

Reactie wetsvoorstel ‘Overige fiscale maatregelen 2027’

Inhoudsopgave

1. Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting	1
2. Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's	5
3. Verduidelijking begrip publieke middelen in onderwijs- en onderzoeksvrijstelling	10
4. Schrapen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit.....	12

1. Maatregelen met betrekking tot box 2 van de inkomstenbelasting

Artikel I, onderdeel A (artikel 4.12a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Excessief lenen

De regeling van het excessief lenen is complex. Dit geldt zeker in gevallen van overlijden waarbij sprake kan zijn van samenloop met de afrekening over het aanmerkelijk belang en de onbelaste dividenduitkering van artikel 4.12a Wet IB 2001. Achtergrond van de voorgestelde wijziging lijkt te zijn om te voorkomen dat deze regelingen gelijktijdig worden toegepast en/of met elkaar in de knoop geraken. De toelichting bij de voorgestelde wijziging is beperkt en de NOB levert haar commentaar bij deze regeling dan ook aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld en uitwerking

Erflater A overlijdt in december 2027 en houdt bij zijn overlijden 100% van de aandelen in A BV. De waarde van de aandelen A BV was € 2.000.000. De fiscale verkrijgingsprijs van de aandelen van A in A BV is nihil. Het vermogen van A BV bestaat uit liquide middelen van € 500.000, een vordering op A van € 1.000.000 en investeringen van € 500.000. Wij abstraheren van latente vennootschapsbelasting. De lening van A BV is een excessieve lening waarvoor A in 2024 een fictief regulier voordeel van € 500.000 heeft genoten. Het maximumbedrag van A voor de regeling van excessief lenen is zodoende € 1.000.000. Zoon B is enig erfgenaam van A.



Het overlijden van A heeft voor de heffing van inkomstenbelasting in 2027 de volgende gevolgen:

Gevolgen voor (de nalatenschap van) A:

- fictieve vervreemding van de aandelen in A BV, waardoor A over € 2.000.000 inkomstenbelasting in box 2 is verschuldigd;
- een negatief fictief regulier voordeel van € 500.000.

In de nalatenschap van A is in 2027 aldus over het saldo van € 1.500.000 inkomstenbelasting in box 2 verschuldigd.

Gevolgen voor erfgenaam B:

- verkrijging van een aanmerkelijk belang in A BV met een fiscale verkrijgingsprijs van € 2.000.000;
- de mogelijkheid om (met de toepassing van artikel 4.12a Wet IB 2001) binnen twee jaar na overlijden van A voor € 2.000.000 aan reguliere voordelen uit A BV te genieten en deze af te boeken op de fiscale verkrijgingsprijs (zonder heffing van inkomstenbelasting); en
- een fictief regulier voordeel van € 500.000 in 2027, omdat B de schuld van € 1.000.000 aan A BV erft.

Reflectie

Momenteel werkt de regeling van artikel 4.12a Wet IB 2001 dusdanig uit dat het fictief regulier voordeel van B, stel dat A in 2026 zou zijn overleden, op verzoek kan worden afgeboekt op de fiscale verkrijgingsprijs van B. Over de excessieve lening die B heeft geërfd is aldus geen inkomstenbelasting verschuldigd. Hetzelfde zou gelden als er geen excessieve lening was, maar B besluit om binnen 24 maanden na overlijden van A een excessieve lening bij A BV aan te gaan of om de bestaande excessieve lening te verhogen.

Het wetsvoorstel beoogt het fictief regulier voordeel uit te sluiten van toepassing van artikel 4.12a Wet IB 2001. B is voor de afwikkeling van de geërfde excessieve lening aldus aangewezen op het uitkeren van een dividend binnen 24 maanden na overlijden van A en de verrekening van zijn schuld aan A BV met het te ontvangen dividend. Aldus kan de geërfde excessieve lening alsnog zonder belastingheffing worden afgewikkeld. In zoverre is het wetsvoorstel begrijpelijk.

De NOB vraagt zich echter af of rekening is gehouden met de omstandigheid dat erfgenamen in het overlijdensjaar niet tot een dividenduitkering kunnen besluiten, bijvoorbeeld vanwege tijdsverloop of onmogelijkheden binnen de nalatenschap. Meer concreet als A eind december 2027 overlijdt, zal B voor jaareinde 2027 geen dividend hebben ontvangen en kunnen verrekenen met de schuld.





