postbus@eerstekamer.nl>
Subject: FW: NOB: Reactie op het pakket Belastingplan 2026 (Commissie FIN)

Attachments:

Bijlage-1-NOB-reactie-wetsvoorstel-Belastingplan-2026.pdf
Bestand Parlementaire Onderzoekscommissie Schrootaffaire.pdf
Bijlage-3-NOB-reactie-wetsvoorstel-Tweede-wet-aanpassing-Wet-minimumbelasting-2024.pdf
Bijlage-4-NOB-reactie-wetsvoorstel-'Wet-stroomlijning-fiscaal-inzagerecht.pdf

Van: NOB 5.1.2.e @nob.net>
Verzonden: zondag 28 september 2025 09:49
Aan: EK-postbus <postbus@eerstekamer.nl>; cie.fin@tweedekamer.nl
Onderwerp: NOB: Reactie op het pakket Belastingplan 2026 (Commissie FIN)

Geachte 5.1.2.e

Geachte 5.1.2.e

Met deze mail ontvangt u onze reactie op de voorstellen die met het pakket Belastingplan 2026 zijn aangeboden. De volledige reactie kunt u [hier](#) lezen.

Als u hier vragen over heeft, dan horen wij dat graag. We staan open voor overleg en lichten onze reactie graag toe.

Mag ik u vragen deze reactie te verspreiden onder de leden van de vaste commissie?

Met vriendelijke groet,
Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

prof. mr. 5.1.2.e
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

de Muiderpoort
Sarphatistraat 500
Postbus 2977
1000 CZ Amsterdam

T 5.1.2.e

E 5.1.2.e @ 5.1.2.e

I www.nob.net

Kvk nr. NOB: 40531315
Kvk nr. SOB: 41205626

[Routebeschrijving](#)

Wilt u door ons op de hoogte worden gehouden? Abonneer u dan [hier](#) op (één van) onze nieuwsbrieven via of volg de NOB op [LinkedIn](#) en/of [Twitter](#)

Denk aan het milieu voor u besluit deze e-mail te printen

=====

De informatie verzonden in dit e-mailbericht is vertrouwelijk en is uitsluitend bestemd voor de geadresseerde. Openbaarmaking, vermenigvuldiging, verspreiding en/of verstrekking van deze informatie aan derden is, behoudens voorafgaande schriftelijke toestemming van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, niet toegestaan. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs staat niet in voor de juiste en volledige overbrenging van de inhoud van een verzonden e-mailbericht, noch voor tijdige ontvangst daarvan. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs kan niet garanderen dat een verzonden e-mailbericht vrij is van virussen, noch dat e-mailberichten worden overgebracht zonder inbreuk of tussenkomst van onbevoegde derden.

Indien bovenstaand e-mailbericht niet aan u is gericht, verzoeken wij u vriendelijk doch dringend het e-mailbericht te retourneren aan de verzender en het origineel en eventuele kopieën te verwijderen en te vernietigen.

=====

The information contained in this communication is confidential and is intended solely for the use of the individual or entity to whom it is addressed. You should not copy, disclose or distribute this communication without the authority of the Dutch Association of tax advisers. The Dutch Association of tax advisers is neither liable for the proper and complete transmission of the information contained in this communication nor for any delay in its receipt. The Dutch Association of tax advisers does not guarantee that the integrity of this communication has been maintained nor that the communication is free of viruses, interceptions or interference.

If you are not the intended recipient of this communication please return the communication to the sender and delete and destroy all copies.

=====

Reactie wetsvoorstel 'Belastingplan 2026'

1. Verduidelijking fietsregeling

Artikel III, onderdeel A (artikel 13ter van de Wet op de loonbelasting 1964)

De NOB waardeert de voorgestelde wijziging ten aanzien van de fietsregeling, die inhoudt dat niet in alle gevallen waarin een fiets gebruikt wordt voor woon-werkverkeer er automatisch een bijtelling moet plaatsvinden. De wijziging stimuleert het gebruik van een fiets voor het eerste of laatste deel van het woon-werkverkeer ('last mile'). De terugwerkende kracht van de voorgestelde wijziging is terecht; immers, deze problematiek speelt al sinds de introductie van de forfaitaire regeling per 1 januari 2020.

Bij invoering van art. 13ter Wet LB 1964 stond administratieve eenvoud voorop. Naar de mening van de NOB draagt de voorgestelde wijziging niet bij aan administratieve eenvoud. Immers, de bijtelling kan achterwege blijven als een fiets niet meer dan bijkomstig (10 procent) bij het woon- of verblijfadres van de werknemer wordt gestald. Van stalling bij het woon- of verblijfadres van de werknemer is alleen sprake als de werknemer de sleutel van de fiets exclusief tot zijn beschikking heeft. De NOB sluit zich aan bij de opmerking in de uitvoeringstoets van de Belastingdienst dat de '10 procent-norm' lastig te administreren is. De NOB verzoekt om te bevestigen dat een schriftelijke afspraak tussen werkgever en werknemer, waarin wordt vastgelegd dat een ter beschikking gestelde fiets niet mee naar huis genomen mag worden, voldoende is om aannemelijk te maken dat de bijtelling terecht achterwege blijft, ook als de werkgever hierop niet actief controleert. **[Vraag 1]** Als dat niet voldoende is, dan is de regeling niet uitvoerbaar en handhaafbaar.

2. Maatregelen lucratiefbelangregeling

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.95b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Er wordt voorgesteld om voordelen uit middellijk gehouden lucratieve belangen, die via de zogenaamde aanmerkelijkbelangvariant in box 2 worden belast, te onderwerpen aan een vermenigvuldigingsfactor (hierna: multiplier). Deze maatregel, aangeduid als alternatief B in de internetconsultatie 'Alternatieven voor huidige lucratiefbelangregeling', beoogt een verhoging van de effectieve belastingdruk te bewerkstelligen, zonder het boxensysteem en de tarieven in de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) fundamenteel te wijzigen.



Voor een uitgebreide reflectie vanuit de NOB op dit alternatief verwijzen we naar de NOB-publicatie die is ingediend op 2 april 2025 in reactie op bovengenoemde internetconsultatie.¹ In het bijzonder wijzen we er (nogmaals) op dat de voorgestelde wijzigingen in de lucratiefbelangregeling in samenhang gezien moeten worden met de fiscale behandeling binnen de vennootschapsbelasting.

Internationale vergelijking

De NOB acht het van belang om de internationale context mee te wegen. In de ons omringende landen wordt de opbrengst van managementparticipaties en carried interest doorgaans aangemerkt als kapitaalopbrengst. Deze opbrengsten worden belast tegen zogeheten *capital gains* tarieven of onder specifieke regimes. De bijbehorende belastingdruk ligt in deze landen aanzienlijk lager dan de voorgestelde Nederlandse heffing op middellijk gehouden lucratief belang.²

Het huidige Nederlandse box 2-tarief van 31 procent wordt in de praktijk ervaren als een redelijke uitkomst tussen box 1 (arbeid) en box 3 (kapitaal), mede gelet op de rol als co- investeerder, het vereiste eigen financieel belang ('skin in the game') en het daaraan verbonden risico van verlies van het geïnvesteerde kapitaal ('capital at risk'). Voorts geldt dat uitkeringen op aandelen niet aftrekbaar zijn in de vennootschapsbelasting en dat er een doorstootverplichting bestaat (met andere woorden, belastingheffing kan niet worden uitgesteld door opbrengsten 'op te potten' in de vennootschap).

De NOB vraagt zich af of het gewenst is dat een verhoging van de belastingdruk via een multiplier Nederland fiscaal uit de pas doet lopen ten opzichte van buurlanden, hetgeen ertoe leidt dat ondernemers steeds negatiever zijn over Nederland en bedrijven zich elders vestigen. **[Vraag 3]**

Fiscale stabiliteit en toekomstige herziening

De NOB wijst erop dat het invoeren van een wijziging in de lucratiefbelangregeling per 2026, terwijl een fundamentele herziening mogelijk volgt na invoering van het nieuwe box 3-stelsel, onwenselijk is vanuit het oogpunt van fiscale stabiliteit. Zoals ook in het onderzoeksrapport is aangegeven, kan een keuze over een verdergaande herziening het best worden gemaakt zodra zekerheid bestaat over het nieuwe box 3-stelsel. De NOB pleit daarom voor uitstel van wijzigingen totdat het nieuwe box 3-stelsel definitief is vastgesteld.

¹ De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Reactie ter zake van de internetconsultatie 'Alternatieven voor de huidige lucratiefbelangregeling', ingediend op 2 april 2025, <https://www.nob.net/wp-content/uploads/2025/04/NOB-reactie-internetconsultatie-lucratiefbelangregeling-1.pdf>





3. Aanpassing forfait voor overige bezittingen

Artikel I, onderdeel I, en artikel II (artikel 10.6ter van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De NOB verwijst naar haar eerdere reactie op deze onwenselijke verhoging. Budgettaire argumenten zijn met name bepalend geweest.²

4. Uitsluiten niet-marktconform handelende gelieerde partijen van toepassing leegwaarderatio

Artikel I, onderdeel E, en artikel X, onderdeel D (artikel 5.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 21 van de Successiewet 1956)

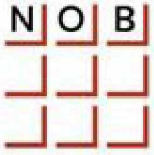
Met deze wijziging worden gelieerde partijen uitgesloten van toepassing van de leegwaarderatio in de inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting als sprake is van een niet-marktconforme huur- of pacht prijs. Het valt de NOB op dat er geen definitie van ‘gelieerde partijen’ is opgenomen. De NOB vraagt om toe te lichten hoe het begrip ‘gelieerde partijen’ moet worden uitgelegd en om hiertoe zo nodig een verduidelijking voor op te nemen in de betreffende wetteksten. **[Vraag 4]**

5. Akkoord ‘gezond naar het pensioen’: structureel maken en verhogen drempelvrijstelling RVU

Artikel III, onderdeel E, artikel IV, onderdeel A, artikel V, artikel VII, artikel VIII en artikel L (artikel 32ba van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikel V, onderdelen E en G, van de Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen)

In het akkoord ‘Gezond naar het pensioen’ hebben het kabinet en sociale partners afgesproken de al bestaande RVU-drempelvrijstelling vanaf 2026 structureel met ijkmomenten voort te zetten, en deze beheerst en gericht in te zetten voor werknemers met zwaar werk die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. Om de RVU toegankelijker te maken voor werknemers met een laag inkomen of weinig aanvullend pensioen, wordt voorgesteld het huidige drempelbedrag (in netto termen gelijk aan een netto AOW-uitkering) te verhogen met 300 euro bruto per maand. Daarnaast wordt voorgesteld het tarief van de pseudo-eindheffing voor een RVU boven de RVU drempelvrijstelling stapsgewijs te verhogen: 57,7 procent in 2026, 64 procent in 2027 en 65 procent in 2028.

² Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Reactie terzake van het wetsvoorstel ‘Wet tegenbewijsregeling box 3’ gepubliceerd op 18 april 2025, <https://www.nob.net/publicaties/box-3-aandachtspunten-tegenbewijsregeling/>



Uit het akkoord ‘Gezond naar het pensioen’ blijkt de doelstelling om de RVU-drempelvrijstelling beheerst en gericht in te zetten. Daartoe is overeengekomen om per sector of werkgever de doelgroep te definiëren en te onderbouwen. Deze afbakening wordt gevalideerd door TNO. Bij het structureel maken van de drempelvrijstelling met ingang van 2026 is echter geen beperking in doelgroep aangebracht, deze geldt generiek, dus voor iedere deelnemer aan een RVU-regeling. De NOB verzoekt te bevestigen dat de drempelvrijstelling inderdaad geldt, ongeacht de vraag of de werknemer die gebruikmaakt van de RVU-regeling tot de doelgroep van werknemers met zwaar werk behoort, die niet gezond kunnen doorwerken tot de AOW-leeftijd. **[Vraag 5]**

Verder wijst de NOB op het belang van voorspelbare wetgeving. De tijdelijke drempelvrijstelling wordt weliswaar structureel gemaakt met ingang van 2026, maar tegelijkertijd zou de vrijstelling ook vanaf 2028 (na het eerste ijkmoment) weer kunnen vervallen. Juist een onderwerp als een regeling voor vervroegde uittreding, waarover werknemers en werkgevers vaak al langere tijd voor de ingangsdatum van deelname met elkaar in gesprek zijn, vereist wetgeving die niet elke paar jaar wijzigt. In het verlengde hiervan verzoekt de NOB om overgangsrecht op te nemen voor (meerjarige) regelingen voor vervroegde uittreding die vóór 17 september 2025 in werking zijn getreden. **[Vraag 6]** De NOB merkt hierbij op dat werkgevers bij het bepalen van de kosten van deze regelingen zijn uitgegaan van een eindheffingstarief van 52 procent. Zonder overgangsrecht kunnen werkgevers geconfronteerd worden met onvoorziene financiële gevolgen als gevolg van de tariefswijziging.

6. Versoberen ETK-regeling

Artikel III, onderdeel D (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt om de ETK-regeling te versoberen door aan artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1964 (de gerichte vrijstelling voor extraterritoriale kosten die voor zowel ingekomen als uitgezonden werknemers geldt) de volgende zinsnede toe te voegen: “met dien verstande dat voor zover de vergoeding of verstrekking ziet op de periode waarin de werknemer in Nederland arbeid verricht dan wel in Nederland verblijft en in een ander land arbeid verricht de volgende kosten worden uitgezonderd: 1. uitgaven van levensonderhoud; 2. uitgaven voor gesprekskosten voor privédoeleinden”. De NOB begrijpt dat het hierbij de intentie is om de versobering van de ETK-regeling alleen te laten gelden voor ingekomen werknemers en niet voor uitgezonden werknemers.

De NOB constateert dat de zinsnede “dan wel in Nederland verblijft en in een ander land arbeid verricht” onduidelijk is. Deze formulering kan immers ook van toepassing zijn op uitgezonden werknemers, terwijl de versobering niet voor hen bedoeld is. De NOB vraagt zich daarom af of deze zinsnede zou moeten komen te vervallen deze zinsnede te laten vervallen. **[Vraag 7]**



Het laten vervallen van deze passage voorkomt dat ingekomen werknemers die in Nederland fiscaal inwoner worden en in een ander land werken, wél onder de versoering vallen, terwijl uitgezonden werknemers in een vergelijkbare positie (ook inwoner van Nederland en werkzaam in een ander land) juist worden uitgezonderd. Zo wordt onduidelijkheid en ongelijke behandeling voorkomen.

7. Introductie pseudo-eindheffing ter beschikking gestelde fossiele auto's

Artikel IV, onderdeel B (artikel 32bc van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt om een pseudo-eindheffing in te voeren met een belastingtarief van 12 procent over de waarde van een door de inhoudingsplichtige aan diens werknemer of werknemers ter beschikking gestelde fossiele personenauto. In het kader van de pseudo-eindheffing wordt onderscheid gemaakt tussen enerzijds personenauto's die door de inhoudingsplichtige uitsluitend voor zakelijk gebruik ter beschikking worden gesteld en anderzijds personenauto's die door de inhoudingsplichtige ook voor privégebruik, waaronder woon-werkverkeer, ter beschikking worden gesteld. De NOB signaleert een aantal belangrijke punten van zorg in de voorgestelde regeling.

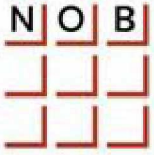
Gebruik van de loonbelasting voor beleidsdoeleinden

De NOB spreekt haar zorg uit over het toenemende gebruik van de Wet op de loonbelasting voor beleidsdoeleinden die geen directe relatie hebben met de loonbelasting, maar die wél leiden tot een toename van de administratieve en financiële lasten voor werkgevers.

De loonbelasting fungeert als voorheffing op de door werknemers te betalen inkomstenbelasting. De voorgestelde pseudo-eindheffing is echter geen voorheffing, noch een eindheffing waarbij de werkgever belasting betaalt in plaats van de werknemer. In plaats daarvan is de pseudo-eindheffing een afzonderlijke heffing die specifiek wordt opgelegd aan de inhoudingsplichtige en zijn eigen spelregels kent. Zo wijkt het tarief van 12 procent af van het reguliere loonbelastingtarief, net als de heffingsmaatstaf, het moment van heffen en de wijze daarvan.

Deze nieuwe pseudo-eindheffing introduceert een nieuwe grondslag (de cataloguswaarde van een personenauto), een nieuwe 'youngtimer-regeling' door aan te sluiten bij een leeftijd van 25 jaar van de personenauto, een nieuw tarief (12 procent), een definitie van woon-werkverkeer als privégebruik naast de tegenovergestelde behandeling van woon-werkverkeer voor de bijtelling bij privégebruik van de auto (artikel 13bis derde lid Wet LB 1964) en heeft qua karakter niets te maken met het heffen van loonbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting.





Naast dit fundamentele bezwaar vergroot de invoering van een pseudo-eindheffing het verschil tussen het ontvangen van loon van een inhoudingsplichtige en een niet-inhoudingsplichtige werkverschaffer. Dit lijkt op gespannen voet te staan met de wens een gelijk speelveld te creëren voor werknemers en zzp'ers.

Onderzochte alternatieven

Om de ingroei van elektrische personenauto's te versnellen wordt gekozen voor een normering via de loonbelasting in de vorm van een pseudo-eindheffing. Hierdoor worden volgens het kabinet de financiële gevolgen van een eventuele keuze voor een fossiele personenauto neergelegd bij de partij die de meeste invloed kan uitoefenen op deze keuze: de werkgever. De NOB merkt op dat voorbij wordt gegaan aan de invloed van de partij die (vrijwel altijd) de uiteindelijke keuze maakt: de werknemer. Die beslist in veel gevallen of er in een fossiele of een elektrische lease-auto wordt gereden. Daarbij komt dat als de werknemer niet kiest voor een lease-auto er bij het afzien van een auto vaak recht bestaat op een compensatie in loon. Met die compensatie kan de werknemer vervolgens een eigen fossiele auto aankopen. Een veel meer voor de hand liggende optie om te komen tot een normering is daarom het invoeren van een verhoogde bijtelling voor privégebruik van een fossiele personenauto of het invoeren van een bijtelling voor woon-werkverkeer. Die laatste optie zorgt ervoor dat een bijtelling plaatsvindt ongeacht de vraag of de fossiele personenauto privé gebruikt wordt. De werknemer is degene die vervuilende kilometers rijdt. Onder het motto: "de vervuiler betaalt" ligt het voor de hand om de werknemer daarvoor te laten betalen. Het stimuleren van het gebruik van emissie-arme of -loze auto's verliep de afgelopen jaren immers ook via de werknemer door een lager bijtellingspercentage te hanteren. Ook de Afdeling advisering van de Raad van State vraagt aandacht voor dit alternatief. Het argument in het Nader rapport dat de werkgever bepaalt welk soort auto ter beschikking wordt gesteld is naar mening van de NOB onvoldoende om dit alternatief niet te overwegen. De NOB vraagt of de wetgever nader wil ingaan op hoe deze afweging is gemaakt ondanks voorgaande aspecten? **[Vraag 8]**

Neveneffecten

Verder vraagt de NOB aandacht voor het feit dat een sterke toename van ter beschikking gestelde emissieloze personenauto's zal leiden tot een grotere behoefte aan oplaadpunten, bij de werkgever en bij de woning van de werknemer. Zowel de keuze voor het ter beschikking stellen van een fossiele als van een emissieloze personenauto leidt daardoor vanaf 2027 tot extra kosten voor werkgevers.

De NOB vraagt in het bijzonder aandacht voor de loonbelastinggevolgen die samenhangen met het opladen van elektrische auto's. Een duidelijke en eenvoudig praktisch uitvoerbare handleiding¹ voor werkgevers, waarin de fiscale gevolgen van het ter beschikking stellen of vergoeden van een laadpunt bij de werkplek en bij de woning, evenals de gevolgen van het verstrekken van energie of het vergoeden van de oplaadkosten worden beschreven, ontbreekt tot op heden, terwijl daar grote behoefte aan bestaat.

[Vraag 9]





Tarief en grondslag

De pseudo-eindheffing is niet over het volledige kalenderjaar verschuldigd als de fossiele personenauto slechts een deel van het kalenderjaar ter beschikking wordt gesteld. Als de personenauto in een deel van een kalendermaand ter beschikking is gesteld voor privédoeleinden, wordt deze geacht de gehele kalendermaand ter beschikking te zijn gesteld. De NOB verzoekt om te verduidelijken dat de pseudo-eindheffing verschuldigd is vanaf de eerste terbeschikkingstelling van de fossiele personenauto. Als de werkgever een fossiele personenauto ter beschikking stelt vanaf 15 juli 2027 dan ligt voor de hand dat de pseudo-eindheffing over de maand juli vanaf die datum verschuldigd is en niet voor de gehele maand juli 2027. **[Vraag 10]**

Overgangsrecht

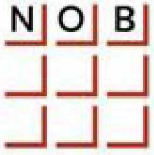
De pseudo-eindheffing is vanaf 1 januari 2027 verschuldigd voor fossiele personenauto's die vanaf en na die datum voor het eerst ter beschikking worden gesteld door de inhoudingsplichtige. Als een inhoudingsplichtige vóór 2027 een personenauto ter beschikking heeft gesteld aan een van diens werknemers, geldt een overgangsrechttermijn tot 17 september 2030. Het overgangsrecht is daarmee gekoppeld aan de personenauto en niet aan de werknemer.

Het kabinet vindt een overgangstermijn van vijf jaar gepast. De NOB vraagt aandacht voor het feit dat sommige personenauto's een lange levertijd hebben. Voor auto's die vóór 17 september 2025 zijn besteld maar nog niet geleverd en ter beschikking gesteld aan de werknemer, geldt dat het overgangsrecht korter is dan vijf jaar, terwijl deze auto's vaak wel voor een termijn van vijf jaar geleased worden. De NOB verzoekt daarom het overgangsrecht beperkt en gericht te verruimen door te bepalen dat voor iedere auto die aantoonbaar vóór 17 september 2025 besteld is en op een later moment voor het eerst ter beschikking wordt gesteld, een overgangstermijn van vijf jaar te hanteren vanaf de datum van eerste terbeschikkingstelling. **[Vraag 11]** Voor auto's die op 17 september 2025 al ter beschikking zijn gesteld kan het overgangsrecht eindigen op 17 september 2030.

