

Reactie internetconsultatie ‘Eindejaarsbesluit 2026’

Amsterdam, 6 augustus 2026

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: ‘de NOB’) heeft met belangstelling kennisgenomen van de internetconsultatie ‘**Eindejaarsbesluit 2026**’ (hierna: ‘de consultatie’) en geeft hierbij graag een reactie.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van goede wetgeving die rechtszekerheid en rechtsbescherming biedt en bijdragen aan totstandkoming van eenvoudigere, handhaafbare en uitvoerbare wetgeving. Hieronder is onze reactie per onderdeel opgenomen. Daar waar een onderdeel uit de (Nota van Toelichting (hierna: ‘NvT’) van de) consultatie niet wordt genoemd heeft de NOB geen vragen.

Met vriendelijke groeten,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

prof. mr. dr. Arco Bobeldijk
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen



1. Vaststelling verkrijgingsprijs bij zetelverplaatsing naar Nederland (onderdeel 2.1 NvT)

De NOB heeft met belangstelling kennisgenomen van de regelingen voor de verkrijgingsprijs van iemand die (buitenlands belastingplichtig) aanmerkelijkbelanghouder wordt, door verplaatsing van de werkelijke leiding naar Nederland van de desbetreffende vennootschap. Hiertoe worden wettelijke regelingen getroffen in de wet Overige Fiscale Maatregelen 2027 (hierna: 'OFM 2027') en in het Eindejaarsbesluit 2026. Helaas is de tekst of de toelichting van OFM 2027 nog niet bekend, zodat niet altijd geheel duidelijk is hoe een en ander precies is vormgegeven. Het Eindejaarsbesluit 2026 is wel bekend gemaakt en in consultatie gegeven, zodat de NOB haar reactie daarop baseert.

Uitgangspunt voor de NOB bij de beoordeling van dergelijke regelingen is het territorialiteitsbeginsel dat – kort gezegd – inhoudt dat Nederland nationaalrechtelijk (dus los van eventuele verdragsrechtelijke beperkingen) de waardeontwikkeling kan belasten over de periode dat er een aanmerkelijk belang is als binnen- of buitenlands belastingplichtige. Bij het vaststellen van de verkrijgingsprijs dient daarom in beginsel de waarde in het economische verkeer te worden gehanteerd ingeval iemand buitenlands belastingplichtig wordt door verplaatsing van de werkelijke leiding naar Nederland van de desbetreffende vennootschap. Naar de mening van de NOB is het dan ook onjuist dat in sommige van de onderhavige regelingen de historische verkrijgingsprijs (artikel 4.21 Wet IB 2001) als uitgangspunt wordt genomen. Zie ook onze 'Afsluitende conclusie'.

Om de reactie zo overzichtelijk mogelijk te houden wordt, ingeval van een verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap naar Nederland met in het buitenland woonachtige aanmerkelijkbelanghouder, onderscheid gemaakt in de volgende situaties:

- De aanmerkelijkbelanghouder is niet eerder (binnen- of buitenlands) belastingplichtig geweest;
- De aanmerkelijkbelanghouder is eerder binnenlands belastingplichtig geweest;
- De aanmerkelijkbelanghouder is eerder buitenlands belastingplichtig geweest.

Verplaatsing werkelijke leiding vennootschap naar Nederland met in het buitenland woonachtige aanmerkelijkbelanghouder die niet eerder (binnen- of buitenlands) belastingplichtig is geweest

Het OFM 2027 behandelt onder meer de situatie dat de werkelijke leiding van een vennootschap wordt verplaatst naar Nederland en voor een in het buitenland wonende aanmerkelijkbelanghouder een buitenlandse belastingplicht ontstaat (immigratie van de vennootschap), zonder dat er eerder sprake is geweest van (binnen- of buitenlandse) belastingplicht.





Voor die gevallen wordt als (nieuwe) hoofdregel in artikel 7.6 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 bepaald dat de verkrijgingsprijs wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer op het tijdstip van het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht. Dit is naar de mening van de NOB een juist uitgangspunt, omdat daarmee potentiële dubbele heffing wordt voorkomen en het territorialiteitsbeginsel wordt gerespecteerd.

Verplaatsing werkelijke leiding vennootschap naar Nederland met in het buitenland woonachtige aanmerkelijkbelanghouder die eerder binnenlands belastingplichtig is geweest

In het Eindejaarsbesluit 2026 worden regels getroffen voor het geval dat de aanmerkelijkbelanghouder al eerder binnenlands belastingplichtig is geweest en later buitenlands belastingplichtig wordt door de verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap naar Nederland.