B is dan in het jaar van overlijden (2027) alsnog inkomstenbelasting verschuldigd over het fictief regulier voordeel, terwijl dit strikt genomen door zijn hoge verkrijgingsprijs niet aan de orde zou hoeven komen. B zou in 2028 weliswaar dividend uit kunnen keren met toepassing van artikel 4.12a Wet IB 2001 en dit kunnen verrekenen met de lening. In 2028 ontstaat dan een fictief negatief regulier voordeel en daarmee een verlies in box 2. B zou dit verlies dan weer kunnen verrekenen met het positieve inkomen uit 2027, maar het betekent wel dat B de belastingheffing over 2027 moet voorfinancieren. Dit wordt des te lastiger als B nog niet over middelen hiertoe beschikt.

De NOB verzoekt om een nadere toelichting op dit punt en verzoekt daarbij tevens om dit voorstel (deels) in heroverweging te nemen. **[Vraag 1]** De regeling zou aangepast kunnen worden door uitsluitend verhogingen van de excessieve lening door erfgenamen buiten toepassing van artikel 4.12a Wet IB 2001 te houden. Aldus wordt het hiervoor gesignaleerde nadelige effect voor erfgenamen voorkomen, maar wordt tegelijkertijd wel bewerkstelligd dat erfgenamen excessieve leningen zonder heffing op kunnen nemen. De hiervoor genoemde omstandigheid dat erfgenamen in het overlijdensjaar niet tot een dividenduitkering hebben kunnen besluiten en daardoor geconfronteerd worden met een positief fictief regulier voordeel, kan ook worden voorkomen door een doorschuifregeling te introduceren. Deze doorschuifregeling zou erin kunnen bestaan dat B de positie van A overneemt met betrekking tot de excessieve lening. Er wordt dan geen negatief fictief regulier voordeel bij A in aanmerking genomen en bij B geen positief fictief regulier voordeel. Als voorwaarden voor toepassing van deze doorschuifregeling kunnen worden gesteld dat de verkrijger(s) van de aandelen binnenlands belastingplichtige is (zijn) en ook dat alle excessieve schulden bij de vennootschap krachtens erfrecht overgaan op de erfgenaam (erfgenamen).

In aanvulling op het voorgaande vraagt de NOB aandacht voor de dubbele heffing waarover de artikelsgewijze toelichting spreekt. Hierin wordt genoemd dat het maximumbedrag van B niet wordt verhoogd als het fictief regulier voordeel van B zou worden betrokken in de regeling van artikel 4.12a Wet IB 2001. Een technische toelichting ontbreekt. Vermoedelijk is de uitleg dat het maximumbedrag van B ingevolge artikel 4.14a lid 2 Wet IB 2001 alleen wordt verhoogd als het bedrag bij B ‘in de heffing is betrokken’ en dat dit bij de toepassing van artikel 4.12a Wet IB 2001 niet het geval is omdat dit artikel de betreffende (fictieve) reguliere voordelen ‘niet tot het inkomen uit aanmerkelijk belang rekent’. De NOB verzoekt om een nadere toelichting. **[Vraag 2]**

Daarbij zou sprake zijn van een ongewenste uitkomst als deze dubbele heffing daadwerkelijk zou ontstaan. Deze dubbele heffing zou kunnen worden voorkomen door aan artikel 4.14a lid 2 Wet IB 2001 toe te voegen ‘(...), waaronder begrepen het bovenmatige deel van de schulden dat ingevolge de toepassing van artikel 4.12a Wet IB 2001 niet als inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking is genomen’. De NOB verzoekt hierop in te gaan. **[Vraag 3]** De NOB verzoekt daarnaast om, indien nodig, een goedkeuring te verlenen voor eventuele oude gevallen waarin deze dubbele heffing zich voor zou doen. **[Vraag 4]**





Verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang voor een buitenlandse belastingplichtige

Artikel I, onderdeel B (artikel 7.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het wetsvoorstel bevat een maatregel over de vaststelling van de verkrijgingsprijs voor een in het buitenland woonachtige aandeelhouder van een vennootschap, ingeval die vennootschap haar zetel verplaatst naar Nederland en de aandeelhouder buitenlands belastingplichtig wordt als aanmerkelijkbelanghouder in de zin van artikel 7.5 Wet IB 2001. Onlangs is ook het Eindejaarsbesluit 2026 in consultatie gegeven waarbij er regelingen worden voorgesteld die dezelfde kwestie betreffen.

