

## 441

### **Besluit van 18 december 2024 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten (Eindejaarsbesluit 2024)**

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2024, nr. 2024-0000541439, gedaan in overeenstemming met de Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid;

Gelet op de artikelen 3.54, 3.127 en 10.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 18a van de Wet op de loonbelasting 1964, de artikelen 14c en 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, de artikelen 15a en 20 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, artikel 72 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, de artikelen 64 en 70 van de Wet belastingen op milieugrondslag, de artikelen 7:15, 7:28 en 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht, de artikelen 10a, 30hb, 38 en 70 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de artikelen 8.95, 8.115a en 8.121 van de Belastingwet BES, artikel 65 van de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba, artikel 4.50a van de Douane- en Accijnswet BES en artikel 18.4.1 van de Invoeringswet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba;

De Afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van 4 december, nr. W06.24.00324/III);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2024, nr. 2024-0000562490, uitgebracht in overeenstemming met de Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid;

Hebben goedgevonden en verstaan:

#### **ARTIKEL I**

Het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 12a worden, onder verlettering van onderdeel f tot h, twee onderdelen ingevoegd, luidende:

f. de Landelijke verplaatsingsregeling veehouderijen met piekbelasting;

g. de Subsidieregeling permanente reductie rechten op de inzet van staand net en zegen in het IJsselmeergebied;

B.

Artikel 15 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt «partnerpensioen op of na pensioendatum» vervangen door «partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum als bedoeld in artikel 18a, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964».

2. In het tweede lid wordt «partnerpensioen op of na pensioendatum» vervangen door «partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum als bedoeld in de artikelen 18a, eerste lid, en 38r, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964» en wordt aan het slot toegevoegd «, exclusief de premies voor een nettopensioen als bedoeld in artikel 5.17, tweede lid, van de wet».

3. Onder vernummering van het derde lid tot vierde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

3. Voor de toepassing van de artikelen 3.127, eerste en vierde lid, en 10a.25, eerste en tweede lid, van de wet verstrekt de verzekeraar van een nettopensioen, bedoeld in artikel 5.17, tweede lid, onderdeel c, van de wet, aan de belastingplichtige een opgave van het gezamenlijke bedrag van de door de belastingplichtige in het voorafgaande kalenderjaar voor een nettopensioen als bedoeld in artikel 5.17, tweede lid, van de wet betaalde of verrekende premies.

4. In het vierde lid (nieuw) wordt «eerste en tweede» vervangen door «eerste, tweede en derde».

C.

Artikel 22 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na «financiële instellingen,» ingevoegd «instellingen voor collectieve belegging in effecten,».

2. Het tweede lid wordt als volgt gewijzigd:

a. Aan onderdeel d wordt een subonderdeel toegevoegd, luidende:

3°. indien over het kalenderjaar gegevens en inlichtingen worden aangeleverd als bedoeld in de subonderdelen 1° of 2°: de in totaal betaalde premies voor de verzekering en het bedrag van een in een eerder kalenderjaar genoten uitkering of, indien in eerdere kalenderjaren meer uitkeringen zijn ontvangen, het gezamenlijke bedrag van de in die eerdere kalenderjaren genoten uitkeringen;

b. Aan onderdeel e wordt een subonderdeel toegevoegd, luidende:

3°. indien over het kalenderjaar gegevens en inlichtingen worden aangeleverd als bedoeld in de subonderdelen 1° of 2°: de in totaal overgemaakte bedragen naar de spaarrekening eigen woning of het beleggingsrecht eigen woning en het in een eerder kalenderjaar gedeblokkeerde tegoed, onderscheidenlijk de in een eerder kalenderjaar gedeblokkeerde waarde, of, indien in eerdere kalenderjaren meer tegoeden, onderscheidenlijk waarden, zijn gedeblokkeerd, het gezamenlijke bedrag van de in die eerdere kalenderjaren gedeblokkeerde tegoeden, onderscheidenlijk waarden;

c. In onderdeel g, onder 2°, wordt na «e, g, h, i of j, van de wet» ingevoegd «of zich een omstandigheid heeft voorgedaan als bedoeld in artikel 3.133, derde lid, van de wet».

d. Aan onderdeel i wordt een subonderdeel toegevoegd, luidende:  
4°. indien over het kalenderjaar gegevens en inlichtingen worden aangeleverd als bedoeld in subonderdeel 3°: de totaal betaalde premies voor de levensverzekering en het bedrag van een in een eerder kalenderjaar genoten uitkering of, indien in eerdere kalenderjaren meer uitkeringen zijn ontvangen, het gezamenlijke bedrag van de in die eerdere kalenderjaren genoten uitkeringen;

e. In onderdeel l, onder 3°, wordt na «in het kalenderjaar van» ingevoegd «in een of meer eerdere kalenderjaren».

f. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel o door een puntkomma wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

p. met betrekking tot een lijfrente als bedoeld in hoofdstuk 2, artikel l, onderdeel O, zesde lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001: de omstandigheid, bedoeld in de subonderdelen 1°, 2°, 3° of 4°, die zich heeft voorgedaan en de waarde in het economische verkeer van de aanspraak op lijfrente op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan dat waarop die omstandigheid zich heeft voorgedaan, indien:

1°. zich een omstandigheid voordoet als bedoeld in artikel 3.133, derde lid, van de wet;

2°. een uitkering bij leven of overlijden toekomt aan een ander dan een natuurlijk persoon;

3°. de aanspraak op lijfrente wordt beleend of overgedragen tot zekerheid; of

4°. de aanspraak op lijfrente niet langer als zodanig wordt aangemerkt.

D.

In artikel 22a, eerste lid, onderdeel b, wordt «onderdeel c» vervangen door «onderdeel d» en wordt «onderdeel g» vervangen door «onderdeel h».

## ARTIKEL II

In het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 wordt artikel 10aa als volgt gewijzigd:

1. In de in het tweede lid opgenomen tabel komt de tweede kolom te luiden:

en voor de toepassing van artikel 38r, eerste lid, van de wet een percentage per dienstjaar wordt toegepast van		
	niet meer dan	
	17,2%	
	18,0%	
	19,1%	
	20,5%	
	22,1%	
	24,0%	
	25,9%	
	28,1%	
	30,7%	
	33,6%	

en voor de toepassing van artikel 38r, eerste lid, van de wet een percentage per dienstjaar wordt toegepast van		
	niet meer dan	
	36,3%	

2. In de in het derde lid opgenomen tabel komen de tweede en derde kolom te luiden:

en voor de toepassing van artikel 38r, eerste lid van de wet een percentage per dienstjaar wordt toegepast van		
meer dan	maar niet meer dan	
17,2%	18,1%	
18,0%	18,9%	
19,1%	20,0%	
20,5%	21,6%	
22,1%	23,3%	
24,0%	25,2%	
25,9%	27,3%	
28,1%	29,6%	
30,7%	32,2%	
33,6%	35,3%	
36,3%	38,1%	

### ARTIKEL III

In het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 vervalt artikel 7ab.

### ARTIKEL IV

In het Besluit fiscale eenheid 2003 vervalt artikel 3.

### ARTIKEL V

Het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 5a, zevende lid, eerste zin, komt te luiden: Voor de toepassing van dit artikel wordt onder vennootschap verstaan de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

B.

Artikel 5b, negende lid, eerste zin, komt te luiden: Voor de toepassing van dit artikel wordt onder vennootschap verstaan de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

C.

Artikel 5c, tweede lid, eerste zin, komt te luiden: Voor de toepassing van dit artikel wordt onder vennootschap verstaan de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

## **ARTIKEL VI**

In het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer komt met ingang van 1 juli 2025 artikel 5c te luiden:

### **Artikel 5c**

1. De in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet bedoelde vrijstelling wegens splitsing is van toepassing bij overgang van vermogen onder algemene titel in het kader van een splitsing van een rechtspersoon voor zover de verkrijgende rechtspersoon de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan, tezamen met de onroerende zaak die daartoe behoort en daaraan dienstbaar is, van de splitsende rechtspersoon verkrijgt. De eerste zin is slechts van toepassing indien de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon, als gevolg van de verkrijging van de bij die splitsing toegekende aandelen, onmiddellijk of middellijk een soortgelijk belang houdt in de verkrijgende rechtspersoon als de aandeelhouder had in de splitsende rechtspersoon op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de splitsing. Indien de verkregen onroerende zaak die behoort tot en dienstbaar is aan de onderneming of het zelfstandig onderdeel daarvan op het tijdstip van de verkrijging dienstbaar is aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaak, kan de vrijstelling alleen toepassing vinden indien de splitsende rechtspersoon of de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon het gehele belang in de verkrijgende rechtspersoon houdt.

2. In afwijking van het eerste lid is de in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet bedoelde vrijstelling wegens splitsing eveneens van toepassing indien, in het kader van een zuivere splitsing als bedoeld in artikel 334cc van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek of een vergelijkbare buitenlandse rechtsfiguur, niet de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan onder algemene titel overgaat, voor zover:

a. de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon, ingeval de verkrijgende rechtspersoon aandelen in een rechtspersoon als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de wet verkrijgt, een soortgelijk belang bij laatstgenoemde rechtspersoon houdt als hij had op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de zuivere splitsing en de aandeelhouder het gehele belang in de verkrijgende rechtspersoon houdt; of

b. de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon, ingeval de verkrijgende rechtspersoon een andere onroerende zaak dan bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de wet verkrijgt, een gelijk belang bij de onroerende zaak houdt als hij had op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de zuivere splitsing en de aandeelhouder het gehele belang in de verkrijgende rechtspersoon houdt.

3. De belasting die door toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet niet is geheven is alsnog verschuldigd indien:

a. ter zake van een splitsing als bedoeld in het eerste lid of tweede lid, onderdeel a, de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon binnen drie jaren na de splitsing het bij of in verband met de splitsing verkregen belang niet meer geheel houdt; of

b. ter zake van een splitsing als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon binnen drie jaren na de splitsing niet meer het gehele belang in de verkrijgende rechtspersoon houdt.

4. De belasting die door toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet niet is geheven ter zake van een splitsing als bedoeld in het eerste lid is alsnog verschuldigd door die verkrijger die de van de gesplitste rechtspersoon verkregen onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de splitsing geheel voortzet.

5. Het derde lid blijft buiten toepassing:

a. in geval van vervreemding van het belang, bedoeld in het derde lid, onderdeel a, of het gehele of een gedeelte van het belang, bedoeld in het derde lid, onderdeel b, in het kader van een fusie, splitsing of interne reorganisatie of een geruisloze terugkeer waarop de vrijstelling, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet, onderscheidenlijk artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 2°, van de wet, van toepassing is en van toepassing blijft gedurende de resterende periode, bedoeld in het derde lid, en waarbij in overeenstemming met artikel 15, negende lid, van de wet aangifte is gedaan, behoudens de situatie dat artikel 5b, vijfde lid, wordt toegepast; dan wel

b. indien ten minste 75 percent van de aandelen van de rechtspersoon die wegens splitsing aandelen heeft toegekend, wordt verkregen door een andere rechtspersoon tegen toekenning van een door eigen aandelen vertegenwoordigd soortgelijk belang.

6. Voor de toepassing van het vijfde lid, onderdeel b, wordt onder toekenning van aandelen mede begrepen het geval waarin naast de toekenning van aandelen tevens een bedrag in geld wordt betaald van ten hoogste 10 percent van de nominale waarde van de toegekende aandelen.

7. Het vijfde lid is slechts van toepassing indien:

a. het in het kader van een opvolgende rechtshandeling als bedoeld in het vijfde lid toegekende belang in de plaats komt van het belang, bedoeld in het derde lid, onderdeel a, en ook de resterende periode in de plaats van dat belang wordt gehouden; of

b. het belang, bedoeld in het derde lid, onderdeel b, de resterende periode wordt gehouden door de opvolgende verkrijger.

8. Het vierde lid blijft buiten toepassing ingeval de onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan wordt vervreemd in het kader van een opvolgende vrijgestelde rechtshandeling als bedoeld in het vijfde lid, onderdeel a, of een inbreng als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, van de wet en deze onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan voor de resterende periode wordt voortgezet door de opvolgende verkrijger. In geval van een inbreng als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, van de wet is de eerste zin slechts van toepassing indien het door de inbrengende rechtspersoon ter zake van die inbreng in de vennootschap verkregen belang soortgelijk is aan het belang dat de aandeelhouders in de inbrengende rechtspersoon hebben en dat soortgelijke belang gedurende de resterende periode wordt gehouden door de inbrengende rechtspersoon.

9. Het vijfde tot en met het achtste lid blijven buiten toepassing ingeval de daar bedoelde rechtshandelingen in samenhang met de splitsing, bedoeld in het eerste of tweede lid, in overwegende mate gericht zijn op het ontgaan van belastingheffing.

10. De in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet bedoelde vrijstelling wegens splitsing is eveneens van toepassing op een uit de splitsing voortvloeiende verkrijging van aandelen in een verkrijgende rechtspersoon of een groepsmaatschappij daarvan, welke rechtspersoon of groepsmaatschappij kwalificeert als een rechtspersoon als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de wet voor zover de in het kader van de splitsing verkregen onroerende zaak door de verkregen aandelen wordt vertegenwoordigd en de in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet bedoelde vrijstelling in samenhang met dit artikel op de verkrijging van deze onroerende zaak van toepassing is.

11. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder rechtspersoon verstaan de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, de vereniging, de coöperatie alsmede de onderlinge waarborgmaatschappij, mits deze een in aandelen verdeeld kapitaal hebben. Onder rechtspersoon wordt mede verstaan het lichaam dat naar het recht van een andere staat is opgericht en naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een rechtspersoon als bedoeld in dit lid.

## **ARTIKEL VII**

Het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 15 wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het tweede lid wordt toegevoegd «, maar niet later dan acht weken nadat de belastingplichtige de onjuistheid of onvolledigheid heeft geconstateerd».

2. In het derde lid vervalt «zo spoedig mogelijk».

3. Het vierde en vijfde lid vervallen.

B.

Na artikel 15 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

### **Artikel 15a**

1. Het niet of niet tijdig doen van de suppletie, bedoeld in artikel 15, eerste lid, en het niet doen van de suppletie op de op grond van artikel 15, derde lid, aangegeven wijze worden aangemerkt als een overtreding.

2. De bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete voor een overtreding als bedoeld in het eerste lid vervalt door verloop van vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend.

## **ARTIKEL VIII**

Het Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 13a, tweede lid, onderdeel a, laatste opsommingsstreepje, komt te luiden:

– indien de teruggaaf wordt verrekend in de zin van artikel 15a, vierde lid, van de wet: een kopie van de teruggaafverklaring die aan de inschrijver is overgelegd; en.

B.

Na artikel 13a wordt een artikel ingevoegd, luidende:

### **Artikel 13b**

De teruggaaf, bedoeld in artikel 15a, vierde lid van de wet, kan worden verrekend indien:

a. de teruggaafverklaring bevat:

1°. de naam, het adres en de woonplaats van degene op wiens naam de bestelauto wordt gesteld;

2°. de verklaring van degene op wiens naam de bestelauto wordt gesteld dat de teruggaaf door de aanvrager van de inschrijving van de bestelauto mag worden verrekend met de voldoening van de belasting ter zake van de inschrijving van de betreffende bestelauto;

3°. het voertuigidentificatienummer van de bestelauto waarop de teruggaaf betrekking heeft, of indien het voertuigidentificatienummer nog niet bekend is een andere tot het individuele voertuig herleidbare aanduiding;

4°. de naam, de vestigingsplaats en het unieke informatienummer voor rechtspersonen en samenwerkingsverbanden van de aanvrager van de inschrijving van de bestelauto waarvoor de verrekening plaatsvindt;

5°. de dagtekening van de teruggaafverklaring; en

6°. de ondertekening door degene op wiens naam de bestelauto wordt gesteld en de aanvrager van de inschrijving van de bestelauto waarvoor de verrekening plaatsvindt; en

b. de teruggaafverklaring wordt bewaard in de administratie van de inschrijver van de bestelauto waarvoor de verrekening plaatsvindt.

## **ARTIKEL IX**

Het Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt met ingang van 1 januari 2027 als volgt gewijzigd:

A.

Aan artikel 5 wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. De aangifte, bedoeld in artikel 15, vierde lid, van de wet, wordt niet gedaan indien de verschuldigde belasting nihil is.

B.

In artikel 6 vervallen het tweede lid alsmede de aanduiding «1.» voor het eerste lid.

C.

In artikel 7 vervalt het tweede lid, onder vernummering van het derde lid tot tweede lid.

D.

Artikel 8 komt te luiden:

### **Artikel 8**

1. De teruggaaf, bedoeld in artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de wet wordt voor een motorrijtuig met de aanduiding voor speciale doeleinden SC (ambulance) slechts verleend, indien die ambulance wordt gebruikt:

a. door een aangewezen Regionale Ambulancevoorziening als bedoeld in artikel 4, tweede lid, van de Wet ambulancezorgvoorzieningen;

b. bij de ambulancezorg waarvoor op grond van artikel 20 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen vrijstelling van bepalingen van die wet is verleend;

c. uitsluitend als wensambulance voor het vervoer van ernstig zieken of zwaar gehandicapten in verband met het in vervulling laten gaan van een wens van sociale of recreatieve aard;

d. door het Nederlandse Rode Kruis voor vervoer van personen die geen medische zorg behoeven uitsluitend voor zover dit betreft vervoer in verband met bezoek aan religieuze, culturele, recreatieve, sociale of soortgelijke gebeurtenissen;

e. door ziekenhuizen voor het vervoer van patiënten op het ziekenhuis-terrein; of



f. als bedrijfsambulance voor het vervoer van zieken en gewonden op het bedrijfsterrein.

2. Met een ambulance wordt gelijkgesteld een motorrijtuig dat uitsluitend wordt gebruikt voor het verlenen of coördineren van spoedeisende medische hulp. De teruggaaf, bedoeld in artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de wet wordt slechts verleend indien dat motorrijtuig uitsluitend wordt gebruikt door:

a. een aangewezen regionale Ambulancevoorziening als bedoeld in artikel 4 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen; of

b. de noodhulpteams van het Nederlandse Rode Kruis indien dat een schriftelijke afspraak als bedoeld in artikel 5.1 van het Besluit veiligheidsregio's heeft gemaakt met een GHOR als bedoeld in artikel 1 van de Wet veiligheidsregio's voor het verlenen van hulp, bedoeld in die afspraak.

3. Met een ambulance wordt tevens gelijkgesteld een motorrijtuig dat wordt gebruikt voor het redden van drenkelingen. De teruggaaf, bedoeld in artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de wet, wordt slechts verleend indien dat motorrijtuig:

a. is geregistreerd op naam van een organisatie die krachtens haar statuten ten doel heeft het voorkomen van de verdrinkingsdood en is aangewezen als hulpverleningsdienst als bedoeld in artikel 1, tweede lid, onderdeel k, van de Regeling optische en geluidssignalen 2009; en

b. is ingericht voor de verzorging of het vervoer van drenkelingen en daarbij is voorzien van:

1°. een duidelijk zichtbaar blauw zwaai- of knipperlicht;

2°. een tweetonige of drietonige hoorn;

3°. binnen de branche voorgeschreven striping;

4°. een mobilfoon of vergelijkbare installatie; en

5°. voorzieningen voor de verzorging of het vervoer van drenkelingen.

E.

Artikel 9 komt te luiden:

### **Artikel 9**

De teruggaaf, bedoeld in artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de wet wordt voor een motorrijtuig met de aanduiding SD (lijkwagen) slechts verleend indien de lijkwagen uitsluitend wordt gebruikt voor het vervoer van stoffelijke overschotten.

F.

In artikel 10 vervallen het tweede lid alsmede de aanduiding «1.» voor het eerste lid.

G.

In artikel 11 vervallen het tweede lid alsmede de aanduiding «1.» voor het eerste lid.

H.

In artikel 12 vervallen het tweede lid alsmede de aanduiding «1.» voor het eerste lid.

### **ARTIKEL X**

Het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 1 vervalt «19, eerste lid,» en wordt na «73,» ingevoegd «eerste lid,».

B.

Aan artikel 27, eerste lid, wordt toegevoegd «, indien de houder van het motorrijtuig niet reeds een verklaring als bedoeld in artikel 12, tweede lid, heeft overgelegd».

## **ARTIKEL XI**

Het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994 wordt met ingang van 1 januari 2027 als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 1 vervallen «4,» en «23a, eerste lid,».

B.

Artikel 4 vervalt.

C.

Artikel 5aa vervalt.

D.

In artikel 5a, vijfde lid, vervalt «, anders dan door een aanpassing als bedoeld in het artikel 24a, tweede lid, van de wet,».

E.

Artikel 8 komt te luiden:

### **Artikel 8**

1. De in artikel 71, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de wet bedoelde vrijstelling wordt voor een motorrijtuig met de aanduiding voor speciale doeleinden SC (ambulance) slechts verleend indien die ambulance wordt gebruikt:

- a. door een aangewezen Regionale Ambulancevoorziening als bedoeld in artikel 4, tweede lid, van de Wet ambulancezorgvoorzieningen;
- b. bij de ambulancezorg waarvoor op grond van artikel 20 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen vrijstelling van bepalingen van die wet is verleend;
- c. uitsluitend als wensambulance voor het vervoer van ernstig zieken of zwaar gehandicapten in verband met het in vervulling laten gaan van een wens van sociale of recreatieve aard;
- d. door het Nederlandse Rode Kruis voor vervoer van personen die geen medische zorg behoeven uitsluitend voor zover dit betreft vervoer in verband met bezoek aan religieuze, culturele, recreatieve, sociale of soortgelijke gebeurtenissen;
- e. door ziekenhuizen voor het vervoer van patiënten op het ziekenhuis-terrein; of
- f. als bedrijfsambulance voor het vervoer van zieken en gewonden op het bedrijfsterrein.

2. Met een ambulance wordt gelijkgesteld een motorrijtuig dat uitsluitend wordt gebruikt voor het verlenen of coördineren van spoedeisende medische hulp. De vrijstelling, bedoeld in artikel 71, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de wet wordt slechts verleend indien dat motorrijtuig uitsluitend wordt gebruikt door:

a. de aangewezen Regionale Ambulancevoorziening, bedoeld in artikel 4 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen; of

b. de noodhulpteams van het Nederlandse Rode Kruis indien dat een schriftelijke afspraak als bedoeld in artikel 5.1 van het Besluit veiligheidsregio's heeft gemaakt met een GHOR als bedoeld in artikel 1 van de Wet veiligheidsregio's voor het verlenen van hulp, bedoeld in die afspraak.

3. Met een ambulance wordt tevens gelijkgesteld een motorrijtuig dat wordt gebruikt voor het redden van drenkelingen. De vrijstelling, bedoeld in artikel 71, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de wet, wordt slechts verleend indien dat motorrijtuig:

a. is geregistreerd op naam van een organisatie die krachtens haar statuten ten doel heeft het voorkomen van de verdrinkingsdood en is aangewezen als hulpverleningsdienst als bedoeld in artikel 1, tweede lid, onderdeel k, van de Regeling optische en geluidssignalen 2009; en

b. is ingericht voor de verzorging of het vervoer van drenkelingen en daarbij is voorzien van:

1°. een duidelijk zichtbaar blauw zwaai- of knipperlicht;

2°. een tweetonige of drietonige hoorn;

3°. binnen de branche voorgeschreven striping;

4°. een mobilfoon of vergelijkbare installatie; en

5°. voorzieningen voor de verzorging of het vervoer van drenkelingen.

F.

Artikel 9 komt te luiden:

### **Artikel 9**

Vrijstelling van belasting voor een motorrijtuig met de aanduiding SD (lijkwagen) wordt verleend indien de lijkwagen uitsluitend wordt gebruikt voor het vervoer van stoffelijke overschotten.

### **ARTIKEL XII**

Het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994 wordt met ingang van de dag dat artikel 2, eerste lid, van de Wet vrachtwagenheffing in werking treedt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 1 vervalt «25b,».

B.

Artikel 5b vervalt.

C.

In artikel 7a, onderdeel a, vervalt «artikel 25b van de wet,».

## **ARTIKEL XIII**

Het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 22 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt «vrijstelling» vervangen door «vrijstellingen» en wordt na «artikel 64, eerste» telkens ingevoegd «of tweede». Voorts wordt «wordt» vervangen door «worden» en wordt een zin toegevoegd, luidende: Deze verklaring kan eenmalig worden afgegeven.

2. In het tweede lid wordt na «artikel 64, eerste» ingevoegd «of tweede» en wordt «elektrisch» vervangen door «totaal opgesteld elektrisch».

3. In het derde lid wordt «vrijstelling» vervangen door «vrijstellingen» en wordt «derde lid» telkens vervangen door «vierde lid». Voorts wordt «wordt» vervangen door «worden».

4. In het vierde lid wordt «vierde lid» telkens vervangen door «vijfde lid».

5. In het vijfde lid wordt «vijfde lid» telkens vervangen door «zesde lid».

6. In het zesde lid, aanhef, wordt «eerste, derde, vierde of vijfde lid» vervangen door «eerste, tweede, vierde, vijfde of zesde lid».

7. In het zevende lid wordt «eerste, derde, vierde of vijfde lid» vervangen door «eerste, tweede, vierde, vijfde of zesde lid».

B.

Na artikel 22 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

### **Artikel 22a**

1. Voor de toepassing van de vrijstellingen, bedoeld in artikel 64, eerste lid, onderdelen a en b, en tweede lid, van de wet, wordt ingeval aardgas wordt gebruikt in een inrichting bestaande uit twee of meer installaties als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdeel g, van de wet de totale hoeveelheid op een distributienet ingevoede elektriciteit aan de installaties toegeedeeld naar verhouding van de hoeveelheid per installatie opgewekte elektriciteit.

2. Indien de inspecteur hierom wordt verzocht en indien aannemelijk wordt gemaakt dat de werkelijke verhouding niet overeenkomt met de verhouding, bedoeld in het eerste lid, kan de totale hoeveelheid op het distributienet ingevoede elektriciteit, bedoeld in het eerste lid, worden toegeedeeld aan de installaties in overeenstemming met een verhouding die de werkelijkheid benadert.

C.

Artikel 27 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid komt te luiden:

1. Het tijdvak waarover een teruggaaf van belasting als bedoeld in artikel 70, eerste tot en met vierde lid, van de wet wordt verleend is:

a. het kalenderjaar ingeval het aardgas of de elektriciteit in dat kalenderjaar is gebruikt op een wijze als bedoeld in artikel 64, eerste of tweede lid, van de wet;

b. het kalenderkwartaal ingeval het aardgas of de elektriciteit in dat kalenderkwartaal is gebruikt op een wijze als bedoeld in artikel 64, vierde, vijfde of zesde lid, van de wet.

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

2. De inspecteur kan op verzoek een tijdvak aanwijzen dat afwijkt van het tijdvak, bedoeld in het eerste lid, onderdelen a of b, met dien verstande dat het aan te wijzen tijdvak twaalf, onderscheidenlijk drie dan wel twaalf, aaneengesloten maanden bedraagt.

3. In het derde lid (nieuw) wordt na «het eerste» ingevoegd «of tweede» en vervalt «waarin het aardgas of de elektriciteit is gebruikt op een wijze als bedoeld in artikel 64, eerste, derde, vierde of vijfde lid, van de wet».

4. In het vijfde lid (nieuw) wordt na «artikel 70, eerste» ingevoegd «tot en met vierde» en wordt na «van de wet» ingevoegd «ingeval het aardgas of de elektriciteit is gebruikt op een in artikel 64, eerste of tweede lid, van de wet bedoelde wijze».

5. In het zesde lid (nieuw) wordt «eerste, tweede en derde lid» vervangen door «eerste tot en met vierde lid».

6. In het zevende lid (nieuw) wordt «het eerste lid» vervangen door «artikel 70, eerste tot en met vierde lid, van de wet».

7. In het achtste lid (nieuw) wordt «het eerste lid» vervangen door «artikel 70, eerste tot en met vierde lid, van de wet».

8. In het negende lid (nieuw) wordt «het eerste lid» vervangen door «artikel 70, eerste tot en met vierde lid, van de wet».

D.

In artikel 29 wordt «artikel 27, tweede lid» vervangen door «artikel 27, derde lid».

## **ARTIKEL XIV**

In de bijlage bij het Besluit proceskosten bestuursrecht komt onderdeel B te luiden:

### **B. Waarde per punt**

#### *B1. Beroep en hoger beroep*

1 punt = € 907.

#### *B2. Bezwaar en administratief beroep*

1 punt = € 647.

## **ARTIKEL XV**

In het Uitvoeringsbesluit accijns vervalt in artikel 42, onderdeel a, «22,».

## ARTIKEL XVI

In het Besluit belasting- en invorderingsrente wordt artikel 1 als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, aanhef, wordt « en de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen» vervangen door «, de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen, de cijns en het oppervlakterecht».

2. In het tweede lid, aanhef, wordt « en de solidariteitsbijdrage» vervangen door «, de solidariteitsbijdrage en het winstaandeel».

## ARTIKEL XVII

Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 36a, vijfde lid, wordt «artikel 36» vervangen door «de artikelen 36 en 36c».

B.

Na artikel 36b wordt een artikel ingevoegd, luidende:

### **Artikel 36c. Verrekening buitenlandse belasting op artiesten- en sportersinkomsten in de vennootschapsbelasting**

1. Aan een binnenlandse belastingplichtige wordt, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van vennootschapsbelasting verleend voor in de winst, maar niet in de winst uit een andere staat, bedoeld in artikel 15e, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, begrepen voordelen en inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden verricht door een artiest of sportbeoefenaar binnen het gebied van de andere Mogendheid, mits die voordelen en inkomsten zijn onderworpen aan een belasting naar de winst die vanwege de andere Mogendheid, al dan niet aan de bron, wordt geheven.

2. Het bedrag van de vermindering, bedoeld in het eerste lid, is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting;

b. het bedrag van de in dat jaar volgens het eerste lid in aanmerking te nemen voordelen en inkomsten, vermenigvuldigd met het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

3. Bij de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, worden de voordelen en inkomsten verminderd met de daarmee verband houdende kosten. Tot de kosten, bedoeld in de eerste zin, behoren ook de kosten die een met de belastingplichtige verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 of een met de belastingplichtige verbonden natuurlijk persoon als bedoeld in artikel 10a, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 heeft gemaakt en die bij het bepalen van de in Nederland belastbare winst of het in Nederland belastbare inkomen van dat verbonden lichaam, onderscheidenlijk die natuurlijk persoon, in aftrek zijn gekomen.

4. Artikel 16 is van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat daarbij voor dividenden, interest of royalty's wordt gelezen: voordelen en inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden verricht door een artiest of sportbeoefenaar.

5. De vermindering volgens dit artikel bedraagt, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting, ten hoogste het bedrag aan belasting dat volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verschuldigd is.

C.

Artikel 37 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het opschrift vervalt «dividenden, interest en royalty's».

2. In de tekst wordt «artikel 36 en artikel 36a» vervangen door «de artikelen 36, 36a en 36c» en wordt «onderscheidenlijk door de toepassing van artikel 36a, tweede lid, onderdeel b, of vijfde lid» vervangen door «artikel 36a, tweede lid, onderdeel b, of vijfde lid, onderscheidenlijk door de toepassing van artikel 36c, tweede lid, onderdeel b, of vijfde lid».

D.

Artikel 38 komt te luiden:

#### **Artikel 38. Kostenaf trek**

Op schriftelijk verzoek van de belastingplichtige blijft artikel 36 of artikel 36c buiten toepassing voor de in een jaar genoten dividenden, interest en royalty's als bedoeld in artikel 36 en voor de daarover vanwege ontwikkelingslanden geheven belasting, onderscheidenlijk de in een jaar genoten voordelen en inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden verricht door een artiest of sportbeoefenaar als bedoeld in artikel 36c en voor de daarover vanwege andere Mogendheden geheven belasting.

E.

In artikel 46, eerste lid, wordt «artikel 36, onderscheidenlijk 36a» vervangen door «artikel 36, artikel 36a, onderscheidenlijk artikel 36c».

#### **ARTIKEL XVIII**

In de Belastingregeling voor het land Nederland wordt artikel 1.4, tweede lid, als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel c wordt «vierde lid» vervangen door «vijfde lid».

2. In onderdeel d wordt «achtste lid» vervangen door «negende lid».

#### **ARTIKEL XIX**

In het Uitvoeringsbesluit Belastingwet BES wordt in artikel 5.1, onderdeel e, na «alsmede kosten van» ingevoegd «aangetekende post».

## **ARTIKEL XX**

In het Besluit gegevensverstrekking heffing eilandbelastingen BES wordt in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, na «verblijf wordt geboden,» ingevoegd «lichamen die zich bezighouden met de exploitatie van zeehavens of luchthavens,».

## **ARTIKEL XXI**

In het Uitvoeringsbesluit Douane- en Accijnswet BES worden na artikel 3.7, drie artikelen ingevoegd, luidende:

### **Artikel 3.7a**

1. Teruggaaf van accijns voor accijnsgoederen die verloren zijn gegaan door niet te voorziene omstandigheden of overmacht, wordt verleend indien de goederen tot een bedrijfsvoorraad behoren en de belanghebbende onverwijld nadat is geconstateerd dat de accijnsgoederen zijn verloren gegaan, daarvan melding doet bij de inspecteur.

