

Reactie op de internetconsultatie 'Eindejaarsregeling 2025'

Amsterdam, 9 augustus 2025

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van het concept van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting (hierna: URS&E) en het concept van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, zoals opgenomen in de internetconsultatie **'Eindejaarsregeling 2025'**. Graag maakt de NOB van de gelegenheid gebruik om op enkele onderdelen van deze concepten te reageren.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van goede wetgeving die rechtszekerheid en rechtsbescherming biedt en bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, handhaafbare en uitvoerbare wetgeving.

Met vriendelijke groeten,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



prof. mr. dr. Arco Bobeldijk
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen



1. Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting

De NOB waardeert de inspanningen die zijn geleverd om de regeling te verduidelijken en op onderdelen te versoepelen en deelt graag nog enkele reflecties met betrekking tot de voorgestelde wijzigingen.

Inleiding – omzetting preferente aandelen

In de toelichting wordt gesteld dat bij de omzetting van preferente aandelen in gewone aandelen sprake is van een volledige toename van de subjectieve gerechtigdheid, aangezien de kapitaalverschaffer hierdoor ondernemer wordt. Naar het oordeel van de NOB is dit niet in alle situaties het geval, bijvoorbeeld in de situatie waarin de enig aandeelhouder van zowel gewone als kwalificerende cumulatief preferente aandelen (cumprefs) de cumprefs omzet in gewone aandelen. Voorts rijst de vraag of een inkoop van cumprefs, waardoor alleen gewone aandelen resteren, eveneens als een uitbreiding van de subjectieve gerechtigdheid van de gewone aandeelhouder wordt aangemerkt. De NOB verzoekt om op deze punten nadere toelichting en, waar nodig, aanpassing van de toelichting.

Artikel 9 lid 1 onderdeel a URS&E – ruisende terugkeer uit nv/bv

Het voorgestelde artikel 9 lid 1 onderdeel a URS&E ziet op de situatie waarin de erflater of schenker ten tijde van overlijden, onderscheidenlijk schenking, een onderneming drijft die eerder werd gedreven door een nv of bv, oftewel een ruisende terugkeer op direct niveau. De NOB vraagt zich af of het wenselijk is om ook expliciet goed te keuren dat aan de bezitsei wordt voldaan bij een ruisende terugkeer uit een nv of bv op indirect niveau. Dit kan zich voordoen indien een erflater of schenker een indirect belang van minder dan 5% houdt in een nv of bv (waardoor niet aan de verwateringsregeling wordt voldaan) en deze nv of bv binnen de bezitsperiode wordt omgezet naar een vennootschap onder firma. Vóór de omzetting hield de erflater of schenker in dat geval een indirect belang (via zijn persoonlijke houdstervennootschap) van minder dan 5% in een nv of bv, welk belang op de toerekeningsbalans van de persoonlijke houdstervennootschap op grond van 35c lid 6 SW 1956 niet tot het kwalificerende vermogen wordt gerekend. Na de terugkeer is de erflater of schenker indirect (via zijn persoonlijke houdstervennootschap) firmant in een vennootschap onder firma, waardoor de bezittingen en schulden van de vennootschap onder firma als ondernemingsvermogen op de toerekeningsbalans van de persoonlijke houdstervennootschap kunnen worden aangemerkt. De erflater of schenker was vóór de omzetting al indirect gerechtigd tot deze bezittingen en schulden, waardoor de NOB het redelijk acht dat ook bij een ruisende terugkeer uit een nv of bv op indirect niveau aan de bezitsei wordt voldaan. De NOB verzoekt de regeling op dit punt te verduidelijken en waar nodig uit te breiden.



Artikel 9 lid 1 onderdeel a URS&E – omzetting preferente aandelen

In de toelichting wordt opgemerkt dat indien de erflater of schenker een belang via preferente aandelen hield in een nv/bv die wordt omgezet in een IB-onderneming, altijd sprake is van een toename van 100% van de subjectieve gerechtigdheid. De NOB vraagt zich af of dit ook geldt indien na de terugkeer een commanditaire vennootschap (CV) ontstaat waarin de preferente aandeelhouder ‘medegerechtigde’ wordt in de zin van artikel 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001. Naar het oordeel van de NOB is dit uitgangspunt niet terecht indien voorafgaand aan de omzetting reeds sprake was van kwalificerende preferente aandelen. De NOB verzoekt op deze punten om nadere toelichting.