8. Constructies met ongelijke vermogensverdeling tussen partners voor overlijden of een scheiding

Artikel X, onderdeel A (artikel 11 van de Successiewet 1956)

De NOB begrijpt dat 'breukdelen-planning', enkel gevoerd vanuit fiscale motieven, als onwenselijk wordt ervaren en dat de mogelijkheden hiertoe worden ingekaderd. De aanpassing van het overgangsrecht, waar uitsluitend wijzigingen in het breukdeel van een huwelijksgemeenschap of verrekenbeding buiten het overgangsrecht vallen, is, wat de NOB betreft, een welkome toevoeging ten opzichte van het eerdere consultatiewetsvoorstel.



Door de huidige formulering is het bereik van deze maatregel echter ruim, waardoor alle gevallen, ook zonder fiscale motieven, onder de reikwijdte vallen. Dit is volgens de NOB ongewenst. In de memorie van toelichting wordt verwezen naar het eerdere voorstel Overige fiscale maatregelen 2018 waarin ook maatregelen in het kader van ongelijke breukdelen werden voorgesteld. De memorie van toelichting legt uit dat er twee verschillen zijn met het nu voorliggende voorstel. De NOB mist in deze toelichting dat het wetsvoorstel uit 2018 regelde dat heffing van erf- en schenkbelasting uitsluitend aan de orde kwam indien en voor zover de minstvermogende echtgenoot tot meer dan 50 procent van het vermogen gerechtigd werd. Op dit punt verwijst de NOB ook naar haar reactie van 14 mei 2025 op de internetconsultatie op dit onderwerp. De NOB heeft hierin opgeroepen om het voorstel te beperken tot heffing over hetgeen de bij aangaan van de huwelijkse voorwaarden minst vermogende partner meer krijgt dan 50 procent. De NOB mist in de toelichting een verwijzing naar dit specifieke aspect, in het bijzonder op dit punt, ook in vergelijking met het voorstel Overige fiscale maatregelen 2018.

Het huidige wetsvoorstel betekent dat de meestvermogende echtgenoot, met een breukdeel groter dan 50 procent, bij het overlijden van de minstvermogende echtgenoot erfbelasting betaalt over zijn/haar eigen vermogen. Bijvoorbeeld in de situatie dat een echtgenoot/echtgenote bij het aangaan van een huwelijk een 80-20 breukdelengemeenschap of verrekenbeding aangaat met zijn/haar echtgenoot/echtgenote, is bij overlijden van de minstvermogende echtgenoot erfbelasting verschuldigd door de meestvermogende echtgenoot over 30 procent van het vermogen. Dit terwijl de meestvermogende echtgenoot dit vermogen reeds bezat. Dit kan wat de NOB betreft niet de bedoeling zijn en was ook in het voorstel Overige fiscale maatregelen 2018 niet het geval. De NOB verzoekt dan ook om het wetsvoorstel op dit punt te herzien en heffing te beperken tot situaties waarin de minstvermogende echtgenoot gerechtigd raakt tot meer dan 50 procent van het vermogen.

Het wetsvoorstel lijkt, gezien de in de toelichting opgenomen voorbeelden, voorts tot uitgangspunt te nemen dat de echtgenoot met het kleinste breukdeel als eerste komt te overlijden. De wettekst is echter op dit punt neutraal geformuleerd, hetgeen bij een letterlijke lezing suggereert dat de eerststervende echtgenoot een fictieve verkrijging krachtens erfrecht kan krijgen. Stel dat voorbeeld 11 tot uitgangspunt genomen wordt, maar het niet B is die overlijdt, maar A, dan zou het voorgaande concreet betekenen dat de overleden A geacht wordt een fictieve verkrijging van € 4,5 miljoen van langstlevende echtgenoot B te ontvangen. Een dergelijke fictieve erfrechtelijke verkrijging door de persoon die in de realiteit de erflater is, vindt de NOB conceptueel moeilijk te volgen.

Dit geeft in de ogen van de NOB aanleiding tot de volgende vragen:

- Is dit effect beoogd en is het dus inderdaad mogelijk dat iemand die overlijdt, geacht kan worden een fictieve verkrijging te ontvangen? **[Vraag 12]**





- Aannemend dat het antwoord op de voorgaande vraag bevestigend zou luiden: neemt de NOB dan terecht aan dat de erfbelasting, verschuldigd door de overledene, als schuld in diens nalatenschap in aanmerking genomen kan worden voor de berekening van de erfbelasting van de daadwerkelijke verkrijgers krachtens erfrecht? **[Vraag 13]**

9. Verlegging ingangsdatum belastingrente erfbelasting en aangiftetermijn erfbelasting

Artikel X, onderdelen E, F, G en H (artikelen 35a, 45, 53 en 66 van de Successiewet 1956)

De NOB is verheugd met de verlenging van de aangiftetermijn erfbelasting en ingangsdatum voor de berekening van de belastingrente erfbelasting tot 20 maanden na overlijden van een erflater. In de praktijk blijkt dat de huidige termijn van acht maanden met regelmaat te kort is. Daarmee is de voorgestelde verlenging tot 20 maanden zeer welkom. De NOB heeft wel geconstateerd dat de aanslagtermijn erfbelasting, van in beginsel drie jaar, niet is verlengd. In de toelichting is terug te lezen dat de Belastingdienst met deze wijziging nog kan voldoen aan de aanslagtermijn en de navorderingstermijn. In de uitvoeringstoets van de Belastingdienst is aan dit aspect echter geen aandacht besteed. De facto kan gesteld worden dat de beoordelingstermijn van aangiften en de navorderingstermijn erfbelasting voor de Belastingdienst in voorkomende gevallen met twaalf maanden wordt ingekort. Gelet op de ervaring dat de Belastingdienst nu al met enige regelmaat moeite heeft om de aanslagtermijn te halen, en bij tijdsgebrek ter behoud van rechten geschatte (veelal uiteindelijk incorrecte) aanslagen oplegt, vraagt de NOB zich af of de effecten van een kortere beoordelingsperiode door de Belastingdienst zijn meegewogen in de uitvoeringstoets. **[Vraag 14]**

10. Belasting op leidingwater (BoL)

Artikel XXI, onderdelen A en B (artikel 12 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De NOB vraagt zich af of per 1 januari 2027 de teruggaafregeling van artikel 20 Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) nog nodig is, nu door het vervallen van het heffingsplafond geen cumulatie van BoL meer kan plaatsvinden waarvoor een teruggaaf nodig is. **[Vraag 15]**

11. Hervormingen afvalstoffenbelasting

Artikelen XXII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII en XXIX (artikel 28 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De NOB merkt op dat de voorgestelde wijziging van het tarief van de afvalstoffenbelasting in artikel 28 lid 1 onderdelen a, b, c en e Wbm in de periode 2030 tot en met 2035 vragen op roept. Zie ook onderstaande uitwerking.



Voorgenomen tariefspad afvalstoffenbelasting (in EUR)

Jaartal	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035
Regulier tarief	39,7	39,7	93	95,6	126,6	114,3	106,1	101,4	110,4	119,8
Tarief storten-met-ontheffing	39,7	39,7	93	146	150,3	151,1	152	152,5	153,4	154,3

De NOB signaleert dat vanaf 2030 het reguliere tarief van de afvalstoffenbelasting daalt om vervolgens in 2034 weer te stijgen zonder een inhoudelijke motivering. Tevens sluit het tariefspad niet aan met de bedragen die in de MvT op dit punt worden genoemd. Daarnaast is er in de MvT benoemd dat het tarief voor storten met ontheffing circa tien euro hoger zou liggen dan het effectieve tarief voor verbranden. Dit verschil lijkt op basis van de voorgestelde wet echter vele malen groter (circa 50 euro in 2029 vs. 35 euro in 2035).

Vragen

- Hoe verhoudt de tekst uit het Belastingplan 2026 zich tot de voorgenomen tariefpaden? [Vraag 16]
- Wat houdt het benoemde effectieve afvalstoffenbelastingtarief voor verbranden in en waaruit bestaat deze? [Vraag 17]

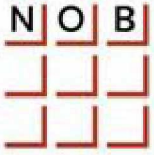
12. Aanpassingen CO2-heffing industrie

Artikel XXX, onderdelen A en B (artikel 16b.17 van de Wet milieubeheer)

CO2-heffing industrie voor ETS1- en lachgasinstallaties

Het huidige wetsvoorstel zorgt ervoor dat ondanks de aangenomen motie van Dijk³ de CO2-heffing industrie weer in volle kracht van toepassing zal zijn na 2030. Het kabinet erkent dat de emissiereducties om omvangrijke investeringsplannen vragen en dat de industrie hier ook ten eerste afhankelijk is van capaciteit op het stroomnet, de stikstofproblematiek en de oplevering van project Aramis. De industrie heeft wel degelijk plannen voor de emissiereductieopgave, maar veel projecten zijn nu “on hold” gezet door de netcongestie, stikstof problematiek en in afwachting van oplevering van project Aramis. De wachttijd voor elektrificatieprojecten loopt op verschillende plekken al op tot begin jaren '30. Waarbij na 2030 de CO2-heffing weer op het hoge tarief van het basispad komt, ondanks dat de industrie door externe factoren naar verwachting dus niet kan voldoen aan de beoogde emissiereducties.

³ Motie 36725-11 van het lid Inge van Dijk c.s. over de CO2-heffing op de industrie zo snel mogelijk afschaffen, <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/moties/detail?id=2025Z12633&did=2025D28751>.



Kan het kabinet aangeven waarom het tijdspad slechts tot 2030 is, wetende dat een hogere CO₂-heffing industrie ook reële weglekrisico's met zich meebrengt (zie ook de speelveldtoets 2025)⁴ en het Nederlands vestigings- en investeringsklimaat raakt zonder in significante mate bij te dragen aan de beoogde (mondiale) CO₂-uitstoot reductie? **[Vraag 18]**

CO₂-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI's)

De CO₂-heffing industrie is een nationale belasting op emissies van aangewezen installaties, waaronder afvalverbrandingsinstallaties (AVI's). AVI's vallen nog niet onder het EU EUTS - het Europese mechanisme van beprijzing van uitstoot. De CO₂-heffing voor afvalenergiecentrales wordt niet afgeschaald (zoals voor de rest van de grote uitstotende bedrijven), maar juist aangescherpt. De NOB vraagt zich af hoe deze belastingmaatregel zich verhoudt tot het beleid en de gesprekken over maatwerkafspraken tussen individuele AVI's en de Rijksoverheid. **[Vraag 19]**

Gezien de oplopende milieubelastingdruk voor AVI's, vraag de NOB om toe te lichten in hoeverre een eventuele samenloop tussen afvalstoffenbelasting en de CO₂-heffing industrie wordt meegewogen. **[Vraag 20]**

13. Belastingvermindering energiebelasting

De NOB signaleert dat de belastingvermindering in de energiebelasting verhoogd wordt. Zoals ook in de kamerbrief van 27 juni 2025⁵ wordt gesignaleerd, levert de afbakening van het begrip 'verblijfsfunctie' veel discussie op in de praktijk. De NOB vraagt zich af of al duidelijk is wanneer de in die brief voorgestelde nieuwe afbakening vorm zal krijgen. **[Vraag 21]**

⁴ Speelveldtoets 2025 in opdracht van Ministerie van Klimaat en Groene Groei, uitgevoerd door PwC/Strategy&, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2025/04/25/speelveldtoets-2025>.

⁵ Kamerstukken II 2024/25, 32 140, nr. 261, p. 2-3.