2. De soort, de hoeveelheid en de voor de berekening van de teruggaaf van belang zijnde samenstelling van de accijnsgoederen die zijn verloren gegaan, alsmede het tijdstip waarop en de oorzaak waardoor de accijnsgoederen verloren zijn gegaan, dienen door de belanghebbende te worden aangetoond.

### **Artikel 3.7b**

Voor de toepassing van de teruggaaf voor onder ambtelijk toezicht vernietigde accijnsgoederen is artikel 3.7a, tweede lid, van overeenkomstige toepassing.

### **Artikel 3.7c**

Teruggaaf van accijns voor accijnsgoederen die zijn gebracht binnen een accijnsgoederenplaats die voor dat soort accijnsgoed als zodanig is aangewezen, wordt verleend aan de vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats waarnaar de goederen zijn overgebracht indien uit de administratie blijkt dat de goederen in zijn accijnsgoederenplaats zijn opgenomen.

## **ARTIKEL XXII**

Het Besluit zorgverzekering BES wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 1, onderdeel g, vervalt «de hoofdstukken II en III, van».

B.

In artikel 11, tweede lid, wordt «III en VI» vervangen door «IV en V».

C.

In artikel 12, tweede lid, wordt «inkomen» vervangen door «loon» en wordt «II en III» vervangen door «II en IV».



### **ARTIKEL XXIII**

De in artikel VII, onderdeel A, opgenomen termijn van acht weken vangt niet eerder aan dan op 1 januari 2025.

### **ARTIKEL XXIV**

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2025, met dien verstande dat:

- a. het in artikel I, onderdeel A, opgenomen artikel 12a, onderdeel g, terugwerkt tot en met 1 juli 2024;
- b. artikel I, onderdeel B, terugwerkt tot en met 1 juli 2023;
- c. de artikelen I, onderdeel D, en XVIII terugwerken tot en met 1 januari 2022;
- d. artikel XV terugwerkt tot en met 1 januari 2018.

2. In afwijking van het eerste lid treden de artikelen XVIII, XIX, XX en XXI in de openbare lichamen Bonaire, Sint-Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2025, 00:00 uur, en in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2025, 05:00 uur.

### **ARTIKEL XXV**

Dit besluit wordt aangehaald als: Eindejaarsbesluit 2024.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 18 december 2024

Willem-Alexander

De Staatssecretaris van Financiën,  
T. van Oostenbruggen

Uitgegeven de *drieëntwintigste* december 2024

De Minister van Justitie en Veiligheid,  
D.M. van Weel

# NOTA VAN TOELICHTING

## Inhoudsopgave

I.	Algemeen	18
1.	Algemene toelichting	18
2.	Toelichtingen op enkele wijzigingen	19
	2.1 Herstructurering bedrijfstak voor de herinvesteringsreserve	19
	2.2 Technische wijzigingen renseignering	20
	2.3 Technische wijzigingen op pensioengebied	20
	2.4 Artikelen Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting en Besluit fiscale eenheid	21
	2.5 Vervallen rechtsvorm open cv	21
	2.6 Splitsingsvrijstelling	23
	2.7 Aanpassen boetebepaling suppletieplicht omzetbelasting	27
	2.8 Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit BPM 1992	29
	2.9 Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit MRB 1992	30
	2.10 Wijziging Besluit proceskosten bestuursrecht	30
	2.11 Formaliseren verrekening sporters- en artiestenvennootschappen	31
3.	EU-aspecten	32
4.	Budgettaire aspecten	32
5.	Uitvoeringskosten	32
6.	Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven	33
7.	Doenvermogen	33
8.	Advies en consultatie	36
II.	Artikelsgewijze toelichting	42

## I. Algemeen

### 1. Algemene toelichting

In dit Eindejaarsbesluit 2024 is een aantal wijzigingen opgenomen van enkele uitvoeringsbesluiten op het terrein van belastingen en douane en een wijziging op het terrein van het algemene bestuursrecht. De wijzigingen vloeien onder andere voort uit het pakket Belastingplan 2025 en de Fiscale verzamelwet 2025. Het wijzigingsbesluit bevat wijzigingen in de volgende besluiten:

- Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (UBIB 2001);
- Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (UBLB 1965);
- Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 (UB Vpb 1971);
- Besluit fiscale eenheid 2003 (BFE 2003);
- Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (UB BRV);
- Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (UBOB 1968);
- Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (UB BPM 1992);
- Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994 (UB MRB 1994);
- Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag (UBbm);
- Besluit proceskosten bestuursrecht (Bpb);
- Uitvoeringsbesluit accijns (UBA);
- Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001);
- Belastingregeling voor het land Nederland (BRN);
- Uitvoeringsbesluit Belastingwet BES;
- Besluit gegevensverstrekking heffing eilandbelastingen BES;
- Uitvoeringsbesluit Douane- en Accijnswet BES;
- Besluit zorgverzekering BES.

De in dit Eindejaarsbesluit 2024 opgenomen wijzigingen zijn voornamelijk technisch van aard. Ook zijn de budgettaire consequenties nihil. Een uitzondering hierop is de maatregel splitsingsvrijstelling ingevolge de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR). De wijziging van het Besluit proceskosten bestuursrecht wordt gedaan in overeenstemming met de Staatssecretaris Rechtsbescherming.

## 2. Toelichtingen op enkele wijzigingen

Voor enkel technische wijzigingen is hier geen toelichting opgenomen. De toelichting op enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

### 2.1 Herstructurering bedrijfstak voor de herinvesteringsreserve

In de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) zijn regels met betrekking tot de zogenoemde herinvesteringsreserve (HIR) opgenomen.<sup>1</sup> Door middel van de HIR kunnen – kort gezegd – onder voorwaarden boekwinsten die worden behaald bij de vervreemding van bedrijfsmiddelen, worden gereserveerd waardoor deze boekwinsten voor de inkomstenbelasting of voor de vennootschapsbelasting (vpb) niet direct tot de winst worden gerekend. Bij herinvestering in een ander bedrijfsmiddel kan de HIR vervolgens worden afgeboekt op de te activeren aanschaffings- of voortbrengingskosten van het nieuwe bedrijfsmiddel. Bij bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven of waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, geldt dat afboeking van de HIR slechts plaatsvindt voor zover de HIR is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen. Indien sprake is van een vervreemding als gevolg van overheidsingrijpen geldt de voorwaarde van «eenzelfde economische functie» echter niet. Er is onder andere sprake van overheidsingrijpen voor de toepassing van de HIR als een regeling is aangewezen als nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak. Deze aanwijzing vindt plaats in het UBIB 2001.

Met de wijzigingen van het UBIB 2001 worden twee nieuwe landelijke regelingen aangewezen als nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak. Het gaat om de Landelijke verplaatsingsregeling veehouderijen met piekbelasting (hierna: de Lvvp)<sup>2</sup> en de Subsidieregeling permanente reductie rechten op de inzet van staand net en zegen in het IJsselmeergebied (hierna: de IJsselmeerregeling).<sup>3</sup>

De Lvvp is een vrijwillige regeling gericht op de veehouderijbedrijven met een piekbelasting, dat wil zeggen bedrijfslocaties die de grootste stikstofdepositie veroorzaken op Natura 2000-gebied dat stikstofgevoelig is en te maken heeft met een te grote stikstofbelasting. Doel van de Lvvp is het gericht wegnemen van de emissie die wordt veroorzaakt, door een veehouderijlocatie met piekbelasting te steunen bij de verplaatsing naar een locatie waar de impact op Natura 2000-gebieden significant minder is en geen piekbelasting meer veroorzaakt wordt op Natura 2000-gebieden. Dit is noodzakelijk om de reductie van stikstofdepositie te realiseren die benodigd is om duurzaam herstel van de natuur mogelijk te maken. Naast vermindering van stikstofdepositie op overbelaste Natura 2000-gebieden heeft de regeling ook (indirect) effect op verbetering van het algehele leefklimaat in het buitengebied op de te verlaten locatie, onder andere door een afname van het aantal transportbewegingen en eventueel afname van geuroverlast en fijnstofemissies. De verplichting tot sloop van de verlaten bouwwerken draagt bij aan het voorkomen van leegstand en ondermijning.

De IJsselmeerregeling is een subsidieregeling gericht op verkleining van de beroepsvisserij gericht op schubvis in het IJsselmeer. IJsselmeer-

<sup>1</sup> Artikelen 3.54 en 3.54aa Wet IB 2001.

<sup>2</sup> Regeling van de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit van 28 augustus 2024, Stcrt. 2024 28636.

<sup>3</sup> Regeling van de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit van 29 april 2024, Stcrt. 2024, 14179.

vissers<sup>4</sup> die rechten op de inzet van staand net of zegenrechten op hun vergunning hebben staan, komen in aanmerking voor deze subsidieregeling. Wanneer zij vrijwillig afstand willen doen van (een deel van) die rechten, kunnen zij een aanvraag voor subsidie indienen. Deze subsidie is een stimulans voor het afstand doen van de genoemde rechten en dus het reduceren van de totale vangstcapaciteit en dient als een vorm van compensatie van de door die afstand te derven inkomsten. De regeling levert een bijdrage aan de verduurzaming van de visserij op het IJsselmeer, Markermeer en IJmeer: één van de hoofdpunten van de Agenda IJsselmeergebied 2050.<sup>5</sup> Na notificatie van de regeling heeft de Europese Commissie (EC) hiervoor een goedkeuringsbesluit (staatssteun) afgegeven.<sup>6</sup>

Door voornoemde regelingen aan te wijzen als regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak, is de afboeking van een HIR die is gevormd in het kader van de betreffende regeling op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel of de bedrijfsmiddelen waarin wordt geïnvesteed die niet eenzelfde economische functie hebben, mogelijk. Aan de overige voorwaarden van de HIR moet uiteraard wel worden voldaan.

#### Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Er zijn geen uitvoeringsgevolgen verbonden aan de maatregel aanwijzing regelgeving herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak voor de herinvesteringsreserve. De Belastingdienst acht de maatregel uitvoerbaar.

#### *2.2 Technische wijzigingen renseignering*

Op grond van de in het UBIB 2001 opgenomen renseigneringverplichting dienen de in dat kader aangewezen administratieplichtigen gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de Belastingdienst in het kader van de voor de aanslagregeling benodigde informatie. Deze informatie wordt met name gebruikt voor de vooringevulde aangifte. Op een aantal technische punten wordt de renseigneringverplichting aangepast.

#### Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Deze maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de opgenomen data van inwerkingtreding. Voor de gevolgen voor de uitvoering wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

#### *2.3 Technische wijzigingen op pensioengebied*

Met de Wet toekomst pensioenen is per 1 juli 2023 in de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) als overgangsmaatregel een mogelijkheid opgenomen om gebruik te maken van een progressieve leeftijdsafhankelijke premiestaffel<sup>7</sup> in plaats van een leeftijdsonafhanke-

<sup>4</sup> MKB-ondernemingen die visserij in het IJsselmeer beoefenen waarvoor een visvergunning en een schriftelijke toestemming als bedoeld in artikel 21, tweede lid, onderdeel a, van de Visserijwet 1963 zijn verleend.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2018/19, 31 710, nr. 69.

<sup>6</sup> De regeling is op 25 augustus 2023 genotificeerd bij de Europese Commissie (dossiernummer notificatie SA.102930 (2023/N)). De Europese Commissie heeft bij besluit van 5 februari 2024 goedkeuring verleend aan de staatssteun.».

<sup>7</sup> Artikel 38r Wet LB 1964.

lijke premie, zoals van toepassing is in de structurele situatie.<sup>8</sup> Met het Besluit toekomst pensioenen zijn per 1 juli 2023 in het UBLB 1965 twee progressieve leeftijdsafhankelijke premiestaffels opgenomen voor de situatie waarin in de pensioenregeling die is gebaseerd op een progressieve leeftijdsafhankelijke premiestaffel wordt gekozen voor een verlaagde franchise.<sup>9</sup> Deze twee premiestaffels bevatten echter enkele omissies in de daarbij te hanteren premiepercentages. Deze worden met ingang van 1 januari 2025 hersteld. Er is bij deze aanpassing niet gekozen voor terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2023. Pensioenregelingen die mogelijk al gebruikmaken van dit overgangsrecht zouden anders met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2023 moeten worden aangepast.

#### Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

Deze maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de opgenomen data van inwerkingtreding. Voor de gevolgen voor de uitvoering wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

#### *2.4 Artikelen Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting en Besluit fiscale eenheid*

De in het UB Vpb 1971 en de in het BFE 2003 opgenomen bepalingen geven (nadere) regels voor de beoordeling of naar buitenlands recht opgerichte lichamen in aanmerking komen voor de regeling voor de geruisloze terugkeer in de vpb, respectievelijk het kunnen deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

Vanaf 1 januari 2025 geschiedt onder andere voor de vpb de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen op grond van de in de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen en het Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen neergelegde regels. Om die reden vervallen ingevolge de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen de delegatiebepalingen in de vpb op basis waarvan nadere regels gegeven worden voor de beoordeling of een naar buitenlands recht opgerichte rechtsvorm naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. Gelet op het vervallen van deze delegatiegrondslagen komen de op die grondslagen gebaseerde bepalingen in het UB Vpb 1971 en het BFE 2003 ook te vervallen.

#### Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De voorgestelde maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor de gevolgen voor de uitvoering wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

#### *2.5 Vervallen rechtsvorm open cv*

Met de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen is de rechtsvormvergelijkingsmethode vastgelegd in de vpb. Dit leidt er onder meer toe dat het kenmerkende onderscheid tussen de open en de besloten commanditaire vennootschap (cv) komt te vervallen. Iedere cv en elk daarmee vergelijkbaar buitenlands lichaam wordt voor de Nederlandse

<sup>8</sup> Artikel 18a Wet LB 1964.

<sup>9</sup> Artikel 10aa, tweede en derde lid, UBLB 1965.

vpb in beginsel als transparant aangemerkt, en is zodoende in beginsel niet zelfstandig belastingplichtig voor die belasting. Deze wet leidt er ook toe dat andere zowel binnen- als buitenlandse personenvennootschappen in de regel niet langer zelfstandig belastingplichtig (kunnen) zijn voor de vpb. Als gevolg hiervan zijn in beginsel alle personenvennootschappen met ingang van 1 januari 2025 transparant voor de toepassing van de vpb. De open cv wordt niet langer in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) genoemd en ook de zinsnede «en andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld», die mede ziet op andere personenvennootschappen, wordt geschrapt uit laatstgenoemde wet. Ook de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) opgenomen definitie van open cv voor Nederlandse fiscale doeleinden komt te vervallen. Al deze bepalingen, die zien op het vervallen van de open cv en deze andere personenvennootschappen als vennootschapsbelastingplichtige lichamen, treden met ingang van 1 januari 2025 in werking.<sup>10</sup>

Het vervallen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv voor de vpb en het schrappen van de open cv en andere personenvennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld geven aanleiding om de nadere voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling van overdrachtsbelasting (ovb) bij bedrijfsfusie, splitsing en interne reorganisatie te wijzigen. De WBR<sup>11</sup> bevat een vrijstelling die, onder bij algemene maatregel van bestuur (AMvB) te stellen voorwaarden, door vennootschappen kan worden toegepast bij onder andere een bedrijfsfusie, splitsing en een interne reorganisatie. Omdat de open cv en andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld worden benoemd als vennootschap in de (nadere voorwaarden voor toepassing van de) bedrijfsfusievrijstelling, de interne reorganisatievrijstelling en de splitsingsvrijstelling behoeft het UB BRV aanpassing.<sup>12</sup> Zowel de open cv als andere vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal die geen rechtspersonen zijn, kunnen geen vermogensbestanddelen in eigendom hebben. Bijgevolg kunnen zij geen onroerende zaken verkrijgen voor de WBR. Het zijn de achterliggende vennoten (natuurlijke personen of rechtspersonen) die verkrijgen. Eerdergenoemde vrijstellingen van overdrachtsbelasting zijn dan ook zinledig voor zover zij bepalen dat deze vrijstellingen voor de WBR door transparante lichamen kunnen worden toegepast. Het gaat dus om een technische wijziging.

#### Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De voorgestelde maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor de gevolgen voor de uitvoering wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

<sup>10</sup> Zie Artikel XVII, tweede lid, van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.

<sup>11</sup> Artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR.

<sup>12</sup> In 1996 (Stb. 1996, 144) is naar aanleiding van de Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Stb. 659) en de Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de vermogensbelasting 1964, de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Invorderingswet 1990 (terugsluis opbrengst reparatiewetsvoorstel-btw) (Stb. 660) de categorie «vennootschappen» niet alleen uitgebreid met de open cv, maar ook is toegevoegd «alsmede andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld», in lijn met de redactie van artikel 2, lid 1, aanhef en letter a, Wet Vpb 1969.

## 2.6 Splitsingsvrijstelling

Bij de Miljoenennota 2023 heeft het kabinet besloten tot een taakstellende opdracht voor de aanpak van opmerkelijke belastingconstructies en negatief geëvalueerde regelingen. In de «Kamerbrief aanpak belastingconstructies en fiscale regelingen» heeft het kabinet aangegeven dat de aanpassing van de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting in dat kader wordt onderzocht.<sup>13</sup> Deze wijziging van de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling<sup>14</sup> is daar de uitwerking van. Met deze wijziging wordt beoogd onbedoeld gebruik van de vrijstelling te voorkomen, meer rechtszekerheid te bieden, de regelgeving waar mogelijk te uniformeren en de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid te bevorderen.

### Achtergrond splitsingsvrijstelling

Op grond van de WBR zijn verkrijgingen van (fictieve) onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen belast met ovb. Hierop bestaan uitzonderingen als gevolg van specifieke vrijstellingen. Een voorbeeld daarvan is de vrijstelling wegens splitsing. De achterliggende gedachte bij deze vrijstelling is dat deze ervoor zorgt dat de ovb geen belemmering vormt bij de keuze voor de economisch gezien meest wenselijke rechtsvorm van de onderneming of de positionering van onroerende zaken binnen een concern.<sup>15</sup>

In januari 2006 is de vormgeving van de splitsingsvrijstelling in lijn gebracht met (en daarmee gekoppeld aan) de definitie van en de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling in de vpb.<sup>16</sup> Het doel van die koppeling was dat wanneer voor de vpb sprake is van een te faciliteren splitsing, dit in beginsel ook voor de ovb het geval is.

Op basis van die voorwaarden is de splitsingsvrijstelling van toepassing bij overgang van vermogen onder algemene titel in het kader van een splitsing, behoudens het geval waarin de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De bewijslast om aan te tonen dat sprake is van het ontgaan of uitstellen van belastingheffing ligt bij de inspecteur van de Belastingdienst. De inspecteur kan daarbij gebruikmaken van twee bewijsvermoedens. Het eerste bewijsvermoeden houdt in dat de splitsing in overwegende mate wordt geacht te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing als de splitsing niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen. Het tweede bewijsvermoeden houdt in dat zakelijke overwegingen niet aanwezig worden geacht indien aandelen in de gesplitste- of verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing geheel of ten dele worden vervreemd aan een niet-verbonden lichaam, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid om beide vermoedens te weerleggen.

De beoordeling of bepaalde overwegingen als zakelijk moeten worden beschouwd voor de ovb hangt mede af van hetgeen voor de vpb al dan niet als zakelijk wordt aangemerkt. Dit vloeit voort uit de genoemde koppeling van de splitsingsvrijstelling in de ovb aan de regeling voor splitsing in de vpb. Hierdoor hebben het Europees recht (Fusierichtlijn<sup>17</sup>) en de uitleg van het Europese Hof van Justitie ten aanzien van de antimisbruikbepaling (zakelijke overwegingen) in de vpb, doorwerking

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2023/24, 32 140 nr. 175.

<sup>14</sup> Artikel 5c UB BRV.

<sup>15</sup> Zie Stb. 2005, 688, p.5.

<sup>16</sup> Artikel 14a Wet Vpb 1969.

<sup>17</sup> Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat.

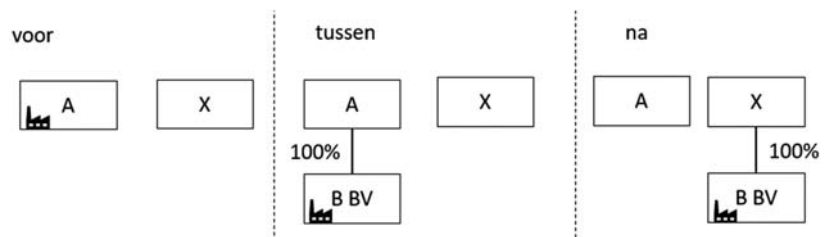
gekregen in de ovb. Met dit wijzigingsbesluit wordt deze koppeling losgelaten.

#### Het knelpunt

Het doel van de ondernemingsfaciliteiten in de ovb, waaronder de splitsingsvrijstelling, is enerzijds de ovb geen hinderpaal te laten zijn bij de keuze voor de economisch gezien meest wenselijke rechtsvorm van de onderneming of de positionering van onroerende zaken binnen een concern, terwijl anderzijds misbruik of oneigenlijk gebruik van de vrijstellingen wordt voorkomen door de continuïteitseis te stellen en te verhinderen dat een verkoop wordt ingekleed als een inbreng om daarmee een vrijstelling deelachtig te kunnen worden. Het is niet de bedoeling dat verkrijgingen die naar doel en strekking van de wet belast zouden zijn met ovb via de rechtsfiguur van, in dit geval, de splitsing buiten de heffing blijven. Onbedoeld gebruik van de vrijstelling kan onder meer worden aangenomen wanneer slechts omwille van de toepassing van de vrijstelling wordt gekozen voor een splitsing op grond van artikel 334a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.<sup>18</sup> De reikwijdte van de splitsingsvrijstelling blijkt in de praktijk ruimer dan met de oorspronkelijke vormgeving van deze ondernemingsfaciliteit is bedoeld. Mede ingevolge de invulling van de zogenoemde anti-ontgaanstoets in de jurisprudentie<sup>19</sup> wordt namelijk sneller aan de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling voldaan dan bij de invoering ervan is beoogd. Het blijkt in de praktijk zeer lastig aan te tonen dat een splitsing, al dan niet als onderdeel van een samenstel van rechtshandelingen, in overwegende mate gericht is op het ontgaan van heffing van ovb. Hierdoor is het mogelijk om bedrijfsonderdelen met onroerende zaken af te stoten door deze verkoopklaar te maken via een juridische afsplitsing en vervolgens zonder heffing van ovb aan derde-partijen over te dragen. Het gevolg hiervan is dat onroerende zaken door middel van splitsing kunnen worden verkregen zonder heffing van ovb, ook in situaties waarvoor de vrijstelling oorspronkelijk niet is bedoeld. Hier kan gedacht worden aan situaties zoals in het volgende voorbeeld:

#### Voorbeeld 1<sup>20</sup>

A drijft een onderneming en komt met X overeen dat A de aandelen in de nog op te richten B met daarin een deel van de onderneming, waaronder onroerende zaken, aan X verkoopt. A splitst een deel van de onderneming af naar B en verkoopt de volgende dag de aandelen in B aan X.



In deze situatie was voor de splitsing al duidelijk dat de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon B (met daarin het afgesplitste vermogen, inclusief de onroerende zaken) vervreemd zouden worden. Een recht-

<sup>18</sup> Kamerstukken II 1997/98, 25-709, nr. 5, p. 11.

<sup>19</sup> HR 13 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1297, en HR 18 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:2078, Rb. Noord-Nederland, 23 september 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:4174.

<sup>20</sup> Voorbeeld ontleend aan HR 13 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1297.



streekse verkrijging van de onderneming met onroerende zaken door X (of door een dochtervennootschap van X) had tot heffing van ovb geleid. Deze heffing wordt door de splitsingsvrijstelling ontgaan. Bovendien is de nieuwe structuur die is ontstaan door de splitsing direct ongedaan gemaakt door de vervreemding van de aandelen in B.

In de praktijk blijkt dat het aantonen van het ontgaan van belastingheffing een zware bewijslast is voor de inspecteur, met name omdat de inspecteur vaak niet over voldoende gegevens beschikt. Ook de genoemde bewijsvermoedens bieden in veel gevallen geen soelaas. In bovenstaand voorbeeld werd door de rechter geoordeeld dat de splitsing plaats heeft gevonden op puur bedrijfseconomische en markt-strategische gronden terwijl feitelijk een verkoop heeft plaatsgevonden.<sup>21</sup> Als gevolg van deze bewijslast leiden de handhaving van en het toezicht op toepassing van de splitsingsvrijstelling en het innemen van standpunten in vooroverleg structureel tot een hoge uitvoeringslast bij de Belastingdienst. Dit wordt versterkt doordat in de praktijk, afgezet tegen de andere ondernemingsfaciliteiten, relatief veel gebruik wordt gemaakt van de splitsingsvrijstelling. De vormgeving van de splitsingsvrijstelling is daarmee volgens het kabinet onvoldoende robuust.

Daarnaast blijkt dat de koppeling aan de vpb bijdraagt aan een voor de ovb onbedoeld ruime reikwijdte van de splitsingsvrijstelling. De vpb heeft een ander doel, namelijk het belasten van ondernemingswinst. De vpb heeft een overwegend bedrijfseconomisch karakter. De ovb daarentegen heeft tot doel het belasten van de verkrijging van (indirecte) eigendoms-titels van onroerende zaken, ongeacht winst of verlies op die overdrachten en heeft daarmee een sterk civielrechtelijk karakter.<sup>22</sup> De uitkomst van de toepassing van de splitsingsfaciliteit in de vpb is dan ook anders dan de uitkomst van de toepassing van de vrijstelling in de ovb. In de vpb leidt de splitsingsfaciliteit tot uitstel van de realisatie van stille reserves zodat sprake is van een «doorschuiffaciliteit» terwijl toepassing van de splitsingsvrijstelling in de ovb als tijdstipbelasting altijd leidt tot het algeheel uitblijven (afstel) van belastingheffing.

#### Verhouding tot andere vrijstellingen in de ovb

Zoals hierboven aangegeven hebben de ondernemingsfaciliteiten tot doel de ovb geen hinderpaal te laten zijn bij de keuze voor de economisch gezien meest wenselijke rechtsvorm van de onderneming. Aan de betreffende vrijstellingen dienen voorwaarden te worden verbonden die de continuïteit van de gekozen rechtsvorm, op basis waarvan een vrijstelling wordt toegepast, waarborgen en die misbruik of oneigenlijk gebruik van de vrijstelling voorkomen. De huidige voorwaarden voor de toepassing van de splitsingsvrijstelling bewerkstelligen dit onvoldoende.

Daarom worden de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling meer in overeenstemming gebracht met de reeds bestaande voorwaarden die gelden voor de andere ondernemingsfaciliteiten. Daarnaast wordt net als bij de andere ondernemingsfaciliteiten de bewijslast voor de toepassing ervan bij de belastingplichtige gelegd, hetgeen de handhaving van de splitsingsvrijstelling ten goede komt.

#### Hoofdpijnen van de maatregel

De voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling worden aangescherpt. Het gaat met name om toevoeging van een ondernemingseis, een voortzettingseis, een (soort)gelijk belangseis en een aanhoudingseis. Door aanvullende voorwaarden ten aanzien van de

<sup>21</sup> HR 13 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1297.

<sup>22</sup> Conclusie A.G. Wattel, 17 mei 2019, ECLI:NL:PHR:2019:394, r.o. 4.10.

continuïteit te stellen wordt de (af)splitsing van onroerende zaken alleen door de splitsingsvrijstelling gefaciliteerd als de onderneming door de verkrijgende rechtspersoon wordt voortgezet en er een duurzame relatie bestaat tussen de rechtspersonen die betrokken zijn bij de splitsing.

Met de ondernemingseis, de voortzettingseis, de (soort)gelijk belangseis en de aanhoudingseis worden objectieve criteria gesteld waaraan moet zijn voldaan om de splitsingsvrijstelling te kunnen toepassen. Daarmee is het voor de toepasselijkheid van de vrijstelling niet langer relevant of de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan van ovb dan wel plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de splitsende en verkrijgende rechtspersonen. Hierdoor sluit de splitsingsvrijstelling ook niet langer aan bij de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsfaciliteit in de vpb.<sup>23</sup> Hieruit volgt dat de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling niet langer worden uitgelegd in overeenstemming met de Fusierichtlijn.<sup>24</sup> Ten tijde van de aanpassing van de splitsingsfaciliteit in de vpb in 2003 heeft het kabinet reeds gecommuniceerd dat mogelijk later afwijkende of aanvullende voorwaarden worden gesteld voor de splitsingsvrijstelling in de ovb, gelet op het verschillende karakter van de belastingen.<sup>25</sup> De koppeling met de splitsingsfaciliteit in de vpb wordt zoals toegelicht in het onderdeel «*knelpunt*» niet langer wenselijk geacht. Daarom worden voor de ovb afwijkende en aanvullende voorwaarden opgenomen.

Deze aanpassing leidt naast een aanscherping ook tot een verruiming in de toepassing van de splitsingsvrijstelling, namelijk in de situatie waarin de splitsing niet plaatsvindt op zakelijke overwegingen maar waarbij de aandeelhouders via een zogenoemde ruziesplitsing (hierna toegelicht in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 5c, tweede lid, UB BRV) een houdsterstructuur willen creëren. Hieraan bestaat in de praktijk grote behoefte. Het resultaat van deze ruziesplitsing dient te zijn dat het belang dat de aandeelhouder had bij de (fictieve) onroerende zaken van de splitsende rechtspersoon ingevolge de ruziesplitsing ongewijzigd blijft. In dat geval bestaat geen aanleiding om naast de aanhoudingseis aanvullend een ondernemings- en voortzettingseis te stellen. Onder de huidige regelgeving wordt een dergelijke splitsing in beginsel niet gefaciliteerd, maar met het vervallen van de (zakelijkheids- en) anti-ontgaanstoets kan de splitsingsvrijstelling in dat geval wel van toepassing zijn. Deze verruiming kan verder worden gerechtvaardigd, omdat het creëren van een houdsterstructuur in de huidige praktijk doorgaans niet is gericht op het ontgaan van ovb en met de nieuwe voorwaarden continuïteit van de houdsterstructuur wordt geborgd.

Tot slot wordt met deze aanpassing een belangrijke bijdrage geleverd aan de rechtszekerheid voor belastingplichtigen doordat de nieuwe voorwaarden objectief te beoordelen zijn. De inspecteur kan hierdoor zonder of na beperkt onderzoek sneller en met meer zekerheid in vooroverleg een standpunt innemen of de aangifte beoordelen.

#### Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Zoals hierboven is aangegeven, is de reikwijdte van de huidige splitsingsvrijstelling in de praktijk ruimer dan oorspronkelijk was beoogd. Hierdoor kunnen belastingplichtigen de splitsingsvrijstelling ook toepassen in situaties waarvoor deze oorspronkelijk niet was bedoeld. Ook wordt door de betrekkelijk soepele voorwaarden relatief veel gebruik-gemaakt van de splitsingsvrijstelling in vergelijking met de andere ondernemingsfaciliteiten in de ovb. Bovendien ligt de bewijslast voor het

<sup>23</sup> Artikel 14a Wet Vpb 1969.

<sup>24</sup> Fusierichtlijn.

<sup>25</sup> Persbericht Ministerie van Financiën 10 januari 2003, nr 2003/5, VN 2003/6.18.

weigeren van de splitsingsvrijstelling bij de inspecteur, terwijl bij de andere ondernemingsfaciliteiten van belastingplichtigen wordt verlangd dat zij aantonen dat aan de voorwaarden van de betreffende vrijstellingen is voldaan.

Met deze aanpassing wordt de splitsingsvrijstelling meer in overeenstemming gebracht met de andere ondernemingsfaciliteiten in de ovb zodat de toepassing van die faciliteiten meer wordt geüniformeerd. De objectieve criteria maken de splitsingsvrijstelling doeltreffender en doelmatiger en zorgen voor meer en snellere rechtszekerheid bij de belastingplichtige.

In de beleidsvormende fase zijn ook andere aanpassingen van de splitsingsvrijstelling in overweging genomen. Zo is overwogen om de (af)splitsing van uitsluitend onroerende zaken uit te zonderen van de huidige splitsingsvrijstelling. Omdat een dergelijke beperking relatief eenvoudig kan worden ontweken kan de splitsingsvrijstelling in dat geval echter nog steeds worden toegepast in gevallen waarvoor zij oorspronkelijk niet is bedoeld. Daarmee is dit geen doelmatig en doeltreffend alternatief.

Daarnaast zijn de aanhoudingseis, ondernemingseis, voortzettingseis en het loslaten van de koppeling aan de Fusierichtlijn ook afzonderlijk als mogelijke aanpassingen beoordeeld, maar als losstaande maatregelen wordt daarmee het beoogde resultaat niet bereikt. Alleen in samenhang worden deze aanpassingen doeltreffend en doelmatig geacht.