Artikel 9 lid 1 onderdeel d URS&E – juridische fusie

Het tweede voorbeeld op pagina 18 van de Eindejaarsregeling 2025 lijkt in zoverre restrictief uit te pakken, dat de uitkomst voor aandeelhouder A minder gunstig is dan in het geval waarin de onderneming van W2 via een activa/passiva-transactie in W1 wordt ingebracht in ruil voor aandelen en de ondernemingen van W1 en W2 vervolgens zodanig met elkaar worden verweven dat zij in elkaar opgaan. In dat geval kan betoogd worden dat voor A geen nieuwe bezitstermijn aanvangt, aangezien de bestaande onderneming W1 is uitgebreid. Indien bij een niet gefaciliteerde juridische fusie altijd een nieuwe bezitstermijn aanvangt, is A na de transactie slechter af dan vóór de transactie, hetgeen ook de uitkomst is van het voorbeeld. Echter, indien het samengaan van de ondernemingen wordt beschouwd als het opgaan in één onderneming, zou A de BOR kunnen behouden over zijn gehele aandelenbelang. De NOB verzoekt het voorbeeld op dit punt te verduidelijken en, indien nodig, aan te passen.

De NOB verzoekt voorts het tweede voorbeeld op pagina 18 aan te vullen met de uitwerking voor B.

Artikel 9 lid 1 onderdeel e URS&E – agiostorting als verkoop

Het nieuwe artikel 9 lid 1 onderdeel e URS&E regelt dat aan de minimale bezitsperiode kan worden voldaan indien binnen die periode een lichaam, waarin de erflater of schenker direct of indirect een aanmerkelijk belang houdt, wordt verkocht aan een ander lichaam waarin de erflater of schenker direct of indirect een aanmerkelijk belang houdt. In de toelichting bij de vergelijkbare regeling voor de voortzettingsperiode (artikel 10 URS&E) is opgenomen dat onder verkoop ook wordt verstaan de situatie waarin de aandelen van de deelneming als agio worden gestort op de aandelen van het andere lichaam. De NOB constateert dat deze verduidelijking bij artikel 9 lid 1 onderdeel e URS&E ontbreekt en verzoekt om deze expliciet op te nemen.





Artikel 9 lid 1 onderdeel f URS&E – uitgifte van aandelen of winstbewijzen

Het voorgestelde artikel 9 lid 1 onderdeel f URS&E bepaalt dat bij uitgifte van aandelen of winstbewijzen van dezelfde soort aan de aandeelhouder, waarbij de subjectieve gerechtigdheid van de schenker of erflater niet wijzigt, het totaal geplaatste aandelenkapitaal niet mag stijgen. De NOB merkt op dat dit in de praktijk tot knelpunten kan leiden, bijvoorbeeld indien agioreserves onbelast worden uitgekeerd door voorafgaand de agioreserves om te zetten in formeel kapitaal en vervolgens ‘af te stempelen’ tot het oorspronkelijk geplaatste aandelenkapitaal (vergelijk artikel 4.13 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001). In dergelijke gevallen stijgt het aandelenkapitaal tijdelijk, terwijl er geen sprake is van het omzetten van privévermogen in ondernemingsvermogen. De NOB acht het onwenselijk dat in deze situaties een nieuwe bezitstermijn zou moeten aanvangen en verzoekt om een nadere uitwerking of versoepeling op dit punt.

Artikel 9 lid 1 onderdeel j URS&E – fictieve verkrijgingen

Het nieuwe artikel 9 lid 1 onderdeel j URS&E voorziet in een tegemoetkoming voor de situatie waarin ondernemingsvermogen binnen 180 dagen voor overlijden is geschonken. De NOB is van mening dat een vergelijkbare tegemoetkoming ook zou moeten gelden voor andere fictieve verkrijgingen, zoals de situatie waarin de erflater tijdens leven het bloot eigendom van de onderneming heeft geschonken en het vruchtgebruik heeft voorbehouden. In dat geval is artikel 10 SW 1956 van toepassing, maar op het moment van overlijden bezit de erflater enkel nog het vruchtgebruik. De NOB stelt voor te bepalen dat in dergelijke gevallen toch aan de minimale bezitsperiode wordt voldaan indien de erflater op het moment van de rechtshandeling/schenking aan de voor hem geldende minimale bezitsperiode voldoet.