Reactie wetsvoorstel ‘Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024’

1. Algemeen

Uit de Memorie van Toelichting (MvT) bij het onderhavige wetsvoorstel lijkt te volgen dat wordt beoogd de (resterende) administratieve richtsnoeren van de OESO zoals deze tot op heden gepubliceerd zijn, te implementeren. De NOB verzoekt om bevestiging dat dit begrip juist is **[Vraag 1]** en dat, voor zover geen wettelijke implementatie is voorgesteld, moet worden aangenomen dat deze administratieve richtsnoeren met terugwerkende kracht doorwerken naar de WMB 2024. **[Vraag 2]** De NOB verzoekt voorts om bevestiging dat administratieve richtsnoeren niet doorwerken naar de WMB 2024 voor zover zij optioneel zijn en deze optionele onderdelen geen onderdeel uitmaken van dit wetsvoorstel of de huidige WMB 2024 **[Vraag 3]**. In het bijzonder verzoekt de NOB in dit verband om bevestiging dat het kabinet ervoor heeft gekozen de optionele regels voor securitisation vehicles, zoals opgenomen in hoofdstuk 6 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024, niet van toepassing te laten zijn op de binnenlandse bijheffing. **[Vraag 4]**

2. Inwerkingtredingsdatum en implementatie richtsnoeren

Artikel II (inwerkingtredingsbepaling)

Alvorens in detail stil te staan bij de voorgestelde wijzigingen, wenst de NOB eerst stil te staan bij de voorgestelde inwerkingtredingsdatum van de diverse wijzigingen. De NOB stelt namelijk vast dat voor de inwerkingtredingsdatum van de diverse wijzigingen van de WMB 2024 die in dit wetsvoorstel zijn opgenomen er drie categorieën worden onderscheiden:

- Wijzigingen die terugwerken tot en met 31 december 2023 en voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023;
- Wijzigingen die terugwerken tot en met 31 december 2024 en voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2024; en
- Wijzigingen die in werking treden per 31 december 2025 en voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025.



De NOB hecht veel waarde aan de rechtszekerheid die belastingplichtingen aan wetgeving kunnen ontlelen, en ziet in algemene zin het invoeren van wetgeving met terugwerkende kracht als een inbreuk op die rechtszekerheid. Echter, in het licht van de specifieke doelstelling van de terugwerkende kracht zoals opgenomen in dit wetsvoorstel, en voor zover de wijzingen niet bezwaarlijk zijn voor belastingplichtigen, is de NOB van mening dat de inbreuk op rechtszekerheid gerechtvaardigd is. Indachtig het uitgangspunt van het kabinet dat de terugwerkende kracht van de voorstelde maatregelen niet bezwaarlijk zou mogen zijn voor belastingplichtigen, merkt de NOB het volgende op.

Ten eerste merkt de NOB op dat ook de bepalingen die met terugwerkende kracht worden ingevoerd, ten nadele van belastingplichtigen kunnen uitpakken (zie de opmerkingen van de NOB bij, bijvoorbeeld, de voorgestelde wijzigingen van artikel 1.2 WMB 2024 ten aanzien van doorkijkentiteiten hierna). Gelet op de aan de beperking van de terugwerkende kracht ten grondslag liggende gedachte, verzoekt de NOB om bevestiging dat in voorkomende gevallen, waar (i) de voorgestelde aanpassingen van de WMB 2024 met terugwerkende kracht worden ingevoerd en (ii) ten nadele van een individuele belastingplichtige uitpakken, met een beroep op het hardheidsclausulebeleid de belastingplichtige zal worden toegestaan de WMB 2024 toe te passen op basis van de WMB 2024 zoals deze in werking was in het desbetreffende jaar (dat wil zeggen, zonder toepassing van terugwerkende kracht van de desbetreffende wetswijziging) [**Vraag 5**].

Ten tweede meent de NOB dat het uiteenlopen van de data van inwerkingtreding aanleiding kan geven tot (administratieve) complexiteit en in zoverre bezwaarlijk zou kunnen zijn. Wanneer een groep voor de (globale) pijler 2 toepassing uitgaat van toepassing van de regels met inachtneming van de meest recente administratieve richtsnoeren, kan het ontbreken van terugwerkende kracht voor deze groep tot extra administratieve lasten leiden. Voor Nederland gelden dan immers (deels) andere regels dan de richtsnoeren die op globaal niveau – en mogelijk in andere landen – worden toegepast. De NOB vraagt zich in dit kader af of (onderzocht kan worden of) voor groepen een mogelijkheid kan worden gecreëerd – in de WMB 2024 zelf of in de uitvoeringspraktijk – om te kiezen voor integrale toepassing van de administratieve richtsnoeren zoals deze gelden op het moment van het indienen van een bijheffings-informatieaangifte dan wel op het einde van een relevant verslagjaar met terugwerkende kracht (met uitzondering van die administratieve richtsnoeren waaraan de OESO zelf geen terugwerkende kracht toekent en/of administratieve richtsnoeren die Nederland niet wenst te codificeren)[**Vraag 6**]. Het bieden van een dergelijke keuze aan groepen lijkt de NOB in ieder geval in overeenstemming met het uitgangspunt van het onderhavige wetsvoorstel om bezwaarlijke effecten die uit de terugwerkende kracht volgen, te beperken.



3. Wijzigingen doorkijkentiteiten en hybride entiteiten

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.2 WMB 2024)

In de MvT is gesteld dat deze aanpassing twee doelen dient. In de eerste plaats wordt een technische wijziging doorgevoerd. Daarnaast worden de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in de WMB 2024 opgenomen.

Ziet de NOB het goed, dan ziet de aanpassing van de begripsomschrijving van doorkijkentiteit (in artikel 1.2 lid 1 WMB 2024) op de invoering van de reference entity-approach van onderdeel 5.2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 (Application of Article 3.5.1(b) and Article 10.2.1 definitions van de OESO-modelregels).

Daarnaast houdt de invoering van artikel 1.2 lid 8 WMB 2024 denkkelijk eveneens verband met genoemde reference entity-approach, die ook haar weerslag vindt in de aanpassing van artikel 6.14 WMB 2024 (Artikel I, onderdeel F (artikel 6.14 WMB 2024)). Daarbij vermeldt de MvT niet expliciet welke onderdelen van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 zijn verwerkt. De NOB begrijpt het zo dat het nieuw voorgestelde artikel 1.2 lid 8 WMB 2024 in samenhang moet worden gelezen met het nieuw voorgestelde artikel 6.14 WMB 2024 om zodoende mede uitvoering te geven aan onderdeel 5.3.1 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024. Daarmee wordt beoogd om het inkomen dat verband houdt met belangen van minderheidsbelanghouders niet aan de doorkijkentiteit toe te rekenen en te komen tot een evenredige toepassing van artikel 6.14 lid 1 WMB 2024. Kan worden aangegeven op welk onderdeel van de administratieve richtsnoeren het nieuw voorgestelde artikel 1.2 lid 8 WMB 2024 is gebaseerd? **[Vraag 7]**

Meer algemeen zou de NOB het op prijs stellen indien kan worden aangegeven welke onderdelen van hoofdstuk 5 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 een plek in de WMB 2024 krijgen. De NOB komt zelf tot het hieronder weergegeven schema. Kan worden aangegeven of dit schema klopt? **[Vraag 8]**





Administratieve richtsnoeren juni 2024	Wet minimumbelasting 2024
Hoofdstuk 5	
Issue 1: Tax law of the jurisdiction in which the owner is located	Begrip doorkijkentiteit in artikel 1.2 lid 1
Issue 2a: Interaction of Article 3.5.3 and Article 3.5.4(b)	Artikel 1.2 lid 8 en artikel 6.14
Issue 2b: Application of Article 3.5.3 when a minority owner holds its interest indirectly through another Constituent Entity	Artikel 1.2 lid 8 en artikel 6.14
Issue 3: Allocation of cross-border taxes under Article 4.3 in structures including Flow-through Entities	Artikel 7.5 lid 3
Issue 4: Extension to indirect owners	Artikel 1.2 lid 5
Issue 5: Entities located in jurisdictions without a Corporate Income Tax	Onderdeel b van de nieuwe definitie van hybride entiteit in artikel 1.2 lid 1
Issue 6: Matching of taxes and income where an owner is subject to tax with respect to a Reverse Hybrid Entity's income	Artikel 7.5 lid 4

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.1 WMB 2024)

De NOB verwelkomt de invoering van een nieuw artikel 3.1 lid 5 WMB 2024 om zeker te stellen dat een joint venture en de met de joint venture verbonden partijen binnen het bereik van de binnenlandse bijheffing vallen. De NOB vraagt zich in dit verband af in hoeverre een joint venture (en de met de joint venture verbonden partijen) als groepsentiteit kan worden aangemerkt. Dit speelt in de eerste plaats binnen hoofdstuk 3 van de WMB 2024. De NOB vraagt zich af of het nieuwe artikel 3.1 lid 5 WMB 2024 dan wel artikel 3.1 lid 2 WMB 2024 tot gevolg heeft dat de joint venture een groepsentiteit is van de (groep van de) joint-venture belanghouder.[Vraag 9]

Van belang lijkt hier tevens te zijn dat de bijheffing van een joint venture afzonderlijk moet worden berekend. De NOB wijst op artikel 9.4 lid 2 WMB 2024 en artikel 8.8 WMB 2024. Graag verneemt de NOB de visie van de wetgever in dit verband.[Vraag 10]

Verder speelt dit buiten hoofdstuk 3 van de WMB 2024. Diverse bepalingen knopen aan bij de kwalificatie van een entiteit als groepsentiteit. De arms's length-bepaling van artikel 6.4 WMB 2024 geldt bijvoorbeeld voor transacties tussen groepsentiteiten. De vraag of die bepaling ook ziet op transacties tussen de joint venture-belanghouder en de joint venture, wordt in de administratieve richtsnoeren van juni 2024 positief beantwoord.

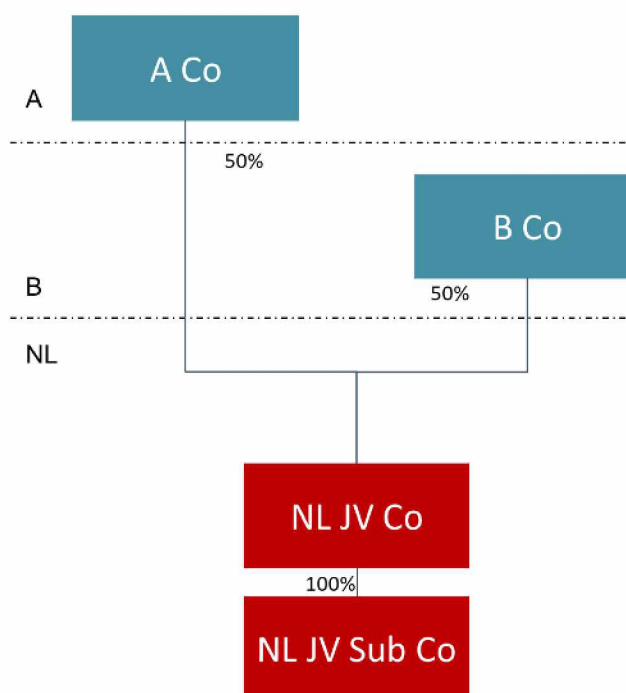


Een vergelijkbare vraag is voorstelbaar bij artikel 7.5 WMB 2024, waar in de allocatie van belastingen tussen groepsentiteiten wordt voorzien.¹ De NOB verneemt graag de visie van de wetgever in dit verband.**[Vraag 11]**

Tot slot constateert de NOB in dit verband dat het nieuwe artikel 3.1 lid 5 WMB 2024 een groot aantal formeelrechtelijke vragen oproept voor de joint venture en de met de joint venture verbonden partijen waarop het antwoord niet op voorhand evident is. Om dit te illustreren geeft de NOB twee voorbeelden (voorbeeld 1 en voorbeeld 2 hierna).