De evaluatie van deze aanpassing van de splitsingsvrijstelling zal meelopen in de reguliere evaluatie van de splitsingsvrijstelling. De eerstvolgende evaluatie van de splitsingsvrijstelling staat gepland voor 2027. Gelet op de invoeringstermijn van deze aanpassing zal worden bezien in hoeverre er gegevens beschikbaar zijn om de aanpassing al in deze evaluatie mee te laten lopen. Mocht uit die evaluatie blijken dat de in dit wijzigingsbesluit opgenomen aanpassingen onvoldoende effectief zijn om de toepassing van de splitsingsvrijstelling meer in lijn te brengen met doel en strekking van de bepaling, zullen aanvullende aanpassingen worden overwogen.

#### Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregel in dit besluit is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets, die als bijlage is bijgevoegd. De Belastingdienst acht de maatregel uitvoerbaar met ingang van de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn onderstaand samengevat en zijn verder beschreven in bedoelde uitvoeringstoets.

Door de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling aan te passen naar objectieve voorwaarden is het de verwachting dat minder vooroverleg en procedures gevoerd zullen worden. Dit zorgt er ook voor dat de behandelingsduur per aangifte aanmerkelijk verkort wordt. Door een aanhoudings- en voortzettingseis te stellen moeten aangiften wel langer worden gevolgd.

#### *2.7 Aanpassen boetebepaling suppletieplicht omzetbelasting*

De wijziging ziet op het invoeren van een duidelijke termijn waarbinnen een suppletie moet worden gedaan. Zodra een ondernemer constateert dat hij in de afgelopen vijf kalenderjaren een fout heeft gemaakt in zijn btw-aangifte waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, is hij gehouden die fout uit eigen beweging te herstellen. Hij moet dan alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekken.<sup>26</sup>

<sup>26</sup> Artikel 15, eerste lid, UBOB 1968. Een suppletie die strekt tot een teruggaaf wordt als een verzoek om teruggaaf behandeld.

Het niet nakomen van de suppletieverplichting is een overtreding.<sup>27</sup> Voor deze overtreding kan, in geval van opzet of grove schuld, een vergrijpboete worden opgelegd van maximaal 100% van de btw die als gevolg van het niet nakomen van de verplichting niet is of zou zijn geheven.<sup>28</sup>

De suppletie moet gedaan worden «voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden».<sup>29</sup> De suppletie moet voorts «zo spoedig mogelijk» worden gedaan.<sup>30</sup> Deze dubbele termijn zorgt in de praktijk voor onduidelijkheid en wordt daarom aangepast. Als een ondernemer constateert dat hij moet suppleren, dan moet de suppletie voortaan uiterlijk binnen acht weken worden gedaan.

Aanleiding voor deze aanpassing is het oordeel van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 14 juli 2023 dat enkel de hiervoor als eerste genoemde termijn maatgevend is voor het uiterste tijdstip van suppleren.<sup>31</sup> Ondanks de mogelijkheid van hoger beroep, levert dit rechtbankoordeel een pleitbaar standpunt op over het uiterste tijdstip van suppleren.<sup>32</sup> Het is daardoor niet meer mogelijk om een vergrijpboete op te leggen uitsluitend vanwege het niet «zo spoedig mogelijk» suppleren.

Door de hiervoor bedoelde uitspraak is de prikkel die van de voorwaarde<sup>33</sup> om «zo spoedig mogelijk» te suppleren uitging, weggenomen. Een btw-ondernemer kan nu bijvoorbeeld, nadat hij de balans heeft opgemaakt en btw-schulden heeft vastgesteld, blijven stilzitten terwijl hij vanaf dat moment weet dat hij moet suppleren. Het kabinet vindt het niet gewenst dat dit stilzitten niet kan worden beboet. Het UBOB 1968 wordt daarom aangepast.

Onveranderd blijft dat de suppletie moet worden gedaan «voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden».<sup>34</sup> Deze aan de inkeerregeling ontleende termijn blijft bestaan.<sup>35</sup> De ondernemer moet suppleren voordat de eerste van de twee termijnen is verstreken.

Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om de betreffende bepalingen te splitsen in twee artikelen waarvan de één ziet op de suppletieverplichting en de ander op het aanmerken als een overtreding en de bevoegdheid om een boete op te kunnen leggen. Deze vormgeving is in lijn met (bepaalde) andere informatieverplichtingen.<sup>36</sup>

De wijzigingen gaan in per 1 januari 2025. Op grond de in dit besluit opgenomen overgangsmaatregel vangt de termijn van acht weken niet eerder aan dan op 1 januari 2025.<sup>37</sup> Met dit overgangsrecht hebben ondernemers die vóór 1 januari 2025 hebben geconstateerd dat zij moeten suppleren vanaf 1 januari 2025 maximaal acht weken de tijd om de suppletie alsnog te doen. Op deze wijze wordt voorkomen dat ondernemers op het moment dat de maatregel in werking treedt onmiddellijk met een vergrijpboete kunnen worden geconfronteerd.

<sup>27</sup> Artikel 15, vierde lid, UBOB 1968.

<sup>28</sup> Artikel 10a, derde lid, AWR.

<sup>29</sup> Zie artikel 15, tweede lid, UBOB 1968. Deze termijn is ontleend aan de inkeerregeling (zie artikel 67n AWR).

<sup>30</sup> Zie artikel 15, derde lid, UBOB 1968.

<sup>31</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant 14 juli 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:4986.

<sup>32</sup> HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:970, r.o. 3.1.5.

<sup>33</sup> Zie artikel 15, derde lid, UBOB 1968.

<sup>34</sup> Artikel 15, tweede lid, UBOB 1968.

<sup>35</sup> Zie artikel 67n AWR.

<sup>36</sup> Zie bijvoorbeeld de artikelen 28a en 28b Wet LB 1964, de artikelen 6.3 en 6.4 van de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB 2021) en de artikelen 12.2 en 12.4 van de Wet minimumbelasting 2024 (WBM 2024).

<sup>37</sup> Zie artikel XXII.

## Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De Belastingdienst heeft de wijziging beoordeeld met een uitvoerings-toets. Daaruit blijkt dat de wijzigingen met ingang van 1 januari 2025 uitvoerbaar zijn.

### *2.8 Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit BPM 1992*

#### Voertuigclassificaties

In het Belastingplan 2025 is een vereenvoudiging van de definities van type motorrijtuigen geregeld in de Wet op de belasting van personen-auto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992). Door deze vereenvoudiging wordt in de fiscaliteit voor de definities van motorrijtuigen aangesloten bij de voertuigclassificatie in het kentekenregister. Er wordt daarmee automatisch aangesloten bij de geharmoniseerde begrippen die binnen de Europese Unie (EU) worden gehanteerd. Als gevolg hiervan wordt het UB BPM 1992 hierop aangepast. Tegelijkertijd wordt in dit uitvoeringsbesluit de teruggaaf opgenomen voor motorrijtuigen die spoedeisende medische hulpverlening verlenen of coördineren, en voor motorrijtuigen die worden gebruikt voor het redden van drenkelingen. Op dit punt vindt een codificatie plaats van het Kaderbesluit bpm.

#### Faciliteren bpm-teruggaaf voor bestelauto's voor gehandicapten via verrekening door de inschrijver

Op aanvraag wordt teruggaaf van belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) verleend voor bestelauto's die zijn ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbaar rolstoel ten behoeve van die persoon. Via Overige fiscale maatregelen 2025 wordt voorzien in de mogelijkheid voor de houder van een vergunning op basis waarvan de bpm per tijdvak kan worden voldaan (artikel 8 Wet BPM 1992) om de bpm bij de inschrijving te verrekenen met de gecedeerde teruggaaf voor een bestelauto die is ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbaar rolstoel ten behoeve van die persoon. Dit heeft tot gevolg dat de bpm niet eerst door de inschrijver betaald en doorbelast hoeft te worden aan de gehandicapte. Daarmee zal met name voor gehandicapten met een beperktere financiële armslag een drempel kunnen worden weggenomen voor het verwerven van een bestelauto.

Met dit besluit wordt voorzien in de verplichting dat het teruggaafverzoek bij de Belastingdienst gepaard dient te gaan met een kopie van de teruggaafverklaring die aan de inschrijver is overlegd. De teruggaafverklaring moet worden opgenomen in de administratie van de aanvrager en valt onder de gebruikelijke bewaartermijn van zeven jaar.

## Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregelen binnen het UB BPM 1992 hebben beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst en vallen binnen de jaaraanpassingen.

## 2.9 Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit MRB 1992

### Voertuigclassificaties

In het Belastingplan 2025 is een vereenvoudiging van de definities van type motorrijtuigen geregeld in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994). Door deze vereenvoudiging wordt in de fiscaliteit voor de definities van motorrijtuigen aangesloten bij de voertuigclassificatie in het kentekenregister. Er wordt daarmee automatisch aangesloten bij de geharmoniseerde begrippen die binnen de EU worden gehanteerd. Als gevolg hiervan wordt het UB MRB 1994 hierop aangepast. Tegelijkertijd wordt in dit uitvoeringsbesluit de vrijstelling opgenomen voor motorrijtuigen die spoedeisende medische hulpverlening verlenen of coördineren, en voor motorrijtuigen die worden gebruikt voor het redden van drenkelingen. Op dit punt vindt een codificatie plaats van het Kaderbesluit mrb.

### Verbeteren proces oldtimersvrijstelling voor vrachtauto's en autobussen

Vrachtauto's of autobussen die niet-bedrijfsmatig gebruikt worden en meer dan 40 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen komen in aanmerking voor de oldtimersvrijstelling. In tegenstelling tot personenauto's en bestelauto's moet voor vrachtauto's en autobussen een verzoek worden ingediend om voor de oldtimervrijstelling in aanmerking te kunnen komen. Dit verzoek is nodig, omdat er een verklaring moet worden overgelegd waaruit blijkt dat de vrachtauto of autobus niet-bedrijfsmatig wordt gebruikt. Dit verzoek is in de praktijk echter overbodig wanneer de houder van een vrachtauto of een autobus reeds een verklaring heeft overgelegd aan de Belastingdienst waaruit blijkt dat het motorrijtuig niet-bedrijfsmatig wordt gebruikt. Deze situatie doet zich voor wanneer de houder van de bewuste vrachtauto of autobus al gebruikmaakt van het overgangsrecht voor oudere motorrijtuigen, zoals dat in hoofdstuk XA Wet MRB 1994 is opgenomen. Met dit besluit wordt geregeld dat de oldtimervrijstelling zonder verzoek kan worden toegepast indien de houder reeds een verklaring heeft afgegeven waaruit blijkt dat het motorrijtuig niet-bedrijfsmatig wordt gebruikt.

### Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregelen binnen het UB MRB 1992 hebben beperkte uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst en vallen binnen de jaaraanpassingen.

## 2.10 Wijziging Besluit proceskosten bestuursrecht

In het Bpb zijn onder meer de regels neergelegd over de forfaitaire vergoeding van de kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand (ook wel: proceskostenvergoeding) in procedures bij de bestuursrechter en procedures in bezwaar of administratief beroep. De hoogte van de proceskostenvergoeding wordt bij de uitspraak, onderscheidenlijk de beslissing op het bezwaar of administratief beroep, vastgesteld overeenkomstig de in de bijlage bij het Bpb opgenomen systematiek. Aan de verrichte proceshandelingen worden punten toegekend overeenkomstig de in de bijlage opgenomen lijst (onderdeel A) waarna het aantal punten wordt vermenigvuldigd met de waarde per punt (onderdeel B) en met de toepasselijke wegingsfactoren (onderdeel C).

Onderdeel B van de bijlage bij het Bpb is opgesplitst in onderdeel B1 (waarde per punt bij beroep en hoger beroep) en onderdeel B2 (waarde per punt bij bezwaar en administratief beroep). Zowel onderdeel B1 als

onderdeel B2 bestaan momenteel uit twee categorieën: een waarde per punt in uitzonderingsgevallen en een waarde per punt in de overige gevallen. De waarde per punt in de uitzonderingsgevallen is steeds lager dan de waarde per punt in de overige gevallen.

In onderdeel B1 wordt een lagere waarde per punt aangehouden voor procedures bij de bestuursrechter inzake (bepaalde) besluiten genomen op grond van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) en de Wet BPM 1992 ten opzichte van overige zaken bij de bestuursrechter. In onderdeel B2 wordt een lagere waarde per punt aangehouden voor bezwaarprocedures inzake besluiten in, kort samengevat, fiscale- en premiegerelateerde zaken ten opzichte van alle overige gevallen in bezwaar en administratief beroep.

Uit de arresten van de Hoge Raad van 27 mei 2022<sup>38</sup> onderscheidenlijk 12 juli 2024<sup>39</sup> volgt dat de hiervoor bedoelde uitzonderingen in onderdelen B1 en B2 buiten toepassing moeten worden gelaten, zodat sindsdien, ook voor die zaken dezelfde (hogere) waarde per punt geldt als voor de overige gevallen.

De wijziging van onderdeel B van de bijlage bij het Bpb zorgt ervoor dat de uitzonderingsgevallen in onderdeel B1 en onderdeel B2 komen te vervallen, waardoor de waarde per punt voor alle zaken bij de bestuursrechter gelijk wordt en daarnaast dat de waarde per punt voor alle zaken in bezwaar en administratief beroep gelijk wordt. Met het schrappen van vorenbedoelde uitzonderingen wordt het Bpb in overeenstemming gebracht met de genoemde arresten van de Hoge Raad.

De resterende waarde per punt in onderdeel B1 en B2 wordt met ingang van 1 januari 2025 geïndexeerd. De nieuwe puntwaarde wordt daarom iets hoger vastgesteld.

#### Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Nu de wijziging van het Bpb er alleen toe strekt om het Bpb in overeenstemming te brengen met de situatie die ten gevolge van de arresten van de Hoge Raad van 27 mei 2022 en 12 juli 2024 is ontstaan, heeft de wijziging van het Bpb geen gevolgen voor de uitvoering. Ook het indexeren van de waarde per punt in onderdeel B1 en B2 heeft op zichzelf geen gevolgen voor de uitvoering.

#### *2.11 Formaliseren verrekening sporters- en artiestenvennootschappen*

In het Bvdb 2001 wordt een grondslag voor verrekening van buitenlandse belasting op sporters- en artiesteninkomsten in de vpb vastgelegd en wordt in dat kader de alternatieve mogelijkheid van kostenafrek opgenomen.

Sporters genieten inkomsten in het bijzonder door de deelname aan sportevenementen en artiesten door het geven van concerten en het opvoeren van theaterproducties in binnen- en buitenland. Voor een internationaal opererende artiest of sporter betreft het veelal tijdelijke activiteiten in verschillende landen. In tegenstelling tot Nederland heffen veel andere landen belasting aan de bron over (bruto)betalingen voor deze tijdelijke activiteiten door niet-inwonende sporters of artiesten. Sporters en artiesten ontvangen deze betalingen doorgaans in persoon of laten deze betalen aan hun vennootschap. Voor de situatie dat een artiest of sporter deze betalingen als persoon ontvangt bevat het Bvdb 2001 een

<sup>38</sup> HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:752.

<sup>39</sup> HR 12 juli 2024, ECLI:NL:HR:2024:1060.

regeling op grond waarvan de buitenlandse (bron)belasting kan worden verrekend met de Nederlandse inkomstenbelasting. Voor de situatie dat de betalingen worden gedaan aan een vennootschap bevat het Bvdb 2001 evenwel geen regeling om dubbele belasting te voorkomen. De meeste belastingverdragen voorzien voor beide gevallen wel in voorkoming van dubbele belasting. Gezien het bovenstaande bestaat al lange tijd goedkeurend beleid dat ook in geval van betalingen aan een vennootschap in voorkoming van dubbele belasting wordt voorzien.

De huidige goedkeuring is opgenomen in het beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2023,<sup>40</sup> vooruitlopend op aanpassing van het Bvdb 2001. Met dit Eindejaarsbesluit 2024 wordt in de aangekondigde aanpassing van het Bvdb 2001 voorzien, waarbij de wijzigingen voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025. Daarmee kan de goedkeuring in het beleidsbesluit komen te vervallen vanaf boekjaren beginnend op of na 1 januari 2025.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De voorgestelde maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor de gevolgen voor de uitvoering wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

### **3. EU-aspecten**

Aan de wijzigingen die zijn opgenomen in dit besluit zijn geen of geringe EU-aspecten verbonden.

### **4. Budgettaire aspecten**

Wanneer er budgettaire gevolgen zijn verbonden aan de in dit besluit opgenomen maatregelen zijn die nader toegelicht. Aan de overige wijzigingen die zijn opgenomen in dit besluit zijn geen of geringe budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 5 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

#### *Splitsingsvrijstelling*

Met de aanpassing van de splitsingsvrijstelling wordt beoogd om onbedoeld gebruik van de vrijstelling tegen te gaan. De maatregel wordt ingevoerd per 1 juli 2025 waardoor de opbrengst in 2025 € 9 miljoen bedraagt. Vanaf 2026 bedraagt de opbrengst structureel € 17 miljoen per jaar.

### **5. Uitvoeringskosten**

De maatregelen uit dit besluit die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de bijlage uitvoeringstoetsen. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IXB (Financiën), artikel 10/1, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

---

<sup>40</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2023, over de vermindering tot het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en andere regelingen ter vermindering van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 21301).



## 6. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Alle maatregelen uit dit wijzigingsbesluit zijn voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het ATR heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies, omdat het naar verwachting geen omvangrijke gevolgen voor de regeldruk heeft.

## 7. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de «doenlijkheid». Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers en/of ondernemers.

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

- Op welke groep burgers en/of ondernemers is het besluit van toepassing?
- Welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie?
- In hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events?

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

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

**Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd. Wanneer het voorstel geen extra acties vergt van mensen ten opzichte van de huidige situatie, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft.

**Oordeel 2:** kleiner beroep op doenvermogen belastingplichtigen. Wanneer het voorstel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.

**Oordeel 3:** groter beroep op doenvermogen belastingplichtigen, geen aandachtspunt. Wanneer het voorstel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze extra acties naar verwachting correct zullen uitvoeren.

**Oordeel 4:** groter beroep op doenvermogen belastingplichtigen, wel aandachtspunt. Wanneer het voorstel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze extra acties naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren.

**Tabel 1: Doenvermogen**

Naam voorstel	Oordeel
Herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak voor de herinvesteringsreserve	Oordeel 3
Technische wijzigingen renseignering	Oordeel 1
Technische wijzigingen op pensioengebied	Oordeel 1
Vervallen artikelen in Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 en Besluit fiscale eenheid 2003	Oordeel 1
Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit van rechtsverkeer door vervallen rechtsvorm open cv	Oordeel 1
Splitsingsvrijstelling artikel 5c Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer	Oordeel 1
Aanpassen boetebepaling suppletieplicht omzetbelasting	Oordeel 1
Voertuigclassificaties	Oordeel 2
Faciliteren bpm-teruggaaf voor bestelauto's voor gehandicapten via verrekening door de inschrijver	Oordeel 3
Verbeteren proces oldtimervrijstelling voor vrachtauto's en autobussen	Oordeel 2
Wijziging Besluit proceskosten bestuursrecht	Oordeel 1
Formalisieren verrekening sporters- en artiestenvennootschappen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001	Oordeel 1

#### *Herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak voor de herinvestering*

De belastingplichtige moet actie ondernemen om gebruik te kunnen maken van de mogelijkheden die hem met deze wijziging geboden worden. De verwachting is dat de adviseur van de belastingplichtige dit correct kan uitvoeren.

#### *Technische wijzigingen renseignering*

De maatregelen zien op technische aanpassingen van de renseigneringsverplichting. Dit leidt tot enkele technische wijzigingen in reeds bestaande gegevensleveringen. De doenlijkheid blijft onveranderd.

#### *Technische wijzigingen op pensioengebied*

Deze maatregel ziet op het herstellen van enkele omissies in de premiepercentages van het overgangsrecht voor de leeftijdsafhankelijke premiestaffels waarvoor een lagere franchise geldt. Pensioenuitvoerders zullen deze percentages mogelijk moeten aanpassen in pensioenregelingen. Er zijn nog weinig pensioenregelingen die momenteel al gebruikmaken van exact deze premiestaffels. De werking van het overgangsrecht blijft verder onveranderd. De impact op de doenlijkheid wordt ingeschat als niet relevant.

#### *Vervallen artikelen in Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 en Besluit fiscale eenheid 2003*

De voorgestelde maatregelen zien op technische aanpassingen. De doenlijkheid blijft onveranderd.

### *Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit van rechtsverkeer door vervallen rechtsvorm open cv*

De maatregel vergt geen extra acties omdat het een technische wijziging betreft. Daarom is doenlijkheid geen aandachtspunt.

### *Splitsingsvrijstelling in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer*

Door de betrokkenheid van professionele partijen speelt bij de toepassing van deze maatregel doenvermogen geen of slechts een beperkte rol.

### *Aanpassen boetebepaling suppletieplicht omzetbelasting*

De voorgestelde maatregel betreft enkel een verduidelijking van de termijn waarbinnen aan de suppletieverplichting moet worden voldaan. Er verandert verder niks aan de suppletieverplichting als zodanig. Hiermee wordt het voor ondernemers duidelijker binnen welke termijn zij aan de suppletieverplichting moeten voldoen wat een licht positief effect heeft op het doenvermogen.

### *Voertuigclassificaties*

Met de aanpassingen die zijn gericht op de verbeterde aansluiting op de voertuigclassificaties in het kentekenregister wordt de complexiteit van de bpm en de motorrijtuigenbelasting (mrb) verkleind. Het wordt eenvoudiger voor een burger of bedrijf om vast te stellen hoe een motorrijtuig binnen de fiscaliteit wordt behandeld. Met de maatregel wordt de doenlijkheid voor burgers en bedrijven dan ook vergroot.

### *Faciliteren bpm-teruggaaf voor bestelauto's voor gehandicapten via verrekening door de inschrijver*

Het Belastingplan 2025 maakt het voor vergunninghouders, als in de zin van artikel 8 Wet BPM 1992, mogelijk om de bpm bij de inschrijving te verrekenen met de teruggaaf die een gehandicapte heeft gecedeerd voor een bestelauto. Met deze regeling worden de vormvereisten vastgesteld waaraan een teruggaafverklaring dient te voldoen. De verwachting is dat het voor de betrokken partijen doenbaar is om deze gegevens in de teruggaafverklaring op te nemen. Het gebruik van een teruggaafverklaring is bovendien optioneel. Gegeven dat de betrokken partijen zelf de keuze kunnen maken of ze van de regeling gebruikmaken en bovendien zelf gebaat kunnen zijn bij het voorkomen van voorfinanciering van bpm worden geen problemen met het doenvermogen voorzien.

### *Verbeteren proces oldtimersvrijstelling voor vrachtauto's en autobussen*

Vrachtauto's of autobussen die niet-bedrijfsmatig gebruikt worden en meer dan 40 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen komen in aanmerking voor de oldtimersvrijstelling. In tegenstelling tot personenauto's en bestelauto's moet voor vrachtauto's en autobussen een verzoek worden ingediend om voor de oldtimervrijstelling in aanmerking te kunnen komen. Met dit besluit wordt geregeld dat de oldtimervrijstelling zonder verzoek kan worden toegepast indien de houder reeds een verklaring heeft afgegeven waaruit blijkt dat het motorrijtuig niet-bedrijfsmatig wordt gebruikt. Hiermee wordt de doenbaarheid van de oldtimersvrijstelling voor vrachtauto's en autobussen vergroot.

## *Wijziging Besluit proceskosten bestuursrecht*

Voor deze maatregel is het doenvermogen geen aandachtspunt.

## *Formaliseren verrekening sporters- en artiestenvennootschappen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*

Dit betreft een technische maatregel waarbij er niets verandert voor de doelgroep. Doenvermogen is dus geen aandachtspunt.

## **8. Advies en consultatie**

Voor dit besluit heeft geen volledige internetconsultatie plaatsgevonden, omdat hier sprake is van een spoedtraject. Het onderhavige besluit bevat diverse maatregelen die samenhangen met het pakket Belastingplan 2025. Dit betekent dat de besluittekst pas ter advisering aan de Afdeling advisering van de Raad van State kan worden voorgelegd wanneer er in de Tweede Kamer is gestemd over het pakket Belastingplan 2025. Er is tussen de stemmingen en de advisering van de Raad van State geen tijd voor internetconsultatie. Vanwege de inwerkingtredingsdatum en de samenhang met het pakket Belastingplan 2025 van het besluit is daarom ervoor gekozen om dit besluit niet te internetconsulteren. Een uitzondering hierop is de maatregel met betrekking tot de splitsingsvrijstelling.

Voor de technische wijzigingen van de renseigneringsverplichting heeft voorhang plaatsgevonden bij de Eerste en Tweede Kamer.<sup>41</sup> De brief is in beide Kamers voor kennisgeving aangenomen.

### *Splitsingsvrijstelling Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer*

Tussen 8 april en 6 mei 2024 heeft een internetconsultatie van de aanpassing van de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling in de ovb plaatsgevonden. Op de internetconsultatie zijn reacties ontvangen van AKD N.V, Van Doorne N.V, Financial Boardroom Amsterdam, Netwerk Notarissen, SRA, BOATHOUSE Tax Consultancy BV, Register Belastingadviseurs (RB), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), (redactie) Vakstudie Nieuws en een tweetal anonieme reacties. Hieronder worden de hoofdpunten die zijn opgebracht weergegeven en wordt daarvan een appreciatie gegeven.

### Algemeen

Een aantal respondenten vraagt om een nadere onderbouwing van de noodzaak van de aanpassing, waarbij wordt aangegeven dat de splitsingsvrijstelling niet aangepast hoeft te worden, omdat thans geen sprake zou zijn van misbruik dat bestreden moet worden. Daarbij wordt ook gesteld dat het vreemd is om de splitsingsvrijstelling te noemen in een rijtje van opmerkelijke belastingconstructies. De toepasselijkheid van de huidige splitsingsvrijstelling leidt inderdaad niet automatisch tot de conclusie dat steeds sprake is van misbruik of van een belastingconstructie. De huidige splitsingsvrijstelling wordt in de praktijk naar het oordeel van het kabinet echter wel toegepast in situaties waar deze niet voor bedoeld is. Daarom is het kabinet van mening dat aanpassing van de voorwaarden wenselijk is. Zo wordt onbedoeld gebruik bestreden, regelgeving (deels) geüniformeerd, de rechtszekerheid bevordert en worden de uitvoering en handhaving voor de Belastingdienst verbeterd.

<sup>41</sup> Kamerstukken II, 2023/24, 31 066, nr. 1418 en griffie nr. EK 175593.

Er zijn ook respondenten die aangeven dat toepassing van de verschillende (ondernemings)faciliteiten in diverse heffingswetten op basis van dezelfde criteria moet plaatsvinden (bijvoorbeeld in de IB, vpb en ovb) en dat de koppeling tussen de ovb en de vpb moet worden behouden. Ook vragen respondenten of het (onder meer EU-rechtelijk) is toegestaan om eigen voorwaarden te (gaan) stellen aan de ovb-splitsingsvrijstelling en deze los te koppelen van de vpb-vrijstelling. Het kabinet is van mening dat het zowel mogelijk als wenselijk is, gegeven het eigen karakter en rechtskader van de ovb, die tevens niet onder de Fusierichtlijn valt, om de toepasselijkheid van deze vrijstelling aan de hand van eigen, objectieve voorwaarden te beoordelen.

Ook geven respondenten aan dat er na aanpassing van de splitsingsvrijstelling wel verschillen blijven bestaan tussen de criteria voor de verschillende ondernemingsfaciliteiten, ook binnen de ovb. Hierbij wordt ook gevraagd om de voorwaarden gelijk te maken of één uniforme vrijstelling voor reorganisaties te introduceren ongeacht de rechtshandeling (fusie, splitsing etc.). Ondanks dat met de onderhavige aanpassing van de splitsingsvrijstelling de voorwaarden voor toepassing van de verschillende ondernemingsfaciliteiten meer op één lijn worden gebracht, blijven er ook verschillen bestaan. Dat komt deels voort uit de verschillende soorten van rechtshandelingen waarop de vrijstellingen zien. Aanpassing van de andere ovb-vrijstellingen ter verdere uniformering valt echter buiten de reikwijdte van deze maatregel en het daarmee beoogde doel. Dat neemt niet weg dat de mogelijkheid en wenselijkheid daarvan nader zullen worden onderzocht. Ook vragen respondenten om aanpassing van de voorwaarden van de vrijstelling voor de bedrijfsfusie en interne reorganisatie en wordt gevraagd om in de ovb een vrijstelling op te nemen voor de aandelenfusie in de Wet IB 2001. Daarvoor geldt ook dat het buiten de reikwijdte van deze maatregel valt, maar in de toekomst wel nader onderzoek en overweging verdient.

Enkele respondenten vragen of er een rangorde geldt tussen het toepassen van de splitsingsvrijstelling en de interne reorganisatievrijstelling. Dat is niet het geval. Bij een juridische splitsing binnen concern kan en mag men kiezen voor een beroep op ofwel de interne reorganisatievrijstelling dan wel de splitsingsvrijstelling, mits aan de voorwaarden die gelden voor de vrijstelling in kwestie wordt voldaan.

#### Ondernemingseis

Respondenten geven aan dat de splitsingsvrijstelling in de praktijk veelvuldig wordt gebruikt bij een bedrijfsopvolging of overname. Respondenten geven aan dat de voorgestelde ondernemingseis dat lastiger maakt. Daarbij wordt gevraagd om de ondernemingseis te schrappen, omdat voor de civiele splitsing ook geen ondernemingseis geldt en de splitsingsvrijstelling ervoor moet zorgen dat de ovb geen belemmering vormt bij een splitsing. Ook vragen respondenten of het niet logischer zou zijn om voor de aangepaste voorwaarden meer aan te sluiten bij de juridische fusievrijstelling in plaats van bij de bedrijfsfusievrijstelling. Het stellen van een ondernemingseis is een bewuste keuze en vormt de kern van de nieuwe regeling. De belangrijkste reden is dat ervoor is gekozen om waar mogelijk objectieve voorwaarden te stellen aan de splitsingsvrijstelling. De (materiële) ondernemingseis is een objectieve eis in tegenstelling tot de subjectieve motiefeis die van toepassing is bij de juridische fusievrijstelling (mits die fusie hoofdzakelijk plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen). Daarnaast is een juridische splitsing qua eindresultaat veelal meer vergelijkbaar met een bedrijfsfusie dan met de juridische fusie. Ook is het van belang op te merken dat een van de doelen van de splitsingsvrijstelling is om de ovb geen hinderpaal te laten zijn bij de keuze voor de economisch gezien meest wenselijke rechtsvorm van de onderneming of de positionering van

onroerende zaken binnen een concern. Het stellen van een ondernemingseis helpt dit te waarborgen. Deze eis past bij het uitgangspunt dat in beginsel heffing van ovb plaatsvindt bij het verkrijgen van (losse) onroerende zaken die niet kwalificeren als onderneming of daartoe behoren.

Respondenten vragen ook om meer toelichting op de betekenis van de ondernemingseis voor het van toepassing kunnen zijn van de splitsingsvrijstelling bij de overgang van verhuurd vastgoed en bij de verkrijging van een 100% aandelenbelang in een vennootschap die een materiële onderneming drijft. Zoals aangegeven in de artikelsgewijze toelichting wordt voor de uitleg van het begrip «onderneming» aangesloten bij de Wet IB 2001. Hierop zijn staand beleid en jurisprudentie van toepassing die gelden voor de ovb (met name de bedrijfsfusievrijstelling) en de IB (de definitie van een materiële onderneming). Niet op voorhand kan worden gesteld dat de verkrijging van zowel een 100% aandelenbelang als verhuurd vastgoed kwalificeert als verkrijging van een onderneming. Dit zal van geval tot geval op basis van de concrete feiten en omstandigheden moeten worden vastgesteld. Voor verhuurd vastgoed zal in de toekomst worden onderzocht of dienaangaande een fictie van toegevoegde waarde kan zijn voor toepassing van de splitsingsvrijstelling en van de andere ondernemingsfaciliteiten in de ovb.

### Soortgelijk belang

Verschillende respondenten geven aan dat uit de toelichting onvoldoende duidelijk blijkt wanneer wordt voldaan aan de soortgelijkbelangeis. Er wordt onder meer gevraagd om een nadere invulling van wat onder «kwalitatief» gelijkwaardig en wat onder «kwantitatief» gelijkwaardig moet worden verstaan en hoe dit wordt getoetst. De artikelsgewijze toelichting is hierop aangevuld. Ook zijn extra voorbeelden toegevoegd, namelijk voorbeeld 1 en 2, om meer duidelijkheid te verschaffen.

Ook wordt gevraagd om in te gaan op de soortgelijkbelangeis in relatie tot letteraandelen, tracking stocks, preferente aandelen, prioriteitsaandelen, stemrechtloze aandelen, winstrechtloze aandelen etc. Gelet op de grote diversiteit aan typen aandelen die te onderscheiden zijn, wordt er juist niet voor gekozen om afzonderlijk op alle specifieke typen in te gaan. Aan de hand van de juridische en economische kenmerken van desbetreffende aandelen zal beoordeeld moeten worden of aan de soortgelijkbelangeis wordt voldaan. Ter illustratie van een situatie kunnen letteraandelen worden genoemd. Er wordt niet voldaan aan de soortgelijkbelangeis indien een belang in gewone aandelen wordt omgezet in een belang van soort aandelen in de verkrijgende vennootschap die slechts een recht op marktconform rendement over het nominale kapitaal opleveren en overigens geen belang in de verkrijgende rechtspersoon vormen.