In het verlengde hiervan pleit de NOB er voor om bij inwerkingtreding van het wetsvoorstel ‘Aanpak constructie ongelijke breukdelengemeenschap’ een regeling voor de bezitseris op te nemen voor de verkrijging krachtens erfrecht of schenking bij ontbinding van een huwelijksgemeenschap met daarin ondernemingsvermogen, waarbij een echtgenoot meer toekomt dan de helft van die gemeenschap.

Artikel 9 lid 5 URS&E – tweetrapsmaking en tweetrapsschenking

Het voorgestelde artikel 9 lid 5 URS&E bepaalt dat wanneer een verkrijging plaatsvindt door het vervullen van een opschortende voorwaarde die volgt op een ontbindende voorwaarde bij een eerdere verkrijging door een bezwaarde, voor de toepassing van artikel 35d SW 1956 de bezwaarde als erflater of schenker wordt aangemerkt. De NOB wijst erop dat in de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 juli 2018 is aangegeven dat bij een tweetrapsmaking voor het bezitsvereiste moet worden aangesloten bij het moment van overlijden van de insteller (erflater). Volgens de NOB kan daarmee ook bij bestaande gevallen aan de bezitseris voor de BOR worden voldaan bij een tweetrapsschenking of tweetrapsmaking. De NOB verzoekt daarom om de toelichting op dit punt aan te passen.



Daarnaast is het naar de mening van de NOB wenselijk dat wanneer de opschortende voorwaarde wordt vervuld door het overlijden van de bezwaarde, een bezitstermijn van één jaar geldt, overeenkomstig de regels die bij overlijden van toepassing zijn. Dit volgt onder meer uit de regeling van artikel 12 lid 2 SW 1956. De NOB constateert dat dit in de huidige voorgestelde regeling niet expliciet tot uitdrukking komt en verzoekt om op dit punt voor meer duidelijkheid en een eventuele aanpassing te zorgen. Een bezitstermijn van vijf jaar zou volgens de NOB alleen van toepassing moeten zijn indien de opschortende voorwaarde wordt vervuld door een gebeurtenis tijdens het leven van de bezwaarde.

De NOB vraagt zich af of het voorgestelde artikel 9 lid 5 URS&E, dat gepresenteerd wordt als een verruiming, niet ook een beperking zou kunnen betekenen. Bijvoorbeeld in de volgende situatie:

Mevrouw X houdt een 2% belang in een holdingvennootschap (fictief aanmerkelijk belang) en indirect ook een 2% belang in de diverse (100%) dochtervennootschappen. Het belang van mevrouw X (insteller) vererft naar haar 5 kinderen (bezwaarden) met een tweetrapsmaking. Elk kind is bezwaarde en de verwachters zijn de overige kinderen.

Heeft het voorgestelde artikel 9 lid 5 URS&E nu tot gevolg dat we ook voor de omvang van het belang bij de opvolgende verkrijging moeten kijken naar de positie van de bezwaarde? En dat daarmee dan ook bij het overlijden van de bezwaarde in de geschetste situatie de BOR niet meer kan worden toegepast op de indirect gehouden belangen, omdat deze belangen minder dan 0,5% zijn (en de verwateringsregeling voor indirect gehouden belangen niet langer van toepassing is)?

Het voorgestelde artikel 9 lid 5 URS&E lijkt alleen te beogen om voor de toepassing van de bezitstermijn de bezwaarde als erflater aan te merken. Echter, artikel 35d SW verwijst terug naar artikel 35c SW (in artikel 35d lid 1 onderdeel c SW staat dat erflater/schenker AB-houder moet zijn als bedoeld in artikel 35c SW). De NOB vraagt om te bevestigen/verduidelijken dat voor de toepassing van artikel 35c SW de insteller nog wel als erflater of schenker wordt aangemerkt.