Voorbeeld 1

A Co, gevestigd in Staat A, en B Co, gevestigd in staat B, zijn joint venture-belanghouder in NL JV Co, gevestigd in Nederland. A Co en B Co zijn onderdeel van afzonderlijke multinationale groepen. NL JV Co houdt een belang van 100% in NL JV Sub Co.

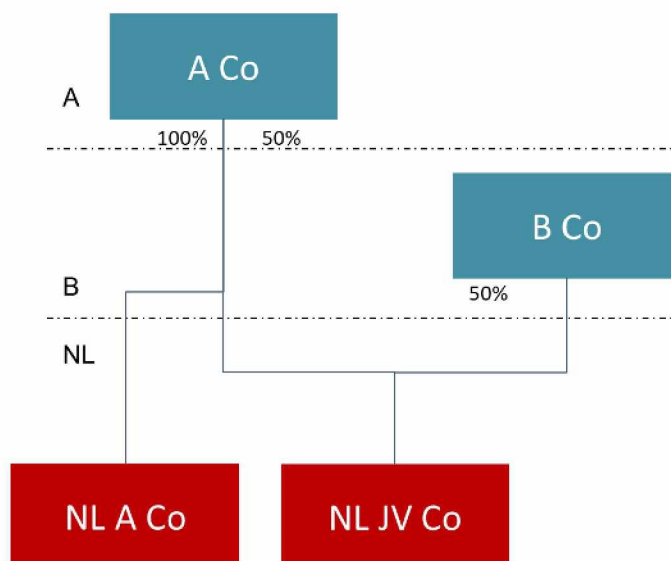


Wordt de bijheffing van NL JV Co en NL JV Sub Co gezamenlijk berekend?**[Vraag 12]** Stel dat er onderbelasting in Nederland is. Moet NL JV Co belastingaangifte doen?**[Vraag 13]** Wie dient de bijheffing-informatieaangifte in?**[Vraag 14]**

¹ Verwezen wordt ook naar het Geconsolideerde Commentaar, p. 215, par. 89: “When an MNE Group computes the jurisdictional ETR of the members of a JV Group it should take into account any Adjusted Covered Taxes recorded in the financial accounts of the Constituent Entities of such MNE Group with respect to the GloBE Income or Loss of the members of the JV Group in accordance with Article 4.3.”

Voorbeeld 2

A Co, gevestigd in Staat A, en B Co, gevestigd in staat B, zijn joint venture-belanghouder in NL JV Co, gevestigd in Nederland. A Co en B Co zijn onderdeel van afzonderlijke multinationale groepen. A Co heeft verder een belang van 100% in NL A Co.



Wordt de bijheffing van NL JV Co afzonderlijk berekend?[**Vraag 15**] Stel dat er onderbelasting in Nederland is. Welke entiteit moet belastingaangifte doen?[**Vraag 16**] Welke entiteit dient de bijheffing-informatieaangifte in?[**Vraag 17**] ^{5.1.2.e} NL A Co aansprakelijk zijn voor een belastingsschuld van NL JV Co?[**Vraag 18**] Andersom, kan NL JV Co aansprakelijk zijn voor een belastingsschuld van NL A Co indien NL A Co een laagbelaste groepsentiteit is?[**Vraag 19**]

4. Verschillen tussen de WMB 2024 waarde en de commerciële waarde

Artikel I, onderdelen E en H (artikel 6.6a en artikel 7.3 WMB 2024)

Voorgesteld wordt om artikel 6.6a WMB 2024 in te voeren en artikel 7.3 WMB 2024 te wijzigen (onderdelen E en H van artikel 1 van IIWA WMB 2024) om zodoende de tweede paragraaf van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in de WMB 2024 te implementeren.

De strekking van dit richtsnoer is dat belastinglatenties bepaald dienen te worden op basis van het verschil tussen de WMB 2024-waarde en de waarde voor lokale belastingdoeleinden. Daarmee wordt dus afgeweken van het verloop van latente belastingen zoals deze in de financiële verslaggeving worden bijgehouden.



Voor verslaggevingsdoeleinden worden belastinglatenties namelijk bepaald voor het verschil tussen de commerciële boekwaarde en de waarde van een activum of passivum (of inkomen of kosten) voor belastingdoeleinden. Het belang hiervan bestaat erin dat voor het berekenen van het effectieve belastingtarief (EBT) zowel acute als latente belastingen relevant zijn. De NOB constateert dat voorgesteld wordt om aan de omzetting van dit richtsnoer geen terugwerkende kracht te verlenen, en ingang te doen vinden voor verslagjaren die aanvangen per 31 december 2025.

Dit richtsnoer bewerkstelligt dat de behandeling van latente belastingen logisch uitwerkt. De WMB 2024 gaat als startpunt uit van de boekhouding voor de waardering van activa en passiva (en inkomen en kosten), maar schrijft enkele (verplichte of optionele) afwijkingen voor. Waar de WMB 2024-waarde afwijkt van de verslaggevingswaarde, zal het minutieus aansluiten bij de mutatie van de latente belastingen voor financiële verslaggevingsdoeleinden tot onevenwichtige gevolgen kunnen leiden. Om dit te illustreren geeft de NOB twee voorbeelden (voorbeeld 3 en voorbeeld 4 hierna).

Voorbeeld 3

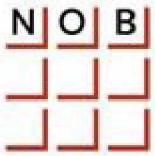
X BV, gevestigd in Nederland, heeft in 2024 een bezitting verkregen van een groepsentiteit welke gevestigd is in een andere jurisdictie. De boekwaarde die de bezitting voor financiële verslaggevingsdoeleinden had op het niveau van de overdrager is 1.000. Voor financiële verslaggevingsdoeleinden wordt de bezitting overgedragen tegen deze 1.000. X BV heeft dus de bezitting op de balans verkregen voor 1.000. De waarde in het economisch verkeer (WEV) bedroeg ten tijde van de overdracht echter 3.000. De overdragende groepsentiteit heeft over het verschil tussen de boekwaarde en de WEV winstbelasting betaald tegen een tarief van 15% in zijn vestigingsjurisdictie. Over de waarde van de bezitting wordt, vanaf 2025, in tien jaarlijkse termijnen afgeschreven voor fiscale en financiële verslaggevingsdoeleinden.

Afhankelijk van de verslaggevingsregels zou het kunnen dat X BV een actieve belastinglatentie vormt voor de bezitting.² Er is namelijk een commercieel / fiscaal verschil van 2.000. X BV kan fiscaal over 3.000 afschrijven en commercieel (slechts) over 1.000.

Zodoende kan X BV 2.000 toekomstige belastbare winsten afzetten tegen afschrijvingslasten die commercieel niet zichtbaar zijn. X BV zal dus mogelijk een actieve belastinglatentie gevormd hebben van $2.000 * 25,8\% = 516$ in 2024. Afhankelijk van de van toepassing zijnde financiële verslaggevingsregels wordt de vorming van deze belastinglatentie als uitgestelde belastingbaten behandeld. In dat geval drukt de vorming van de belastinglatentie de belastingen. Herrekening tegen het minimumtarief van 15% zou in een uitgestelde belastingbaten van 300 resulteren.

² Sommige verslaggevingsregels staan onder bepaalde voorwaarden de vorming van een actieve belastinglatentie niet toe. Zo kent IFRS de initial recognition exception. Ook kan het voorkomen dat een entiteit met een beperkte winstverwachting de actieve belastinglatentie niet kan vormen.





Indien in 2024 2.000 commercieel en fiscaal winst gegenereerd wordt door X BV, hetgeen tegen 25,8% belast wordt, leidt dat in 2024 tot een gecorrigeerde betrokken belastinglast van 516 (acut) en (300) (latent) = 216, hetgeen leidt tot een EBT van $216/2.000 = 10,8\%$. Aangenomen dat X BV de enige groepsmaatschappij van deze groep in Nederland is, zou dat betekenen dat er in 2024 sprake zou zijn van heffing onder de Nederlandse binnenlandse bijheffing ondanks het feit dat de winst gewoon belast is tegen 25,8%.

De vrijval van de in 2024 gevormde belastinglatentie, doordat het commercieel/fiscale verschil over de afschrijvingstermijn terugloopt, wordt doorgaans behandeld als een uitgestelde belastinglast.

Stel dat X BV in 2025 400 winst maakt, zonder rekening te houden met de afschrijvingslasten. Commercieel wordt een winst van 300 gerapporteerd, gegeven de 100 afschrijvingslasten. Fiscaal wordt een winst van 100 gerapporteerd, gegeven de 300 afschrijvingslasten. Dat leidt tot een acute belastinglast van 25,8 ($= 100 * 25,8\%$). De uitgestelde belastinglast van X BV bedraagt 51,6 ($= 200 * 25,8\%$). Het commercieel / fiscale verschil bedraagt op 1 januari 2025 namelijk 2.000 en op 31 december 2025 1.800 ($2.700 - 900$). Zodoende maakt het voor financiële verslaggevingsdoeleinden voor het EBT geen verschil of een belasting als acute of latente belasting gecategoriseerd wordt. Voor de WMB 2024 geldt dat latente belastingen welke berekend zijn naar een hoger tarief dan het minimumtarief van 15%, herrekend moeten worden tegen het minimumtarief. Zodoende kan het voor de WMB 2024 dus wel uitmaken of iets een acute of latente belasting is. De uitgestelde betrokken belastinglast voor WMB 2024-doeleinden is namelijk in casu, door de herrekening tegen het minimumtarief van 15%, ($200 * 15\% =$) 30.

In dit voorbeeld gaan we ervan uit dat artikel 6.4 WMB 2024 in combinatie met artikel 9.3 WMB 2024 ertoe noopt dat de overdracht van de bezitting tegen de WEV geboekt wordt. De overdrager betreft dus deze waarde in het kwalificerende inkomen en heeft daar ook belasting over betaald. De overnemer (X BV) zal daarom het bezit waarden tegen de WEV en over die waarde afschrijven.

Derhalve wordt bij de bepaling van het kwalificerende inkomen van X BV rekening gehouden met een afschrijving van 300. Indien paragraaf 2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in 2025 nog geen toepassing vindt, betekent dit dat ook rekening gehouden moet worden met de mutatie van de belastinglatenties voor financiële verslaggevingsdoeleinden van 51,6, welke door de herrekening uitkomt op een mutatie van 30. Zodoende is sprake van asymmetrie. Voor het inkomen wordt (mogelijk) rekening gehouden met de aangepaste boekwaarde, maar voor de (latente) belastingen niet. Dit leidt ertoe dat X BV in 2025 kwalificerend inkomen heeft van 100, en een belastinglast van 25,8 (acut) + 30 (latent) = 55,8. Aangenomen dat X BV de enige groepsmaatschappij van deze groep in Nederland is, mondt dat uit op een EBT in 2025 van 55,8%.