Ook wordt gevraagd welk waardebegrip geldt voor deze eis. In de toelichting is verduidelijkt dat de waarde in het economisch verkeer van toepassing is.

### Aanhoudings- en voortzettingseis

Meerdere respondenten vragen de aanhoudingseis en voortzettingseis (beide drie jaar) te schrappen en/of te versoepelen. Deze blijven echter gehandhaafd volgens dezelfde voorwaarden die gebruikelijk zijn bij andere ondernemingsfaciliteiten in de ovb, waarmee tevens een stap ten behoeve van uniformering van deze faciliteiten wordt gezet. Aanpassing van andere ovb-ondernemingsfaciliteiten (mede met het oog op verdergaande uniformering) is in bepaalde opzichten wenselijk, maar valt buiten de scope van deze maatregel. Dit kan in de toekomst wel nader onder-

zocht worden. Met de aanhoudingseis wordt een duurzame binding tussen de (aandeelhouder van de) splitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon gewaarborgd. Met de voortzettingseis wordt gewaarborgd dat de onderneming waarin de onroerende zaak een functie heeft duurzaam wordt voortgezet. Beide eisen beogen te voorkomen dat oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van een ondernemersfaciliteit in de ovb door slechts kortstondig te voldoen aan de gestelde voorwaarden en vervolgens over te gaan tot (bijvoorbeeld) vervreemding van aandelen waardoor de (fictieve) onroerende zaak alsnog en vrij van ovb bij derden terecht komt.

Ook wordt gevraagd of de aanhoudingseis zo uitpakt dat de hele vrijstelling komt te vervallen en dat *alle* ovb verschuldigd is indien de aandeelhouder binnen drie jaar na de splitsing het verkregen soortgelijke belang niet meer geheel in bezit heeft dan wel dat in dat geval alleen ovb verschuldigd is *voor zover* het soortgelijk belang binnen deze periode niet meer in bezit is. Indien niet wordt voldaan aan de aanhoudingseis door een aandeelhouder wordt de vrijstelling voor zover de verkrijging door de verkrijgende rechtspersoon samenhangt met alle uitgereikte aandelen aan *die* aandeelhouder geheel teruggenomen. Een andere benadering, bijvoorbeeld per aandeel, is voor de Belastingdienst niet uitvoerbaar en wijkt tevens af van de gebruikelijke systematiek in de ovb ten aanzien van vergelijkbare voorwaarden in andere vrijstellingen. Aan de toelichting is voorbeeld 8 toegevoegd om de werking te verduidelijken.

Enkele respondenten geven aan dat de tekst van het eerste lid van de splitsingsvrijstelling te ruim lijkt. Hieronder zou ook een verkrijgende rechtspersoon zonder onderneming verstaan kunnen worden. Gevolg zou zijn dat als tenminste één rechtspersoon krachtens splitsing een onderneming verkrijgt, de vrijstelling van toepassing is op alle verkrijgingen krachtens die splitsing, ook indien een andere rechtspersoon wel onroerende zaken maar geen onderneming verkrijgt. Dit is een terecht punt. De tekst van deze bepaling is daarop aangepast. Ook het artikelsgewijze deel van deze toelichting is verduidelijkt.

Ook wordt gevraagd wanneer de aanhoudings- en voortzettingseis aanvangen. De splitsing wordt van kracht vanaf de dag volgend op de dag waarop de notariële splitsingsakte is verleden. Op die dag vindt dan ook de verkrijging krachtens splitsing plaats waarop de vrijstelling kan worden toegepast. Op die dag beginnen de aanhoudings- en voortzettingstermijn van drie jaar te lopen. Dit is ook in het artikelsgewijze deel van deze toelichting verduidelijkt.

Tevens wordt gevraagd of de voortzettingseis en/of de aanhoudingseis ook geldt/gelden als door één van meerdere verkrijgende rechtspersonen een onderneming wordt verkregen zonder dat daarbij een onroerende zaak wordt verkregen. Die vraag kan ontkennend worden beantwoord. Er vindt door deze verkrijgende rechtspersoon immers geen verkrijging plaats waarop de splitsingsvrijstelling wordt toegepast. Voor de in het kader van een splitsing verkregen aandelen in een rechtspersoon die in het kader van deze splitsing een onroerende zaak verkrijgt en die daarop de splitsingsvrijstelling toepast, geldt de aanhoudingseis. Voor de onderneming die laatstgenoemde rechtspersoon verkrijgt geldt de voortzettingseis.

Meerdere respondenten vragen om de aanhoudings- en voortzettingseis bij onvoorziene situaties te veranderen in een bewijsvermoeden. Hierbij worden bijvoorbeeld scheiden, overlijden en faillissement genoemd. Het kabinet is van mening dat het niet opportuun is om hier een speciale regeling voor te treffen. Veel van deze situaties zullen in de praktijk slechts sporadisch leiden tot een (na)heffing. Voor specifieke onvoorziene gebeurtenissen (opnieuw) bewijsvermoedens introduceren is uitvoeringstechnisch onwenselijk. Daarnaast is het (te) bewerkelijk en verhoogt het de complexiteit disproportioneel om voor deze relatief weinig voorkomende gevallen specifieke wetgeving te maken. Een

dergelijke bijzondere regeling zou ongebruikelijk zijn en bestaat ook niet in de andere ovb-ondernemingsfaciliteiten. In specifieke situaties kan in de uitvoering wel gekeken worden of maatwerk mogelijk en nodig is. Redelijke wetstoepassing is daarbij het uitgangspunt en ook de redelijkheid en billijkheid zullen in acht worden genomen. Overigens gelden voor een vrijgestelde opvolgende gebeurtenis ook uitzonderingen op de aanhoudings- en voortzettingseis.

#### Vrijgestelde opvolgende rechtshandeling

Respondenten vragen of en zo ja waarom sprake moet zijn van een *vrijgestelde* opvolgende rechtshandeling. Als sprake is van een vrijgestelde opvolgende verkrijging, geldt de waarborg dat aan de criteria van die vrijstelling wordt voldaan. Het voldoen aan die voorwaarden veronderstelt en garandeert enige mate van duurzame binding met de onderneming, conform de voorwaarden met bijbehorende termijnen die voor de opvolgende toegepaste vrijstelling gelden. Als die voorwaarden worden geschonden, dan vervalt de opvolgende vrijstelling en wordt de splitsingsvrijstelling alsnog teruggenomen. Het uitgangspunt is dat er in die situatie twee aparte belastbare feiten zijn. Voor beiden moet afzonderlijk beoordeeld worden of aan de voorwaarden wordt voldaan. De bepaling dient ter voorkoming van het oneigenlijk gebruik van de splitsingsvrijstelling als planningsinstrument. Ter verduidelijking is voorbeeld 11 toegevoegd aan de artikelsgewijze toelichting. Respondenten geven terecht aan dat niet alle vrijstellingen die van toepassing kunnen zijn in het vijfde lid worden opgesomd. De tekst en de toelichting zijn hierop aangepast.

#### Anti-ontgaansbepaling

Enkele respondenten vragen om de anti-ontgaansbepaling te heroverwegen. Ook wordt gevraagd op wie de bewijslast rust. Het kabinet overweegt dat deze bepaling noodzakelijk is ter voorkoming van ongewenst gebruik van de splitsingsvrijstelling. De bepaling komt pas in beeld op het moment waarop een opvolgende rechtshandeling optreedt en belemmert de splitsing dus niet. Wel heeft het mogelijk een preventieve werking om te voorkomen dat verschillende vrijstellingen worden «gestapeld». Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in de juridische fusievrijstelling. In de praktijk leidt dit niet tot veel discussies of problemen. De bewijslast rust op de inspecteur. Ook in die zin is de bepaling in beginsel niet belastend voor belastingplichtige. Gelet op de ervaringen met de vergelijkbare bepaling in de juridische fusievrijstelling is het ook niet de verwachting dat de inspecteur deze bepaling veelvuldig toe zal passen.

#### Voor bezwaar vatbare beschikking

Respondenten vragen om het introduceren van een voor bezwaar vatbare beschikking ten aanzien van een voorgenomen splitsing. De wens is om zekerheid en duidelijkheid te krijgen over de eventuele toepasselijkheid van de splitsingsvrijstelling vóórdat daadwerkelijk tot splitsing wordt overgegaan. Hierbij wordt verwezen naar de vpb waarin een vergelijkbare formeelrechtelijke handelwijze wordt gehanteerd. Het kabinet acht het echter niet opportuun om een dergelijke praktijk binnen de ovb te introduceren. Dit past namelijk niet goed binnen het karakter van de ovb als aangifte- en tijdstipbelasting en leidt naar verwachting niet tot meer en/of snellere rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Een voor bezwaar vatbare beschikking ontslaat de inspecteur niet van het doen van nader onderzoek voordat een standpunt kan worden ingenomen. Bij een verschil van inzicht over de door de inspecteur afgegeven beschikking kan



evengoed een langdurige procedure worden gevoerd. Het kabinet acht het dan ook meer passend om aanvullende voorwaarden voor de splitsingsvrijstelling te introduceren die objectief kunnen worden beoordeeld. Aan de hand daarvan kan de inspecteur in vooroverleg naar verwachting sneller en eenduidiger een standpunt innemen en vervolgens ook sneller de aangifte beoordelen.

#### Kwalificerende lichamen

Enkele respondenten vragen om toepassing van de splitsingsvrijstelling ook mogelijk te maken voor stichtingen en voor verenigingen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Hier is echter niet voor gekozen. Bij een herstructurering kunnen stichtingen veelal andere ovb-faciliteiten toepassen. Tegelijkertijd kunnen de aangepaste voorwaarden (technisch) niet gelden voor zowel stichtingen als voor verenigingen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Voor deze lichamen zouden binnen de splitsingsvrijstelling dus bijzondere voorwaarden moeten worden gecreëerd, hetgeen de regeling complexer zou maken. Met name bij stichtingen en verenigingen die zijn opgericht naar buitenlands recht, waarbij nauwelijks kan worden toegezien op de voorwaarden die zouden moeten gelden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling, zou in de handhaving bovendien sprake zijn van een risico ten aanzien van een correcte toepassing van de vrijstelling.

#### Overgangsregeling en inwerkingtreding

Verschillende respondenten vragen om een overgangsregeling. Mede omdat de ovb een tijdstipbelasting is die aansluit bij het moment van de verkrijging van een onroerende zaak is een overgangsregeling echter niet nodig. Op splitsingen die voor de inwerkingtredingsdatum van onderhavige maatregel hebben plaatsgevonden zijn de voorwaarden van toepassing die gelden op het moment van die splitsing of verkrijging. De aangepaste voorwaarden gaan daar niet voor gelden. Alleen op verkrijgingen die ná de inwerkingtredingsdatum plaatsvinden kunnen deze nieuwe voorwaarden van toepassing zijn. Het kabinet is zich ervan bewust dat herstructureringstrajecten waar een splitsing onderdeel van uitmaakt enige tijd in beslag kunnen nemen. De aanpassing van de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling kan fiscale en andere (financiële) consequenties hebben voor lopende trajecten waarin een juridische splitsing ná de inwerkingtreding van onderhavige maatregel is voorzien. Om betrokkenen genoeg tijd te geven om zich bekend te maken met de (gevolgen van de) wijzigingen in de regelgeving is besloten om de maatregel per 1 juli 2025 inwerking te laten treden.

#### Vrijstelling voor fictieve onroerende zaken

Respondenten vragen om een verduidelijking van het tiende lid dat geldt voor de verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon (OZR). In de eerste plaats wordt gevraagd of dit lid ook van toepassing kan zijn indien bij een juridische splitsing geen onroerende zaken overgaan. Ook wordt gevraagd of en op welke wijze de aanhoudingseis geldt voor de aandelen die vrijgesteld kunnen worden op grond van het tiende lid. De doelstelling van dit tiende lid is dat de onroerende zaken die bij de verkrijgende rechtspersoon zijn vrijgesteld, niet alsnog in de heffing worden betrokken bij de (aandeelhouder van de) splitsende rechtspersoon die aandelen in de verkrijgende rechtspersoon (een OZR) verkrijgt. Daarom is de vrijstelling van het tiende lid alleen van toepassing voor zover deze aandelen onroerende zaken vertegenwoordigen die in het kader van de splitsing worden verkregen. De vrijstelling voor de verkrijging van aandelen in het kader van de splitsing kan van toepassing

zijn voor zover deze aandelen de (fictieve) onroerende zaken die ingevolge de splitsing door de verkrijgende rechtspersoon zijn verkregen vertegenwoordigen maar niet voor zover deze aandelen onroerende zaken vertegenwoordigen die al in eigendom zijn van die OZR. Dit is verduidelijkt in de tekst en de toelichting en er is een voorbeeld (13) toegevoegd.

## Ruziesplitsing

Een respondent vraagt of de regeling voor de ruziesplitsing van het tweede lid ook van toepassing is bij een ruziesplitsing van buitenlandse rechtspersonen naar buitenlands vennootschapsrecht. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord. Daarop zijn de tekst en de toelichting aangevuld. Ook wordt gevraagd hoe de splitsingsvrijstelling werkt in de situatie waarin een ruziesplitsing wordt gecombineerd met een zuivere splitsing. Ter verduidelijking daarvan is voorbeeld 7 toegevoegd aan de artikelsgewijze toelichting. Daarnaast is voorbeeld 6 aangepast. In een vergelijkbaar voorbeeld dat in de versie van de toelichting die geconsulteerd is was opgenomen, stond een verkeerde berekening. Dit is nu hersteld.

## II. Artikelsgewijze toelichting

### Artikel I

*Artikel I, onderdeel A (artikel 12a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)*

Met de wijziging van artikel 12a UBIB 2001 worden twee nieuwe regelingen aangewezen als regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak als bedoeld in artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c, Wet IB 2001. Het gaat om de Lvvp en de IJsselmeerregeling. Daarmee vallen deze regelingen onder overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.54, twaalfde lid, Wet IB 2001.

In verband met het aanwijzen van de Lvvp en de IJsselmeerregeling wordt het huidige artikel 12a, onderdeel f, UBIB 2001 verletterd tot artikel 12a, onderdeel h, UBIB 2001. De toevoeging van onderdeel g (nieuw) werkt terug tot en met 1 juli 2024. Dit is de datum waarop de IJsselmeerregeling in werking is getreden. Door de terugwerkende kracht wordt voorkomen dat in voorkomende gevallen tussen de inwerkingtreding van de IJsselmeerregeling en 1 januari 2025 de vorming van een herinvesteringreserve niet toegestaan zou zijn.

*Artikel I, onderdeel B (artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)*

Op grond van artikel 15 UBIB 2001 verstrekt de pensioenverzekeraar jaarlijks een opgaaf van het bedrag van de ingelegde premies in pensioenregelingen van de belastingplichtige. De belastingplichtige heeft deze opgaaf nodig voor het berekenen van de zogenoemde jaarruimte, bedoeld in artikel 3.127, eerste en vierde lid, Wet IB 2001. De tekst van artikel 15 UBIB 2001 is met het Besluit toekomst pensioenen gewijzigd per 1 juli 2023. Abusievelijk zijn in die tekst een aantal onvolkomenheden geslopen. Met dit Eindejaarsbesluit 2024 worden deze hersteld met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2023. Allereerst wordt de tekst in artikel 15, eerste en tweede lid, UBIB 2001 redactioneel verbeterd. Daarnaast wordt naar aanleiding van een ingevolge een amendement<sup>42</sup> in het Belastingplan

<sup>42</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 63.

2025 opgenomen aanpassing van artikel 10a.25 Wet IB 2001<sup>43</sup> aan artikel 15, tweede lid, UBIB 2001 toegevoegd «exclusief premies voor een nettopensioen». Deze aanpassing wordt gedaan omdat in artikel 15, tweede lid, UBIB 2001 wordt verwezen naar de formule die is opgenomen in artikel 10a.25, tweede lid, Wet IB 2001 en het nettopensioen onderdeel uitmaakt van die formule waardoor in de opgaaf door de verzekeraar aan de belastingplichtige van de ingelegde premies op grond van artikel 15, tweede lid, UBIB 2001 ook het nettopensioen meegenomen zou moeten worden. Een verzekeraar dient dan in één opgave de ingelegde premies voor de opbouw van een pensioen met toepassing van artikel 38r Wet LB 1964 en de ingelegde premies voor de opbouw van een nettopensioen te verstrekken. Dat leidt tot uitvoeringsproblemen bij verzekeraars. In de praktijk kan het bijvoorbeeld voorkomen dat de nettopensioenregeling is ondergebracht bij een andere verzekeraar. Met de toevoeging «exclusief de premies voor een nettopensioen» wordt naar aanleiding van de hiervoor genoemde aanpassing van artikel 10a.25 Wet IB 2001 geregeld dat de opgaaf van het bedrag van de ingelegde premies op grond van artikel 15, tweede lid, UBIB 2001 alleen ziet op de premies voor de opbouw van een pensioen met toepassing van artikel 38r Wet LB 1964 en niet ook op premies voor een nettopensioen als bedoeld in artikel 5.17 Wet IB 2001 zodat deze ingelegde premies afzonderlijk gecommuniceerd kunnen worden door de verzekeraar aan de belastingplichtige. Voor artikel 15, eerste lid, UBIB 2001 is deze aanpassing niet nodig, omdat uit die tekst al duidelijk volgt dat het alleen gaat om premies voor een pensioen als bedoeld in artikel 1.7, tweede lid, onderdelen a en b, Wet IB 2001 en niet ook om premies voor een nettopensioen. Met artikel 15, derde lid (nieuwe), UBIB 2001 wordt een informatieverplichting gecreëerd voor het verstrekken van een jaarlijkse opgaaf van het gezamenlijke bedrag van ingelegde premies voor een nettopensioen als bedoeld in artikel 5.17, tweede lid, Wet IB 2001. In de praktijk wordt deze informatie al verstrekt door verzekeraars aan belastingplichtigen. Deze bestaande praktijk wordt hiermee gecodificeerd.

*Artikel I, onderdeel C (artikel 22 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 22, tweede lid, UBIB 2001 is bepaald welke gegevens en inlichtingen door de in artikel 22, eerste lid, UBIB 2001 aangewezen administratieplichtigen aan de inspecteur dienen te worden verstrekt.

In artikel 22, eerste lid, UBIB 2001 worden met ingang van 1 januari 2025 instellingen voor collectieve beleggingen (icbe's) opgenomen als aangewezen administratieplichtigen. Deze partijen bieden beleggingsproducten aan waarvoor reeds een renseigneringsplicht geldt voor beleggingsinstellingen en beleggingsondernemingen. In de praktijk leveren icbe's deze gegevens ook al aan. Dit wordt thans gecodificeerd in het UBIB 2001. Voor icbe's geldt namelijk een afzonderlijke definitie in de Wet op het financieel toezicht. Ter codificatie worden icbe's dan ook afzonderlijk opgenomen als aangewezen administratieplichtigen.

In artikel 22, tweede lid, onderdelen d, e en i, UBIB 2001 wordt met ingang van 1 januari 2025 toegevoegd dat als over het kalenderjaar gegevens en inlichtingen worden aangeleverd als bedoeld in de hiervoor genoemde onderdelen, eveneens gerenseigneerd moeten worden de totaal betaalde premies (in het geval van artikel 22, tweede lid, onderdelen d en i, UBIB 2001) of de totaal overgemaakte bedragen (in het geval van artikel 22, tweede lid, onderdeel e, UBIB 2001) en het in een of meer eerdere kalenderjaren genoten (gezamenlijke) bedrag aan uitkering (in het geval van artikel 22, tweede lid, onderdelen d en i, UBIB 2001), onder-

<sup>43</sup> Deze aanpassing was ook opgenomen in de voor internetconsultatie voorgelegde conceptwettekst van de Fiscale verzamelwet 2026.

scheidenlijk het in een of meer eerdere kalenderjaren gedeblokkeerde tegoed of gedeblokkeerde waarde (in het geval van artikel 22, tweede lid, onderdeel e, UBIB 2001). Deze uitbreiding van de renseigneringsverplichting houdt verband met het rentebestanddeel in deze producten. Dit rentebestanddeel is belast bij uitkeren als niet aan de voorwaarden wordt voldaan voor reguliere afwikkeling. Op basis van de verstrekte contra-informatie dient de Belastingdienst dit rentebestanddeel te kunnen bepalen voor het betreffende belastingjaar. In dat kader wordt ook het in een eerder kalenderjaar genoten bedrag aan uitkering, onderscheidenlijk het in een eerder kalenderjaar gedeblokkeerde tegoed, of, de in een eerder kalenderjaar gedeblokkeerde waarde, gerenseigneerd. Mogelijk is deze informatie ook eerder verstrekt aan de Belastingdienst, maar dit kan ook vele jaren geleden zijn en inmiddels buiten de wettelijke bewaarplicht zijn waardoor deze informatie niet meer beschikbaar is bij de Belastingdienst.

De wijziging van artikel 22, tweede lid, onderdeel g, onder 2°, UBIB 2001 betreft een technische aanpassing. Toegevoegd wordt dat een overschrijding van de wettelijke termijn, bedoeld in artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001, eveneens gerenseigneerd dient te worden voor lijfrenterekeningen en lijfrentebeleggingsrechten. Voor lijfrenteverzekerings is dit al geregeld in artikel 22, tweede lid, onderdeel f, onder 2°, UBIB 2001.

De wijziging van artikel 22, tweede lid, onderdeel l, UBIB 2001 betreft eveneens een technische aanpassing die is opgekomen vanuit de praktijk. De renseigneringsverplichting dient hier alleen te zien op de betaalde of verrekenende premies uit een eerder kalenderjaar. Met deze wijziging wordt dit aangepast.

Het aan artikel 22, tweede lid, UBIB 2001 toe te voegen onderdeel p voorziet in een renseigneringsverplichting voor lijfrenten die vallen onder het overgangsrecht van hoofdstuk 2, artikel l, onderdeel o, zesde lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001. Voor deze zogenoemde oudregimelijfrenten wordt een renseigneringsverplichting opgenomen voor een overschrijding van de wettelijke termijn, bedoeld in artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001, en enkele andere omstandigheden waarbij niet meer aan de wettelijke voorwaarden voor deze lijfrenten wordt voldaan. Voor de Belastingdienst is deze contra-informatie van belang voor de aanslagregeling.

#### *Artikel l, onderdeel d (artikel 22a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 22a, eerste lid, onderdeel b, UBIB 2001 wordt abusievelijk verwezen naar artikel 1, onderdeel c, van de Wet toezicht en geschillenbeslechting collectieve beheersorganisaties auteurs- en naburige rechten en naar artikel 1, onderdeel g, van die wet. Dit moet zijn artikel 1, onderdeel d, van die wet, onderscheidenlijk artikel 1, onderdeel h, van die wet. Met de wijziging van artikel 22a, eerste lid, onderdeel b, UBIB 2001 wordt dit gerepareerd met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2022, de datum van inwerkingtreding van artikel 22a UBIB 2001.

## **Artikel II**

#### *Artikel II (artikel 10aa van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)*

Artikel 18a, derde lid, Wet LB 1964 voorziet ingevolge de Wet toekomst pensioenen sinds 1 juli 2023 in een mogelijkheid om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te bepalen dat een lagere franchise kan worden gehanteerd als een lager premiepercentage wordt gehanteerd dan genoemd in artikel 18a, eerste lid, Wet LB 1964. Dit is uitgewerkt in artikel 10aa, eerste lid, UBLB 1965. Artikel 38r, eerste lid, Wet LB 1964 voorziet onder voorwaarden in de mogelijkheid een leeftijdsafhankelijke progressieve premie te hanteren in plaats van een leeftijdsafhankelijke

premie als bedoeld in artikel 18a, eerste lid, Wet LB 1964. De premie op grond van artikel 38r, eerste lid, Wet LB 1964 komt dan in de plaats van de premie op grond van artikel 18a, eerste lid, Wet LB 1964. Met het Besluit toekomst pensioenen is per 1 juli 2023 in artikel 10aa, tweede en derde lid, UBLB 1965 ook voor de situatie dat pensioenopbouw plaatsvindt volgens een progressieve leeftijdsafhankelijke premie als bedoeld in artikel 38r, eerste lid, Wet LB 1964 geregeld dat een lagere AOW-franchise kan worden gehanteerd bij verlaagde premiepercentages. De in artikel 10aa, tweede en derde lid, UBLB 1965 opgenomen premiestaffels bevatten echter enkele omissies in de daarbij te hanteren premiepercentages. Deze worden met ingang van 1 januari 2025 hersteld. Er is hierbij niet gekozen voor terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2023 vanwege mogelijk reeds bestaande pensioenregelingen die dan met terugwerkende kracht niet meer zouden blijven binnen het kader van artikel 10aa, tweede en derde lid, UBLB 1965. Voor belastingplichtigen voor wie de aanpassing van de premiestaffels van artikel 10aa, tweede en derde lid, UBLB 1965 leidt tot een verruiming geldt dat inhaalruimte ontstaat op grond van artikel 38r, vierde lid, Wet LB 1964.

### **Artikel III**

*Artikel III (artikel 7ab van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971)*

Met ingang van 1 januari 2025 treedt met artikel 1a, derde lid, Wet Vpb 1969 een delegatiebepaling in werking om invulling te kunnen geven aan de rechtsvormvergelijkingsmethode voor de toepassing van de (gehele) Wet Vpb 1969 (en de daarop berustende bepalingen). Het Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen dat per 1 januari 2025 in werking treedt geeft invulling aan deze rechtsvormvergelijkingsmethode. Deze rechtsvormvergelijkingsmethode is mede van belang voor de toepassing van artikel 14c, achtste lid, Wet Vpb 1969 zoals dat met ingang van 1 januari 2025 komt te luiden. Om die reden kent genoemd achtste lid met ingang van 1 januari 2025 geen specifieke delegatiebepaling meer<sup>44</sup>, waaraan artikel 7ab UB Vpb 1971 thans invulling geeft. Voor een verdere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting bij artikel II, onderdeel O, van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.<sup>45</sup>

Gelet op het per 1 januari 2025 vervallen van de delegatiebepaling van artikel 14c, achtste lid, slotzin, Wet Vpb 1969 komt ook artikel 7ab UB Vpb 1971 per die datum te vervallen.

### **Artikel IV**

*Artikel IV (artikel 3 van het Besluit fiscale eenheid 2003)*

Met ingang van 1 januari 2025 treedt met artikel 1a, derde lid, Wet Vpb 1969 een delegatiebepaling in werking om invulling te kunnen geven aan de rechtsvormvergelijkingsmethode voor de toepassing van de (gehele) Wet Vpb 1969 (en de daarop berustende bepalingen). Het Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen dat per 1 januari 2025 in werking treedt, geeft invulling aan deze rechtsvormvergelijkingsmethode. Deze rechtsvormvergelijkingsmethode is mede van belang voor de toepassing van artikel 15, vierde lid, onderdelen d en e, vijfde lid, aanhef, en zesde lid, Wet Vpb 1969. Om die reden komt de momenteel in artikel 15, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 opgenomen specifieke delegatiebepaling, waaraan artikel 3 BFE 2003 thans invulling geeft, met ingang van 1 januari 2025 te vervallen. Voor een verdere toelichting hierop wordt verwezen

<sup>44</sup> Thans opgenomen in artikel 14, achtste lid, slotzin, Wet Vpb 1969.

<sup>45</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 425, nr. 3, p. 60.

naar de artikelsgewijze toelichting bij artikel II, onderdeel P, van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.<sup>46</sup>

Gelet op het per 1 januari 2025 vervallen van de delegatiebepaling van artikel 15, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 komt ook artikel 3 BFE 2003 per die datum te vervallen.

## **Artikel V**

### *Artikel V, onderdeel A (artikel 5a van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer)*

Artikel 5a UB BRV bepaalt nader onder welke voorwaarden vennootschappen gebruik kunnen maken van de vrijstelling wegens bedrijfsfusie, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR. In artikel 5a, zevende lid, UB BRV is geregeld dat voor de toepassing van de vrijstelling voor (bedrijfs)fusie onder «vennootschap» onder meer moet worden verstaan «de open commanditaire vennootschap» en «andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld». Aangezien, zoals in het algemeen deel van deze nota nader is toegelicht, voor de open commanditaire vennootschap en bepaalde andere vennootschappen de (zelfstandige) belastingplicht voor de vpb komt te vervallen en deze worden geschrapt uit onder meer de artikelen 2 en 3 Wet Vpb 1969 en artikel 2, derde lid, AWR, worden deze vennootschappen ook geschrapt uit artikel 5a UB BRV.

### *Artikel V, onderdeel B (artikel 5b van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer)*

Artikel 5b UB BRV bepaalt nader onder welke voorwaarden vennootschappen gebruik kunnen maken van de vrijstelling wegens interne organisatie, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR. In artikel 5b, negende lid, UB BRV is thans geregeld dat voor de toepassing van de vrijstelling voor interne reorganisatie onder «vennootschap» onder meer moet worden verstaan «de open commanditaire vennootschap» en «andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld». Aangezien, zoals in het algemeen deel van deze nota van toelichting nader is toegelicht, voor de open commanditaire vennootschap en bepaalde andere vennootschappen de (zelfstandige) belastingplicht voor de vpb komt te vervallen en daartoe deze zinsneden worden verwijderd in onder meer de artikelen 2 en 3 Wet Vpb 1969 en artikel 2, derde lid, AWR worden de zinsneden ook verwijderd in artikel 5b, negende lid, UB BRV.

### *Artikel V, onderdeel C (artikel 5c van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer)*

Artikel 5c UB BRV bepaalt nader onder welke voorwaarden vennootschappen gebruik kunnen maken van de vrijstelling wegens splitsing, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR. In artikel 5c, tweede lid, UB BRV is geregeld dat voor de toepassing van de vrijstelling voor splitsing onder «vennootschap» onder meer moet worden verstaan «de open commanditaire vennootschap» en «andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld». Aangezien, zoals in het algemeen deel van deze nota van toelichting nader is toegelicht, voor de open commanditaire vennootschap en bepaalde andere vennootschappen de (zelfstandige) belastingplicht voor de vpb komt te vervallen en daartoe deze zinsneden worden verwijderd in onder

<sup>46</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 425, nr. 3, p. 61.

meer de artikelen 2 en 3 Wet Vpb 1969 en artikel 2, derde lid, AWR worden de zinsneden ook verwijderd in artikel 5c, tweede lid, UB BRV.

## **Artikel VI**

*Artikel VI (artikel 5c van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer)*

De maatregelen met betrekking tot de splitsingsvrijstelling van artikel 5c UB BRV treden in werking met ingang van 1 juli 2025. Hierna wordt artikel 5c UB BRV zoals dat met ingang van die datum komt te luiden per afzonderlijk lid toegelicht.

### Artikel 5c, eerste lid

Artikel 5c, eerste lid, UB BRV bepaalt dat de splitsingsvrijstelling onder voorwaarden van toepassing is bij de verkrijging in geval van overgang van vermogen onder algemene titel in het kader van een splitsing van een rechtspersoon. Dit kan zowel gaan om een splitsing op grond van artikel 334a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek als een vergelijkbare rechtsfiguur naar buitenlands recht. Derhalve omvat deze faciliteit zowel verkrijgingen krachtens zuivere splitsing als verkrijgingen krachtens afsplitsing. Bij zuivere splitsing houdt de splitsende rechtspersoon op te bestaan en gaat het vermogen onder algemene titel over op twee of meer andere rechtspersonen. Bij afsplitsing blijft de splitsende rechtspersoon bestaan en gaat onder algemene titel vermogen over op één of meerdere rechtspersonen. Hoewel in het kader van splitsing meerdere rechtspersonen kunnen verkrijgen, wordt met het gebruik van het enkelvoud in dit lid benadrukt dat per verkrijgende rechtspersoon (en per onroerende zaak) wordt beoordeeld of de vrijstelling van toepassing is.

Ruziesplitsing is een vorm van zuivere splitsing. Hierbij vindt ook op aandeelhoudersniveau een splitsing plaats (vandaar de term «ruzie-splitsing», ruzie is echter geen vereiste) waardoor onderscheiden aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon aandeelhouder worden van onderscheiden verkrijgende rechtspersonen. Met betrekking tot de ruziesplitsing wordt verwezen naar artikel 5c, tweede lid, UB BRV (zie de toelichting op dat lid, hierna).