In dat geval wordt de verkrijgingsprijs bepaald aan de hand van artikel 7.6 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 (wettekst vanaf 2027), zijnde de waarde in het economisch verkeer ten tijde van de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder naar het buitenland. Dit komt overeen met de waarde die is gehanteerd bij het opleggen van de conserverende aanslag.

De NOB constateert dat de eventuele waardestijging in de Nederlandse heffingsgrondslag wordt betrokken die zich heeft voorgedaan in de periode dat er naar nationaal recht géén belastingplicht was, door als verkrijgingsprijs de waarde te nemen ten tijde van de emigratie (einde binnenlandse belastingplicht) en niet van de waarde ten tijde van de verplaatsing van de vennootschap naar Nederland (aanvang buitenlandse belastingplicht). De NOB verzoekt dit nader te onderbouwen, aangezien het in strijd is met het uitgangspunt dat nationaalrechtelijk de waardeontwikkeling wordt belast over de periode dat er een binnen- of buitenlandse belastingplicht is (territorialiteitsbeginsel).

Het is voor de NOB overigens niet geheel duidelijk wat er gebeurt met de conserverende aanslag. Het lijkt erop dat die in stand blijft, omdat de nieuwe verkrijgingsprijs overeenkomt met de waarde die is gehanteerd in de conserverende aanslag. De NOB stelt het op prijs als dit wordt bevestigd.

Verplaatsing werkelijke leiding vennootschap naar Nederland met in het buitenland woonachtige aanmerkelijkbelanghouder die eerder buitenlands belastingplichtig is geweest

Dit betreft situaties dat iemand buitenlandse belastingplichtig wordt, die eerder al buitenlands belastingplichtig was ten aanzien van die vennootschap. De werkelijke leiding van de vennootschap heeft in het verleden dan in Nederland gezeten en, na een tussenliggende periode, wordt de werkelijke leiding van de vennootschap terug verplaatst naar Nederland (remigratie van de vennootschap).





In dat geval wordt overeenkomstig artikel 4.21 Wet IB 2001 als uitgangspunt voor de verkrijgingsprijs de tegenprestatie genomen bij de verkrijging. Dit is in de regel de historische verkrijgingsprijs en is, zoals eerder betoogd, naar de mening van de NOB een onjuist uitgangspunt. Vervolgens wordt daar een aantal correcties op toegepast. De belangrijkste daarvan zullen hierna worden behandeld.

Waardestijging in tussenliggende periode

De historische verkrijgingsprijs wordt allereerst verhoogd voor zover blijkt dat er in het buitenland, in het kader van de zetelverplaatsing naar Nederland, belasting is geheven die naar Nederlandse maatstaven redelijk is (artikel 21a lid 2 UBIB 2001). De NOB geeft op dit punt in overweging om de woorden 'geheven' en 'is voldaan' te wijzigen in 'is verschuldigd'. Dit met het doel om ook een mogelijke buitenlandse equivalent van een conserverende aanslag, waarvoor uitstel van betaling is verleend, onder het bereik van de verhoging van de verkrijgingsprijs te brengen.

Een aanvullende correctie vindt plaats over dezelfde waardestijging, als de aanmerkelijkbelanghouder in de tussenliggende periode niet belastingplichtig was in Nederland ter zake van de vennootschap (lid 3).

In veel gevallen zal het gevolg van deze correcties zijn dat de waardestijging in de tussenliggende periode buiten de Nederlandse belastingheffing blijft, hetgeen naar de mening van de NOB juist is. Door de koppeling in het derde lid aan het al of niet belastingplichtig zijn in Nederland, lijkt echter geen correctie plaats te vinden ingeval door de oprichtingsfictie van artikel 4.35 Wet IB 2001 of de vestigingsplaatsfictie van artikel 7.5 lid 6 Wet IB 2001 er nationaalrechtelijk nog steeds buitenlandse belastingplicht is in de tussenliggende periode. De NOB vraagt zich af in hoeverre dit rechtvaardig is en verzoekt dit nader te onderbouwen.

Waardedaling in tussenliggende periode

In artikel 21a lid 4 UBIB wordt geregeld dat een waardedaling in de tussenliggende periode in mindering komt op de historische verkrijgingsprijs. Deze regeling is vergelijkbaar met die van een waardestijging. Ook hier komt de vraag op of de regeling rechtvaardig is en verzoekt de NOB dit nader toe te lichten.