Indien paragraaf 2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in 2025 wel reeds toepassing vindt, doet de geconstateerde asymmetrie zich niet voor. In dat geval wordt namelijk de mutatie van belastinglatenties bepaald door rekening te houden met het verschil in fiscale en WMB 2024 boekwaarde. Zodoende is er geen belastinglatentie aan het begin en eind van 2025, aangezien de waarden gelijk zijn. Dan genereert X BV kwalificerend inkomen van 100 en een (acute) belastinglast van 25,8 hetgeen uitmondt in een EBT van 25,8%.

Deze asymmetrie werkt in dit voorbeeld gunstig uit voor X BV in 2025. Het kan echter ook voorkomen dat het niet verlenen van terugwerkende kracht ongunstig uitwerkt voor belastingplichtigen. Zo kan in het eerste voorbeeld de vorming van de actieve belastinglatentie, afhankelijk van de verwerking voor financiële verslaggevingsdoeleinden, ook negatief uitpakken voor X BV in het jaar van vorming. Een ander voorbeeld wordt hierna in voorbeeld 4 geschetst.

Voorbeeld 4

X BV koopt in 2025 een 4%-aandelenpakket in een beursgenoteerde vennootschap. De aandelen zijn 2.000 waard op moment van aankoop. De waarde van de aandelen neemt in de loop van 2025 af, tot 1.800. X BV realiseert verder een winst van 200. De aandelen moeten voor financiële verslaggevingsdoeleinden gewaardeerd worden op de reële waarde. Voor Vpb-doeleinden worden de aandelen gewaardeerd op kostprijs. Aangezien het een 4%-aandelenbelang betreft zijn zowel de deelnemingsvrijstelling in de Wet Vpb 1969³ als de inkomenscorrectie voor uitgesloten vermogenswinsten en -verliezen⁴ niet van toepassing. Dat betekent dat in beginsel het resultaat op de aandelen in de Vpb- en WMB 2024-grondslag zit en er geen vrijstelling geldt.

X BV heeft in 2024 gebruik gemaakt van de keuzeregeling van artikel 6.6 WMB 2024. Deze bepaling bewerkstelligt dat de winsten op activa en passiva die voor financiële verslaggevingsdoeleinden op reële waarde gewaardeerd worden, voor WMB 2024 doeleinden op basis van het realisatieprincipe in aanmerking genomen worden. Dit is in lijn met wat veel winstbelastingregimes onder omstandigheden vereisen (zoals de Nederlandse Wet Vpb 1969 waarin een van de grondslagen van goed koopmansgebruik het realisatiebeginsel is).

Door artikel 6.6 WMB 2024 wordt het waardeverlies van 200 niet in aanmerking genomen als verlies voor WMB 2024 doeleinden. Voor Vpb-doeleinden worden de aandelen ook nog altijd gewaardeerd op nominale waarde.

³ Artikel 13 Wet Vpb 1969.

⁴ Artikel 6.2 lid 1 sub c en lid 2 sub c WMB 2024.





Voor financiële verslaggevingsdoeleinden ontstaat een commercieel / fiscaal verschil van 200. Dat kan, afhankelijk van de verslaggevingsstandaard, leiden tot de boeking van een actieve belastinglatentie van $200 * 25,8\% = 51,6$. Wederom geldt dat deze belastinglatentie voor WMB 2024 doeleinden herrekend dient te worden naar het minimumtarief van 15%, en dus 30 bedraagt. De vorming van een actieve belastinglatentie kan een negatief effect op het commerciële EBT hebben. In dat geval is sprake van een uitgestelde belastingbate.

Door toepassing van artikel 6.6 WMB 2024 zit de waardevermindering zowel niet in het inkomen voor Vpb-doeleinden als voor WMB 2024 doeleinden. X BV realiseert dus een winst van 200 en betaalt daar 51,6 Vpb over. Echter heeft X BV ook een uitgestelde belastingbate van 51,6, welke, herrekend tegen het minimumtarief, 30 bedraagt. Zodoende bedragen de betrokken belastingen van X BV $51,6 - 30 = 21,6$, op 200 inkomen. Dat leidt tot een EBT van 10,8%. Dit indien paragraaf 2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in 2025 nog geen toepassing vindt.

Indien het richtsnoer wel reeds toepassing vindt, ontstaat er geen uitgestelde belastingbate, omdat de fiscale waarde en de WMB 2024 waarde door toepassing van artikel 6.6 WMB 2024 niet uiteenlopen. Dan zou X BV een EBT van 25,8% hebben ($51,6 / 200$). Het feit dat het richtsnoer niet met terugwerkende kracht wordt ingevoerd in de WMB 2024 kan dus ook tot nadelige gevolgen leiden. Daarnaast zou ook de asymmetrie als zodanig als nadelig gevolg van het niet verlenen van terugwerkende kracht gezien kunnen worden, aangezien het tot onvoorspelbare uitkomsten kan leiden.

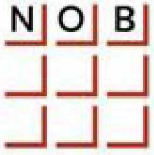
De NOB vraagt zich af of de wetgever beoogt dat de voorgestelde wijzigingen uitwerken zoals in de hierboven beschreven voorbeelden. **[Vraag 20]** In de toelichting op het wetsvoorstel wordt aangegeven dat de invoering van administratieve richtsnoeren in beginsel met terugwerkende kracht geschiedt, tenzij dit bezwarend uitwerkt voor belastingplichtigen.

Zoals uit de voorbeelden volgt, kan het ook voorkomen dat het bezwarend is voor belastingplichtigen dat dit richtsnoer niet met terugwerkende kracht wordt ingevoerd. De NOB stelt de vraag of in voorkomende gevallen, bijvoorbeeld door een beroep op de hardheidsclausule te doen, toch aangesloten kan worden bij de behandeling die volgt uit paragraaf 2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 indien dit voor belastingplichtigen gunstiger is. **[Vraag 21]**

5. Introductie van een nieuw zesde lid in artikel 8.8 WMB 2024

Artikel 1, onderdeel L (artikel 8.8 lid 6 WMB 2024)

Voor de toepassing van de tijdelijke kwalificerend landenrapport veilighavenregel mogen aan een kwalificerend landenrapport in beginsel geen correcties worden aangebracht die volgen uit de behandeling in de kwalificerende financiële verslaggeving.



De NOB begrijpt dat met de introductie van een nieuw zesde lid in artikel 8.8 WMB 2024, hierop een uitzondering gemaakt wordt ten aanzien van intra-groepstransacties waarbij een geldverstrekking als eigen vermogen in aanmerking wordt genomen volgens de fiscale regelgeving van de staat van de groepsentiteit waarvan de geldverstrekking afkomstig is. In de MvT wordt voor de onderbouwing van deze uitzondering verwezen naar onderdeel 2.3.3 van de administratieve richtsnoeren van december 2023.

Graag merkt de NOB op, dat in het OESO-modelcommentaar bij artikel 10.10, ten aanzien van de definitie van 'ownership interest', punt 85, duidelijk wordt gemaakt dat als de kwalificerende financiële verslaggeving die wordt toegepast door de ontvanger van de geldverstrekking leidt tot een andere kwalificatie van een financieel instrument (vreemd vermogen of eigen vermogen) dan op basis van de kwalificerende financiële verslaggeving die wordt toegepast door de geldverstrekker, voor GloBE doeleinden de kwalificatie van de ontvanger van de geldverstrekking gevolgd moet worden:

"A financial instrument issued by one Constituent Entity and held by another Constituent Entity in the same MNE Group must be classified as debt or equity consistently for both the issuer and holder and accounted for accordingly in the computation of their GloBE Income or Loss. To the extent the Constituent Entities have classified the instrument differently under the relevant accounting standard(s), the classification adopted by the issuer should be applied by the issuer and the holder for GloBE purposes."

Dezelfde aanpak komt ook terug in het eerder aangehaalde onderdeel 2.3.3 van de administratieve richtsnoeren van december 2023 met betrekking tot de tijdelijke kwalificerend landenrapport veilighavenregel (onderstreping NOB):

"For example, UPE-X owns CE-X. Both UPE-X and CE-X are located in Tested Jurisdiction X. UPE-X acquires certain preferred shares of CE-X that are treated as debt in UPE-X's Consolidated Financial Statements. For accounting purposes, payments arising under the shares are treated as interest expense by CE-X and interest income by UPE-X under UPE-X's Consolidated Financial Statements. The preferred shares are treated as equity for tax purposes in Tested Jurisdiction X. Under its interpretation of the applicable CbC guidance, which includes the answer to Question 7.1 in Chapter 2 of the October 2022 Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting document, UPE-X excluded the payment from its Revenue and PBT in its CbC report because it is treated as a dividend in Tested Jurisdiction X. However, because the payment is treated as an expense for CE-X, UPE-X must treat the payment as income in determining its Total Revenues and PBT for purposes of the computations under the Transitional CbCR Safe Harbour, notwithstanding the treatment in the CbC Report."



De NOB is van mening, dat in het licht van het voorgaande, het nieuw voorgestelde zesde lid als volgt moet worden uitgebreid (zie onderstreepte gedeelte voor de toevoeging):

“6. Voor het bepalen van de totale inkomsten, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, en het tweede lid, en voor het bepalen van de winst vóór winstbelasting, bedoeld in het eerste lid, onderdelen a en c, en het derde lid, worden ten aanzien van een geldverstrekking binnen een multinationale groep of binnenlandse groep die als eigen vermogen in aanmerking wordt genomen volgens de fiscale regelgeving van de staat van de groepsentiteit die de geldverstrekking doet, de betalingen die voortvloeien uit deze geldverstrekking zowel bij de ontvanger als bij de verstrekker als rente in aanmerking genomen mits dit in overeenstemming is met de kwalificerende financiële verslaggeving zoals toegepast door de ontvanger van de geldverstrekking.”

De NOB vraagt of de staatssecretaris deze mening deelt.[Vraag 22]

6. Wijziging van artikel 9.1 WMB 2024

Artikel I, onderdeel O (artikel 9.1 WMB 2024)

De NOB heeft met belangstelling kennisgenomen van de voorgestelde wijziging van artikel 9.1 WMB 2024 inzake de omzeldrempel bij fusies en de verduidelijking van de relevante bepaling bij splitsingen. De NOB begrijpt op basis van de MvT dat de wijziging in artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 wordt voorgesteld om ervoor te zorgen dat de wettekst van de WMB 2024 in dit kader beter aansluit bij de bedoeling van deze bepaling.

De NOB constateert hierbij dat de verwarring die momenteel kan ontstaan bij toepassing van het huidige artikel 9.1 lid 1 WMB 2024, eveneens ontstaat, en wordt veroorzaakt, door het equivalent van deze bepaling in de huidige OESO-modelregels. Naar begrip van de NOB is geen wijziging voorgesteld ten aanzien van deze bepaling.

De OESO-modelregels kennen in artikel 6.1.1 onderdeel a een bepaling die equivalent is aan artikel 33 van Richtlijn 2022/2523. Op deze laatste bepaling is voorts het huidige artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 gebaseerd. Artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels luidt hierbij als volgt:

“If two or more Groups merge to form a single Group in any of the four Fiscal Years prior to the tested Fiscal Year, then the consolidated revenue threshold of the MNE Group for any Fiscal Year prior to the merger is deemed to be met for that year if the sum of the revenue included in each of their Consolidated Financial Statements for that year is equal to or greater than EUR 750 million.”



Uit het geconsolideerde commentaar bij de OESO-modelregels bij deze bepaling kan worden afgeleid dat hierbij de volgende uitkomst is bedoeld.

Voorbeeld 5

In jaar 5 fuseren Groep A en Groep B. In de jaren voorafgaand aan deze fusie was de geconsolideerde omzet van de respectievelijke groepen als volgt.