Met de wijziging in artikel VI wordt in artikel 5c, eerste lid, eerste zin, UB BRV voor de toepassing van de splitsingsvrijstelling de voorwaarde gesteld dat een rechtspersoon als gevolg van de splitsing de gehele onderneming van de splitsende rechtspersoon of een zelfstandig onderdeel van de onderneming verkrijgt. De onroerende zaak dient te worden verkregen in het kader van de splitsing en moet behoren tot en dienstbaar zijn aan de in het kader van de splitsing verkregen onderneming. De splitsingsvrijstelling is niet van toepassing op onroerende zaken die in het kader van de splitsing worden verkregen, maar die niet dienstbaar zijn aan de in het kader van de splitsing verkregen onderneming. Met het gebruik van het enkelvoud («verkrijgende rechtspersoon») wordt benadrukt dat de onroerende zaak die dienstbaar is aan de onderneming samen met die onderneming moet worden verkregen door dezelfde verkrijger. Dit wordt beoordeeld vanuit het perspectief van de verkrijger, niet vanuit het perspectief van de splitsende rechtspersoon: de verkrijgende rechtspersoon moet een onderneming met de onroerende zaak die daartoe behoort en daar dienstbaar aan is verkrijgen. Dit betekent dat de vrijstelling niet van toepassing is ingeval vermogen overgaat en dit vermogen bij de splitsende rechtspersoon wel kwalificeert als een onderneming, maar bij de verkrijgende rechtspersoon niet. Hierbij kan gedacht worden aan de situatie dat een onderneming door de splitsende rechtspersoon in onderdelen wordt afgesplitst naar meerdere rechtspers-

sonen, terwijl deze onderdelen op zichzelf bezien niet kwalificeren als een onderneming.

Voor het begrip «onderneming» wordt aangesloten bij de uitleg die hieraan wordt gegeven voor de toepassing van de Wet IB 2001. De materiële ondernemingseis geldt reeds voor toepassing van de vrijstelling voor bedrijfsfusie op grond van artikel 5a UB BRV. Aldus worden de voorwaarden voor toepassing van de ondernemingsfaciliteiten in de ovb op dit punt uniform. De invulling van de begrippen «gehele» onderneming en «zelfstandig onderdeel daarvan» is eveneens gelijk aan de invulling van deze begrippen in artikel 5a UB BRV. Met «voor zover» wordt bedoeld dat de splitsingsvrijstelling alleen van toepassing is voor zover (een zelfstandig onderdeel van) een onderneming wordt verkregen. Voor de afbakening van de omvang van de vrijstelling ingevolge het eerste lid wordt beoordeeld of de onroerende zaak behoort tot en dienstbaar is aan een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming. Dat betekent dat wanneer er meer wordt verkregen dan een onderneming, zoals beleggingsvastgoed, de vrijstelling wel van toepassing is op de verkrijging van onroerende zaken die behoren tot en dienstbaar zijn aan de onderneming, maar niet op de overige onroerende zaken die worden verkregen. De invulling van het begrip «behoren tot en dienstbaar zijn aan de onderneming» is gelijk aan de invulling van dit begrip in artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR.

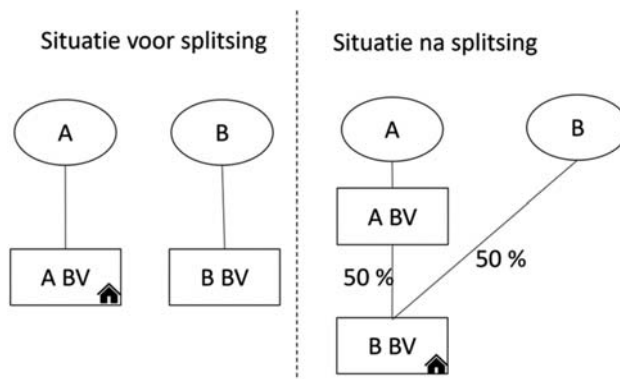
Op grond van artikel 5c, eerste lid, tweede zin, UB BRV is de splitsingsvrijstelling alleen van toepassing indien de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon, als gevolg van de verkrijging van de bij die splitsing toegekende aandelen, onmiddellijk of middellijk een soortgelijk belang houdt in de verkrijgende rechtspersoon als de aandeelhouder had in de splitsende rechtspersoon op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de splitsing. De term «houdt» omvat zowel «behoudt» als «verkrijgt». De vrijstelling kan bijvoorbeeld van toepassing zijn wanneer de aandeelhouder in de splitsende rechtspersoon een soortgelijk belang verkrijgt in de verkrijgende rechtspersoon, maar ook in de situatie waarin de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon al een aandelenbelang had in de verkrijgende rechtspersoon, dit belang behoudt en dit belang na de splitsing soortgelijk is aan het belang dat de aandeelhouder had in de splitsende rechtspersoon.

Aan het begrip «soortgelijk belang» wordt op dezelfde manier invulling gegeven als in artikel 5bis, tweede lid, onderdeel a, UB BRV. Onder een soortgelijk belang wordt verstaan een in zowel kwalitatief als kwantitatief opzicht gelijkwaardig belang in de verkrijgende rechtspersoon als het door de (aandeelhouders in de) splitsende rechtspersoon afgestane belang bij het (af)gesplitste vermogen en daarmee bij de (fictieve) onroerende zaak. Onder kwantitatief gelijkwaardig belang wordt verstaan een belang in de verkrijgende rechtspersoon dat een in financiële en economische zin gelijkwaardig belang is als het afgestane belang in de splitsende rechtspersoon en daarmee bij het (af)gesplitste vermogen. Onder kwalitatief gelijkwaardig belang wordt verstaan een belang dat gelijkwaardig van aard is doordat het dezelfde rechten en plichten vertegenwoordigt bij het achterliggende vermogen, waaronder onroerende zaken. Er kan bijvoorbeeld niet meer worden gesproken van een soortgelijk belang bij vervreemding van claims en het verlenen van een koopoptie op de aandelen of wanneer een gehele of gedeeltelijke terugbetaling wordt verricht op hetgeen op de aandelen is gestort.

De werking van de soortgelijkbelangeis wordt verduidelijkt aan de hand van de volgende voorbeelden:

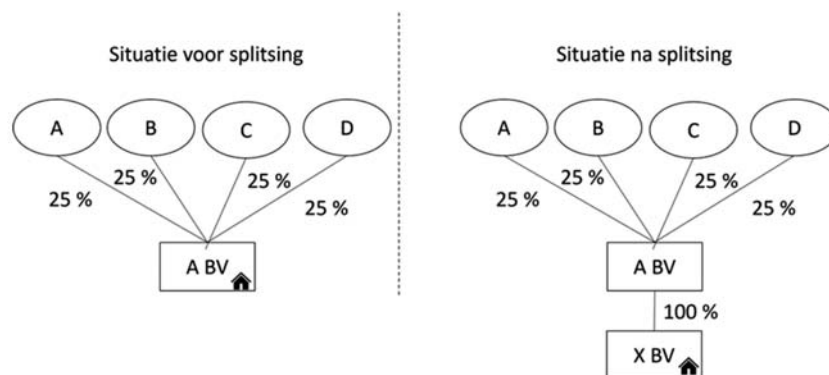
### **Voorbeeld 1**





A BV drijft een onderneming en bezit onroerende zaak 1 (OZ 1), die behoort tot en dienstbaar is aan die onderneming, ter waarde van € 200.000. De onderneming inclusief OZ 1 heeft een waarde van € 600.000. B BV is een vennootschap (geen OZR) die een onderneming drijft en een vermogen van € 600.000 bezit dat niet bestaat uit onroerende zaken. A BV splitst de onderneming met daarin OZ 1 af naar B BV. Hierdoor verkrijgt B BV OZ 1 waarop de splitsingsvrijstelling wordt toegepast. B BV is ook na splitsing geen OZR. A BV verkrijgt ter gelegenheid van de splitsing een 50%-aandelenbelang in B BV. Het 50%-aandelenbelang dat A BV verkrijgt in B BV is kwantitatief een gelijkwaardig belang van € 600.000 omdat het in financiële en economische zin een gelijkwaardig belang is bij het afgesplitste vermogen van € 1.200.000 ( $50\% \times € 1.200.000$ ). Ook kwalitatief is hier sprake van een gelijkwaardig belang. De gewone aandelen in B BV vertegenwoordigen gelijkwaardige rechten en plichten bij het afgesplitste vermogen als de aandeelhouders van A BV hadden voor splitsing van A BV (zij het nu indirect via gewone aandelen).

## Voorbeeld 2



A BV drijft een onderneming en bezit onroerende zaak 1 (OZ 1), die tot die onderneming behoort en daaraan dienstbaar is, ter waarde van € 200.000. De onderneming inclusief OZ 1 heeft een waarde van € 600.000. Verder bezit A BV andere vermogensbestanddelen ter waarde van € 600.000. Het totale vermogen van A BV bedraagt dus € 1.200.000. A BV heeft vier aandeelhouders die alle vier een 25%-aandelenbelang hebben in A BV. A BV splitst de onderneming, waaronder OZ 1 wordt begrepen, af naar de nieuw opgerichte X BV. Ter gelegenheid van die splitsing reikt X BV aan A BV een 100%-aandelenbelang uit. De verkrijging door X BV aan A BV van een 100%-aandelenbelang kan worden vrijgesteld, omdat de aandeelhouders van A BV als gevolg van de toekenning bij de splitsing van 100% van de aandelen in X BV aan A BV, middellijk een soortgelijk belang verkrijgen ( $4 \times 25\% = 100\%$ ) in de rechtspersoon die de onderneming met OZ 1 verkrijgt (X BV).

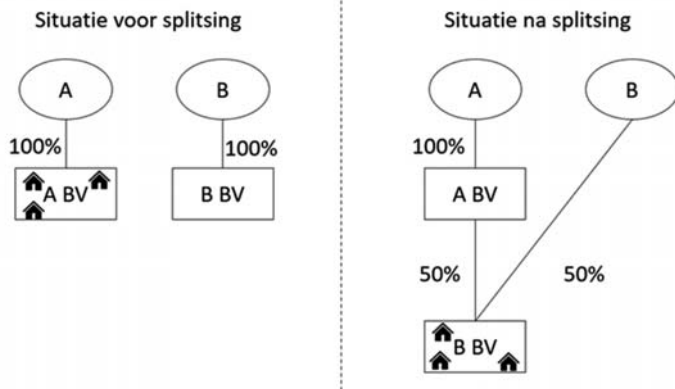
Artikel 5c, eerste lid, derde zin, UB BRV ziet op het voorkomen van een specifieke situatie waarin via splitsing een belang in een onroerende zaak die tot een materiële vastgoedonderneming behoort en daaraan dienstbaar is, onbelast bij een derde terecht kan komen onder toepassing van de splitsingsvrijstelling. Voor de invulling van de term «dienstbaar zijn aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren» wordt aangesloten bij de invulling die daaraan gegeven wordt in artikel 4 WBR. Dat onroerende zaken onbelast bij een derde terecht komen kan zich voordoen indien wordt gesplitst naar een bestaande rechtspersoon waar een derde reeds een belang in heeft.

Omdat die situatie ongewenst is wordt in artikel 5c, eerste lid, derde zin, UB BRV voor die situaties naast de ondernemingseis een extra eis opgenomen. Die eis houdt in dat de vrijstelling alleen toepassing kan vinden indien de splitsende rechtspersoon of de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon onmiddellijk dan wel middellijk het gehele belang in de verkrijgende rechtspersoon houdt. Zonder deze eis kan een derde (aandeelhouder in een verkrijgende rechtspersoon die ten tijde van de (af)splitsing reeds bestaat) onbelast een belang verkrijgen in een onroerende zaak die tot een materiële vastgoedonderneming behoort. Deze situatie is met name ongewenst als de bestaande verkrijgende rechtspersoon als OZR kwalificeert dan wel gaat kwalificeren, omdat ingevolge de splitsing een materiële vastgoedonderneming wordt verkregen. Daarom geldt de eis alleen indien de verkregen onroerende zaak die behoort tot en dienstbaar is aan een onderneming op het tijdstip van de verkrijging dienstbaar is aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaak. Als de onroerende zaak behoort tot en dienstbaar is aan een niet-vastgoedonderneming en niet voldoet aan het gestelde dienstbaarheids criterium, geldt de extra voorwaarde niet. Als ingevolge de splitsing een onroerende zaak wordt verkregen die niet behoort tot en dienstbaar is aan een onderneming, maar wel dienstbaar is aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaak, geldt de extra voorwaarde ook niet. In dat geval is de verkrijging van die onroerende zaak bij de verkrijgende rechtspersoon reeds belast, omdat de splitsingsvrijstelling voor die onroerende zaak niet van toepassing is.

Door de eis te stellen dat in geval van een bij een splitsing verkregen onroerende zaak die dienstbaar is aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaak de splitsende rechtspersoon of diens aandeelhouder het gehele belang in de verkrijgende rechtspersoon houdt, wordt voor die gevallen voorkomen dat verwatering van het belang bij de onroerende zaak door vermenging van vermogen plaatsvindt. Op deze manier vindt er voor die specifieke gevallen geen onbelaste indirecte belangverschuiving bij de verkregen onroerende zaken naar een derde plaats.

De volgende twee voorbeelden (3 en 4) zijn illustratief voor de werking van de aanvullende eis zoals opgenomen in artikel 5c, eerste lid, derde zin, UB BRV.

### **Voorbeeld 3**



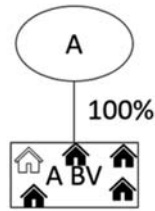
A is 100%-aandeelhouder van A BV. A BV heeft een kappersonderneming en daarnaast drie onroerende zaken (OZ 1, 2 en 3) die samen een vastgoedonderneming vormen. B heeft een 100%-aandelenbelang in B BV. A BV splitst de kappersonderneming en OZ 1, 2 en 3 af naar B BV en krijgt daarvoor bij de splitsing een aandelenbelang van 50% in B BV toegekend. Bijgevolg krijgt B via zijn aandelen een belang bij OZ 1, 2 en 3.

Omdat OZ 1, 2 en 3 behoren tot en dienstbaar zijn aan een vastgoedonderneming en daarmee dienstbaar zijn aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaken en A BV niet het gehele onmiddellijke of middellijke belang in B BV heeft verkregen, is de splitsingsvrijstelling niet van toepassing op de verkrijging door B BV.

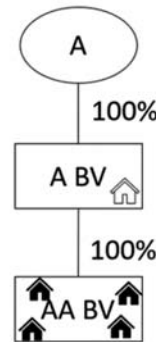
De splitsingsvrijstelling wordt beoordeeld per verkrijgende rechtspersoon en per onroerende zaak. Als A BV de onroerende zaken OZ 1, 2 en 3 in tegenstelling tot het voorgaande voorbeeld afsplitst naar een nieuw opgerichte C BV waarvan A BV 100% van de aandelen krijgt toegekend, wordt wel voldaan aan de voorwaarde dat A BV een geheel belang in de verkrijgende rechtspersoon (C BV) verkrijgt en is, omdat ook aan de andere voorwaarden wordt voldaan, de splitsingsvrijstelling op de verkrijging van OZ 1, 2 en 3 door C BV van toepassing. Het aandelenbelang dat A BV krijgt uitgereikt door C BV is op grond van artikel 5c, tiende lid, UB BRV (zie hierna) vrijgesteld.

#### Voorbeeld 4

Situatie voor splitsing



Situatie na splitsing



A is 100%-aandeelhouder van A BV. A BV drijft een kappersonderneming en heeft vijf onroerende zaken (OZ 1, 2, 3, 4 en 5). OZ 1 (in de figuur het transparante pand) wordt gebruikt als kapsalon ten behoeve van de kappersonderneming. OZ 2, 3, 4 en 5 worden verhuurd en behoren niet tot en zijn niet dienstbaar aan een onderneming. A BV splitst OZ 2, 3, 4 en 5 af naar AA BV. AA BV wordt in het kader van de splitsing nieuw opgericht en A BV wordt 100%-aandeelhouder van AA BV.

De onroerende zaken (OZ 2, 3, 4 en 5) zijn weliswaar dienstbaar aan het verkrijgen, vervreemden en exploiteren van die onroerende zaken en A BV verkrijgt het gehele belang in de verkrijgende rechtspersoon, maar omdat de onroerende zaken niet behoren tot en niet dienstbaar zijn aan een onderneming wordt niet voldaan aan de ondernemingseis en is de splitsingsvrijstelling niet van toepassing.

Als A BV tegelijkertijd met OZ 2, 3, 4, en 5 ook de kappersonderneming inclusief OZ 1 afsplitst naar AA BV, dan is de splitsingsvrijstelling op de verkrijging van OZ 1 door AA BV van toepassing. Omdat de andere onroerende zaken niet tot een onderneming behoren geldt, zoals hierboven is toegelicht, de vrijstelling niet voor de verkrijging van die vier onroerende zaken.

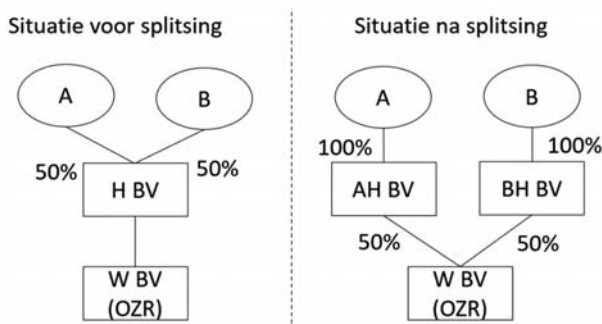
#### Artikel 5c, tweede lid

Artikel 5c, tweede lid, UB BRV regelt dat de ondernemingseis en de daarmee samenhangende voortzettingseis van artikel 5c, vierde lid, UB BRV, niet gelden in geval van een ruziesplitsing als bedoeld in artikel 2:334cc BW indien de onderscheiden aandeelhouders een (soort)gelijk belang bij de (fictieve) onroerende zaak behouden als zij bij de (fictieve) onroerende zaak hadden onmiddellijk voorafgaand aan de splitsing. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen de situatie waarin fictieve onroerende zaken (aandelen) worden verkregen door de verkrijgende rechtspersoon (onderdeel a) en de situatie waarin onroerende zaken als zodanig («stenen») door de verkrijgende rechtspersoon worden verkregen (onderdeel b). In beide situaties geldt dat voor ruziesplitsingen geen ondernemings- en voortzettingseis van toepassing is omdat het (on)middeellijke belang bij de onroerende zaken niet wijzigt. De aanhoudingseis is wel van toepassing op ruziesplitsingen.

In geval van een ruziesplitsing waarbij aandelen in een OZR als bedoeld in artikel 4 WBR (fictieve onroerende zaken) door de verkrijgende rechtspersoon worden verkregen, wordt voor de omvang van de vrijstelling aangesloten bij het soortgelijke belang dat de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon onmiddellijk vóór en na, de splitsing had, respectievelijk houdt, bij die OZR. De vrijstelling is van toepassing voor zover dit belang gelijk blijft.

Toepassing van de vrijstelling bij een ruziesplitsing beoogt het faciliteren van de vorming van een houdsterstructuur dan wel het «verdelen» van het vermogen van de splitsende rechtspersoon tussen de aandeelhouders zodat zij vervolgens afzonderlijk van elkaar hun activiteiten kunnen voortzetten. Om te voorkomen dat deze faciliteit (ook) voor andere doeleinden wordt gebruikt, dient elke aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon het gehele (100%) belang in de verkrijgende rechtspersoon te houden. Aldus wordt met onderdeel a voorkomen dat het vermogen (fictieve onroerende zaken) zonder heffing van ovb terecht komt bij derden. Het onderstaande voorbeeld verduidelijkt de werking van de soortgelijkbelangeis bij een ruziesplitsing waarbij aandelen in een OZR onder algemene titel overgaan.

### Voorbeeld 5 «ruziesplitsing» (verkrijging OZR-aandelen door verkrijgende rechtspersonen)



Voor de splitsing waren A en B via H BV voor 50% gerechtigd tot de onroerende zaken in W BV. Na de splitsing is A 100% belanghouder in AH BV en B 100% belanghouder in BH BV. AH BV en BH BV zijn elk via hun aandelenbelang in W BV voor 50% gerechtigd tot de onroerende zaken in W BV. Door de splitsing is een uitgebreidere houdsterstructuur ontstaan; het belang bij de onroerende zaken van W BV is vanuit het perspectief van A en B niet gewijzigd.

De splitsingsvrijstelling is van toepassing op de verkrijging door AH BV, aangezien AH BV aandelen in een OZR als bedoeld in artikel 4 WBR verkrijgt, indien aandeelhouder A een soortgelijk belang bij die OZR (W BV) houdt (oftewel: behoudt) als zij had op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de ruziesplitsing én aandeelhouder A het gehele belang in de verkrijgende rechtspersoon AH BV houdt (oftewel: heeft of verkrijgt). Het vorenstaande geldt ook voor de verkrijging door BH BV.

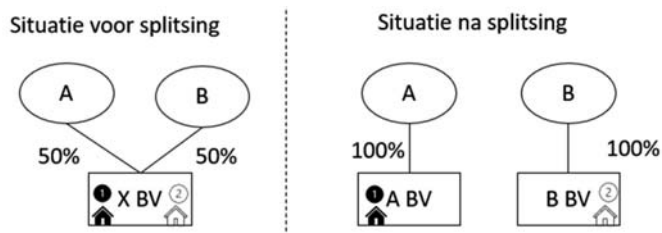
Als bij een ruziesplitsing door de verkrijgende rechtspersoon een onroerende zaak («stenen») wordt verkregen wordt voor de (afbakening van de) omvang van de splitsingsvrijstelling aangesloten bij het belang dat de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon onmiddellijk vóór en onmiddellijk na de splitsing had, respectievelijk houdt, bij de onro-

rende zaak die onder algemene titel overgaat in het kader van die splitsing. De splitsingsvrijstelling is van toepassing voor zover het belang bij de onroerende zaak gelijk blijft, hetgeen per onroerende zaak (per verkrijging) wordt beoordeeld. De vrijstelling is dus van toepassing voor dat deel waar de aandeelhouder voor de splitsing het belang bij had. Over het meerdere dat wordt verkregen is ovb verschuldigd.

Om te voorkomen dat het belang bij de (losse) onroerende zaak door de splitsing zonder heffing van ovb terecht komt bij een derde, dient de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon het gehele (100%-)belang in de verkrijgende rechtspersoon te verkrijgen. Als ingevolge een ruziesplitsing een onderneming (niet zijnde een vastgoedonderneming) wordt afgesplitst naar een bestaande rechtspersoon met ook andere aandeelhouders dan de (aandeelhouder van de) splitsende rechtspersoon, dan kan een beroep worden gedaan op de splitsingsvrijstelling op grond van de hoofdregel van het eerste lid. In dat geval dient uiteraard wel aan de daaraan gestelde voorwaarden te worden voldaan.

Omdat de vrijstelling van het tweede lid, onderdeel b, alleen geldt voor zover de onderscheiden aandeelhouders een gelijk belang bij de onroerende zaak behouden, wordt er wel ovb geheven indien (de omvang van) dit belang ingevolge de splitsing wijzigt. In dat geval wordt bij de verkrijgende rechtspersoon ovb geheven over de waarde van de verkregen onroerende zaak onder aftrek van het indirecte belang dat diens aandeelhouder onmiddellijk voorafgaande aan de splitsing in die onroerende zaak had. Zie ter verduidelijking het volgende voorbeeld:

#### Voorbeeld 6 (verkrijging onroerende zaak door verkrijgende rechtspersoon)



A en B bezitten ieder 50% van de aandelen in X BV. X BV bezit alleen twee panden die niet tot een onderneming behoren. OZ 1 is € 600.000 waard en OZ 2 is € 400.000 waard. A en B hebben elk via aandelen in X BV een 50%-belang in OZ 1 ter waarde van € 300.000 ( $€ 600.000 \times 50\%$ ) en een 50%-belang in OZ 2 ter waarde van € 200.000 ( $€ 400.000 \times 50\%$ ). X BV wordt via een ruziesplitsing gesplitst in A BV en B BV. Bij de splitsing verkrijgt A alle aandelen in A BV die OZ 1 verkrijgt en B alle aandelen in B BV die OZ 2 verkrijgt.

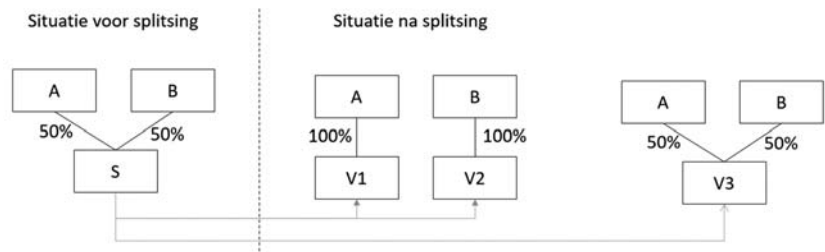
A BV verkrijgt OZ 1 met een waarde van € 600.000. De vrijstelling is op deze verkrijging van toepassing voor zover de aandeelhouder van A BV (A) een gelijk belang bij de onroerende zaak behoudt als A had op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de (zuivere) splitsing. Tevens dient A een belang van 100% in de verkrijgende rechtspersoon A BV te hebben (als A BV een bestaande rechtspersoon was) of ingevolge de splitsing te verkrijgen (als A BV bij de splitsing wordt opgericht).

A had voor de splitsing een 50%-belang bij OZ 1. Door de splitsing heeft A bij OZ 1 een belang verkregen van 100%. Dit betekent dat A BV de vrijstelling kan toepassen voor 50% van de waarde van OZ 1, ofwel voor € 300.000. Op de toename van het belang bij OZ 1 (van 50% naar 100%, dus € 300.000) is de splitsingsvrijstelling niet van toepassing en hierover moet A BV ovb voldoen. Hoe dit uitwerkt met betrekking tot de verkrijging van de aandelen wordt verder aan de hand van voorbeeld 14 verduidelijkt.

Het vorenstaande geldt tevens voor B BV met betrekking tot OZ 2. Dit betekent dat B BV een beroep kan doen op de vrijstelling voor 50% van de waarde van OZ 2, ofwel voor € 200.000. B BV is in dit voorbeeld ovb verschuldigd over de toename van het belang bij OZ 2 (van 50% naar 100%), ofwel over € 200.000 (€ 400.000 -/- € 200.000).

Het kan voorkomen dat in een splitsingsakte een reguliere zuivere splitsing wordt gecombineerd met een ruzieplitsing. Dat wordt ook wel een «vermogensplitsing» genoemd. De werking van het tweede lid in die situatie wordt geïllustreerd met het volgende voorbeeld:

### Voorbeeld 7



Het vermogen van de splitsende rechtspersoon (S) gaat onder algemene titel over naar drie verkrijgende rechtspersonen: V1, V2 en V3. Elke verkrijgende rechtspersoon verkrijgt onder andere onroerende zaken. De aandeelhouders (A en B) worden voor een deel van het vermogen van de splitsende rechtspersoon (S) uit elkaar gehaald, namelijk voor zover dat vermogen overgaat naar V1 en V2. Voor zover het vermogen overgaat naar V3 blijven zij gezamenlijk, ieder voor 50%, participeren.

V1 en V2 verkrijgen onroerende zaken op grond van het regime van artikel 2:334cc BW. Daarop kan het tweede lid, onderdeel b, (of onderdeel a als fictieve onroerende zaken worden verkregen) van toepassing zijn. Daarbij gelden geen ondernemingseis en de daarmee samenhangende voortzettingseis, maar uiteraard wel alle andere voorwaarden van het tweede lid. V3 verkrijgt onroerende zaken op grond van het regime van artikel 2:334a BW in samenhang met artikel 2:334e, eerste lid, BW. Op de verkrijging door V3 is uitsluitend de hoofdregel van het eerste lid van toepassing. Voor deze verkrijging geldt dus wel de ondernemingseis en daarmee samenhangende voortzettingseis. De andere voorwaarden (soortgelijkbelangeis en aanhoudingseis) zijn uiteraard ook van toepassing.

### Artikel 5c, derde lid

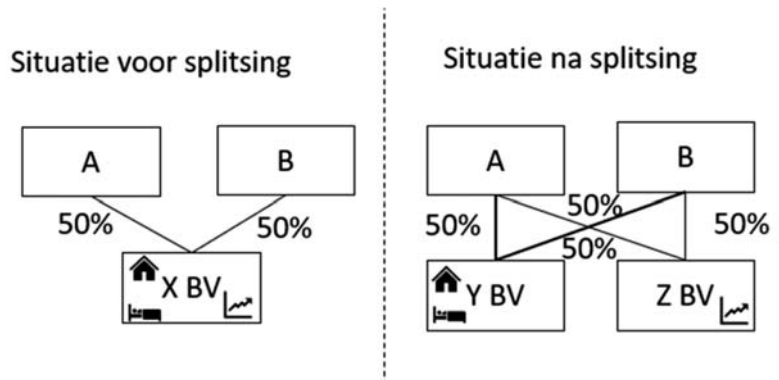
Artikel 5c, derde lid, UB BRV introduceert een aanhoudingseis met een termijn van drie jaar voor (de aandeelhouders van) de inmiddels gesplitste<sup>47</sup> rechtspersoon die krachtens splitsing een (soortgelijk) belang verkrijgt (verkrijgen) in (een groepsmaatschappij van)<sup>48</sup> de verkrijgende rechtspersoon. Het derde lid bestaat uit twee onderdelen. Onderdeel a regelt de toepassing van de aanhoudingseis in situaties die onder het regime van het eerste lid of onder het regime van het tweede lid, onderdeel a, vallen. Onderdeel b regelt de toepassing van de aanhoudingseis in situaties die onder het regime van het tweede lid, onderdeel b, vallen.

<sup>47</sup> In het vervolg van de toelichting wordt gesproken van gesplitste rechtspersoon omdat de splitsing inmiddels heeft plaatsgevonden.

<sup>48</sup> Zie de toelichting bij het tiende lid.

De belasting die door toepassing van de splitsingsvrijstelling niet is geheven is alsnog verschuldigd indien binnen drie jaar na de splitsing het in het kader van de splitsing verkregen belang in de verkrijgende rechtspersoon (eerste lid) of bij de OZR waarvan de aandelen onder algemene titel zijn overgegaan (fictieve onroerende zaak; tweede lid, onderdeel a) niet meer geheel wordt gehouden door de gesplitste rechtspersoon (bij een afsplitsing waarbij de splitsende rechtspersoon de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon verkrijgt) dan wel door de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon (in andere gevallen). Dit wordt de aanhoudingseis genoemd. Uiteraard kunnen er meerdere aandeelhouders en verkrijgende rechtspersonen betrokken zijn bij wie individueel beoordeeld wordt of zij aan de aanhoudingseis voldoen. Er geldt dus een voor-zover-benadering, per aandeelhouder. De werking van de aanhoudingseis ter zake van een splitsing als bedoeld in het eerste lid kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

**Voorbeeld 8**



A en B houden elk 50% van de aandelen in X BV. X BV drijft een hotelonderneming en bezit een effectenportefeuille. X BV bezit één onroerende zaak, het hotelpand dat behoort tot en dienstbaar is aan de hotelonderneming. X BV wordt via een zuivere splitsing gesplitst in Y BV en Z BV. Ingevolge de splitsing verkrijgt Y BV de hotelonderneming inclusief het hotelpand. Z BV verkrijgt de effectenportefeuille. A en B worden ingevolge de splitsing elk aandeelhouder voor 50% in zowel Y BV als Z BV.

Y BV doet ter zake van de verkrijging van het hotelpand een beroep op de splitsingsvrijstelling (eerste lid). Z BV verkrijgt geen onroerende zaak waardoor heffing van ovb niet speelt. Dit betekent dat de aanhoudingseis alleen geldt voor de door A en B verkregen aandelen in Y BV en niet voor de aandelen die zij verkrijgen in Z BV. Dit houdt in dat A en B gedurende drie jaar na de splitsing een soortgelijk belang in de verkrijgende rechtspersoon Y BV en daarmee bij het door Y BV bij de splitsing verkregen vermogen dienen te behouden als zij onmiddellijk voorafgaand aan de zuivere splitsing hadden in X BV. In het geval waarin aandeelhouder B bijvoorbeeld de aandelen in Y BV binnen drie jaar geheel of gedeeltelijk vervreemdt, voldoet B niet langer aan de aanhoudingseis waardoor de vrijstelling vervalt voor het gedeelte dat kan worden toegerekend aan alle aandelen die in het kader van de splitsing aan B (50%) zijn uitgereikt. De vrijstelling komt alsdan voor 50% te vervallen en voor dit deel is Y BV alsnog ovb verschuldigd.



Hoe de aanhoudingseis op grond van het derde lid, onderdeel a, werkt ter zake van een splitsing als bedoeld in het tweede lid, onderdeel a, kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld dat voortborduurde op voorbeeld 5:

### Voorbeeld 9

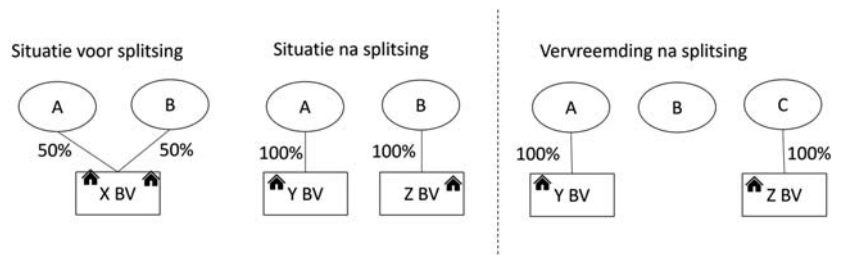
Voor aandeelhouder A werkt de aanhoudingseis als volgt: A moet het soortgelijke belang in W BV (OZR) gedurende drie jaar behouden. Dit betekent dat als een wijziging plaatsvindt in het (aandelen)belang dat A in AH BV heeft of een wijziging in het (aandelen)belang dat AH BV in W BV heeft en daardoor vanuit het perspectief van A niet langer sprake is van een soortgelijk belang in W BV, alsnog ovb is verschuldigd door AH BV. Het is niet vereist dat de onroerende zaken in W BV gedurende drie jaren door W BV aangehouden worden; hierop heeft de aanhoudingseis immers geen betrekking.