De NOB heeft een uitgebreide reactie gegeven op de consultatie van het Eindejaarsbesluit 2026.¹ Daarbij is er onder meer op gewezen dat er (vele) andere situaties denkbaar zijn waarbij de verkrijgingsprijs nog niet wettelijk is geregeld en dit een goed moment is om dat mee te nemen in het huidige wetgevende traject. Helaas is daar in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2027 geen invulling aan gegeven. De NOB verzoekt om deze situaties thans ook wettelijk te regelen. **[Vraag 5]**

Daarnaast heeft de NOB kritiek geuit op het feit dat de verkrijgingsprijs in bepaalde situaties zodanig wordt vastgesteld, dat Nederland zich de heffingsbevoegdheid toe-eigent van vermogensaanwas die zich voordoet in een periode dat er geen (binnen- of buitenlandse) belastingplicht is. Dat is naar de mening van de NOB fundamenteel onjuist. Derhalve verzoekt de NOB om deze onevenwichtigheid te herstellen, op de wijze zoals beschreven in onze reactie op het Eindejaarsbesluit 2026. **[Vraag 6]**

¹ Zie <https://www.nob.net/publicaties/vragen-over-verkrijgingsprijs-zetelverplaatsing-en-taakoverdracht-overdrachtsbelasting/>





2. Wijzigingen pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's

Artikel II, onderdeel B (artikel 32bc van de Wet op de loonbelasting 1964) en artikel IX (artikel IV van het Belastingplan 2026)

In het voorgestelde artikel 32bc Wet LB 1964 is de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's opgenomen. Deze heffing maakte reeds onderdeel uit van het Belastingplan 2026. Sindsdien is een aantal wijzigingen aangebracht en verduidelijkingen gegeven, te weten in een Kamerbrief van 22 juni 2026, in de Eindejaarsregeling 2026² en tenslotte in het voorliggende Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2027. Hieronder gaan wij in op dit wetsvoorstel.

Uit de MvT blijkt dat overleg heeft plaatsgevonden met diverse stakeholders - waaronder de NOB - over de praktische gevolgen van de pseudo-eindheffing. Ook blijkt dat de wetgever zich bewust is van de spanning tussen enerzijds het oplossen van specifieke knelpunten en anderzijds het uitvoerbaar en begrijpelijk houden van de regeling.

De NOB waardeert het dat het kabinet naar aanleiding van signalen uit de praktijk verschillende aanpassingen voorstelt. De NOB constateert echter dat de voorgestelde wijzigingen op een aantal onderdelen nieuwe onzekerheden oproepen of bestaande onzekerheden onvoldoende wegnemen:

- de uitvoerbaarheid van de uitzondering voor kortdurende terbeschikkingstelling van maximaal zeven dagen;
- het behoud van het overgangsrecht bij wijziging van inhoudingsplichtige, in het bijzonder bij fusies, overnames en overgang van onderneming;
- de toepassing van de pseudo-eindheffing in grensoverschrijdende situaties.

De NOB verzoekt om verdere verduidelijking op deze punten en acht deze verduidelijking wenselijk met het oog op rechtszekerheid, uitvoerbaarheid en beperking van administratieve lasten.

Uitzondering voor een kortdurende terbeschikkingstelling

Het voorgestelde artikel 39j onderdeel b Wet LB 1964 introduceert een tijdelijke uitzondering op de pseudo-eindheffing voor een fossiele personenauto die in een kalenderjaar maximaal één periode mede voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld, mits die periode niet langer duurt dan zeven aaneengesloten dagen.

² Zie <https://www.nob.net/publicaties/internetconsultatie-eindejaarsregeling-2026/>.





Volgens de toelichting is deze maatregel met name bedoeld voor tijdelijke huur- en deelauto's waarvoor het voorgestelde overgangsrecht veelal niet beschikbaar is. Deze uitzondering is daarom uitsluitend van toepassing tijdens de periode van het overgangsrecht.