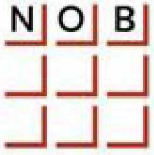
	Groep A	Groep B
Jaar 1	EUR 400M	EUR 400M
Jaar 2	EUR 300M	EUR 300M
Jaar 3	EUR 300M	EUR 300M
Jaar 4	EUR 400M	EUR 400M

Het geconsolideerde commentaar bij artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels, alsmede de MvT bij het Wetsvoorstel WMB 2024, zet uiteen dat in jaar 5 aan de omzetgrens wordt voldaan op basis van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels.

De NOB is op basis van de tekst van de OESO-modelregels echter van mening dat dit niet de uitkomst is van (letterlijke) lezing van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels en deelt de mening dat deze bepaling ervoor zorgt dat jaar 6 het eerste jaar is waarbij aan de voorwaarden van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels kan worden voldaan (afhankelijk van de omzet in jaar 5). Indien in jaar 5, zijnde het jaar van de fusie, beoogd wordt om het artikel toe te passen, dan mist het artikel toepassing. De fusie heeft namelijk niet plaatsgehad in een van de vier jaren voorafgaande aan het onderhavige verslagjaar, maar in het onderhavige verslagjaar.

Jaar 6 is het jaar na de fusie, en in dat jaar kan wel aan het artikel getoetst worden, omdat de fusie plaats heeft gevonden in een voorafgaand jaar. Op basis van de letterlijke tekst van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels geldt dan dat voor de vaststelling van de omzetsdrempel in jaar 6, de omzet van de beide groepen in jaren 1 tot en met 4 gecombineerd moet worden. De omzet van jaar 1 lijkt echter irrelevant want artikel 1.1 van de OESO-modelregels sluit aan bij de vier voorafgaande verslagjaren (jaar 2 tot en met 5).





De tekst van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels lijkt verder niets te regelen voor jaar 5. Naar de mening van de NOB voorziet de huidige bepaling van artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 in eenzelfde uitkomst als bovengeschetste uitkomst op basis van de OESO-modelregels en constateert dat de voorgestelde wijziging van artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 op dit punt voor verheldering zorgt en in lijn is met de bedoeling van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels.

De NOB vraagt zich echter af of een eenzijdige aanpassing vanuit Nederland om toepassing van artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 bij fusies te verduidelijken, erin kan resulteren dat Nederland de WMB 2024 niet langer in lijn met Richtlijn 2022/2523 en de OESO-modelregels implementeert. Eveneens vraagt ze zich af of er meer (EU) landen zijn die een dergelijke aanpassing voorstellen in hun nationale Pijler 2 wetgeving.[Vraag 23]

De NOB begrijpt dat de voorgestelde wijziging niet met terugwerkende kracht zal worden ingevoerd en leidt hieruit af dat geen sprake is van verduidelijking. De NOB verneemt graag of dit betekent dat artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 in voorgaande jaren in lijn met de wettekst dient te worden toegepast.[Vraag 24]

De NOB merkt eveneens op dat door artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 onduidelijkheid kan ontstaan over de verslagjaren en periode die voor deze regels relevant zijn. Naar mening van de NOB moet artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 zo worden toegepast dat deze regels ervoor zorgen dat er per jaar een *additionele toets* geldt om te bepalen of aan de EUR 750.000.000 omzetsdrempel wordt voldaan. Kan het Kabinet bevestigen dat om binnen het bereik van de WMB 2024 te vallen, vervolgens in ten minste twee van de vier voorgaande verslagjaren aan deze eis moet worden voldaan.[Vraag 25] De NOB begrijpt dat dit kan resulteren in toepassing van een combinatie van artikel 2.1 WMB 2024 en artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 in dezelfde vierjaarsperiode. De NOB verzoekt dit te verduidelijken.[Vraag 26]

Artikel I, onderdeel O, onder 2 (artikel 9.1 WMB 2024)

Op basis van de MvT bij de Tweede wet aanpassing WMB 2024 begrijpt de NOB dat de wijziging inzake de omzetsdrempel voor splitsingen is bedoeld om de wettekst van artikel 9.1 lid 3 onderdelen a en b WMB 2024 beter te laten aansluiten bij de tekst van artikel 33 lid 4 Richtlijn 2022/2523 en dat met deze aanpassing is geen inhoudelijke wijziging is beoogd.

De NOB merkt op dat de tekst van Richtlijn 2022/2523 lijkt af te wijken van artikel 6.1.1 onder (c) onderdeel ii van de OESO-modelregels. In lijn met de voorgestelde wettekst van artikel 9.1 lid 3 onderdeel b WMB 2024, is in artikel 33 lid 4 onder (b) van Richtlijn 2022/2523 'those financial years' ('die verslagjaren') opgenomen, hetgeen slechts lijkt te verwijzen naar het tweede tot en met het vierde verslagjaar dat eindigt na de splitsing:



“(b) with respect to the second to fourth tested fiscal years ending after the demerger, the demerged group has an annual revenue of EUR 750 000 000 or more in at least two of those fiscal years.”

Dit in tegenstelling tot artikel 6.1.1 onder (c), onderdeel ii. van de OESO-modelregels waarin wordt gesproken van ‘the Fiscal Years following the year of the demerger’. Hetgeen ook het eerste verslagjaar dat eindigt na de splitsing lijkt te omvatten:

“ii. with respect to the second to fourth tested Fiscal Years ending after the demerger, if the demerged Group has annual revenues of EUR 750 million or more in at least two of the Fiscal Years following the year of the demerger.”

Dit lijkt eveneens te volgen uit de MvT bij het huidige artikel 9.1 lid 3 WMB 2024 waarin het volgende is opgenomen:

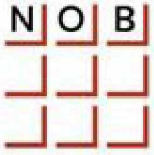
Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, bevat twee ficties. De eerste fictie heeft betrekking op het eerste verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Als de gesplitste groep in dit eerste verslagjaar een omzet van € 750 miljoen of meer behaalt, wordt die gesplitste groep geacht de omzetsdrempel, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, te hebben bereikt. De gesplitste groep valt dan binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel. De vier voorafgaande jaren zijn, in tegenstelling tot de toets van artikel 2.1, voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, niet relevant. De tweede fictie heeft betrekking op de drie verslagjaren na het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Voor deze verslagjaren geldt dat in minimaal twee verslagjaren de gesplitste groep een omzet van € 750 miljoen of meer moet behalen. Bij het beoordelen of dit het geval is, telt ook het verslagjaar van de splitsing mee.

De NOB verneemt graag hoe het Kabinet ziet dat de huidige en voorgestelde wettekst van artikel 9.1 lid 3 onderdeel b WMB 2024, zich verhouden tot de tekst van artikel 6.1.1 onder (c), onderdeel ii van de OESO-modelregels, en artikel 33 lid 4 onder (b) van Richtlijn 2022/2523.[Vraag 27]

7. Wijziging van artikel 14.1 lid 2 WMB 2024

Artikel I, onderdeel P (artikel 14.1 van de WMB 2024)

Ook ten aanzien van de voorgestelde wijziging van artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 komen enkele vragen op.



De relevantie van de administratieve richtsnoeren van januari 2025 voor de Nederlandse binnenlandse bijheffing

Uit de administratieve richtsnoeren van januari 2025 begrijpt de NOB dat overheden die bepaalde tax attributes hebben verstrekt voor het overgangsjaar, regels moeten invoeren om het gebruik van deze tax attributes in of na het overgangsjaar te beperken. Op basis van deze administratieve richtsnoeren, begrijpt de NOB dat deze regels alleen ingevoerd dienen te worden indien de overheid van een rechtsgebied welke een binnenlandse bijheffing heeft ingevoerd dergelijke tax attributes inderdaad heeft verstrekt. Zie bijvoorbeeld:

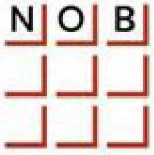
“As part of agreeing this Administrative Guidance, however, the Inclusive Framework has also agreed an exceptional derogation that would allow a jurisdiction whose General Government has provided tax benefits through governmental arrangements to self-certify for transitional qualified status for the QDMTT and QDMTT Safe Harbour. This is based on the understanding that (i) the jurisdiction will apply this Administrative Guidance to neutralize a portion of the deferred tax expense arising from the tax benefits and that (ii) if the jurisdiction does not apply this Administrative Guidance, the switch-off rule in the QDMTT Safe Harbour will apply so that other Implementing Jurisdictions can neutralize the same portion of the deferred tax expense arising from the tax benefits instead.”⁵

De NOB meent echter dat dit soort afspraken in het Nederlandse fiscale bestel zich niet kunnen voordoen. Zoals ook hieronder wordt toegelicht gaat het, naar de NOB begrijpt, namelijk om belastinglatenties welke relateren aan aanspraken die volgen uit bijzondere overeenkomsten met de overheid, welke afwijken van het geldende rechtsbestel. Als voorbeeld kan genoemd worden de situatie dat een belastingplichtige met een inspecteur een afschrijfbaar boekwaarde overeenkomt over een vermogensbestanddeel welke hoger is dan de waarde in het economische verkeer. Zulke aanspraken kunnen in Nederland echter niet overeengekomen worden. De inspecteur heeft zich namelijk in de uitoefening van zijn taak te houden aan het geldende recht. Daarnaast is aannemelijk dat bijzondere aanspraken, die contra legem zijn, tot staatssteun zouden leiden en aldus reeds op die grond geneutraliseerd zouden moeten worden door de staat die het betreft. Aldus zijn de belastinglatenties die binnen het bereik vallen van deze regel naar de NOB aanneemt in Nederland niet relevant en/of van toepassing. Derhalve vraagt de NOB zich af of Nederland inderdaad gehouden is deze maatregel in te voeren voor de binnenlandse bijheffing in de WMB 2024.

[Vraag 28]

⁵ OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 7, par. 5.





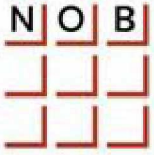
Geen terugwerkende kracht en de switch-off rule

Indien dit inderdaad het geval is, heeft de NOB de volgende opmerkingen ten aanzien van de voorgestelde wijziging in artikel 14.1 lid 2 WMB 2024.