Artikel 5c, derde lid, onderdeel b

De belasting die door toepassing van de splitsingsvrijstelling niet is geheven is alsnog verschuldigd indien de aandeelhouder van de splitsende rechtspersoon binnen drie jaar niet meer het gehele in het kader van de splitsing verkregen belang in de verkrijgende rechtspersoon houdt (aanhoudingseis). Er kan bijvoorbeeld niet meer worden gesproken van het gehele belang bij vervreemding van claims of het verlenen van een koopoptie op aandelen of wanneer een gehele of gedeeltelijke terugbetaling wordt verricht op hetgeen op de aandelen is gestort.

Het derde lid, onderdeel b, ziet op een ruziesplitsing op grond van het tweede lid, onderdeel b, waarbij andere onroerende zaken dan aandelen in een OZR worden verkregen. Als één van de aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon niet langer aan de aanhoudingseis voldoet, wordt enkel bij de verkrijgende rechtspersoon van *die* aandeelhouder de vrijstelling teruggenomen. In die zin geldt ook hier, net als voor het derde lid, onderdeel a, een voor-zover-benadering «per aandeelhouder». Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

### Voorbeeld 10



A en B houden elk 50% van de aandelen in X BV. X BV bezit alleen twee onroerende zaken, OZ 1 en OZ 2. X BV wordt via een ruziesplitsing gesplitst in Y BV en Z BV. Bij de splitsing verkrijgt A alle aandelen in Y BV met OZ 1 en B alle aandelen in Z BV met OZ 2. Aandeelhouder B vervreemdt alle aandelen in Z BV binnen drie jaar aan C. Hierdoor voldoet B niet langer aan de aanhoudingseis. Hierdoor vervalt de vrijstelling voor de gehele verkrijging door Z BV. De door Y BV genoten splitsingsvrijstelling blijft wel in stand, mits uiteraard aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Ook indien B bijvoorbeeld 50% van de aandelen in Z BV vervreemdt aan C, vervalt de vrijstelling voor de gehele verkrijging door Z BV. Ook dan heeft dit geen gevolgen voor de vrijstelling die Y BV heeft toegepast.

De driejaarstermijn die voor de aanhoudingseis geldt, vangt aan op het moment dat de splitsing van kracht wordt en dus met ingang van de dag die volgt op de dag waarop de notariële splitsingsakte is verleden.

De splitsingsvrijstelling vervalt alsnog zodra niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden. De belasting ter zake van de splitsing is verschuldigd op het moment waarop niet langer aan de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling wordt voldaan. Daarbij wordt ovb geheven over de waarde in het economische verkeer van de verkregen onroerende zaken op het moment van splitsing.

#### Artikel 5c, vierde lid

Artikel 5c, vierde lid, UB BRV regelt dat na toepassing van het eerste lid, alsnog ovb is verschuldigd indien de van de gesplitste rechtspersoon verkregen onderneming niet in haar geheel gedurende een periode van ten minste drie jaar vanaf het moment dat de splitsing van kracht wordt door de verkrijgende rechtspersoon wordt voortgezet. Bij een zuivere splitsing waarbij twee verkrijgende rechtspersonen allebei een onderneming met een tot die onderneming behorende en daaraan dienstbare onroerende zaak verkrijgen, wordt aan beide rechtspersonen zelfstandig de voortzettingseis gesteld. Als één van de verkrijgende rechtspersonen niet langer aan de voortzettingseis voldoet, wordt dus enkel bij *die* verkrijgende rechtspersoon de vrijstelling teruggenomen.

Van voortzetting is slechts sprake indien de bedrijfsvoering ten aanzien van de verkregen onderneming gedurende ten minste drie jaar na splitsing in haar geheel wordt voortgezet door de verkrijgende rechtspersoon. Als de onderneming door de verkrijgende rechtspersoon geheel of gedeeltelijk wordt gestaakt of vervreemd, is van voortzetting geen sprake en wordt de vrijstelling bij die rechtspersoon geheel teruggenomen.

#### Artikel 5c, vijfde lid

Artikel 5c, vijfde lid, UB BRV maakt een uitzondering op de gevolgen van het niet voldoen aan de aanhoudingseis van artikel 5c, derde lid, UB BRV. Wanneer de vervreemding van het belang (zowel het soortgelijke belang als het gehele belang), het gevolg is van een rechtshandeling waarop de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, of onderdeel f, onder 2°, WBR (fusie, splitsing of interne reorganisatie, respectievelijk geruisloze terugkeer) wordt toegepast<sup>49</sup>, dan wel het gevolg is van een aandelenfusie onder de voorwaarde dat ten minste 75% van de aandelen wordt verkregen tegen toekenning van een door eigen aandelen vertegenwoordigd soortgelijk belang, wordt de ovb inzake de belaste verkrijging waarop de splitsingsvrijstelling van artikel 5c UB BRV is toegepast niet alsnog verschuldigd.<sup>50</sup>

Door de opvolgende rechtshandeling wordt niet langer voldaan aan de voorwaarden voor de splitsingsvrijstelling, waardoor de splitsingsvrijstelling in beginsel dient te worden teruggenomen. Onder voorwaarden wordt daarvoor een ontheffing verleend, zodat de splitsingsvrijstelling in stand blijft. Dat rechtvaardigt dat ook de opvolgende rechtshandeling, waarop een in artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV genoemde vrijstelling van toepassing is, in beginsel aan de voor die vrijstelling gestelde voorwaarden moet blijven voldoen zo lang de driejaarstermijn voor de splitsingsvrijstelling loopt.

Het vijfde lid bepaalt, in samenhang met het zevende lid (zie hierna), dat in die situaties gedurende de periode die nog resteert van de periode die

<sup>49</sup> Met uitzondering van de situatie als bedoeld in artikel 5b, vijfde lid, UB BRV.

<sup>50</sup> Omdat de ovb geen vrijstelling in het kader van een aandelenfusie kent, wordt deze separaat in het vijfde lid, onderdeel b, beschreven.

bij aanvang drie jaar bedroeg het toegekende belang in het kader van de rechtshandelingen van genoemd vijfde lid, onderdelen a en b, in de plaats moet komen van het in het derde lid, onderdelen a of b, bedoelde belang in de verkrijgende rechtspersoon (als de rechtspersoon bij de splitsing wordt opgericht), dan wel het in het derde lid, onderdelen a of b, bedoelde belang de resterende periode wordt gehouden door de opvolgende verkrijger (als de verkrijger een bestaande rechtspersoon is).

Er wordt alleen een ontheffing verleend indien de vrijstelling waarvoor de opvolgende rechtshandeling in aanmerking komt op dat moment ook daadwerkelijk van toepassing is en ook van toepassing *blijft* gedurende de resterende periode die geldt voor toepassing van de splitsingsvrijstelling. Tevens moet ten aanzien van de opvolgende rechtshandeling in overeenstemming met artikel 15, negende lid, WBR, aangifte zijn gedaan waarbij duidelijk is op welke vrijstelling een beroep is gedaan. Dit laatste formele vereiste is belangrijk om te kunnen monitoren of terecht een beroep op de ontheffingsbepaling van het vijfde lid wordt gedaan.

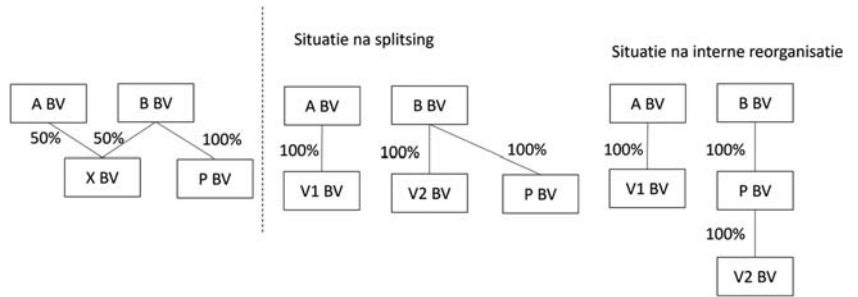
Op deze manier wordt enerzijds geregeld dat een opvolgende rechtshandeling die plaatsvindt binnen drie jaar na de splitsing en (achteraf, maar binnen drie jaar na de splitsing) niet-vrijgesteld blijkt te zijn, ertoe leidt dat de ovb ter zake van de splitsing alsnog verschuldigd wordt (zie scenario 1 uit voorbeeld 11 hierna). Anderzijds wordt hiermee geregeld dat een opvolgende rechtshandeling waarvan langer dan drie jaar na de splitsing blijkt dat die niet-is vrijgesteld, er niet toe leidt dat de ovb ter zake van de splitsing alsnog verschuldigd is (zie scenario 2 uit voorbeeld 11 hierna).

#### Artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a

Artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV regelt dat een opvolgende rechtshandeling waarop de vrijstelling, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, of onderdeel f, onder 2°, WBR, wordt toegepast, als gevolg waarvan de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon het bij of in verband met de splitsing verkregen belang niet langer houdt, er niet toe leidt dat door toepassing van artikel 5c, derde lid, UB BRV alsnog ovb verschuldigd is ter zake van de splitsing als bedoeld in het eerste of tweede lid van dat artikel.

Het voorgaande betekent ook dat wanneer het belang bijvoorbeeld wordt vervreemd binnen concern met toepassing van de interne reorganisatievrijstelling en deze vrijstelling op enig moment binnen drie jaar na toepassing van de splitsingsvrijstelling komt te vervallen omdat niet langer aan de voorwaarden van de interne reorganisatievrijstelling wordt voldaan, hiermee ook alsnog de splitsingsvrijstelling komt te vervallen. In dat geval is de ontheffingsbepaling van artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV niet langer van toepassing. De werking van artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

## Voorbeeld 11



A BV en B BV houden elk 50% van de aandelen in X BV. X BV kwalificeert als OZR. B BV houdt daarnaast alle aandelen in P BV. Vervolgens wordt X BV via een zogenoemde ruzijsplitsing gesplitst, waarbij zowel V1 BV als V2 BV onroerende zaken verkrijgen en een beroep doen op de splitsingsvrijstelling. V1 BV en V2 BV kwalificeren als OZR. A BV verkrijgt ingevolge de splitsing alle aandelen in V1 BV, B BV verkrijgt alle aandelen in V2 BV. Twee jaar na de splitsing draagt B BV alle aandelen in V2 BV (OZR) over aan concervennootschap P BV met toepassing van de interne reorganisatievrijstelling. Hiervan wordt aangifte gedaan in overeenstemming met artikel 15, negende lid, WBR. Ingevolge artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV blijft het derde lid van dat artikel op dat moment buiten toepassing. Voorwaarde is wel dat, in dit voorbeeld, de interne reorganisatievrijstelling gedurende de resterende periode van drie jaar na de splitsing van toepassing blijft.

### *Scenario 1: Vervreemding aandelen in V2 BV binnen drie jaar na de splitsing*

Een half jaar na de interne reorganisatie, dus tweeënhalf jaar na de splitsing, vervreemdt B BV alle aandelen in P BV aan een derde partij. Op dat moment wordt niet langer voldaan aan de voorwaarden van de interne reorganisatievrijstelling. P BV is over de verkrijging die voortvloeide uit de interne reorganisatie alsnog ovb verschuldigd. Ook artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV is hierdoor niet (langer) van toepassing. Daardoor is V2 BV over de verkrijging ingevolge de splitsing ook ovb verschuldigd. P BV heeft niet langer recht op toepassing van de interne reorganisatievrijstelling waardoor de ontheffingsbepaling van het vijfde lid, onderdeel a, ook toepassing mist. De door V1 BV genoten splitsingsvrijstelling blijft overigens in stand.

### *Scenario 2: Vervreemding aandelen in V2 BV later dan drie jaar na de splitsing*

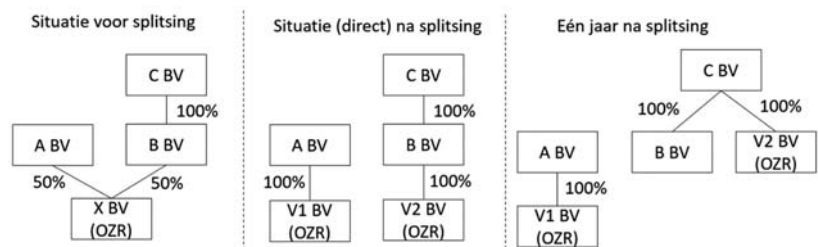
Twee jaar na de interne reorganisatie, dus vier jaar na de splitsing, vervreemdt B BV alle aandelen in P BV aan een derde partij. Op dat moment wordt niet langer voldaan aan de voorwaarden van de interne reorganisatievrijstelling. Dit betekent dat de interne reorganisatievrijstelling die is toegepast bij de vervreemding van de aandelen V2 BV door B BV aan P BV wordt teruggenomen. P BV is over deze verkrijging alsnog ovb verschuldigd. Aan de voorwaarde van artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV is wel voldaan. P BV heeft immers voor de resterende periode die bij aanvang drie jaar bedroeg (het resterende jaar) de aandelen in V2 BV behouden. Daarmee is aan deze voorwaarde voor de splitsingsvrijstelling voldaan en kan (na)heffing ter zake van de splitsingsvrijstelling achterwege blijven. Tijdens de resterende aanhoudingsperiode die na de splitsing rustte op de aandelen in V2 BV is de verkrijging door V2 BV

vrijgesteld geweest op grond van de interne reorganisatievrijstelling. De door V1 BV genoten splitsingsvrijstelling blijft overigens ook in stand.

De uitzondering op de aanhoudingseis van artikel 5c, derde lid, UB BRV geldt niet in de situatie, bedoeld in artikel 5b, vijfde lid, UB BRV, waarbij een onroerende zaak («stenen» dan wel aandelen in een OZR als bedoeld in artikel 4 WBR) binnen concern «omhoog wordt gebracht». In dat geval is de interne reorganisatievrijstelling zonder meer, dat wil zeggen zonder dat daarbij een driejarige concernseis als bedoeld in artikel 5b, derde lid, UB BRV geldt, van toepassing. Dat heeft tot gevolg dat de wegens splitsing verkrijgende rechtspersoon zonder nadere voorwaarden en potentieel zonder heffing van ovb, de groepsstructuur kan verlaten. Omdat dat gevolg niet overeenkomt met de bedoeling van de aanhoudingseis die geldt voor de splitsingsvrijstelling wordt deze situatie uitgezonderd van de ontheffingsbepaling ten aanzien van deze aanhoudingseis.

De werking van deze uitzondering op de ontheffing van de aanhoudingseis wordt geïllustreerd met het volgende voorbeeld:

### Voorbeeld 12



A BV en B BV houden elk 50% van de aandelen in X BV. X BV kwalificeert als een OZR. C BV houdt alle aandelen in B BV. Vervolgens wordt X BV via een ruziesplitsing gesplitst, waarbij zowel V1 BV als V2 BV onroerende zaken verkrijgen en een beroep doen op de splitsingsvrijstelling. A BV verkrijgt ingevolge de splitsing alle aandelen in V1 BV; B BV verkrijgt alle aandelen in V2 BV. V1 en V2 BV kwalificeren als OZR. Eén jaar na de splitsing draagt B BV alle aandelen in V2 BV over aan haar aandeelhouder C BV met toepassing van de interne reorganisatievrijstelling. Hierdoor wordt niet langer aan de aanhoudingseis, bedoeld in het derde lid, voldaan. C BV heeft nu de mogelijkheid om haar belang in B BV te vervreemden en daardoor V2 BV buiten de groepsstructuur waar B BV deel van uitmaakt te plaatsen zonder dat de toegepaste splitsings- en interne reorganisatievrijstelling komt te vervallen. Dit is niet in overeenstemming met de bedoeling van de aanhoudingseis van de splitsingsvrijstelling. Daarom is geregeld dat in deze situatie de ontheffingsbepaling van het vijfde lid, onderdeel a, buiten toepassing blijft, omdat sprake is van een interne reorganisatie op grond van artikel 5b, vijfde lid, UB BRV. Dit betekent dat V2 BV over de gehele verkrijging ingevolge de ruziesplitsing alsnog ovb verschuldigd is. De door V1 BV genoten splitsingsvrijstelling blijft overigens in stand.

Als de interne reorganisatie «omhoog» langer dan drie jaar na de splitsing plaatsvindt, vindt er uiteraard ook geen naheffing plaats omdat de termijn voor de aanhoudingseis van het derde lid dan reeds is verstreken.

#### Artikel 5c, vijfde lid, onderdeel b

Indien binnen een periode van drie jaar na de splitsing, bedoeld in het eerste of tweede lid, de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon als gevolg van een opvolgende aandelenfusie het in het kader van de splitsing verkregen belang vervreemdt, wordt niet meer voldaan aan de in artikel 5c, derde lid, UB BRV geformuleerde aanhoudingseis. Artikel 5c, vijfde lid, onderdeel b, UB BRV voorziet voor die situatie in een uitzondering op de gevolgen die artikel 5c, derde lid, UB BRV hieraan verbindt. Wanneer de vervreemding van het belang het gevolg is van een vervreemding van aandelen in het kader van een aandelenfusie wordt de ovb inzake de belaste verkrijging waarop de splitsingsvrijstelling is toegepast niet alsnog verschuldigd. Bij de aandelenfusie moet ten minste 75% van de aandelen van de rechtspersoon die wegens splitsing de aandelen heeft toegekend, worden verkregen door een andere rechtspersoon tegen toekenning van een door eigen aandelen vertegenwoordigd soortgelijk belang.

Omdat de ovb geen vrijstelling bij aandelenfusie kent, geldt hier geen extra eis dat er een aangifte moet zijn gedaan om de voorwaardelijke ontheffing te krijgen.

#### Artikel 5c, zesde lid

Artikel 5c, zesde lid, UB BRV regelt dat voor de toepassing van artikel 5c, vijfde lid, onderdeel b, UB BRV naast de toekenning van aandelen in het kader van een aandelenfusie ook een geldbedrag van maximaal 10% van de nominale waarde van die aandelen mag worden betaald aan de rechtspersoon die bij deze aandelenfusie is betrokken. Deze maximering van een eventuele bijbetaling is erop gericht te voorkomen dat een feitelijke verkoop van aandelen waarop een aanhoudingseis rust, wordt ingekleed als een aandelenfusie (inbreng tegen toekenning van aandelen). Strikt genomen wordt in een situatie waarbij in het kader van een aandelenfusie aandelen worden toegekend en tevens een bedrag in geld van maximaal 10% van de nominale waarde van de toegekende aandelen wordt betaald, geen soortgelijk belang (in kwantitatieve zin) verkregen. In deze specifieke situatie wordt voor de toepassing van het vijfde lid, onderdeel b, ook geacht dat een kwantitatief soortelijk belang is verkregen, mits deze in kwalitatieve zin wel soortgelijk is en de bijbetaling van het bedrag in geld de genoemde 10% niet overstijgt.

#### Artikel 5c, zevende lid

Artikel 5c, zevende lid, UB BRV stelt de voorwaarde dat in de situaties, bedoeld in artikel 5c, vijfde lid, UB BRV, gedurende de periode die nog resteert van de periode die bij aanvang ervan drie jaar bedroeg, het verkregen belang (zowel het soortgelijke als het gehele belang) in het kader van de rechtshandelingen van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, of onderdeel f, onder 2°, WBR in de plaats komt van het in het derde lid, onderdelen a of b, bedoelde belang dan wel dat verkregen belang gedurende de resterende periode wordt gehouden door de verkrijger.

Indien binnen een periode van drie jaar na de splitsing de verkrijgende rechtspersoon verdwijnt, bijvoorbeeld als gevolg van een opvolgende juridische fusie, waarbij zijn vermogen als verdwijnende rechtspersoon onder algemene titel overgaat op een (opvolgende) verkrijgende rechtspersoon, wordt strikt genomen niet meer voldaan aan de in het derde lid geformuleerde aanhoudingseis. Hierdoor zou een ter gelegenheid van de splitsing verleende vrijstelling moeten worden teruggenomen. Het vijfde lid bepaalt, in samenhang met het zevende lid, dat in die situatie gedurende de resterende periode van drie jaar het verkregen belang in het kader van de opvolgende juridische fusie in de

plaats komt van het in het kader van die fusie afgestane belang in de verdwijnende rechtspersoon. Hetzelfde geldt indien het verkregen (aandelen)belang, bedoeld in het derde lid, onderdelen a of b, verdwijnt in het kader van een opvolgende splitsing.

Het vijfde lid is in samenhang met het zevende lid ook van toepassing in gevallen waarin het verkregen aandelenbelang in het kader van de splitsing niet verdwijnt. Dat is bijvoorbeeld aan de orde indien een aandeelhouder van een verkrijgende rechtspersoon het in het derde lid, onderdelen a of b, bedoelde belang vervreemdt in het kader van een bedrijfsfusie. Ook hier geldt dat de vrijstelling niet wordt teruggenomen, onder de voorwaarde dat het in het kader van de bedrijfsfusie toegekende belang voor de resterende periode in de plaats komt van het soortgelijke belang, bedoeld in het derde lid.

Indien de splitsende rechtspersoon of zijn aandeelhouder ten minste 75% van de aandelen van de rechtspersoon die wegens splitsing aandelen heeft toegekend, overdraagt aan een andere rechtspersoon tegen toekenning van een door eigen aandelen vertegenwoordigd soortgelijk belang door die andere rechtspersoon, wordt de vrijstelling niet teruggenomen, onder de voorwaarde dat de splitsende rechtspersoon of zijn aandeelhouder gedurende de resterende periode van drie jaar het verkregen soortgelijk belang in het kader van de opvolgende aandelenfusie blijft behouden. Daarbij geldt dat de rechtspersoon die ten minste 75% van de aandelen van de rechtspersoon die wegens splitsing aandelen heeft toegekend en waarop de aanhoudingseis, bedoeld in het derde lid rust heeft verkregen, deze aandelen gedurende de resterende periode van drie jaar behoudt. Hiermee wordt bereikt dat de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon middellijk een belang behoudt bij het in het kader van de splitsing (af)gesplitste vermogen en daarmee bij de (fictieve) onroerende zaken.

Uit het zevende lid volgt dat het in de plaats gekomen belang dan wel het belang dat gehouden wordt door de opvolgende verkrijger, niet binnen drie jaar na de splitsing nogmaals via een wederom opvolgende (eventueel vrijgestelde) rechtshandeling als bedoeld in het vijfde lid, mag worden vervreemd. Het in de plaats gekomen belang dan wel het verkregen belang dient immers gedurende de resterende periode te worden gehouden door de opvolgende verkrijger.

#### Artikel 5c, zevende lid, onderdeel a

Het belang in artikel 5c, zevende lid, UB BRV ziet zowel op het soortgelijke belang, bedoeld in het eerste en tweede lid, onderdeel a, als op het gehele belang bedoeld in het tweede lid, onderdeel a.

#### Artikel 5c, zevende lid, onderdeel b

Het belang, bedoeld in artikel 5c, zevende lid, onderdeel b, UB BRV ziet op het gehele belang bedoeld in het derde lid, onderdeel b.

#### Artikel 5c, achtste lid

Indien binnen een periode van drie jaar na de splitsing, bedoeld in het eerste lid, de van de gesplitste rechtspersoon verkregen onderneming (of een zelfstandig onderdeel daarvan), geheel of gedeeltelijk wordt vervreemd door de verkrijgende rechtspersoon, bijvoorbeeld als gevolg van een opvolgende juridische fusie waarbij die onderneming onder algemene titel overgaat op een (opvolgende) verkrijgende rechtspersoon, wordt niet meer voldaan aan de in artikel 5c, vierde lid, UB BRV geformuleerde voortzettingseis. Zonder de uitzonderingen die zijn opgenomen in artikel 5c, vijfde lid, UB BRV in samenhang met het zevende lid van dat artikel, zou de bij de splitsing verleende vrijstelling van ovb moeten

worden teruggenomen. Artikel 5c, achtste lid, UB BRV regelt echter dat de splitsingsvrijstelling van toepassing blijft indien de onderneming wordt vervreemd door middel van een opvolgende vrijgestelde rechtshandeling als bedoeld in het vijfde lid, onderdeel a, van dit artikel of als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, WBR. Hierbij wordt de voorwaarde gesteld dat de verkrijger van de onderneming deze voor de resterende periode, die bij aanvang ervan drie jaar bedroeg, moet voortzetten.

De inbreng van een onderneming door de verkrijgende rechtspersoon in een vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, WBR komt niet in strijd met de aanhoudingseis van het derde lid. De aandeelhouder vervreemdt immers zijn (aandelen)belang niet. De onderneming wordt enkel ingebracht in een (personen)vennootschap en daarin voortgezet waarbij de rechtspersoon deze voortzet als vennoot. Hoewel niet in strijd met de aanhoudingseis van artikel 5c, derde lid, UB BRV wordt gehandeld, wordt er wel gehandeld in strijd met de voortzettingseis van het vierde lid. Ingevolge de slotzin van het achtste lid moet de rechtspersoon gedurende de resterende periode wel als vennoot verbonden blijven aan de vennootschap waarin de onderneming wordt voortgezet. Daarom moet de door de rechtspersoon in het kader van de inbreng in de (personen)vennootschap verkregen deelgerechtigdheid bij de rechtspersoon behouden blijven voor de resterende periode die bij aanvang drie jaar bedroeg. Daarnaast moet de door de rechtspersoon verkregen deelgerechtigdheid een soortgelijk belang vertegenwoordigen als het belang dat de aandeelhouder had via de aandelen in de inbrengende rechtspersoon voordat de onderneming in de (personen)vennootschap werd ingebracht. Als hieraan wordt voldaan, wordt alsnog aan de voortzettingseis voldaan.

#### Artikel 5c, negende lid

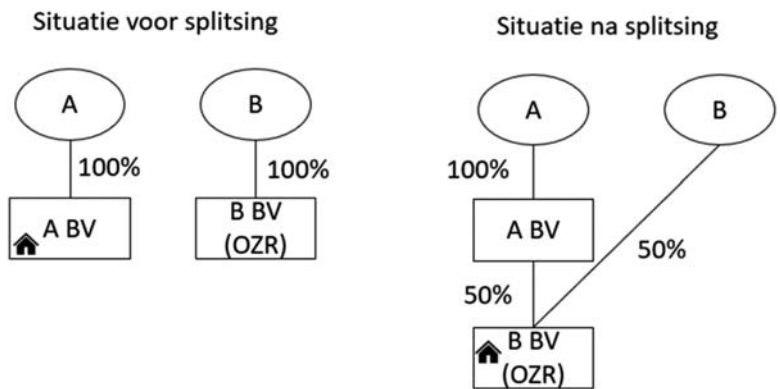
In artikel 5c, derde en vierde lid, UB BRV worden de aanhoudingseis, respectievelijk de voortzettingseis, opgenomen. In het vijfde tot en met het achtste lid van dat artikel wordt geregeld dat de splitsingsvrijstelling onder voorwaarden niet wordt teruggenomen als niet langer aan de aanhoudings- of voortzettingseis wordt voldaan als gevolg van een vrijgestelde opvolgende rechtshandeling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR of artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 2, WBR, een inbreng als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, WBR dan wel als gevolg van een aandelenfusie. Het is mogelijk dat bij opvolgende rechtshandelingen de daarmee samenhangende faciliteiten naar de letter van het UB BRV van toepassing zijn, maar dat deze uitkomst niet strookt met doel en strekking van de vrijstellingen dan wel de wet. Het is niet de bedoeling dat de splitsingsvrijstelling van toepassing is als onderdeel van een stappenplan, waarbij op voorhand al duidelijk is dat er voorafgaande en/of opvolgende rechtshandelingen hebben plaatsgevonden of zullen plaatsvinden, terwijl voor het beoogde bedrijfseconomische resultaat daarvan een rechtstreekse belaste verkrijging meer voor de hand ligt.

Artikel 5c, negende lid, UB BRV regelt om die reden dat het vijfde tot en met het achtste lid van dat artikel buiten toepassing blijven indien de in die leden genoemde rechtshandelingen in samenhang met de splitsing in overwegende mate zijn gericht op het ontgaan van ovb. De bewijslast voor toepassing van deze bepaling rust op de inspecteur. Deze bepaling komt overeen met het bepaalde in artikel 5bis, zesde lid, UB BRV. Voor het buiten toepassing laten van genoemd vijfde tot en met achtste lid is niet vereist dat een besparing van ovb de enige reden is om de gekozen route te bewandelen. Genoemd negende lid voorkomt dat het laten opvolgen van rechtshandelingen als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR tot oneigenlijk gebruik van in dit geval de splitsingsvrijstelling leidt.



De splitsingsvrijstelling is ingevolge artikel 5c, tiende lid, UB BRV eveneens van toepassing indien de splitsing leidt tot de verkrijging van aandelen in een in het kader van de splitsing verkrijgende rechtspersoon of een groepsmaatschappij daarvan, indien deze rechtspersoon of groepsmaatschappij kwalificeert als een OZR en deze verkrijging leidt tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4 WBR. Er moet daarbij sprake zijn van een rechtstreeks uit de splitsing voortvloeiende verkrijging van aandelen. Uit het tiende lid volgt dat deze bepaling alleen van toepassing is voor zover de verkrijging door de verkrijgende rechtspersoon ingevolge de splitsing is vrijgesteld op grond van dit artikel. De bedoeling van het tiende lid is te voorkomen dat de verkrijging van aandelen in de verkrijgende OZR alsnog leidt tot heffing van ovb over de waarde van de afgesplitste onroerende zaken waarbij voor de verkrijging van deze onroerende zaken door de verkrijgende OZR de vrijstelling is toegepast. Dit betekent dat de vrijstelling op grond van dit lid alleen van toepassing is op de verkrijging van aandelen die, in het kader van de splitsing, zijn uitgereikt door de verkrijgende OZR. Het tiende lid is niet van toepassing voor zover de aandelen die worden uitgereikt de onroerende zaken die reeds voorafgaande aan de splitsing in eigendom zijn van de verkrijgende OZR vertegenwoordigen en waar de (aandeelhouder van de) splitsende rechtspersoon via de uitgereikte aandelen in de verkrijgende OZR een belang bij verkrijgt. De werking van het tiende lid kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

**Voorbeeld 13**



A BV drijft een onderneming (ter waarde van € 200.000) waartoe een onroerende zaak 1 (OZ 1) behoort die dienstbaar is aan de onderneming. A BV is geen OZR. De waarde van de onroerende zaak bedraagt € 100.000. B BV (OZR) heeft een vermogen van € 200.000 dat volledig bestaat uit onroerende zaken. A BV splitst de onderneming inclusief OZ 1 af naar B BV. Hierdoor verkrijgt B BV OZ 1 waarop de splitsingsvrijstelling wordt toegepast. A BV verkrijgt ter gelegenheid van de splitsing een 50%-aandelenbelang in B BV. Het 50%-belang dat A BV verkrijgt in B BV is kwantitatief een gelijkwaardig belang omdat het een in financiële en economische zin gelijkwaardig belang is bij het afgesplitste vermogen ( $50\% \times € 400.000 = € 200.000$ ). Het verkregen belang is ook in kwalitatief opzicht een soortgelijk belang omdat het belang dezelfde rechten en verplichtingen vertegenwoordigt als het geval was voor de splitsing. De verkrijging van de OZR-aandelen die een 50% belang vertegenwoordigen

in B BV is een belaste verkrijging voor A BV. Op grond van het tiende lid kan de verkrijging van de aandelen evenwel worden vrijgesteld voor zover die betrekking heeft op OZ 1. Dat is mogelijk voor zover de in het kader van de splitsing door B BV verkregen onroerende zaak door de verkregen aandelen wordt vertegenwoordigd en de splitsingsvrijstelling op de verkrijging door B BV van deze onroerende zaak van toepassing is ( $50\% \times \text{€ } 100.000 = \text{€ } 50.000$ ). Over de verkrijging van de aandelen voor zover deze de overige tot het vermogen van B BV behorende onroerende zaken vertegenwoordigen is A BV wel ovb verschuldigd ( $50\% \times \text{€ } 300.000 = \text{€ } 150.000$ ). Het tiende lid is namelijk niet van toepassing voor zover de aandelen die worden uitgereikt betrekking hebben op onroerende zaken die reeds in eigendom zijn van B BV en waar A BV via de uitgereikte aandelen een belang bij verkrijgt.

Het tiende lid is ook niet van toepassing op de verkrijging van aandelen die door de verkrijgende vennootschap worden uitgereikt voor zover deze aandelen onroerende zaken vertegenwoordigen die niet op grond van de splitsingsvrijstelling worden vrijgesteld bij de verkrijgende vennootschap.