Betaling op conserverende aanslag

In artikel 21a lid 6 UBIB 2001 is een formule opgenomen om de vermeerdering van de verkrijgingsprijs te berekenen in verband met betalingen in de tussenliggende periode op de conserverende aanslag. De betalingen vloeien voort uit 'besmette' handelingen waardoor de conserverende aanslag (deels) wordt ingevorderd. In de formule ter bepaling van de vermeerdering van de verkrijgingsprijs wordt slechts één keer rekening gehouden met het opstarttarief van 24,5%, terwijl het denkbaar is dat er in meerdere jaren besmette handelingen zijn verricht.





Als deze handelingen in meerdere jaren zijn verricht, kan dit tot gevolg hebben dat de verkrijgingsprijs met een lagere grondslag wordt vermeerderd, dan het totaal van de besmette handelingen. Volgens de NOB is dit een onevenwichtig resultaat en behoeft dit aanpassing. Niet de betalingen op de conserverende aanslag moeten leidend zijn voor de berekening van de verkrijgingsprijs, maar het totaal van de grondslag van de besmette handelingen.

Ten principale is de NOB overigens van mening dat, bij een herleving van de belastingplicht, de verkrijgingsprijs moet worden gesteld op de waarde in het economisch verkeer op dat moment. De grondslag van een eventuele nog openstaande conserverende aanslag kan hierop in mindering komen met een gelijktijdig vervallen van die conserverende aanslag. In de 'Afsluitende conclusie' wordt hier nog op ingegaan.

Negatief vervreemdingsvoordeel

In artikel 21a lid 8 UBIB wordt een regeling getroffen voor het geval bij de eerdere verplaatsing van de werkelijke leiding naar het buitenland een negatief vervreemdingsvoordeel in aanmerking is genomen. Hierbij wordt de verkrijgingsprijs verminderd van "de nog tot het aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen". Het is de NOB niet geheel duidelijk op welke aandelen of winstbewijzen dit ziet. Door de verplaatsing van de werkelijke leiding is er immers geen aanmerkelijk belang meer ten aanzien van die aandelen of winstbewijzen. Als hiermee wordt verwezen naar de aandelen of winstbewijzen van de destijds verplaatste en nu remigrerende vennootschap, is een andere woordkeuze aan te bevelen.

Overige gevallen van verplaatsing werkelijke leiding vennootschap naar Nederland

Het OFM 2027 en het Eindejaarsbesluit 2026 behandelen enkel de situatie dat de werkelijke leiding van een vennootschap wordt verplaatst naar Nederland en voor een in het buitenland wonende aanmerkelijkbelanghouder een buitenlandse belastingplicht ontstaat.

In de genoemde regelingen wordt geen aandacht besteed aan andere situaties waarin de vennootschap naar Nederland wordt verplaatst. De NOB wijst in dit kader op paragraaf 3.4 van de brochure "*Remigratie en immigratie van de aanmerkelijkbelanghouder*" van Prof.dr.mr. E.J.W. Heithuis, die meerdere situaties beschrijft die niet, of niet goed, zijn geregeld. De NOB pleit ervoor om ook die situaties wettelijk te regelen.

Tekstuele suggesties

In het nieuwe lid 1 van artikel 21a UBIB zit een tekstblok dat naar de mening van de NOB verwarrend kan zijn. De NOB adviseert in dat kader om de aanvang van lid 1 als volgt te formuleren:

'Indien een persoon buitenlands belastingplichtig wordt door verplaatsing van een vennootschap naar Nederland en eerder in Nederland ten aanzien van dat aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtig is geweest (...).'





Afsluitende conclusie

Uitgangspunt bij ontstaan of herleving van de (binnen- of buitenlandse) belastingplicht dient, naar de mening van de NOB, te zijn dat er een nieuwe belastingplichtige periode aanvangt met een nieuwe verkrijgingsprijs voor het aanmerkelijk belang. Meest zuiver is om daarvoor de waarde in het economisch verkeer te nemen ten tijde van het ontstaan van de nieuwe belastingplicht. Hiermee wordt op een correcte wijze invulling gegeven aan het territorialiteitsbeginsel.