Uit de MvT volgt dat de uitzondering geldt per fossiele personenauto, per werkgever en per kalenderjaar. Indien dezelfde auto in een kalenderjaar gedurende meerdere perioden aan werknemers ter beschikking wordt gesteld, vervalt de uitzondering volledig en is de pseudo-eindheffing vanaf de eerste dag verschuldigd. Dit geldt ook indien iedere afzonderlijke periode korter is dan zeven dagen.

De NOB begrijpt de wens van het kabinet om werkgevers tegemoet te komen in situaties van incidenteel gebruik van tijdelijke voertuigen. Tegelijkertijd roept de vormgeving van de regeling vragen op over de praktische uitvoerbaarheid.

Om toepassing van de uitzondering te kunnen beoordelen, moet een werkgever vaststellen of precies dezelfde auto eerder in het kalenderjaar reeds mede voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld aan een van haar werknemers. Daarnaast moet worden gecontroleerd of sprake is van één aaneengesloten periode en of de termijn van zeven dagen niet wordt overschreden. De werkgever zal derhalve per voertuig een afzonderlijke administratie moeten voeren. Uit de MvT blijkt dat het kabinet dit ook onderkent, aangezien wordt opgemerkt dat toepassing van de uitzondering enig doenvermogen van de werkgever vergt.

Naar het oordeel van de NOB kan worden betwijfeld of deze verplichtingen zich verdragen met het uitgangspunt van administratieve lastenverlichting. De werkgever moet immers niet alleen de duur van de terbeschikkingstelling monitoren, maar ook kunnen vaststellen of dezelfde auto op een eerder moment in hetzelfde kalenderjaar al onder de uitzondering is gebracht. In de praktijk kan dit lastig zijn, bijvoorbeeld wanneer gebruik wordt gemaakt van verhuurmaatschappijen, poolauto's, raamcontracten of externe mobiliteitsplatforms. De werkgever heeft daarbij niet altijd invloed op de keuze of zicht op het kenteken van de ter beschikking gestelde auto.

De NOB geeft in overweging om de uitzondering niet te koppelen aan het kenteken van de fossiele auto, maar aan de werknemer. Een mogelijke invulling zou kunnen zijn dat per werknemer eenmaal per kalenderjaar gedurende maximaal zeven dagen een fossiele auto ter beschikking kan worden gesteld zonder toepassing van de pseudo-eindheffing. De NOB meent dat het beoogde doel van de uitzondering ook met een dergelijke systematiek kan worden bereikt. Een benadering op werknemersniveau lijkt vanuit uitvoeringsoogpunt aanzienlijk eenvoudiger en voorkomt dat werkgevers per voertuig moeten monitoren of eerder in hetzelfde kalenderjaar reeds gebruik is gemaakt van de uitzondering. Daarmee kan een belangrijk deel van de administratieve lasten die voortvloeien uit de voorgestelde regeling worden weggenomen.





Daarnaast sluit een benadering op werknemersniveau beter aan bij de administratieve processen van werkgevers. Werkgevers beschikken doorgaans reeds over systemen waarin arbeidsvoorwaarden en terbeschikkingstellingen op werknemersniveau worden geregistreerd. Het bijhouden van de toepassing van de uitzondering per werknemer is doorgaans eenvoudiger uitvoerbaar en beter controleerbaar dan een systeem waarbij monitoring op kentekenniveau noodzakelijk is.

De NOB verzoekt daarom te bezien of een uitzondering op werknemersniveau de voorkeur verdient boven de voorgestelde systematiek, teneinde de uitvoerbaarheid van de regeling voor werkgevers te verbeteren zonder afbreuk te doen aan het beoogde bereik van de maatregel. **[Vraag 7]**

Behoud van het overgangsrecht bij wijziging van inhoudingsplichtige

Het overgangsrecht van artikel 39j Wet LB 1964 is gekoppeld aan de inhoudingsplichtige die een auto vóór 1 januari 2027 voor het eerst ter beschikking heeft gesteld. Het overgangsrecht blijft behouden wanneer binnen dezelfde inhoudingsplichtige een andere werknemer gebruik gaat maken van dezelfde auto. Uit de Kamerbrief van 22 juni 2026³ blijkt echter dat het overgangsrecht in beginsel vervalt zodra sprake is van een andere werkgever met een ander loonheffingsnummer. Dit geldt volgens de Kamerbrief ook binnen concernverhoudingen.