Deze situatie wordt verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld dat voortbordurt op voorbeeld 6, waarbij de situatie van A wordt uitgewerkt:

#### **Voorbeeld 14**

A heeft een 100%-aandelenbelang verkregen in A BV (OZR) en B een 100%-aandelenbelang in B BV (OZR). De verkrijgingen van OZ 1 door A BV en OZ 2 door B BV zijn elk voor de helft vrijgesteld. A BV is over  $\text{€ } 300.000$  ovb verschuldigd. Op de hele verkrijging van de aandelen in A BV (ter waarde van  $\text{€ } 600.000$ ) is A in beginsel op grond van artikel 4 WBR ovb verschuldigd. Op grond van het tiende lid is de splitsingsvrijstelling ook van toepassing op de verkrijging van de aandelen door A voor zover de verkrijging van OZ 1 is vrijgesteld bij A BV. Op grond van het tiende lid wordt dus  $\text{€ } 300.000$  vrijgesteld. De overige  $\text{€ } 300.000$  is in beginsel zowel belast bij A BV als bij A ingevolge de verkrijging van aandelen in A BV. Wel kan in dit geval op grond van artikel 13, eerste lid, WBR de waarde (maatstaf van heffing) bij de verkrijging van de aandelen door A worden verminderd met het bedrag waarover ter zake van de verkrijging door A BV ovb is geheven. Als gevolg hiervan is A dan geen ovb verschuldigd (maatstaf van heffing  $\text{€ } 300.000 \text{ min } \text{€ } 300.000 = \text{nihil}$ ). Hetzelfde geldt voor de aandelen B BV die B heeft verkregen t.w.v.  $\text{€ } 200.000$ .

Hiermee vervalt de noodzaak om bij beleidsbesluit te regelen dat de splitsingsvrijstelling tevens kan gelden voor de verkrijging van aandelen in een OZR.<sup>51</sup> Deze zal hierop worden aangepast.

#### Artikel 5c, elfde lid

Artikel 5c, elfde lid, UB BRV regelt wat voor de toepassing van dat artikel wordt verstaan onder «rechtspersoon». Onder rechtspersoon wordt verstaan: de nv, de bv, de vereniging, de coöperatie alsmede de onderlinge waarborgmaatschappij, mits deze een in aandelen verdeeld kapitaal hebben. Ook lichamen die zijn opgericht naar het recht van een andere staat kunnen als rechtspersoon worden aangemerkt indien dergelijke lichamen naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met de hierboven genoemde rechtspersonen.

---

<sup>51</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2018, over ondernemingsfaciliteiten (Staatscourant 2018, 30213).

In de nieuwe tekst van artikel 5c UB BRV is de term «vennootschap» vervangen door de term «rechtspersoon». Hiermee is artikel 5c UB BRV meer in lijn gebracht met de terminologie van artikel 5bis UB BRV en met de rechtsfiguur juridische splitsing. Een juridische splitsing kan namelijk op basis van het BW alleen worden uitgevoerd door rechtspersonen.

## Artikel VII

### *Artikel VII, onderdeel A (artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)*

Dit artikel wijzigt artikel 15 UBOB 1968 dat ziet op de suppletieverplichting voor de btw.

Artikel 15, tweede lid, UBOB 1968 wordt aangevuld met een termijn van acht weken. Zodra een ondernemer constateert dat hij moet suppleren, dan moet de suppletie daarmee voortaan uiterlijk binnen acht weken na die constatering worden gedaan. Deze termijn komt in de plaats van de voorwaarde in artikel 15, derde lid, UBOB 1968 dat de suppletie «zo spoedig mogelijk» moet worden gedaan. Deze termijn kon sinds de in het algemeen deel van deze nota bedoelde uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant al niet meer worden gehandhaafd.

De duur van acht weken komt overeen met de termijn voor het indienen van een correctiebericht loonheffingen. Aansluiten bij de termijn voor het indienen van correctieberichten ligt voor de hand. Correctieberichten kennen immers dezelfde aanleiding als de suppletie btw: het uit eigen beweging herstellen van fouten in de aangifte.<sup>52</sup>

De termijn van acht weken laat overigens onverlet dat de suppletie moet worden gedaan «voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden».<sup>53</sup> Deze aan de inkeerregeling ontleende termijn blijft bestaan. Dat betekent dat de ondernemer moet suppleren voordat de eerste van de twee termijnen is verstreken. Dit strookt met de oorspronkelijke bedoeling van de regeling om de ondernemer op het moment dat hij zich realiseert dat hij moet suppleren, snel tot actie te bewegen.<sup>54</sup>

Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om de bepaling te stroomlijnen en de in het huidige vierde en vijfde lid opgenomen bepalingen over de overtreding en de vergrijpboete in een afzonderlijk artikel, te weten artikel 15a UBOB 1968, onder te brengen (zie artikel VII, onderdeel B, van dit besluit, en de toelichting daarbij). Deze vormgeving is in lijn met (bepaalde) andere informatieverplichtingen.<sup>55</sup> Om deze reden vervalt artikel 15, vierde en vijfde lid, UBOB 1968.

### *Artikel VII, onderdeel B (artikel 15a van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)*

Het in het UBOB 1968 op te nemen artikel 15a bevat de bepalingen die zien op de boete die kan worden opgelegd als de suppletieverplichting niet, niet tijdig of niet op de door de inspecteur aangegeven wijze wordt nagekomen. De tekst is, met een kleine redactionele aanpassing in artikel

<sup>52</sup> Zie artikel 28a, tweede lid, Wet LB 1964.

<sup>53</sup> Artikel 15, tweede lid, UBOB 1968.

<sup>54</sup> In de uitzonderlijke situatie dat de ondernemer zich van de fout bewust wordt en de aan de inkeerregeling ontleende termijn vrijwel op hetzelfde moment verstrijkt, waardoor de termijn om boetevrij te kunnen suppleren redelijkerwijs niet haalbaar is, dan is dat een omstandigheid waarmee de inspecteur bij de straftoemeting rekening zal houden. Afhankelijk van de overige feiten en omstandigheden van het geval, kan dit ertoe leiden dat van beboeting wordt afgezien.

<sup>55</sup> Zie bijvoorbeeld de artikelen 28a en 28b Wet LB 1964, de artikelen 6.3 en 6.4 Wet BB 2021 en de artikelen 12.2 en 12.4 WMB 2024.

15a, tweede lid, UBOB 1968, overgenomen van het huidige artikel 15, vierde en vijfde lid, UBOB 1968.

In artikel 15a, eerste lid, UBOB 1968 wordt het niet nakomen van de suppletieverplichting aangemerkt als een overtreding. Voor deze overtreding kan de inspecteur, ingeval van opzet of grove schuld, aan de belastingplichtige een vergrijpboete opleggen van ten hoogste 100% van het bedrag aan belasting dat als gevolg van de overtreding niet is of zou zijn geheven.<sup>56</sup> Het opleggen van een vergrijpboete is dus een discretionaire bevoegdheid van de inspecteur. De inspecteur zal in ieder geval geen boete opleggen in situaties waarbij het gaat om kleine bedragen – dat wil zeggen: correcties tot een bedrag van € 1.000 en die niet in een suppletieformulier, maar in de eerstvolgende (kwartaal)aangifte worden opgenomen.

In artikel 15a, tweede lid, UBOB 1968 wordt geregeld dat de mogelijkheid om een boete op te leggen na vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend verval.

## **Artikel VIII**

*Artikel VIII, onderdeel A (artikel 13a van het Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Op aanvraag wordt teruggaaf van bpm verleend voor bestelauto's die zijn ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel ten behoeve van die persoon. Bij artikel XVI OFM 2025 wordt artikel XXII, onderdeel J, van het Belastingplan 2023 gewijzigd, waardoor met ingang van 1 januari 2025 artikel 15a, vierde lid, Wet BPM 1992 anders komt te luiden. Alsdan wordt voorzien in de mogelijkheid voor de houder van een vergunning op basis waarvan de bpm per tijdvak kan worden voldaan (artikel 8 Wet BPM 1992) om de bpm bij de inschrijving te verrekenen met de gecedeerde teruggaaf voor een bestelauto die is ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel ten behoeve van die persoon. Dit heeft tot gevolg dat de belasting niet eerst door de inschrijver betaald en doorbelast hoeft te worden.

Een gehandicapte die gebruik wil maken van verrekening van bpm via de inschrijver zal naast de teruggaafverklaring bij de inschrijver ook een teruggaafverzoek bij de Belastingdienst moeten indienen. Met dit besluit wordt voorzien in de verplichting dat het teruggaafverzoek bij de Belastingdienst gepaard dient te gaan met een kopie van de teruggaafverklaring die aan de inschrijver is overgelegd. Deze additionele verplichting geldt alleen indien de teruggaaf door de inschrijver wordt verrekend.

Vervallen kan de voorwaarde dat de aanvraag voor teruggaaf gepaard dient te gaan van een verklaring van een ambtenaar van de rijksbelastingdienst, bevoegd inzake de Douane, dat de bestelauto is ingericht voor het vervoer van een gehandicapte in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel ten behoeve van die persoon. Deze voorwaarde, die met ingang van 1 januari 2005 van kracht werd, stamt nog uit een periode waarin de Douane toezicht hield op de bpm. Omdat de Douane niet langer toeziet op de bpm is deze verklaring niet langer noodzakelijk. De Belastingdienst houdt zelf, administratief of via fysieke controle van het betreffende voertuig, toezicht op de vereiste inrichting van de bestelauto.

---

<sup>56</sup> Artikel 10a, derde lid, AWR.

*Artikel VIII, onderdeel B (artikel 13b van het Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Op aanvraag wordt teruggaaf van bpm verleend voor bestelauto's die zijn ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel ten behoeve van die persoon. Bij artikel XIX OFM 2025 wordt artikel XXII, onderdeel J, van het Belastingplan 2023 gewijzigd, waardoor dat met ingang van 1 januari 2025 artikel 15a, vierde lid, Wet BPM 1992 anders komt te luiden. Alsdan wordt voorzien in de mogelijkheid voor de houder van een vergunning op basis waarvan de bpm per tijdvak kan worden voldaan (artikel 8 Wet BPM 1992) om de bpm bij de inschrijving te verrekenen met de gecedeerde teruggaaf voor een bestelauto die is ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel ten behoeve van die persoon. Dit heeft tot gevolg dat de belasting niet eerst door de inschrijver betaald en doorbelast hoeft te worden.

Een gehandicapte die gebruik wil maken van verrekening van bpm via de inschrijver zal een teruggaafverklaring moeten opstellen. De teruggaafverklaring moet die gegevens bevatten die nodig zijn om vast te stellen welke partijen bij de verrekening zijn betrokken en op welk voertuig de verrekening betrekking heeft. De teruggaafverklaring dient te worden bewaard in de administratie van de aanvrager van de inschrijving van de bestelauto waarvoor de verrekening plaatsvindt. De reguliere bewaartermijn van zeven jaar is van toepassing (artikel 52 AWR).

## **Artikel IX**

*Artikel IX, onderdelen A, B, C, F, G en H (artikelen 5, 6, 7, 10, 11, en 12 van het Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Met artikel 5, derde lid, UB BPM 1992 wordt een bepaling opgenomen die betrekking heeft op de situatie dat niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf van bpm. De hoofdregel is dat degene aan wie de teruggaaf is verleend dan aangifte doet voor de bpm. Dit is geregeld in artikel 15, vierde lid, Wet BPM 1992. Een uitzondering op deze aangifteplicht bestaat op grond van artikel 15, vijfde lid, Wet BPM 1992 in het geval dat de tenaamstelling wordt gewijzigd en overigens voldaan blijft worden aan de voorwaarden en beperkingen waaronder de teruggaaf is verleend. Artikel 5, derde lid, UB BPM 1992 regelt dat er geen aangifteplicht is indien de verschuldigde belasting nihil is. De verschuldigde belasting is nihil indien dat blijkt uit de forfaitaire afschrijvingsregels van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (UR BPM 1992). Uit die forfaitaire afschrijvingsregels volgt dat voor politie en brandweer de verschuldigde belasting nihil is na drie jaren na de datum eerste toelating van het motorrijtuig (artikel 8, eerste lid, UR BPM 1992). Voor het vervoer van rolstoelgebruikers in groepsverband is de verschuldigde belasting nihil na vijf jaren en acht maanden na de datum eerste toelating van het motorrijtuig (artikel 8, tweede lid, UR BPM 1992). In andere gevallen is de verschuldigde belasting nihil na zeventien jaar en tien maanden na de datum waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen (meestal is deze datum gelijk aan de datum eerste toelating van het motorrijtuig). Deze algemene bepaling wordt opgenomen ter vervanging van de specifieke bepalingen hierover in de huidige artikelen 6, tweede lid, 7, tweede lid, 8, tweede lid, 9, tweede lid, 10, tweede lid, 11, tweede lid, 12, tweede lid, en 13, tweede lid, UB BPM 1992. In die bepalingen is opgenomen na welke termijn de aangifteplicht er niet meer is. De

termijnen die in die bepalingen zijn genoemd houden – net als de onderhavige in dit besluit opgenomen wijzigingen – verband met de termijn gedurende welke alsnog belasting verschuldigd kan zijn indien de forfaitaire afschrijvingregels voor de bpm zouden worden toegepast.<sup>57</sup> Oorspronkelijk bedroeg de afschrijving 1% per maand waardoor de afschrijving 100% was na acht jaren. De daaropvolgende herzieningen van de afschrijvingstabel zijn echter nooit doorvertaald in de termijn waarop de aangifteplicht vervalt als niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf van bpm. Met deze wijziging wordt dit hersteld, en bovendien is het lid zodanig geformuleerd dat toekomstige wijzigingen van de forfaitaire afschrijvingstabel automatisch doorwerken naar deze aangifteplicht.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het afstoten van een motorrijtuig waarvoor bpm is teruggegeven er niet automatisch toe leidt dat – per saldo – bpm wordt betaald. Als een motorrijtuig wordt afgestoten en wordt geëxporteerd naar een andere lidstaat van de EU of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) dan bestaat – onder de voorwaarden van artikel 14a Wet BPM 1992 – immers eveneens recht op teruggaaf van de bpm. Als een motorrijtuig echter wordt afgestoten binnen Nederland en de verschuldigde belasting is niet nihil, dan moet wel de resterende bpm worden betaald (tenzij de vrijstelling wordt voortgezet). Dit is evenzo het geval als een gelijksoortig motorrijtuig wordt geïmporteerd uit het buitenland en wordt ingeschreven in het Nederlandse kentekenregister om te verkopen op de Nederlandse markt. De kosten hiervan kunnen dan worden doorbelast in de verkoopprijs aan de nieuwe eigenaar van het motorrijtuig. De wijzigingen komen tot stand naar aanleiding van de vereenvoudiging van de voertuigclassificatie ambulance en lijkwagen (zie de onderdelen D en E van dit artikel) en treden daarom op hetzelfde moment in werking dus met ingang van 1 januari 2027. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar paragraaf 5.4 van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2025.

*Artikel IX, onderdeel D (artikel 8 van het Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Artikel 8 UB BPM 1992 wordt integraal vervangen. Het eerste lid van het nieuwe artikel 8 UB BPM 1992 regelt de voorwaarden waaronder de teruggaaf voor een motorrijtuig met de aanduiding voor speciale doeleinden SC (ambulance) wordt verleend. Deze voorwaarden stemmen overeen met het huidige artikel 8, eerste lid, onderdeel b, UB BPM 1992 en houden in dat de ambulance moet worden gebruikt door een specifieke organisatie of uitsluitend wordt gebruikt als wensambulance. De andere voorwaarden – opgenomen in het huidige artikel 8, eerste lid, onderdelen a en c, UB BPM 1992 – vervallen. Dat betreft de inrichtingseisen aan ambulances en de voorwaarde dat de ambulance uitsluitend wordt gebruikt voor het vervoer van zieken of gewonden. Deze aspecten worden genoegzaam gewaarborgd doordat de ambulance in het kentekenregister de aanduiding voor speciale doeleinden SC (ambulance) heeft én wordt gebruikt door een specifieke organisatie, dan wel uitsluitend wordt gebruikt als wensambulance.

Het tweede lid stelt met een ambulance gelijk motorrijtuigen die worden gebruikt voor het verlenen of coördineren van spoedeisende medische hulp. Hiermee wordt paragraaf 6.1 van het Kaderbesluit bpm opgenomen in het UB BPM 1992. Van belang is dat deze bepaling ziet op personenauto's, motorrijwielen en bestelauto's. Voor motorrijtuigen die niet uitsluitend worden ingezet voor deze taken wordt geen teruggaaf verleend. Dit geldt ook voor multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen die

<sup>57</sup> Zie Stb. 1992, nr. 710, blz. 14.

worden ingezet bij rampen en calamiteiten, zoals de zogenoemde geneeskundige (GNK)-voertuigen en commandovoertuigen, die dienen voor het vervoer van mensen en materieel en daarvoor speciaal zijn ingericht.

Het derde lid stelt met een ambulance gelijk motorrijtuigen die worden gebruikt voor het redden van drenkelingen. Hiermee wordt paragraaf 6.2 van het Kaderbesluit bpm opgenomen in het UB BPM 1992. De uiterlijke kenmerken en inrichtingseisen om voor de teruggaaf in aanmerking te komen blijven onveranderd. Deze wijziging treedt op hetzelfde moment in werking als de vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de Wet BPM 1992, dus met ingang van 1 januari 2027. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar paragraaf 5.4 van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2025.

*Artikel IX, onderdeel E (artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Artikel 9 UB BPM 1992 wordt integraal vervangen. Het nieuwe artikel 9 UB BPM 1992 regelt de voorwaarden waaronder een teruggaaf van bpm voor lijkwagens wordt verleend, waarbij anders dan thans het geval is de voorwaarden voortaan uitsluitend zien op het gebruik van de lijkwagen. Er worden dus niet langer technische eisen gesteld aan een lijkwagen, omdat deze technische eisen worden geborgd doordat het motorrijtuig de aanduiding voor speciale doeleinden SD (lijkwagen) heeft in het kentekenregister. Deze wijziging treedt op hetzelfde moment in werking als de vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de Wet BPM 1992, dus met ingang van 1 januari 2027. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar paragraaf 5.4 van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2025.

## **Artikel X**

*Artikel X, onderdeel A (artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994)*

De verwijzingen naar de delegatiegrondslagen in de Wet MRB 1992 worden geactualiseerd.

*Artikel X, onderdeel B (artikel 27 van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1992)*

Motorrijtuigen die meer dan 40 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen, en die, voor zover het vrachtauto's of autobussen betreft, niet-bedrijfsmatig gebruikt worden, komen in aanmerking voor de oldtimervrijstelling.<sup>58</sup> In tegenstelling tot hetgeen geldt voor personenauto's en bestelauto's moet voor vrachtauto's en autobussen een verzoek worden ingediend om voor de oldtimervrijstelling in aanmerking te kunnen komen. Dit verzoek is nodig, omdat een verklaring moet worden overgelegd waaruit blijkt dat de vrachtauto of autobus niet-bedrijfsmatig wordt gebruikt. Dit verzoek is in de praktijk echter overbodig wanneer de houder van een vrachtauto of een autobus reeds een verklaring heeft overgelegd aan de Belastingdienst waaruit blijkt dat het motorrijtuig niet-bedrijfsmatig wordt gebruikt. Deze situatie doet zich voor wanneer de houder van de betreffende vrachtauto of autobus al gebruikmaakt van het overgangsrecht voor oudere motorrijtuigen, zoals dat in hoofdstuk XA Wet MRB 1994 is opgenomen. De Belastingdienst heeft op 23 november 2023 het standpunt naar buiten gebracht dat de oldtimervrijstelling zonder verzoek kan worden toegepast indien de houder reeds een verklaring

<sup>58</sup> Artikel 72, eerste lid, onderdeel b, Wet MRB 1994.

heeft afgegeven waaruit blijkt dat het motorrijtuig niet-bedrijfsmatig wordt gebruikt.<sup>59</sup> Met de wijziging van artikel 27 UB MRB 1994 wordt dat standpunt ook duidelijker in de regelgeving opgenomen.

## **Artikel XI**

*Artikel XI, onderdeel A (artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994)*

De verwijzingen naar de delegatiegrondslagen in de Wet MRB 1992 worden geactualiseerd. De aanpassingen hebben betrekking op delegatiegrondslagen die met ingang van 1 januari 2027 worden aangepast.

*Artikel XI, onderdeel B (artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994)*

Artikel 4 UB MRB 1994 komt te vervallen, omdat de definitie van motorrijwielen rechtstreeks blijkt uit de Wet MRB 1994 als gevolg van de in artikel XXI, onderdeel A, van het Belastingplan 2025 opgenomen wijziging van die wet. Een motorrijwiel is een motorrijtuig van de voertuigcategorie L met de voertuigclassificatie L3e, L4e, L5e of L7e. Deze wijziging treedt op hetzelfde moment in werking als de vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de Wet MRB 1994, dus met ingang van 1 januari 2027. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar paragraaf 5.4 van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2025.

*Artikel XI, onderdeel C (artikel 5aa van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994)*

Met het Belastingplan 2025 worden de definities van type motorrijtuigen vereenvoudigd. Voor de kampeerwagen wordt aangesloten bij de aanduiding voor speciale doeleinden SA (kampeerwagen) in het kentekenregister. De bedoeling is om hierbij volledig aan te sluiten zonder nadere (fiscale) voorwaarden. Er is daarom geen reden om fiscaal aanvullende of afwijkende eisen te stellen. Het verlaagd tarief wordt bovendien automatisch van toepassing en een verzoekprocedure bij de inspecteur is dus niet meer aan de orde. Om deze redenen komt artikel 5aa UB MRB 1994 te vervallen. Deze wijziging treedt op hetzelfde moment in werking als de vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de Wet MRB 1994, dus met ingang van 1 januari 2027. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar paragraaf 5.4 van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2025.

*Artikel XI, onderdeel D (artikel 5a van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994)*

De verwijzing naar artikel 24a, tweede lid, Wet MRB 1994 in artikel 5a, vijfde lid, UB MRB 1994 komt te vervallen, omdat dat artikellid met ingang van 1 januari 2027 vervalt als gevolg van het Belastingplan 2025. Deze wijziging treedt op hetzelfde moment in werking als de vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de Wet MRB 1994, dus met ingang van 1 januari 2027. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar paragraaf 5.4 van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2025.

---

<sup>59</sup> KG:013:2023:11 Oldtimervrijstelling MRB voor vrachtauto's en autobussen.



*Artikel XI, onderdeel E (artikel 8 van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994)*

Artikel 8 UB MRB 1994 wordt integraal vervangen. Het eerste lid van het nieuwe artikel 8 UB MRB 1994 regelt de voorwaarden waaronder de vrijstelling voor een motorrijtuig met de aanduiding voor speciale doeleinden SC (ambulance) wordt verleend. Deze voorwaarden stemmen overeen met het huidige artikel 8, eerste lid, onderdeel b, UB MRB 1994 en houden in dat de ambulance moet worden gebruikt door een specifieke organisatie of uitsluitend wordt gebruikt als wensambulance. De andere voorwaarden – opgenomen in het huidige artikel 8, eerste lid, onderdelen a en c, UB MRB 1994 – vervallen. Dat betreffen de inrichtingseisen aan ambulances en de voorwaarde dat de ambulance uitsluitend wordt gebruikt voor het vervoer van zieken of gewonden. Deze aspecten zijn genoegzaam gewaarborgd doordat de ambulance in het kentekenregister de aanduiding voor speciale doeleinden SC (ambulance) heeft én wordt gebruikt door een specifieke organisatie, dan wel uitsluitend wordt gebruikt als wensambulance.

Het tweede lid stelt met een ambulance gelijk motorrijtuigen die worden gebruikt voor het verlenen of coördineren van spoedeisende medische hulp. Hiermee wordt paragraaf 6.1 van het Kaderbesluit mrb opgenomen in het UB MRB 1994. Van belang is dat deze bepaling ziet op personenauto's, motorrijwielen en bestelauto's. Voor motorrijtuigen die niet uitsluitend worden ingezet voor deze taken wordt geen vrijstelling verleend. Dit geldt ook voor multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen die worden ingezet bij rampen en calamiteiten, zoals de zogenoemde geneeskundige (GNK)-voertuigen en commandovoertuigen, die dienen voor het vervoer van mensen en materieel en daarvoor speciaal zijn ingericht.

Het derde lid stelt met een ambulance gelijk motorrijtuigen die worden gebruikt voor het redden van drenkelingen. Hiermee wordt paragraaf 6.2 van het Kaderbesluit mrb opgenomen in het UB MRB 1994. De uiterlijke kenmerken en inrichtingseisen om voor de teruggaaf in aanmerking te komen blijven onveranderd. Deze wijziging treedt op hetzelfde moment in werking als de vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de Wet MRB 1994, dus met ingang van 1 januari 2027. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar paragraaf 5.4 van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2025.

*Artikel XI, onderdeel F (artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994)*

Artikel 9 UB MRB 1994 wordt integraal vervangen. Het nieuwe artikel 9 UB MRB 1994 regelt de voorwaarden waaronder een teruggaaf van bpm voor lijkwagens wordt verleend, waarbij anders dan thans het geval is de voorwaarden voortaan uitsluitend zien op het gebruik van de lijkwagen. De voorwaarden zien dus uitsluitend op het gebruik van de lijkwagen. Er worden niet langer technische eisen gesteld aan een lijkwagen, omdat deze technische eisen worden geborgd doordat het motorrijtuig de aanduiding voor speciale doeleinden SD (lijkwagen) heeft in het kentekenregister. Deze wijziging treedt op hetzelfde moment in werking als de vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de Wet MRB 1994, dus met ingang van 1 januari 2027. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar paragraaf 5.4 van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2025.

## **Artikel XII**

*Artikel XII, onderdeel A (artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994)*

De verwijzingen naar de delegatiegrondslagen in de Wet MRB 1992 worden geactualiseerd. De aanpassing heeft betrekking op een delegatiegrond die kan komen te vervallen zodra de Wet vrachtwagenheffing in werking treedt.

*Artikel XII, onderdelen B en C (artikelen 5b en 7a van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994)*

Artikel 5b UB MRB 1994 en de in artikel 7a, onderdeel a, UB MRB 1994 opgenomen verwijzing naar artikel 25b Wet MRB 1994 komen te vervallen. Bij inwerkingtreding van artikel 2, eerste lid, van de Wet vrachtwagenheffing vervalt namelijk het bijzondere tarief voor de rijdende winkel. De achtergrond hiervan is de volgende. Door de Wet vrachtwagenheffing worden de tarieven in de mrb voor vrachtwagens het minimum dat is toegelaten op grond van wetgeving in de EU. Het gevolg daarvan is dat het bijzondere tarief voor de rijdende winkel hoger wordt dan de minimumtarieven voor vrachtauto's in de Wet MRB 1994. Het bijzondere tarief voor de rijdende winkel wordt dus hoger dan het reguliere tarief en zal daardoor geen functie meer hebben. Derhalve kan in verband met de inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing het bijzondere tarief voor de rijdende winkel komen te vervallen.

## **Artikel XIII**

*Artikel XIII, onderdeel A (artikel 22 van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)*

In de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) is binnen de energiebelasting een vrijstelling opgenomen voor de levering of het verbruik van aardgas en elektriciteit die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit in een installatie met een elektrisch rendement van minimaal 30%. Daarnaast geldt een vrijstelling voor elektriciteit die de gebruiker heeft opgewekt door middel van een installatie voor warmtekrachtkoppeling. In de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw is geregeld dat per 1 januari 2025 deze regelingen worden beperkt. Daartoe wordt artikel 64, eerste en tweede lid, Wbm vervangen en wordt een derde lid in dat artikel ingevoegd, onder vernummering van het derde tot en met zevende lid tot vierde tot en met achtste lid van dat artikel. De aanpassingen van de verwijzingen die zijn opgenomen in artikel 22 UBbm die daardoor nodig zijn worden in dit artikel geregeld. Aanvullend wordt met de aan artikel 22, eerste lid, UBbm toe te voegen tweede zin geregeld dat de verklaring die vereist is voor de toepassing van de vrijstelling voor de levering of het verbruik van aardgas en elektriciteit die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit slechts eenmalig hoeft te worden overgelegd aan de leverancier van het aardgas of de elektriciteit. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor de aan deze vrijstelling gekoppelde teruggaafregeling die is opgenomen in artikel 70, vierde lid, Wbm geen verklaring nodig is.

*Artikel XIII, onderdeel B (artikel 22a van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)*

De hoogte van de vrijstelling, bedoeld in artikel 64, tweede lid, Wbm, is mede afhankelijk van de hoeveelheid elektriciteit die de exploitant van de installatie invoedt op een distributienet. Wanneer op een inrichting twee

of meer installaties als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdeel g, Wbm in gebruik zijn, zal een pro-ratatoedeling van de op het distributienet ingevoede elektriciteit naar verhouding van de hoeveelheid opgewekte elektriciteit per installatie het uitgangspunt zijn. In afwijking daarvan kan worden aangesloten bij de werkelijke toedeling per installatie indien die aannemelijk kan worden gemaakt. Hiertoe dient een verzoek te worden ingediend bij de inspecteur. Het in het UBbm op te nemen nieuwe artikel 22a strekt hiertoe.

*Artikel XIII, onderdeel C (artikel 27 van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)*

Het tijdvak waarover een teruggaaf van belasting kan worden gevraagd die samenhangt met toepassing van de vrijstellingen, bedoeld in artikel 64, eerste of tweede lid, Wbm, wordt gesteld op een kalenderjaar, behoudens de mogelijkheid van de inspecteur om op verzoek een ander tijdvak aan te wijzen. De inspecteur kan hierbij slechts een ander tijdvak van twaalf aaneengesloten maanden aanwijzen; het tijdvak kan dus niet langer of korter zijn dan twaalf maanden.

Het tijdvak waarover een teruggaaf kan worden gevraagd die samenhangt met toepassing van de overige vrijstellingen, bedoeld in artikel 64, vierde, vijfde of zesde lid, Wbm, blijft een kalenderkwartaal, behoudens de mogelijkheid van de inspecteur om op verzoek een ander tijdvak aan te wijzen. De inspecteur kan hierbij slechts een ander tijdvak van drie óf twaalf aaneengesloten maanden aanwijzen.

*Artikel XIII, onderdeel D (artikel 29 van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)*

De in artikel 29 UBbm opgenomen verwijzing wordt aangepast in verband met de vernummering van artikel 27, tweede lid, UBbm tot derde lid van dat artikel ingevolge artikel XIII, onderdeel C.

## **Artikel XIV**

*Artikel XIV (onderdeel B van de bijlage bij het Besluit proceskosten bestuursrecht)*

In onderdeel B1 van de bijlage bij het Bpb wordt de waarde per punt voor beroep en hoger beroep bij de bestuursrechter vastgesteld. Zoals vermeld in het algemeen deel van deze nota van toelichting strekt de wijziging ertoe onderdeel B1 in overeenstemming te brengen met het arrest van de Hoge Raad van 27 mei 2022.<sup>60</sup> Met de wijziging komt het onderscheid tussen een waarde van € 624 per punt voor – kort samengevat – WOZ- en bepaalde bpm-geschillen<sup>61</sup> en een waarde van € 875 per punt voor de overige gevallen te vervallen. Voor alle zaken bij de bestuursrechter geldt dus dezelfde waarde per punt. In onderdeel B2 van de bijlage bij het Bpb wordt de waarde per punt voor bezwaar en administratief beroep vastgesteld. Zoals vermeld in het algemeen deel van deze nota van toelichting strekt de wijziging ertoe onderdeel B2 in overeenstemming te brengen met het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2024.<sup>62</sup> Met de wijziging komt het onderscheid tussen een waarde van € 310 per punt voor belasting- en premiegeschillen en een waarde van € 624 per punt voor de overige gevallen te vervallen. Voor alle bezwaar en administratief beroepszaken geldt dus dezelfde waarde per punt.

<sup>60</sup> HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:752.

<sup>61</sup> Besluiten genomen op grond van hoofdstuk III of IV van de Wet waardering onroerende zaken of hoofdstuk III van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.

<sup>62</sup> HR 12 juli 2024, ECLI:NL:HR:2024:1060.

De waarden per punt in onderdeel B van het Bpb worden jaarlijks geïndexeerd voor zover de consumentenprijsindex daartoe aanleiding geeft.<sup>63</sup> De hiervoor bedoelde waarde per punt in onderdeel B1 en B2 van € 875, onderscheidenlijk € 624, wordt met ingang van 1 januari 2025 daarom geïndexeerd en gesteld op € 907 en € 647. Deze wijziging is in dit besluit verwerkt.<sup>64</sup>

## **Artikel XV**

*Artikel XV (artikel 42 van het Uitvoeringsbesluit accijns)*

In verband met het vervallen van artikel 22 UBA per 1 januari 2018<sup>65</sup> is de verwijzing naar dit artikel in artikel 42, onderdeel a, UBA sinds die datum niet meer relevant. Daarom komt de verwijzing naar artikel 22 UBA in artikel 42, onderdeel a, UBA met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2018 te vervallen.

## **Artikel XVI**

*Artikel XVI (artikel 1 van het Besluit belasting- en invorderingsrente)*

Met de voorliggende wijziging van artikel 1, eerste en tweede lid, van het Besluit belasting- en invorderingsrente wordt uitvoering gegeven aan artikel 30hb AWR, dat van overeenkomstige toepassing is verklaard in artikel 73, eerste en tweede lid, van de Mijnbouwwet. Hiermee wordt een technische omissie hersteld in het Besluit belasting- en invorderingsrente, omdat er per abuis geen invulling was gegeven aan de delegatiegrondslag die door middel van artikel 73 van de Mijnbouwwet van overeenkomstige toepassing is verklaard. Aan artikel 1, eerste lid, van het Besluit belasting- en invorderingsrente worden de cijns en het oppervlakterecht toegevoegd en aan artikel 1, tweede lid, van het Besluit belasting- en invorderingsrente wordt het winstaandeel toegevoegd.

