

NOTA VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	Algemeen	2
1.	Algemene toelichting	2
2.	Toelichtingen op enkele wijzigingen	2
2.1	Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001	2
2.2	Herstructurering bedrijfstak voor de herinvesteringsreserve	3
2.3	Verduidelijking met betrekking tot de verkrijgingsprijs bij kwijtschelding conserverende aanslag	4
2.4	Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965	5
2.5	Referteperiode en indexatie pensioengevend loon	7
2.6	Inhoudingsplicht loonbelasting niet of niet langer kwalificerende lijfrenten	8
2.7	Wijziging Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen	9
2.8	Wijziging uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag ten behoeve van het opnemen van een suppletiemogelijkheid voor de vliegbelasting	10
2.9	Wijziging Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag naar aanleiding van inwerkingtreding Wet beëindiging salderingsregeling	10
2.10	Verduidelijking artikel 26 Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag (UBbm)	11
2.11	Uitzonderingen op het toeslagpartnerbegrip	11
2.12	Wijzigingen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001	13
2.13	Aanpassing van artikelen 3.1 en 3.3 van het Algemeen douane besluit	14
2.14	Verhogen boete niet-naleven verplichtingen bunkervrijstelling	14
3.	Budgettaire aspecten	15
4.	Uitvoeringskosten	15
5.	Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven	16
6.	Doenvermogen	16
7.	Advies en consultatie	17
II.	Artikelsgewijze toelichting	17

I. Algemeen

1. Algemene toelichting

In dit Fiscaal verzamelbesluit 2026 is een aantal wijzigingen opgenomen van enkele uitvoeringsbesluiten op het terrein van belastingen. Dit Fiscaal verzamelbesluit 2026 bevat wijzigingen in de volgende besluiten:

- Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001;
- Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965;
- Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen;
- Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956;
- Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag;
- Uitvoeringsbesluit Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen;
- Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990;
- Besluit voorkoming dubbele belasting 2001;
- Algemeen douanebesluit;
- Uitvoeringsbesluit accijns;
- Uitvoeringsbesluit verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.

De in dit Fiscaal verzamelbesluit 2026 opgenomen wijzigingen zijn voornamelijk technisch van aard.

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 Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001

Met ingang van 1 januari 2025 is het keuzerecht voor in het buitenland geworven deskundigen, de zogenoemde partiële buitenlandse belastingplicht, komen te vervallen. Het keuzerecht voor de partiële buitenlandse belastingplicht gaf aan houders van een goedkeurende beschikking voor de toepassing van de expatregeling de mogelijkheid om te kiezen om voor box 2 en box 3 van de inkomstenbelasting te worden behandeld als buitenlandse belastingplichtige. Werknemers die vóór 2024 al gebruik maakten van de expatregeling kunnen, op basis van overgangsrecht, nog tot en met uiterlijk 2026 gebruik maken van het keuzerecht partiële buitenlandse belastingplicht (overgangsregeling). De bepaling in de Wet IB 2001 bevatte tot 1 januari 2025 een delegatiebepaling die het mogelijk maakte om bij algemene maatregel van bestuur, onder daarbij te stellen voorwaarden, regels te stellen die het keuzerecht mogelijk maken.¹ Met het laten vervallen van de bepaling omtrent het keuzerecht in de Wet IB 2001 is per 1 januari 2025 ook de

¹ Artikel 2.6 Wet inkomstenbelasting 2001 (oud).

delegatiegrondslag voor de uitwerking in lagere regelgeving komen te vervallen, behalve voor de situatie dat de overgangsregeling van toepassing is. Daarbij geldt dat per 1 januari 2027 ook de overgangsregeling eindigt. Daarom wordt in dit besluit geregeld dat ook de lagere regelgeving op het terrein van het overgangsrecht voor het keuzerecht per 1 januari 2027 komt te vervallen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

In het rapport naar aanleiding van de evaluatie van het keuzerecht voor in het buitenland geworven deskundigen², wordt de faciliteit beoordeeld als niet doeltreffend en niet doelmatig. Indien een fiscale regeling negatief geëvalueerd wordt, is het uitgangspunt om deze regeling af te schaffen of zodanig aan te passen dat tegemoet wordt gekomen aan de aanbevelingen van de evaluatie. De afschaffing van het keuzerecht partiële buitenlandse belastingplicht per 1 januari 2025 past in zoverre binnen deze beleidslijn.

2.2 Herstructurering bedrijfstak voor de herinvesteringsreserve

In de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) zijn regels met betrekking tot de zogenoemde herinvesteringsreserve (HIR) opgenomen.³ 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 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 wijziging van het UBIB 2001 wordt een nieuwe landelijke regeling aangewezen als nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak. Het gaat om de module sanering garnalenvisserij, zoals opgenomen in titel 2.26 van de Regeling nationale EZ-, LVVN- en KGG-subsidies (hierna: module sanering garnalenvisserij).

Op grond van de module sanering garnalenvisserij verkrijgt een eigenaar van een garnalenkotter steun voor de definitieve stopzetting van de visserijactiviteiten en de sloop van zijn vissersvaartuig. De sanering die wordt gestimuleerd met deze module is een additionele maatregel om de visserij-intensiteit verder en permanent te verlagen door de garnalenvloot te verkleinen. Naast een verlichting van de druk op het habitat H1110 (permanent overstroomde zandbanken) en

² Kunde, Kosten en Keuzes, Evaluatie 30%-regeling, extraterritoriale kostenregeling & partiële buitenlandse belastingplicht 2016-2022, SEO Economisch Onderzoek, Amsterdam, juni 2024 (Kunde, Kosten en Keuzes).