Tegelijkertijd vermeldt de Kamerbrief dat bij fusies en overnames een uitzondering mogelijk is indien de nieuwe werkgever ‘in de plaats treedt’ van de oude werkgever. Het kabinet acht hiervoor geen wettelijke regeling noodzakelijk.

De NOB acht het positief dat het kabinet onderkent dat een wijziging van inhoudingsplichtige niet in alle gevallen tot verlies van overgangsrecht behoort te leiden. Naar het oordeel van de NOB biedt de huidige toelichting echter onvoldoende zekerheid voor de praktijk. Het criterium dat de nieuwe werkgever “in de plaats treedt” van de oorspronkelijke werkgever is niet nader uitgewerkt. Daardoor blijft onduidelijkheid bestaan in welke situaties het overgangsrecht behouden blijft en in welke situaties niet. Deze onduidelijkheid kan zich voordoen bij uiteenlopende reorganisaties, zoals overnames, juridische fusies, juridische splitsingen, overgang van onderneming, intraconcern herstructeringen en andere situaties waarin activa of werknemers worden overgedragen aan een andere inhoudingsplichtige. In dergelijke gevallen verandert weliswaar het loonheffingsnummer of de formele werkgever, maar dat betekent niet zonder meer dat ook de economische werkelijkheid waarin de auto ter beschikking wordt gesteld wezenlijk verandert. Zonder nadere toelichting is onduidelijk welke feiten en omstandigheden bepalend zijn voor de

³ Zie brief stand van zaken autobelastingen:
<https://open.overheid.nl/overheid/openbaarmakingen/api/v0/attachment/b28d4fc5-72b7-45b9-9532-a5f53bc86734>.





beoordeling of de nieuwe werkgever geacht wordt in de plaats te zijn getreden van de oorspronkelijke werkgever.

De Kamerbrief vermeldt dat het overgangsrecht bij fusies en overnames behouden kan blijven indien de nieuwe werkgever 'in de plaats treedt' van de oorspronkelijke werkgever. De NOB verzoekt nader toe te lichten hoe deze passage moet worden uitgelegd en welke feiten en omstandigheden daarbij van belang zijn. Daarbij rijst in het bijzonder de vraag of de uitzondering uitsluitend is bedoeld voor fusies en overnames, dan wel ook toepassing kan vinden in andere situaties waarin materieel sprake is van voortzetting van de bestaande situatie, maar formeel een andere inhoudingsplichtige ontstaat.

De NOB verzoekt daarom expliciet duidelijkheid te bieden over de toepassing van het overgangsrecht bij een wijziging van inhoudingsplichtige. Een dergelijke verduidelijking bevordert de rechtszekerheid en voorkomt interpretatieverschillen in de uitvoeringspraktijk. **[Vraag 8]**

(On)mogelijkheid beëindiging vrijwillige inhoudingsplicht

De NOB vraagt aandacht voor de gevolgen van de voorgestelde maatregel voor buitenlandse werkgevers die zich in het verleden vrijwillig als inhoudingsplichtige hebben aangemeld op grond van artikel 6 lid 2 onderdeel b Wet LB 1964. Door deze vrijwillige aanmelding is de Wet LB 1964 integraal op hen van toepassing. Dit brengt mee dat niet alleen de reguliere inhoudings- en administratieve verplichtingen gelden, maar ook bijzondere heffingen, waaronder de voorgestelde pseudo-eindheffing. Daarmee kan de voorgestelde maatregel rechtstreeks gevolgen hebben voor werkgevers die in het verleden hebben gekozen voor vrijwillige inhoudingsplicht.

De NOB constateert dat de toelichting geen duidelijkheid biedt over de vraag of en onder welke voorwaarden een eenmaal gedane vrijwillige aanmelding kan worden beëindigd. Juist voor werkgevers die zich in het verleden hebben aangemeld vanwege administratieve redenen of om toepassing van specifieke loonbelastingfaciliteiten mogelijk te maken, kan deze onduidelijkheid van groot belang zijn.

Daarbij wijst de NOB erop dat in het Tweede deelbesluit Kennisgroep Formeel Recht van 17 mei 2023, nr. 2023-0000076460 het standpunt is ingenomen dat de Wet LB 1964 wel voorwaarden bevat voor aanmelding als vrijwillig inhoudingsplichtige, maar geen wettelijke grondslag kent voor een eenzijdige beëindiging van die status. Volgens de kennisgroep zou een eenzijdige afmelding daarom niet mogelijk zijn.