Zo constateert de NOB dat het beoogd is dat wijzigingen ingaan voor verslagjaren welke aanvangen op of na 31 december 2025. Uit de administratieve richtsnoeren van januari 2025 volgt dat indien een staat dit richtsnoer in een jaar niet toepast ten aanzien van de binnenlandse bijheffing, de *switch-off rule* toegepast moet worden.⁶ Dit betekent dat in zo'n geval, waar relevant, de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige havenregel niet van toepassing is. Daardoor wordt een buitenlandse inkomen-inclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing niet op nihil gesteld en kan de buitenlandse staat mogelijk de Nederlandse winsten aan bijheffing onderwerpen. Zo wordt bewerkstelligd dat de andere staat in feite de non-toepassing van het richtsnoer door Nederland ongedaan maakt. Tegelijkertijd wordt in de MvT beschreven dat Nederland de administratieve richtsnoeren binnen twee jaar in wetgeving omgezet moeten hebben om gevolgen voor de kwalificerende status van de Nederlandse bijheffingen te voorkomen. Kan het Kabinet bevestigen dat er geen risico is op toepassing voor de *switch-off* in dit kader, daar Nederland de regels tijdig invoert?[Vraag 29]

Uit het richtsnoer kan verder afgeleid worden dat de *switch-off rule* slechts toegepast moet worden indien sprake is van een groep die door het januari 2025 administratieve richtsnoer wordt getroffen, en de staat zelf het richtsnoer niet toepast. Een andere lezing van het januari 2025 administratieve richtsnoer zou kunnen zijn dat ten aanzien van een staat welke het richtsnoer in generale zin in zijn binnenlandse bijheffing niet toepast, de *switch-off rule* in zijn geheel toegepast moet worden. Dit ook als de groep geen relevante actieve of passieve belastinglatenties heeft die geraakt worden door de januari 2025 administratieve richtsnoeren. In de visie van de NOB lijkt deze lezing onjuist, en dienen de januari 2025 administratieve richtsnoeren zo gelezen te worden dat slechts de *switch-off rule* toegepast moet worden indien een concreet feitenpatroon daar aanleiding toe geeft (dus, ingeval sprake is van een feitenpatroon dat onder het richtsnoer valt waarbij de binnenlandse bijheffingsjuridictie het richtsnoer niet toepast). Kan de wetgever bevestigen dat slechts in dit geval de *switch-off rule* toegepast moet worden?[Vraag 30] Is dit ook de positie van andere OESO IF-staten?[Vraag 31] De NOB wijst erop dat indien de voorgestelde wijziging ertoe leidt dat de *switch-off rule* door sommige andere staten in generale zin wordt toegepast, dit het doel van de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige havenregel zou ondermijnen. Dan zou de (kwalificerende) binnenlandse bijheffing veilige havenregel mogelijk namelijk niet meer toegepast worden door de groep en kunnen nog altijd buitenlandse bijheffingen, Nederlandse winsten aan bijheffing onderwerpen. Dan is nog steeds sprake van een meervoudige berekening van de bijheffing ten aanzien van de Nederlandse winsten, en wordt de administratieve verlichting die de veilige haven beoogt niet bereikt.

⁶ OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, [5.1.2.e](#) p. 12, par. 15.



Technische vraagpunten

De NOB constateert ook dat de materiële vormgeving van de wetswijziging vragen oproept. Artikel 14.1 lid 2 WMB 2024, in huidige vorm, beperkt het in aanmerking nemen van actieve belastinglatenties die relateren aan inkomensbestanddelen die op de voet van hoofdstuk 6 niet in aanmerking genomen zouden worden bij de berekening van het kwalificerende inkomen, voor zover die ontstaan zijn als gevolg van transacties die na 30 november 2021 plaatsgevonden hebben. Zodoende kan de afwikkeling van zo'n actieve belastinglatentie niet als betrokken belasting meegenomen worden in de EBT-berekening. Dit vormt de Nederlandse implementatie van artikel 47 lid 3 van Richtlijn 2022/2523 welke gebaseerd is op artikel 9.1.2. van de OESO-modelregels.

In het voorgestelde nieuwe artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 blijft deze beperking intact, en worden enkele nieuwe beperkingen voor het in aanmerking nemen van actieve (en in gevallen passieve) belastinglatenties gecreëerd.

Uit het woord 'of achter onderdeel d van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 kan afgeleid worden dat het alternatieve criteria betreft, en dat indien aan de voorwaarden van één van de onderdelen a tot en met e van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 voldaan wordt, een actieve belastinglatentie niet in aanmerking genomen mag worden.

Deze voorgestelde beperkingen zijn gebaseerd op de administratieve richtsnoeren van januari 2025. Uit deze richtsnoeren volgt dat ook ten aanzien van de nieuw voorgestelde beperkingen geldt dat een actieve belastinglatentie niet in aanmerking genomen mag worden indien het een latentie betreft die relateert aan inkomensbestanddelen die op de voet van hoofdstuk 6 niet in aanmerking genomen zouden worden bij de berekening van het kwalificerende inkomen, voor zover die ontstaan is als gevolg van een transactie die na 30 november 2021 plaatsgevonden heeft.⁷ Uit het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 blijkt deze voorwaarde echter niet, en lijkt het dat deze categorie (onderdeel a) losstaat van de overige categorieën (b tot en met e). De NOB geeft de wetgever in overweging om dit te verduidelijken, door de woorden 'en zij, al dan niet' in te voegen na onderdeel a van het voorgestelde tweede lid van artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 en het woord "zij" weg te halen aan het begin van onderdelen b tot en met e. **[Vraag 32]**

⁷ Zie bijvoorbeeld: OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 9, par. 8.1.





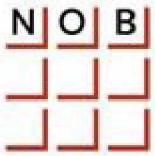
Het nieuw voorgestelde artikel 14.1 lid 2 sub c WMB 2024, bijvoorbeeld, beperkt het in aanmerking nemen van een actieve belastinglatentie indien zij voortvloeit uit een keuze gemaakt door de groepsentiteit na 30 november 2021, welke keuze de behandeling van een transactie voor de bepaling van het belastbare inkomen met terugwerkende kracht wijzigt nadat de belastingaanslag is vastgesteld of de belastingaangifte is gedaan. Indien dit onderdeel in isolatie moet worden toegepast (en dus onderdeel a irrelevant zou zijn voor deze beperking en toepassing van lid c van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 niet afhankelijk is van een overeenkomst gesloten met de overheid), dan zou elke gewijzigde positie in een herziene belastingaangifte aanleiding geven tot het niet in aanmerking nemen van de actieve belastinglatentie.

Stel bijvoorbeeld dat eind 2024 het resultaat van een Nederlandse belastingplichtige geschat wordt op 200 verlies. Dit verlies wordt opgenomen in de aangifte. In 2025 wordt duidelijk dat een renteaftrekbeperking in 2024 niet geldt en wordt het verlies herzien naar 400. Er wordt een nieuwe aangifte ingediend. 2025 is het overgangsjaar voor Nederland voor de groep. Staat het dan de wetgever voor ogen dat de (additionele) actieve belastinglatentie die samenhangt met dit verlies dan niet meegenomen mag worden voor WMB 2024-doeleinden, ongeacht of deze relateert aan inkomen wat mogelijk gewoon kwalificerend inkomen voor WMB 2024-doeleinden zou zijn en met inachtneming van het feit dat deze additionele belastinglatentie niet slechts wordt gevormd door een overeenkomst met de overheid?[**Vraag 33**]

De NOB constateert dat deze uitleg tot strijd met de tekst van artikel 47 lid 2 en 3 Richtlijn 2022/2523 zou leiden, omdat ook daaruit de voorwaarde blijkt dat een actieve belastinglatentie samenhangt met inkomen wat geen kwalificerend inkomen zou zijn, wil de actieve belastinglatentie op basis van het artikel beperkt worden. Indien hier niet aan voldaan wordt, leidt de hoofdregel van artikel 47 lid 1 Richtlijn 2022/2523 ertoe dat een actieve belastinglatentie in aanmerking genomen mag worden.

Daarnaast merkt de NOB op dat de bepalingen van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 onderdelen c en d WMB 2024 niet compleet zijn en momenteel een te brede toepassing kennen (losstaand van bovenstaand aandachtspunt). Uit de administratieve richtsnoeren van januari 2025 blijkt naar mening van de NOB duidelijk dat de additionele beperking ten aanzien van het in aanmerking nemen van de belastinglatenties alleen geldt indien deze niet zonder de (regeling met de) overheidsinstantie tot stand hadden kunnen komen. Een dergelijke beperking is momenteel niet opgenomen in het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 onderdelen c en d WMB 2024. De NOB vraagt de wetgever om te verduidelijken dat dit wel de juiste toepassing van de voorgestelde wetswijziging is, om verstrekkende gevolgen van de toepassing van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 te voorkomen.[**Vraag 34**]

De NOB is voorts benieuwd hoe voornoemde onderdelen b tot en met d uitgelegd dienen te worden. Zo wordt in de toelichting aangegeven dat onderdeel b niet ziet op algemeen geldende belastingregelingen waarop een belastingplichtige aanspraak kan maken indien hij aan bepaalde voorwaarden voldoet.



Leest de NOB goed dat dit betekent dat de reguliere toepassing van het (Nederlandse of buitenlandse) recht niet tot toepassing van onderdeel b kan leiden, en dat slechts sprake is van toepassing van onderdeel b indien een aanspraak 'bijzonder', bijvoorbeeld contra legem, is? **[Vraag 35]**

Daarnaast vraagt de NOB zich af of ook een voorlopige belastingaanslag (bijvoorbeeld een Nederlandse voorlopige aanslag vennootschapsbelasting) als 'belastingaanslag' in de zin van onderdeel c gezien dient te worden? **[Vraag 36]** Zoals hierboven reeds aangegeven is de NOB hierbij van mening dat dit niet in lijn met doel en strekking is van de administratieve richtsnoeren van januari 2025, die de verdere inperking van het gebruik van belastinglatenties koppelt aan het maken van afspraken met de overheden.

De NOB constateert dat de voorgestelde tekst van onderdeel d lijkt af te breken of kan anderszins het woord 'indien' niet geheel plaatsen. **[Vraag 37]**

Tot slot constateert de NOB dat het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 onderdeel e WMB 2024 te ruim lijkt. Uit de administratieve richtsnoeren van januari 2025 blijkt namelijk dat dit geen algemene uitsluiting betreft van verliezen die zijn ontstaan in een verslagjaar voorafgaand aan de vijf verslagsjaren voor de invoering van een belasting naar de winst in een staat waarin geen belasting was. Deze uitsluiting is namelijk, op basis van de januari 2025 administratieve richtsnoeren, alleen van toepassing op dergelijke belastinglatenties indien ook aan de hoofdregel van het voorgestelde artikel 14.2 lid 2 onderdeel a WMB 2024 wordt voldaan. De NOB verzoekt deze omissie te herstellen. **[Vraag 38]**



Reactie wetsvoorstel ‘Wet stroomlijning fiscaal inzagerecht’

De NOB is verheugd over het voornemen om belastingplichtigen actief inzage te verlenen in hun dossier. Ook de NOB is van mening dat dit voor belastingplichtigen een welkome uitbreiding is van de bestaande (juridische) mogelijkheden om inzage te krijgen in de eigen gegevens.

De NOB maakt graag van de gelegenheid gebruik aandacht te vragen voor de positie van belastingplichtigen die gebruik maken van de diensten van een gemachtigde en stelt het op prijs als, bij voorkeur gezamenlijk met leveranciers van aangiftesoftware, wordt gezocht naar een werkbare mogelijkheid om gemachtigden toegang te verlenen tot het fiscale dossier van hun klanten.

Uit het voorstel blijkt dat de belastingplichtige straks toegang krijgt tot het dossier en de wetgever een onderscheid wil maken tussen (1) ‘de digivaardige belastingplichtige’ en (2) ‘de minder digivaardige belastingplichtige’. Uit het wetsvoorstel leidt de NOB niet af hoe een belastingplichtige straks kan inloggen op het digitale portaal. De wetgever heeft het over een ‘digitaal portaal’. Is de wetgever voornemens gemachtigden toegang te verlenen tot het fiscale dossier? Bij een bevestigend antwoord komt de vraag naar de wijze waarop dat mogelijk wordt gemaakt. **[Vraag 1]** Mocht worden gedacht aan een oplossing die bestaat in het verlenen van toegang aan de gemachtigde op basis van een eHerkenningmiddel, al dan niet met ketenmachtiging, dan merkt de NOB op dat een dergelijke oplossing zeker bij grotere aantallen onwerkbaar is en daarnaast kostenverhogend werkt.