Artikel 10 lid 2 (nieuw) URS&E – uitgifte van aandelen tijdens voortzettingsperiode

Het nieuwe artikel 10 lid 2 onderdeel b URS&E bepaalt dat een aandelenemissie waarbij de verkrijger ten minste een evenredig deel van de nieuw uitgegeven aandelen krijgt, voor bedrijfsopvolgingen vanaf 1 januari 2026 niet langer strijdig is met de voortzettingseis, ook niet als hierdoor het totaal geplaatste aandelenkapitaal stijgt. De NOB vraagt zich af waarom deze tegemoetkoming niet geldt voor bedrijfsopvolgingen van vóór 2026, waarvan in de jaren 2026 en verder nog niet aan de voortzettingseis is voldaan. De NOB verzoekt om deze versoepeling met terugwerkende kracht toe te passen, zodat ook bestaande gevallen hieronder vallen.



2. Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

Afschrift facturen en invoerdocumenten bij teruggaafverzoek via buitenlandse portaalsite

Artikel VII wijzigt artikel 33a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 en geeft daarmee uitvoering aan de delegatiebepaling van artikel 32g Wet OB 1968. Door de wijziging zijn niet in Nederland gevestigde ondernemers bij teruggaafverzoeken via een buitenlandse portaalsite voortaan verplicht facturen en invoerdocumenten die betrekking hebben op het teruggaafverzoek direct bij het verzoek te voegen, voor zover deze een waarde (excl. btw) van meer dan euro 1.000 (of euro 250 bij facturen voor brandstof) hebben. De NOB heeft begrip voor de efficiëntieslag in het teruggaafproces die hiermee is beoogd en heeft nog enkele vragen en opmerkingen:

- De wijziging treedt in werking per 1 januari 2026. De NOB begrijpt dat dit betekent dat deze wijziging ook geldt voor teruggaafverzoeken die betrekking hebben op het tijdvak 2025 (of delen daarvan) en na 1 januari 2026 worden ingediend (zoals gebruikelijk). De NOB geeft in overweging om dit voor de duidelijkheid expliciet op te nemen in de Nota van Toelichting.
- Indien het begrip in de eerste bullet juist is, vraagt de NOB zich af of de 26 andere lidstaten tijdig op de hoogte zijn of worden gebracht van deze wijziging, omdat deze in hun portaalsite en/of daarbij geschreven toelichting dient te worden opgenomen. Uiteraard moet het voor buitenlandse ondernemers per 1 januari 2026 technisch mogelijk zijn om de documenten direct te verstrekken en moet duidelijk zijn dat dit voortaan is vereist. De NOB verzoekt in de Nota van Toelichting in te gaan op de wijze waarop de lidstaten (en via hen de buitenlandse ondernemers) hierover tijdig zijn geïnformeerd. Indien het voor lidstaten niet haalbaar is om per 1 januari 2026 eventuele benodigde (technische) aanpassingen in het portaal door te voeren, geeft de NOB in overweging om aan de wijziging een uitgestelde werking te geven (bijvoorbeeld voor het eerst toepassing voor teruggaafverzoeken over tijdvakken die aanvangen na 31 december 2025).
- In de toelichting is opgenomen dat de wijziging van lid 4 (nieuw) van artikel 33a Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 een verruiming betreft. De direct meegestuurde documenten mogen in iedere taal zijn opgesteld. De NOB merkt op dat de wijziging van de tekst van de regeling zelf in dit verband op twee manieren kan worden uitgelegd (de uitzondering zou ook zo kunnen worden geïnterpreteerd dat alleen de Nederlandse taal is toegestaan voor de direct meegestuurde documenten). Om iedere onduidelijkheid op dit punt weg te nemen, geeft de NOB in overweging om in de tekst van de regeling expliciet te maken dat alle talen zijn toegestaan voor dergelijke direct verstrekte documenten.



3. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt verzonden aan de staatssecretaris van Financiën en op onze website gepubliceerd.¹

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

¹ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/over-de-nob/commissie/commissie-wetsvoorstellen/>.