Tegen deze achtergrond verzoekt de NOB te verduidelijken of en onder welke voorwaarden vrijwillig inhoudingsplichtigen hun aanmelding kunnen beëindigen. **[Vraag 9]**





Hierbij merkt de NOB op dat een systeem waarin aanmelding wel mogelijk is, maar beëindiging niet, terwijl de gevolgen van die keuze in de loop der tijd aanzienlijk kunnen wijzigen, buitenlandse werkgevers terughoudender kan maken om zich vrijwillig als inhoudingsplichtige aan te melden. Hierdoor bestaat het risico dat vaker wordt gekozen voor afwikkeling via de inkomstenbelasting in plaats van via de loonheffingen. Naar de mening van de NOB draagt dit niet bij aan een efficiënte uitvoering van het belastingstelsel.

Indien beëindiging niet mogelijk is, acht de NOB het wenselijk dat wordt toegelicht waarom een vrijwillige aanmelding niet kan worden herzien, terwijl aan de voorgestelde pseudo-eindheffing verstrekkende financiële gevolgen zijn verbonden die ten tijde van de aanmelding niet voorzienbaar waren. **[Vraag 10]**

Internationale arbeid

De NOB constateert dat het kabinet tegemoetkomt aan eerdere signalen uit de praktijk omtrent grensoverschrijdende arbeid. In de Kamerbrief wordt verduidelijkt dat indien op grond van een belastingverdrag een deel van het heffingsrecht over het loon aan een andere staat toekomt, diezelfde verdeling ook mag worden toegepast op de pseudo-eindheffing voor fossiele personenauto's. Dit uitgangspunt is vervolgens overgenomen in de MvT bij het Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2027.

Deze verduidelijking vormt een belangrijke verbetering ten opzichte van eerdere uitlatingen tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2026, waarin de indruk kon ontstaan dat de pseudo-eindheffing verschuldigd zou zijn over de volledige kalendermaand, ongeacht de omvang van het Nederlandse heffingsrecht. De NOB verzoekt evenwel te bevestigen dat deze verduidelijking niet uitsluitend geldt in situaties waarin de beperking van het Nederlands heffingsrecht voortvloeit uit een belastingverdrag, maar eveneens van toepassing is in alle andere gevallen waarin Nederland op grond van nationale wetgeving niet of slechts gedeeltelijk kan heffen over het betreffende loon. Daarbij kan onder meer worden gedacht aan situaties waarin artikel 2 lid 3, 4, of 5 Wet LB 1964 van toepassing is. **[Vraag 11]**

Hoewel de gegeven verduidelijking door de praktijk wordt verwelkomd, acht de NOB het wenselijk dat de MvT wordt aangevuld met enkele praktische voorbeelden van veelvoorkomende internationale arbeidssituaties, zodat de toepassing van de regeling voor inhoudingsplichtigen beter kenbaar en uitvoerbaar wordt. **[Vraag 12]**





3. Verduidelijking begrip publieke middelen in onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

Artikel III, onderdeel A (artikel 6b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De bekostigingseis die geldt voor de toepassing van de subjectieve onderwijsvrijstelling wordt aangescherpt. Deze aanpassing heeft ook gevolgen voor de reikwijdte van de objectieve onderwijsvrijstelling. De NOB ziet in de voorgestelde aanpassing van de wettekst aanleiding het volgende op te merken.

Wettekst

De voorgestelde wijziging van de wettekst is naar de mening van de NOB niet goed leesbaar. De nieuwe wettekst luidt: *“Van de belasting zijn vrijgesteld lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (...) onderwijs geven of onderzoek verrichten, mits dat onderwijs, onderscheidenlijk dat onderzoek, hoofdzakelijk wordt bekostigd uit (...) publieke middelen waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd.”*

Een letterlijke lezing van de voorgestelde wettekst koppelt de contractuele tegenprestatie aan de publieke middelen. Door de wetgever zal bedoeld zijn dat aan de bekostiging uit publieke middelen geen contractuele tegenprestatie mag zijn verbonden. Dat sluit ook beter aan bij de zinsnede in de MvT (artikelsgewijze toelichting), inhoudende dat geen sprake is van bekostiging uit publieke middelen indien voor het verschaffen van die publieke middelen een contractuele tegenprestatie wordt gevraagd.