## **Artikel XVII**

*Artikel XVII, onderdeel A (artikel 36a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)*

De wijziging in artikel 36a, vijfde lid, Bvdb 2001 houdt verband met het opnemen van artikel 36c in het Bvdb 2001 (zie de toelichting bij artikel XVII, onderdeel B). De wijziging van artikel 36a, vijfde lid, Bvdb 2001 is nodig omdat de geheven buitenlandse (bron)belasting op verschillende typen inkomsten volgens een vaste rangorde wordt verrekend met de Nederlandse vpb. Met de aanpassing van de in artikel 36a, vijfde lid, Bvdb 2001 opgenomen verwijzing wordt geregeld dat de op sporters- en artiesteninkomsten geheven buitenlandse (bron)belasting voor de toepassing van die rangorderegels wordt gelijkgesteld met de geheven buitenlandse (bron)belasting op dividenden, rente en royalty's. Deze rangorde is gelijk aan hoe die op dit moment op basis van het goedkeurende beleid is vormgegeven.<sup>66</sup> Door bij die rangorde aan te sluiten wordt

<sup>63</sup> Artikel 11:2, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht.

<sup>64</sup> Vgl. Regeling van de Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid van 8 november 2024, nr. 5868220, tot indexering van bedragen in de Algemene wet bestuursrecht, het Besluit proceskosten bestuursrecht en de Wet griffierechten burgerlijke zaken, Stcrt. 2024, 38002, p. 5.

<sup>65</sup> Besluit van 20 december 2017 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en de sociale zekerheid (Stb. 2017, 524).

<sup>66</sup> Onderdeel 3.5.1 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2023, over de vermindering tot het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 21301).

dan ook voorkomen dat de systemen van de Belastingdienst zouden moeten worden aangepast.

*Artikel XVII, onderdeel B (artikel 36c van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)*

Met de introductie van artikel 36c wordt in het Bvdb 2001 een grondslag opgenomen voor de verrekening van geheven buitenlandse (bron)belasting op sporters- en artiesteninkomsten in de vpb. Artikel 36c Bvdb 2001 heeft een met de artikelen 36 en 36a Bvdb 2001 overeenkomende systematiek.

Het eerste lid bepaalt dat het moet gaan om voordelen en inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden verricht door een artiest of sportbeoefenaar binnen het gebied van de andere Mogendheid. Het gaat hier om dezelfde werkzaamheden als waarop artikel 13 Bvdb 2001 ziet. De formulering in genoemd eerste lid verschilt alleen omdat een vennootschap zelf geen sporter en artiest kan zijn. Hiermee wordt geen inhoudelijk verschil beoogd. Een vermindering wordt alleen verleend indien die voordelen en inkomsten zijn onderworpen aan een belasting naar de winst die vanwege de andere Mogendheid, al dan niet aan de bron, wordt geheven (elders in deze toelichting ook wel «geheven buitenlandse (bron)belasting» genoemd).

In het tweede lid zijn voor de verrekening twee limieten opgenomen, waarvan de laagste de maximale vermindering ter voorkoming van dubbele belasting bepaalt. De eerste limiet is opgenomen in onderdeel a en betreft de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting. De tweede limiet is opgenomen in onderdeel b en ziet op de Nederlandse belasting die over de opbrengsten wordt geheven. Doel van deze limiet is te voorkomen dat meer verrekening wordt gegeven dan Nederland over de inkomsten heft. Net zoals de gezamenlijke methode ter verrekening van geheven buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's gescheiden van de gezamenlijke methode voor innovatieboxroyalty's wordt toegepast, moet ook de toepassing van de gezamenlijke methode ter verrekening van buitenlandse (bron)belasting die van een vennootschap wordt geheven ter zake van persoonlijke werkzaamheden door een artiest of sportbeoefenaar gescheiden plaatsvinden. Dit is in overeenstemming met het goedkeurende beleid.<sup>67</sup>

Het derde lid ziet op de bij de toepassing van de tweede limiet in aanmerking te nemen kosten. Bij de berekening van de vermindering worden kosten in aanmerking genomen die verband houden met de voordelen en inkomsten als artiest of sportbeoefenaar. Tot dergelijke kosten behoren ook de kosten die een met de belastingplichtige verbonden lichaam of een met de belastingplichtige verbonden natuurlijk persoon heeft gemaakt en die bij het bepalen van de in Nederland belastbare winst of het in Nederland belastbare inkomen van dat verbonden lichaam of van die natuurlijke persoon in aftrek zijn gekomen.

Overeenkomstig het goedkeurende beleid<sup>68</sup> bepaalt het vierde lid dat artikel 16 Bvdb 2001 van overeenkomstige toepassing is. Dit betekent dat geen vermindering wordt verleend indien de belastingplichtige niet de uiteindelijk gerechtigde is tot de voordelen en inkomsten uit het als artiest of sportbeoefenaar verrichten van werkzaamheden binnen het gebied van

<sup>67</sup> Onderdeel 3.5.1 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2023, over de vermindering tot het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 21301).

<sup>68</sup> Onderdeel 3.5.1 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2023, over de vermindering tot het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 21301).

de andere Mogendheid waarop door die andere Mogendheid belasting is geheven.

Het vijfde lid bepaalt dat de vermindering, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting (waaronder begrepen de artikelen 36 en 36a Bvdb 2001), nooit meer kan bedragen dan de belasting die volgens de Wet Vpb 1969 verschuldigd is. Deze bepaling is daarmee gelijk aan hoe het goedkeurende beleid op dit punt is vormgegeven.<sup>69</sup> De verrekening kan dus niet leiden tot een negatief bedrag aan verschuldigde belasting. Ook volgt uit het vijfde lid de rangorde voor verrekening van de geheven buitenlandse (bron)belasting met de vpb. Zie hierover ook de toelichting op de in artikel XVII, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 36a, vijfde lid, Bvdb 2001.

Voor zover een bedrag aan geheven buitenlandse (bron)belasting door de toepassing van artikel 36c, tweede lid, onderdeel b, of vijfde lid, Bvdb 2001 in een jaar niet kan worden verrekend, kan het op grond van artikel 37 Bvdb 2001 zoals dat met dit besluit eveneens wordt aangepast worden voortgewenteld naar het volgende jaar. Zie hiervoor ook de toelichting bij artikel XVII, onderdeel C.

*Artikel XVII, onderdeel C (artikel 37 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)*

De aanpassing van artikel 37 Bvdb 2001 regelt in de sfeer van de vpb de voortwenteling van door de toepassing van artikel 36c, tweede lid, onderdeel b, of vijfde lid, Bvdb 2001 niet verrekende buitenlandse (bron)belasting over de voordelen en inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden verricht door een artiest of sportbeoefenaar. Het bedrag van de voort te wentelen niet verrekende buitenlandse (bron)belasting die verband houdt met voordelen en inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden verricht door een artiest of sportbeoefenaar en genoten door een vennootschap wordt zelfstandig vastgesteld, dat wil zeggen: los van de voort te wentelen bedragen die hun oorsprong vinden in toepassing van de artikelen 36 of 36a Bvdb 2001. Voor de voortwenteling van niet verrekende buitenlandse (bron)belasting is vereist dat het naar het volgende jaar over te brengen bedrag door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld. Dit volgt uit artikel 44 Bvdb 2001.

*Artikel XVII, onderdeel D (artikel 38 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)*

Met de wijziging van artikel 38 Bvdb 2001 wordt de mogelijkheid geboden om ook ten aanzien van geheven buitenlandse (bron)belasting die drukt op voordelen en inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden verricht door een artiest of sportbeoefenaar die opkomen in een vennootschap te kunnen opteren voor kostenaf trek. Door deze wijziging blijven de artikelen 36 of 36c Bvdb 2001 buiten toepassing indien de belastingplichtige daarom verzoekt. Het gescheiden toepassen van de verrekening van buitenlandse (bron)belasting op sporters- en artiesteninkomsten in de vpb werkt door naar de mogelijkheid van kostenaf trek. Het is dus bijvoorbeeld mogelijk dat een belastingplichtige in relatie tot artikel 36 Bvdb 2001 kiest voor kostenaf trek en voor artikel 36c Bvdb 2001 ervoor kiest de in dat artikel geregelde verrekening toe te passen. De belastingplichtige kan hier in de aangifte om verzoeken. De keuzemogelijkheid geldt voor de in het betreffende jaar genoten voordelen en inkomsten uit

<sup>69</sup> Onderdeel 3.5.1 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2023, over de vermindering tot het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 21301).

persoonlijke werkzaamheden verricht door de artiest of sportbeoefenaar en de daarover geheven buitenlandse (bron)belasting. Hieronder valt niet het bedrag van de geheven buitenlandse (bron)belasting die met toepassing van artikel 37 Bvdb 2001 is voortgewenteld naar dat jaar. Zodra de buitenlandse (bron)belasting in een bepaald jaar niet verrekend kan worden en er voor dat jaar geen verzoek wordt gedaan, kan dus geen kostenaf trek in latere jaren voor deze doorgeschoven (bron)belasting meer plaatsvinden. Evenmin is het mogelijk om een deel van de buitenlandse (bron)belasting te verrekenen en voor de rest om kostenaf trek te verzoeken. De keuze voor kostenaf trek dient jaarlijks te worden gemaakt. De keuze kan nog worden gemaakt of herzien zolang de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat.

Voor verdragssituaties bestaat de mogelijkheid voor kostenaf trek in beginsel niet. Op basis van goedkeurend beleid<sup>70</sup> is evenwel bij royalty's, rente- of dividendinkomsten ook in die situaties een keuze voor kostenaf trek mogelijk gemaakt. Het ligt in de rede om ook die goedkeuring uit te breiden naar buitenlandse (bron)belasting die drukt op voordelen en inkomsten van sporters en artiesten die opkomen in een vennootschap. Hiertoe zal genoemd beleidsbesluit<sup>71</sup> worden aangepast.

#### *Artikel XVII, onderdeel E (artikel 46 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)*

De wijziging van artikel 46 Bvdb 2001 houdt verband met de introductie van artikel 36c in het Bvdb 2001. In artikel 46 Bvdb 2001 wordt ook een verwijzing naar artikel 36c Bvdb 2001 opgenomen. Artikel 46 Bvdb 2001 gaat de handel in vennootschappen met nog gestalde buitenlandse winst of nog te verrekenen buitenlandse (bron)belasting tegen. Dat artikel voorkomt dat de voortwentelingsregeling van toepassing is indien het uiteindelijke belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd. Om vast te stellen of het uiteindelijke belang in belangrijke mate is gewijzigd, wordt een vergelijking gemaakt tussen het oudste jaar waarvan, kort gezegd, nog een te verrekenen bedrag openstaat, en het jaar waarin een wijziging plaatsvindt. Met deze wijziging van artikel 46 Bvdb 2001 bestrijdt dat artikel ook de handel in vennootschappen met nog te verrekenen (bron)belasting die drukt op voordelen en inkomsten van sporters en artiesten waarbij die voordelen en inkomsten opkomen in de vennootschap. Dit is in overeenstemming met het goedkeurende beleid.<sup>72</sup>

#### **Artikel XVIII**

##### *Artikel XVIII (artikel 1.4 van de Belastingregeling voor het land Nederland)*

Met de wijzigingen van artikel 1.4, tweede lid, BRN is geen inhoudelijke wijziging beoogd. In de Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking, die op 1 januari 2022 in werking is getreden, is artikel 2, derde tot en met tiende lid, Wet Vpb 1969 vernummerd tot het vierde tot en met elfde lid van dat artikel. De

<sup>70</sup> Onderdeel 3.6.2 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2023, over de vermindering tot het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 21301).

<sup>71</sup> Onderdeel 3.5.1 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2023, over de vermindering tot het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 21301).

<sup>72</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2023, over de vermindering tot het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 21301).

vernummering is abusievelijk nog niet verwerkt in de verwijzingen die zijn opgenomen in artikel 1.4, tweede lid, onderdelen c en d, BRN. Die verwijzingen worden thans hersteld. Deze maatregel werkt terug tot en met 1 januari 2022.

## **Artikel XIX**

*Artikel XIX (artikel 5.1 van het Uitvoeringsbesluit BES)*

In artikel 5.1 van het Uitvoeringsbesluit Belastingwet BES staan kosten omschreven die vergoed kunnen worden als proceskostenvergoeding. Aan deze kosten worden de kosten voor aangetekende post toegevoegd. De wijziging treedt in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2025, 00.00 uur (lokale tijd), en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2025, 05.00 uur (lokale tijd).

## **Artikel XX**

*Artikel XX (artikel 1 van het Besluit gegevensverstrekking heffing eilandbelastingen BES)*

In artikel 1, tweede lid, onderdeel b, van het Besluit gegevensverstrekking heffing eilandbelastingen BES wordt bepaald wie als informatieplichtige wordt gezien voor de heffing en invordering van toeristenbelasting (of een soortgelijke heffing onder een andere naam) als bedoeld in artikel 53 van de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Aan genoemd onderdeel worden de lichamen die de exploitanten zijn van zeehavens en luchthavens toegevoegd. Deze exploitanten worden met de voorgestelde wijziging gezien als informatieplichtige voor de toeristenbelasting. Dit speelt vooral een rol van betekenis op Bonaire waar de toeristenbelasting uiterlijk bij binnenkomst moet worden voldaan. De wijziging treedt in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2025, 00.00 uur (lokale tijd), en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2025, 05.00 uur (lokale tijd).

## **Artikel XXI**

*Artikel XXI (artikelen 3.7a, 3.7b en 3.7c van het Uitvoeringsbesluit Douane- en Accijnswet BES)*

In situaties waarin accijnsgoederen verloren zijn gegaan, onder ambtelijk toezicht zijn vernietigd of zijn gebracht binnen een accijnsgoederenplaats die voor dat soort accijnsgoed als zodanig is aangewezen kan een verzoek worden gedaan om teruggaaf van de betaalde accijns. In de artikelen 3.7a, 3.7b en 3.7c van het Uitvoeringsbesluit Douane- en Accijnswet BES worden voorwaarden gesteld omtrent de teruggaaf van accijns. De wijziging treedt in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2025, 00.00 uur (lokale tijd), en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2025, 05.00 uur (lokale tijd).



## **Artikel XXII**

### *Artikel XXII, onderdeel A (artikel 1 van het Besluit zorgverzekering BES)*

De maatstaf van heffing voor de door de werkgever verschuldigde premie zorgverzekering is het loon van de werknemer. In verband met de in het Belastingplan BES-eilanden 2025 opgenomen aanpassingen in de Wet loonbelasting BES (Wet LB BES) wordt de definitiebepaling in het Besluit zorgverzekering BES dienovereenkomstig aangepast. Voor het begrip loon wordt voortaan verwezen naar de Wet LB BES in het algemeen en niet meer naar hoofdstukken daarvan. Een inhoudelijke wijziging is hiermee niet beoogd. De wijziging treedt in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2025, 00.00 uur (lokale tijd), en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2025, 05.00 uur (lokale tijd).

### *Artikel XXII, onderdeel B (artikel 11 van het Besluit zorgverzekering BES)*

In artikel 11, tweede lid, van het Besluit zorgverzekering BES worden voor de maatstaf van heffing en de wijze van heffing van de op het loon van de werknemer in te houden premie zorgverzekering de in de Wet LB BES op dat punt voorkomende bepalingen van overeenkomstige toepassing verklaard door middel van een schakelbepaling. Deze schakelbepaling verwijst naar de toepasselijke hoofdstukken van de Wet LB BES waarin de bepalingen over het tarief en de wijze van heffing zijn opgenomen. Met het Belastingplan BES-eilanden 2025 wordt de hoofdstukindeling van de Wet LB BES gewijzigd. Daarbij worden de bepalingen over de maatstaf van heffing opgenomen in hoofdstuk II, de tariefbepalingen in hoofdstuk III, de wijze van heffing in hoofdstuk IV en de eindheffing in hoofdstuk V Wet LB BES. In verband met deze per 1 januari 2025 geldende hoofdstukindeling behoeft ook de verwijzing naar de van toepassing zijnde hoofdstukken van de Wet LB BES in artikel 11 van het Besluit zorgverzekering BES aanpassing. Met de verwijzing naar hoofdstuk IV Wet LB BES in plaats van naar de hoofdstukken III en VI Wet LB BES is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Met de verwijzing naar hoofdstuk IV zijn de bepalingen over de wijze van heffing van loonbelasting van overeenkomstige toepassing op de heffing van premie zorgverzekering die de werknemer verschuldigd is over het door hem genoten loon. Met de verwijzing naar hoofdstuk V Wet LB BES wordt het eindheffingsregime van overeenkomstige toepassing op de heffing van de door de werknemer over het loon verschuldigde premie zorgverzekering indien aan de werkgever een naheffingsaanslag wordt opgelegd omdat deze premie niet is geheven. De wijziging treedt in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2025, 00.00 uur (lokale tijd), en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2025, 05.00 uur (lokale tijd).

### *Artikel XXII, onderdeel C (artikel 12 van het Besluit zorgverzekering BES)*

De maatstaf van heffing voor de door de werkgever verschuldigde premie zorgverzekering is het loon van de werknemer. In artikel 12, tweede lid, van het Besluit zorgverzekering BES staat echter het begrip inkomen. Dat is een omissie. De vervanging van het begrip inkomen door het begrip loon strekt ertoe deze omissie te herstellen. In artikel 12, tweede lid, van het Besluit zorgverzekering BES worden voor de maatstaf van heffing en de wijze van heffing van de werkgeverspremie zorgverzekering de in de Wet LB BES voorkomende bepalingen van overeenkomstige toepassing verklaard door middel van een schakelbepaling. De

maatstaf van heffing voor de werkgeverspremie is het loon, bedoeld in artikel 6 Wet LB BES, dat in de daaropvolgende artikelen 6a tot en met 6d Wet LB BES voor bepaalde situaties nader wordt ingevuld. Door de – uit het Belastingplan BES-eilanden 2025 per 1 januari 2025 voortvloeiende – andere hoofdstukindeling van de Wet LB BES, waarbij deze artikelen een plaats krijgen in de hoofdstukken II en IV Wet LB BES, en dus niet meer in hoofdstuk III, heeft ook de verwijzing naar de van toepassing zijnde hoofdstukken van de Wet LB BES in artikel 12 van het Besluit zorgverzekering BES aanpassing. Inhoudelijke wijzigingen zijn daarmee niet beoogd. De wijziging treedt in de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba in werking met ingang van 1 januari 2025, 00.00 uur (lokale tijd), en, vanwege het tijdsverschil van vijf uur, in het Europese deel van Nederland met ingang van 1 januari 2025, 05.00 uur (lokale tijd).

### **Artikel XXIII**

*Artikel XXIII (overgangsrecht artikel 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)*

Dit artikel zorgt ervoor dat de in artikel 15, tweede lid, UBOB 1968 genoemde termijn van acht weken niet eerder aanvangt dan op 1 januari 2025. Hiermee wordt geregeld dat ondernemers die vóór 1 januari 2025 hebben geconstateerd dat zij moeten suppleren, maar dat nog niet hebben gedaan vanaf 1 januari 2025 maximaal acht weken de tijd hebben om de suppletie alsnog te doen. Dit is een maximale termijn, omdat de suppletie onveranderd moet worden gedaan «voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden».<sup>73</sup>

### **Artikel XXIV**

*Artikel XXIV (inwerkingtreding)*


Het onderhavige besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2025. Voor een aantal wijzigingen is in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht voorzien. Waar dit het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Staatssecretaris van Financiën,  
T. van Oostenbruggen

---

<sup>73</sup> Artikel 15, tweede lid, UBOB 1968.

## Eindejaarsbesluit 2024

<i>Impact:</i>	<b>beperkt / middelgroot / ingrijpend</b>		
			
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			x
<i>Maakbaarheid systemen</i>			x
<i>Handhaafbaarheid</i>		nvt	
<i>Fraudebestendigheid</i>		nvt	
<i>Complexiteitsgevolgen</i>		nvt	
<i>Risico procesverstoringen:</i>	<b>groot / gemiddeld / klein</b>		
<i>Uitvoeringskosten</i>	<i>incidenteel</i>	<i>structureel</i>	
• Dienstverlening	€ 0	€ 0	
• Handhaving/toezicht	€ 0	€ 0	
• Automatisering	€ 0	€ 0	
<i>Personele gevolgen:</i>	0 fte	0 fte	
		0 fte	
<i>Invoering mogelijk per:</i>	invoeringsmomenten aangegeven in artikel XXIV		
<i>Beslag portfolio:</i>	beperkt waar aangegeven		
<i>Eindoordeel:</i>	uitvoerbaar		

### Beschrijving voorstel/regeling

In het eindejaarsbesluit zijn wijzigingen opgenomen ten behoeve van de jaarlijkse aanpassing van de diverse uitvoeringsbesluiten. In de meeste gevallen betreft het wijzigingen die geen of slechts een marginale impact hebben op de uitvoering en zijn hieronder gecategoriseerd naar impact. De impact van de wijzigingen in de artikelen I onderdelen C en D; artikel VI; en artikel XVII onderdelen A, B, C, D en E zijn beoordeeld in een separate uitvoeringstoets.

#### *Wijzigingen zonder of met marginale impact*

**Artikel XV:** Uitvoeringsbesluit accijns, art. 42;

**Artikel XVIII:** Belastingregeling voor het land Nederland, art. 1.4;

**Artikel XIX:** Uitvoeringsbesluit Belastingwet BES, art. 5.1;

**Artikel XX:** Besluit gegevensverstrekking heffing eilandbelastingen BES, art. 1;

**Artikel XXI, onderdelen A, B en C:** Besluit zorgverzekering BES, artt. 1, 11 en 12.

#### *Wijzigingen die uitwerking geven aan wijzigingen in formele regelgeving (impact getoetst bij de formele regelgeving)*

**Artikel III:** Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971, art. 7ab;

**Artikel IV:** Besluit fiscale eenheid 2003, art. 3;

**Artikel IX, onderdelen A, B, C, D, E, F, G en H:** Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, artt. 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 en 12;

**Artikel X, onderdeel A:** Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994, art. 1;

**Artikel X, onderdeel B:** Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994, art. 27;

**Artikel XI, onderdelen A, B, C, D, E, F:** Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994, artt. 1, 4, 5aa, 5a, 8, en 9;

**Artikel XII, onderdeel A, B en C:** Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994, artt. 1, 5b en 7a;

**Artikel XIII, onderdelen A, B, C en D:** Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag, artt. 22, 23, 27 en 29;

**Artikel XXI:** Uitvoeringsbesluit Douane- en Accijnswet BES, artt. 3.7a, 3.7b en 3.7c.

*Wijzigingen gericht op het codificeren van de bestaande uitvoeringspraktijk*

**Artikel XVI:** Besluit belasting- en invorderingsrente, art. 1.

*Wijzigingen op verzoek van de uitvoering die een beperkte impact hebben op de uitvoering*

**Artikel V, onderdelen A, B en C:** Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer, artt. 5a, 5b en 5c;

*Wijzigingen die een beperkte impact hebben op het IV-portfolio/jaarlijkse bijstelling bedragen/alleen website-aanpassing etc.*

**Artikel I, onderdeel A:** Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001, art. 12a;

**Artikel I, onderdeel B:** Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001, art. 15;

**Artikel II:** Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965, art. 10aa;

**Artikel VII, onderdelen A en B en Artikel XXIII:** Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, artt. 15 en 15a;

**Artikel VIII, onderdelen A en B:** Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, artt. 13a en 13b;

**Artikel XIV, onderdelen A en B:** Besluit proceskosten bestuursrecht, onderdeel B van de bijlage.

## **Interactie burgers/bedrijven**

De wijzigingen worden waar nodig meegenomen in de communicatie via de reguliere kanalen.

## **Maakbaarheid systemen**

De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen tijdig worden gerealiseerd.

## **Handhaafbaarheid**

Niet van toepassing.

## **Fraudebestendigheid**

Niet van toepassing.

**Complexiteitsgevolgen**

Niet van toepassing.

**Risico procesverstoringen**

Het risico op procesverstoringen is klein.

**Uitvoeringskosten**

De incidentele automatiseringskosten zijn beperkt en vallen binnen de bestaande kaders. Er zijn geen structurele kosten.

**Personele gevolgen**

Er zijn geen personele gevolgen.

**Invoeringsmoment**

Invoering is mogelijk per: invoeringsmomenten aangegeven in artikel XXIV.

**Eindoordeel**

De wijzigingen zijn uitvoerbaar.

## Renseigneringsbepalingen administratieplichtigen

Impact:	beperkt / middelgroot / ingrijpend		
			
Interactie burgers/bedrijven		nvt	
Maakbaarheid systemen		nvt	
Handhaafbaarheid			x
Fraudebestendigheid		nvt	
Complexiteitsgevolgen		nvt	
Risico procesverstoringen:	groot / gemiddeld / klein		
Uitvoeringskosten	incidenteel	structureel	
• Dienstverlening	€ 0	€	0
• Handhaving/toezicht	€ 0	€	0
• Automatisering	€ 0	€	0
Personele gevolgen:	0 fte incidenteel		
	0 fte structureel		
Invoering mogelijk per:	01 - 01 - 2025		
Beslag portfolio:	geen		
Eindoordeel:	uitvoerbaar		

### Beschrijving voorstel/regeling

Het voorstel in artikel I, onderdelen C en D wijzigt de renseigneringsverplichting voor administratieplichtigen op een aantal technische punten. Zo worden instellingen voor collectieve beleggingen (icbe's) opgenomen als aangewezen administratieplichtigen. Deze partijen bieden beleggingsproducten aan die reeds worden aangeleverd bij de Belastingdienst. Voor icbe's geldt echter een aparte definitie in de Wet op het financieel toezicht. Ter verduidelijking worden icbe's dan ook apart opgenomen als aangewezen administratieplichtige. Aangeleverde gegevens worden gebruikt als contra-informatie voor de aanslagregeling inkomstenbelasting.

### Interactie burgers/bedrijven

Niet van toepassing.

### Maakbaarheid systemen

Er zijn geen aanpassingen nodig, de betreffende gegevens worden al ingewonnen door de Belastingdienst.

### Handhaafbaarheid

De wijziging betreft een codificatie van de huidige uitvoering.

**Fraudebestendigheid**

Niet van toepassing.

**Complexiteitsgevolgen**

Niet van toepassing.

**Risico procesverstoringen**

Het risico op procesverstoringen is klein.

**Uitvoeringskosten**

Er zijn geen incidentele of structurele kosten.

**Personele gevolgen**

Er zijn geen personele gevolgen.




**Invoeringsmoment**

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2025.

**Eindoordeel**

Het voorstel is uitvoerbaar.

## Splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting

Impact:	beperkt / middelgroot / ingrijpend		
			
Interactie burgers/bedrijven			x
Maakbaarheid systemen		nvt	
Handhaafbaarheid			x
Fraudebestendigheid		nvt	
Complexiteitsgevolgen		x	
Risico procesverstoringen:	groot / gemiddeld / klein		
Uitvoeringskosten	incidenteel		structureel
• Dienstverlening	€ 0	€ 0	0
• Handhaving/toezicht	€ 0	€- 330.000	
• Automatisering	€ 0	€ 0	0
Personele gevolgen:	0 fte	incidenteel	
	-2,9 fte	structureel	
Invoering mogelijk per:	01 - 01 - 2025		
Beslag portfolio:	geen		
Eindoordeel:	uitvoerbaar		

### Beschrijving voorstel/regeling

Met de wijziging in artikel VI worden de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, WBR) aangepast. De voorwaarden voor de toepassing van de splitsingsvrijstelling worden aangescherpt en meer in overeenstemming gebracht met de voorwaarden die voor de andere ondernemingsfaciliteiten in de overdrachtsbelasting (bedrijfsfusievrijstelling en interne reorganisatievrijstelling) gelden.

De aangepaste voorwaarden houden in dat:

- de splitsingsvrijstelling in beginsel uitsluitend van toepassing is indien een rechtspersoon als gevolg van de splitsing de gehele onderneming van de splitsende rechtspersoon of een zelfstandig onderdeel daarvan verkrijgt (ondernemingseis); waarbij
  - de onderneming gedurende ten minste drie jaar na de splitsing moet worden voortgezet (voortzettingseis); en
  - het in het kader van de splitsing verkregen soortgelijke belang in de verkrijgende rechtspersoon gedurende ten minste drie jaar moet worden aangehouden (aanhoudingseis).

Met de introductie van deze objectieve criteria komt de huidige anti-ontgaanstoets in de splitsingsvrijstelling te vervallen. Verder worden enkele uitzonderingen opgenomen in artikel 5c UB BRV waarbij de



splitsingsvrijstelling in specifieke situaties niet wordt teruggenomen als niet langer aan de aanhoudings- en/of voorzettingseis wordt voldaan.

### **Interactie burgers/bedrijven**

De communicatie vindt plaats via de reguliere kanalen.

### **Maakbaarheid systemen**

Niet van toepassing.

### **Handhaafbaarheid**

Een splitsing vindt plaats bij notariële akte. De overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging moet worden voldaan door het aanbieden van die akte ter registratie. Van de verschuldigde overdrachtsbelasting moet de notaris namens de verkrijger aangifte doen door middel van het aanbieden van de akte ter registratie en een elektronische aangifte. Bij de verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon kan ook een beroep op de vrijstelling van overdrachtsbelasting worden gedaan. Dit moet door middel van een papieren aangifte.

Bij het doen van aangifte bij notariële akte moet de notaris een beroep doen op een vrijstellingsbepaling. De aanpassingen in de vrijstellingsbepalingen brengen vooralsnog geen extra administratieve werkzaamheden met zich mee, omdat de aangiften voor het grootste deel elektronisch worden aangeleverd. De controle op de papieren aangiften gebeurt handmatig en kan worden ondervangen door deze aangiften te digitaliseren en vervolgens op te nemen in het Handhavingsplan Overdrachtsbelasting.

De inschatting is dat het voorstel tot een afname van het aantal verzoeken om vooroverleg zal leiden. Tevens wordt ook een afname van het aantal aangiften verwacht en door het vervallen van de anti-ontgaanstoets, ligt de bewijslast niet langer bij de inspecteur. Dit zal leiden tot een aanzienlijke verkorting van de behandeltijd per aangifte.

Ten slotte wordt ook een afname van het aantal bezwaar- en beroep-schriften verwacht.

### **Fraudebestendigheid**

Niet van toepassing.

### **Complexiteitsgevolgen**

Door het opnemen van een voortzettings- en aanhoudingseis aan deze vrijstellingsbepaling zal er een proces moeten worden ingericht om dit te bewaken. Hierdoor vindt er een toename van het aantal werkzaamheden plaats.

### **Risico procesverstoringen**

Het risico op procesverstoringen is klein.

### **Uitvoeringskosten**

Er zijn geen incidentele handhavingskosten. Verder leidt het voorstel tot een jaarlijkse besparing van € 330.000 op de handhaving.

**Personele gevolgen**

De voorgestelde maatregel leidt tot een structurele personele besparing van 2,9 fte.

**Invoeringsmoment**

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2025.

**Eindoordeel**

Het voorstel is uitvoerbaar.

## Verrekening van buitenlandse belasting op sporters- of artiesteninkomsten

Impact:	beperkt / middelgroot / ingrijpend		
			
Interactie burgers/bedrijven			x
Maakbaarheid systemen			x
Handhaafbaarheid			x
Fraudebestendigheid		nvt	
Complexiteitsgevolgen		nvt	
Risico procesverstoringen:	groot / gemiddeld / klein		
Uitvoeringskosten	incidenteel	structureel	
• Dienstverlening	€ 0	€ 0	
• Handhaving/toezicht	€ 0	€ 0	
• Automatisering	€ 590.000	€ 0	
Personele gevolgen:	0 fte	0 fte	incidenteel / structureel
Invoering mogelijk per:	01 - 01 - 2025		
Beslag portfolio:	middelgroot		
<u>Eindoordeel:</u>	uitvoerbaar		

### Beschrijving voorstel/regeling

Met de wijziging in artikel XVII, onderdelen A, B, C, D en E wordt verrekening of kostenafrek van buitenlandse belasting op sporters- of artiesteninkomsten in de vennootschapsbelasting mogelijk gemaakt.

### Interactie burgers/bedrijven

De communicatie vindt plaats via de reguliere kanalen.

### Maakbaarheid systemen

De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen tijdig worden gerealiseerd.

### Handhaafbaarheid

Het betreft een zeer geringe werkstroom, zonder noemenswaardige gevolgen voor de uitvoering.

### Fraudebestendigheid

Niet van toepassing.

**Complexiteitsgevolgen**

Niet van toepassing.

**Risico procesverstoringen**

Het risico op procesverstoringen is klein.

**Uitvoeringskosten**

De incidentele uitvoeringskosten bedragen € 590.000.

**Personele gevolgen**

Er zijn geen personele gevolgen.

**Invoeringsmoment**

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2025.

**Eindoordeel**

Het voorstel is uitvoerbaar.