Uitzondering hierop is het geval dat er al (binnen- of buitenlandse) belastingplicht was en dus enkel de vorm van de belastingplicht wijzigt. In dat geval kan er wel een correctie op de historische verkrijgingsprijs plaatsvinden voor zover er ter zake van de wijziging in de belastingplicht een (conserverende) aanslag wordt opgelegd in Nederland of het buitenland. Een tweede uitzondering betreft het geval dat ter zake van het einde van de eerdere belastingplicht een conserverende aanslag is opgelegd. In dat geval kan de conserverende aanslag vervallen en de verkrijgingsprijs worden aangepast door de belastbare grondslag van de nog openstaande conserverende aanslag te corrigeren op de verkrijgingsprijs.

Dit alles geeft een éénduidig en rechtvaardig systeem.

2. Terugbrengen taakoverdracht overdrachtsbelasting naar originele staat (onderdeel 2.3 NvT)

Algemeen

Uit de voorgestelde aanpassing maakt de NOB op dat alleen artikel 5d lid 5 onderdeel b Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer wordt geschrapt. De NOB wijst erop dat ook lid 5 onderdeel a in 2021 nieuw is ingevoerd, waarmee het niet duidelijk is waarom niet heel lid 5 wordt geschrapt. Bij de wijziging in 2021 is in de NvT opgemerkt dat de tot dan toe geldende mogelijkheid om een koopsom ten bedrage van de boekwaarde van de over te dragen activa te bedingen met deze wijziging kwam te vervallen. Alleen in de toelichting op de nieuwe wijziging is opgenomen dat ook overdracht tegen boekwaarde (de historische kostprijs minus afschrijvingen) voldoet, in afwijking dus van de tekst in lid 5 (nieuw). Naar de mening van de NOB is het zuiverder om of lid 5 in zijn geheel te schrappen, of de voorwaarde van de boekwaarde op te nemen als nieuw onderdeel b.

Onder het regime voor de wijziging in 2021 gold als extra voorwaarde dat de eis van de vergoeding tegen boekwaarde op grond van publiekrechtelijke regelgeving moest zijn vastgesteld. In de toelichting op de voorgenomen wijziging wordt deze aanvullende voorwaarde niet gesteld.





De NOB verzoekt om te verduidelijken of dit bewust achterwege is gelaten (hetgeen voor deze categorie overdrachten leidt tot een ruimer toepassingsbereik van de vrijstelling ten opzichte van het vóór 2021 geldende regime) of dat het de bedoeling is om ook op dit punt integraal terug te gaan naar de regeling die gold voor de wijziging in 2021.

Voorts is bij de wijziging in 2021 toegelicht dat in situaties waarin op basis van artikel 5d lid 1 onderdeel b naast activa ook passiva moeten worden overgedragen, maar de passiva van de overdrager niet op object-niveau zijn te onderscheiden, een toerekening op basis van evenredigheid moet plaats vinden. De NOB verzoekt of kan worden bevestigd dat deze toelichting blijft gelden ook na de thans voorgenomen aanpassing.

Ook is bij de wijziging in 2021 verduidelijkt dat de overdracht van leningen bij een taakoverdracht alleen dan als koopsom of andere prestatie wordt gezien als meer leningen dan noodzakelijk op grond van de activa/passiva-eis worden overgedragen. Ook op dit punt verzoekt de NOB of kan worden bevestigd dat deze toelichting blijft gelden na de thans voorgenomen aanpassing.

Gevolgen voor woningcorporaties

De huidige taakoverdrachtvrijstelling voor woningcorporaties is potentieel ruimer dan de nieuwe, nog te introduceren vrijstelling voor DAEB-woningen. Het komt in de overdrachtsbelasting vaker voor dat meerdere vrijstellingen op dezelfde verkrijgingen kunnen worden toegepast (bijvoorbeeld de algemene fusievrijstelling van artikel 5bis en de specifieke fusievrijstelling bij ANBI's van artikel 5d lid 1 onderdeel a). Naar de mening van de NOB is onvoldoende overtuigend gemotiveerd waarom specifiek in dit geval de potentiële overlap tussen twee vrijstellingen moet worden weggenomen terwijl dit voor andere verkrijgingen waarbij overlap van vrijstellingen kan spelen niet wordt gewijzigd.