De NOB geeft om die reden in overweging de wettekst als volgt te verduidelijken: *“mits dat onderwijs, onderscheidenlijk dat onderzoek, hoofdzakelijk wordt bekostigd uit (...) publieke middelen en voor deze uit publieke middelen verleende bekostiging geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd.”* [Vraag 13]

Niet slechts een verduidelijking

De wijziging van de onderwijsvrijstelling wordt gepresenteerd als een verduidelijking. Het valt de NOB evenwel op, dat niet expliciet wordt verwezen naar de uitspraak van Hof Amsterdam van 17 februari 2026 (ECLI:NL:GHAMS:2026:529). De NOB is van mening dat niet slechts sprake is van een technische wijziging of verduidelijking maar van een inhoudelijke wijziging, nu de voorgestelde aanpassing leidt tot een afwijking ten opzichte van de uitleg gegeven door Hof Amsterdam. De wijziging leidt derhalve tot een inperking van de onderwijsvrijstelling en niet slechts van een verduidelijking daarvan. Door de aanpassing te presenteren als een verduidelijking, bestaat het risico dat deze inhoudelijke aanscherping in het parlementaire wetgevingsproces onderbelicht blijft. De NOB verzoekt toe te lichten waarom gekozen is voor de terminologie ‘verduidelijking’ in plaats van wijziging of reparatie. [Vraag 14]





Publieke onderzoeksactiviteiten worden veelal bekostigd via een combinatie van subsidies, programmafinanciering en onderzoeksopdrachten van ministeries, uitvoeringsorganisaties, decentrale overheden en andere publiekrechtelijke lichamen. Hierdoor rijst de vraag of de voorgestelde wetswijziging niet tot gevolg heeft dat de subjectvrijstelling voor onderzoek en onderwijs haar praktische betekenis grotendeels verliest. Indien de doelgroep waarvoor de vrijstelling oorspronkelijk is ontworpen in de praktijk niet langer aan de voorwaarden kan voldoen, ontstaat het risico dat artikel 6b Wet Vpb 1969 een vrijstelling wordt zonder reëel toepassingsbereik.

Tegen deze achtergrond verzoekt de NOB nader te motiveren:

1. welke categorieën instellingen na de voorgestelde wijziging nog daadwerkelijk aan de 70%-bekostigingstoets kunnen voldoen; **[Vraag 15]**
2. welke gevolgen de wijziging naar verwachting heeft voor onderzoeksinstellingen, kennisinstellingen en andere organisaties waarvoor artikel 6b oorspronkelijk mede is bedoeld; **[Vraag 16]**
3. welke betekenis het kabinet na invoering nog toekent aan de vrijstelling voor onderzoek en onderwijs? **[Vraag 17]**

Verdere inhoudelijke toelichting nodig

In het algemene deel van de MvT wordt opgemerkt dat commercieel onderwijs of commercieel onderzoek dat in opdracht van een publiekrechtelijke rechtspersoon of privaatrechtelijk overheidslichaam wordt uitgevoerd – en waarvoor dus een contractuele tegenprestatie wordt gevraagd – niet binnen de reikwijdte van de vrijstelling vallen.

De NOB verzoekt om deze zinsnede te voorzien van een verdere toelichting, omdat anders in de praktijk discussies zullen ontstaan over de begrippen ‘commercieel onderwijs of onderzoek’ en ‘contractuele tegenprestatie’. **[Vraag 18]** Daarnaast rijst de vraag of dit twee afzonderlijke criteria zijn, of dat er toch sprake is van één criterium. De NOB licht dit hierna toe.

Aan de verstrekking van een subsidie kunnen ook voorwaarden zijn verbonden die de afbakening en inhoud van het onderwijs en/of het onderzoek raken. Toch kan bijvoorbeeld onderzoek ook in die situatie in het algemeen belang worden verricht, omdat de uitkomsten daarvan worden gebruikt voor (nieuw) overheidsbeleid. Deze vorm van onderzoek kan bezwaarlijk worden aangemerkt als commercieel onderzoek. Ook kan sprake zijn van onderwijs dat specifiek is gericht op het verder professionaliseren van ambtenaren in de uitoefening van hun ambt in het algemeen belang.





In het licht van het vorenstaande verzoekt de NOB te bevestigen dat a) dergelijke op het algemeen belang gerichte voorwaarden geen belemmering vormen voor de toepassing van de onderwijsvrijstelling [**Vraag 19**] en b) het geen verschil maakt of deze voorwaarden zijn opgenomen in de subsidiebeschikking dan wel een privaatrechtelijke overeenkomst. [**Vraag 20**]

Kan in het verlengde daarvan meer algemeen bevestigd worden dat met de woorden ‘contractuele tegenprestatie’ slechts wordt bedoeld op de in een overeenkomst naar privaatrecht opgenomen voorwaarden? [**Vraag 21**] Dat zou betekenen, dat alleen in die situatie hoeft te worden getoetst of sprake is van onderwijs of onderzoek in het algemeen belang dan wel sprake is van commercieel onderwijs of onderzoek. Voorwaarden die aan de op basis van een publiekrechtelijke verordening verleende subsidie worden verbonden (die doorgaans het karakter hebben van een rapportage of verantwoording) staan dan niet aan de toepassing van de onderwijsvrijstelling in de weg.

Verschil met subsidiebesluit

De NOB verzoekt ten slotte toe te lichten waarom in het subsidiebesluit (Besluit van 8 augustus 2023, nr. 2023-11888) het verstrekken van een subsidie enerzijds en het verstrekken van een vergoeding op contractbasis anderzijds zo veel mogelijk gelijk wordt behandeld, maar voor de toepassing van de onderwijsvrijstelling een contractuele tegenprestatie niet kwalificeert. [**Vraag 22**]

4. Schrappen onzakelijkheidsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit

Artikel III, onderdeel B (artikel 14 Wet op de vennootschapsbelasting) en Artikel III, onderdeel C (artikel 14a Wet op de vennootschapsbelasting)

De NOB onderschrijft het voorstel om het bewijsvermoeden in de bedrijfsfusie- en splitsingsfaciliteit naar aanleiding van en in overeenstemming met het arrest van de Hoge Raad van februari 2026 (ECLI:NL:HR:2026:298) te schrappen om de regeling in overeenstemming te brengen met het Europees recht. Tegelijkertijd constateert de NOB dat wordt voorgesteld de mogelijkheid van zekerheid vooraf over een latere vervreemding (artikel 14 lid 9 en artikel 14a lid 9 Wet Vpb 1969) te laten vervallen.





In de literatuur is al bepleit om een alternatieve variant van deze mogelijkheid te behouden, omdat een latere vervreemding ook in de toekomst aanleiding kan geven tot discussies tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst.⁴ De NOB deelt deze verwachting en sluit zich daarom bij de oproep aan. De NOB licht dit in het hiernavolgende toe en formuleert in dit kader een aantal concrete verzoekpunten en vragen.

Hoewel de voorgestelde wijziging strikt genomen voortvloeit uit de gewijzigde bewijslastverdeling als gevolg van het arrest van de Hoge Raad, merkt de NOB op dat de huidige wettelijke regeling en uitvoeringspraktijk belangrijke handvatten bieden voor zekerheid vooraf over een latere vervreemding. Deze handvatten verbeteren de informatiepositie van de Belastingdienst én dragen bij aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen en zouden daarom behouden moeten blijven.

De mogelijkheid om bij een verzoek om zekerheid voorafgaand aan de fusie of splitsing aandacht te besteden aan een latere vervreemding blijft bestaan. In de huidige praktijk wordt daarbij echter vaak aangesloten bij het huidige bewijsvermoeden, waarmee niet alleen duidelijkheid wordt verkregen over de bewijslastverdeling, maar ook over de zakelijke motieven voor de voorgenomen fusie of splitsing (in weerwil van een (mogelijke) latere vervreemding). Deze functie gaat met de voorgestelde wetswijziging verloren. De mogelijkheid om zekerheid vooraf te verkrijgen na de fusie of splitsing maar vóór een vervreemding vervalt zelfs geheel.

De NOB verzoekt daarom te overwegen een expliciet wettelijk kader te creëren c.q. te behouden voor zekerheid vooraf over een latere vervreemding voorafgaand aan deze vervreemding. **[Vraag 23]** Als hiervoor niet wordt gekozen, verzoekt de NOB om een toelichting op die keuze. **[Vraag 24]**

⁴ <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/opinie/uitvergroot/fusies-splitsingen-en-zekerheid-vooraf/>.