Dit klemmt te meer, omdat de voorgenomen wijziging tot gevolg kan hebben dat verkrijgingen door woningcorporaties die thans nog vrijgesteld kunnen zijn als onderdeel van een taakoverdracht dat met deze voorgenomen wijziging niet meer zijn. In dat kader is relevant dat de kennisgroep van de Belastingdienst heeft bevestigd dat onder de huidige taakoverdrachtvrijstelling ook niet-DAEB vastgoed kan vallen ([Documenten OVB bij 4e deelbesluit Woo-verzoeken standpunten kennisgroepen Belastingdienst](#), vanaf pagina 244), wat onder de nieuwe, nog te introduceren vrijstelling niet het geval lijkt te zijn op basis van wat daarover per heden bekend is.

De NOB wijst erop dat op basis van nieuwe staatssteunregels van de Europese Commissie van eind 2025 ook voor middenhuurwoningen meer ruimte is ontstaan voor steun.





Implementatie in Nederlandse wet- en regelgeving door uitbreiding van het nationale DAEB-begrip moet echter nog plaatsvinden en is per 1 januari 2027 nog niet afgerond en zal naar verwachting per 1 juli 2028 worden gerealiseerd (zie de Kamerbrief over uitwerking herziene DAEB-Vrijstellingsbesluit in de Woningwet van 8 juli 2026, nr. 2026-0000299651). De NOB geeft in overweging om de huidige vrijstelling pas te wijzigen na aanpassing van het DAEB-begrip in de Nederlandse wet- en regelgeving.

Daarnaast zorgt de voorgenomen inperking van de nieuwe vrijstelling tot ‘woningen’ ervoor dat voor de verkrijging van andere onroerende zaken dan woningen geen gebruik gemaakt lijkt te kunnen worden van deze nieuwe vrijstelling. Dit betekent dat voor bijvoorbeeld de verkrijging van maatschappelijk vastgoed met een functie in de wijk (zoals buurthuizen), parkeergelegenheden en bedrijfsruimten in de plint de huidige vrijstelling relevant blijft voor woningcorporaties. De toelichting merkt in dat kader op dat deze onroerende zaken na de voorgenomen wijziging alsnog via de taakoverdrachtvrijstelling kunnen worden overgedragen, mits aan de strengere nieuwe voorwaarden (kort gezegd: koopsom maximaal de boekwaarde) wordt voldaan. De vraag die daarbij op zal komen is hoe in dit kader beoordeeld kan worden of sprake is van een taak. In de praktijk zal dit type onroerende zaken door woningcorporaties vrijwel altijd worden overgedragen als onderdeel van een grotere overdracht met DAEB-woningen. De NOB verzoekt om toe te lichten of in een dergelijk geval de DAEB-woningen (waarvoor beroep op de nieuwe vrijstelling wordt gedaan) meegewogen kunnen worden bij het antwoord op de vraag of sprake is van de overdracht van een taak voor de overige onroerende zaken.

Gevolgen voor andere sectoren

De wijziging in 2021 met betrekking tot de voorwaarde dat geen koopsom of andere prestatie mocht worden bedongen, zag volgens de NvT niet uitsluitend op woningcorporaties, maar ook op “andere sectoren zoals het onderwijs of de gezondheidszorg”. Bij de toelichting op het schrappen van lid 5 onderdeel b wordt thans de suggestie gewekt dat deze alleen relevant is voor woningcorporaties. Dit lijkt in tegenspraak met deze eerdere toelichting. De NOB verzoekt om toe te lichten waarom deze bepaling niet (meer) relevant is voor deze andere sectoren, waar dat in 2021 nog wel het geval leek te zijn. Daarbij benadrukt de NOB, op basis van eigen ervaring, dat zorg- en onderwijsorganisaties in bepaalde gevallen door overheidsregelgeving verplicht zijn om tegen een vastgestelde prijs te verkopen.¹ Het lijkt de NOB daarom van belang om de gevolgen van de voorgestelde wijziging voor deze groep organisaties zorgvuldig te beoordelen, aangezien inperking van de vrijstelling verstrekken gevolgen kan hebben voor noodzakelijk geachte overdrachten van vastgoed in het algemeen belang.

¹ Zie bijvoorbeeld de beleidsregel ‘Vervreemding onroerende zaken’ van het College Sanering Zorginstellingen waarin als voorwaarde is gesteld dat vervreemding van zorgvastgoed tegen een marktconforme prijs dient plaats te vinden; Stcrt. 2020, 2607.





3. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie op de consultatie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt op onze website gepubliceerd.²

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 uitstekende 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.

² Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/over-de-nob/commissie/commissie-wetsvoorstellen/>.