³ Artikelen 3.54 en 3.54aa Wet IB 2001.

verscheidene vogeldoelsoorten, zal een sanering ook zorgen voor meer economisch perspectief voor de vissers. Na notificatie van de Tijdelijke subsidieregeling sanering garnalenvisserij, waarin de module sanering garnalenvisserij is opgenomen, heeft de Europese Commissie (EC) hiervoor een goedkeuringsbesluit (staatssteun) afgegeven.⁴

Door voornoemde module 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 geherinvesteerd die niet eenzelfde economische functie hebben, mogelijk. Aan de overige voorwaarden van de HIR moet uiteraard wel worden voldaan.

2.3 Verduidelijking met betrekking tot de verkrijgingsprijs bij kwijtschelding conserverende aanslag

Bij emigratie van een *binnenlands* belastingplichtige met een aanmerkelijk belang in een vennootschap is sprake van een fictieve vervreemding.⁵ Er wordt op het moment van emigratie een conserverende aanslag opgelegd voor de verschuldigde belasting over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer verminderd met de verkrijgingsprijs (het vervreemdingsvoordeel).⁶ Op de conserverende aanslag wordt voor onbepaalde tijd renteloos uitstel van betaling verleend, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan.⁷ Het uitstel wordt (gedeeltelijk) beëindigd bij bepaalde handelingen. Bijvoorbeeld ingeval de vennootschap op de aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen, reserves heeft uitgedeeld.⁸ Ingeval de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft in een in Nederland gevestigde vennootschap, wordt hij na emigratie *buitenlands* belastingplichtig. De verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang wordt op het moment dat de buitenlandse belastingplicht ontstaat, vastgesteld op de waarde in het economische verkeer.⁹ Als na emigratie een dividenduitkering plaatsvindt, wordt in beginsel 15% dividendbelasting door de in Nederland gevestigde vennootschap ingehouden. De feitelijk in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting op de conserverende aanslag wordt dan (voor dat deel) kwijtgescholden.¹⁰ De verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang wordt op grond van het UBIB 2001 verminderd met het bedrag van de dividenduitkering. Daarnaast wordt de verkrijgingsprijs van een aanmerkelijk belang voor een buitenlandse belastingplichtige verlaagd als het uitstel van betaling (gedeeltelijk) op de conserverende aanslag wordt beëindigd als gevolg van bijvoorbeeld een winstuitkering of vervreemding van het aanmerkelijk belang.¹¹ De vermindering van de verkrijgingsprijs is dan bij benadering gelijk aan de belastingheffing in box 2 over het bedrag waarvoor het uitstel van betaling op de conserverende aanslag wordt beëindigd. In sommige situaties zou op grond van de letterlijke tekst van het UBIB 2001 kunnen worden gesteld dat een (gedeeltelijke) dubbele verlaging van de verkrijgingsprijs kan

⁴ Deze regeling is op 19 mei 2025 genotificeerd bij de Europese Commissie (dossiernummer notificatie SA.117742 (2025/N)). De Europese Commissie heeft bij besluit van 6 juni 2025 goedkeuring verleend aan de staatssteun.

⁵ Artikel 4.16, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001.

⁶ Artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001.

⁷ Artikel 25, achtste lid, IW 1990.

⁸ Artikel 25, achtste lid, onderdeel b, IW 1990.

⁹ Artikel 7.6, eerste lid, Wet IB 2001.

¹⁰ Artikel 21 UBIB 2001.

¹¹ Op grond van artikel 25, achtste lid, onderdeel a en b, Invorderingswet 1990.

worden toegepast. Daarnaast zou dat in sommige situaties tot een negatieve verkrijgingsprijs kunnen leiden waardoor per saldo alsnog in Nederland belasting zou kunnen worden geheven over eventuele waardeinstijgingen van de aandelen uit aanmerkelijk belang in de periode dat sprake is van buitenlandse belastingplicht. Dat is niet in lijn met het doel en de strekking van het UBIB 2001. Met deze wijzigingen wordt de tekst van het UBIB 2001 aangepast, zodat duidelijk is dat geen dubbele verlaging van de verkrijgingsprijs kan worden toegepast. Ter illustratie hiervan een voorbeeld.

Voorbeeld PM

X heeft een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde bv. X woont in België en heeft voordien in Nederland gewoond. Ter zake van de emigratie is destijds een conserverende aanslag opgelegd voor een belasting van (destijds) 25% vermenigvuldigd met het bedrag van het vervreemdingsvoordeel van € 1 miljoen. De conserverende aanslag bedraagt daarmee € 250.000. X wordt buitenlands belastingplichtig voor zijn aanmerkelijk belang in de Nederlandse bv. De verkrijgingsprijs wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer (zijnde € 1 miljoen).¹²

Op enig moment keert de bv een bedrag van € 100.000 uit. Stel dat daarop (abstraherend van de bestaande tariefstructuur en tarieven) een tarief van 25% van toepassing is. De conserverende aanslag wordt voor een bedrag van $25\% \times € 100.000 = € 25.000$ ingevorderd. De verkrijgingsprijs wordt verlaagd met een bedrag van $€ 25.000 \times 4$ (abstraherend van de bestaande tariefstructuur en tarieven) = € 100.000.¹³ De verkrijgingsprijs wordt daarmee € 900.000. Op de dividenduitkering wordt echter ook 15% dividendbelasting ingehouden, zijnde € 15.000. Dit bedrag wordt op grond van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) kwijtgescholden.¹⁴ Op grond van het UBIB 2001 wordt de verkrijgingsprijs vervolgens wederom vermindert met het bedrag van de reguliere voordelen van € 100.000.¹⁵ Dit zorgt voor een dubbele verlaging van de verkrijgingsprijs. Met dit wijzigingsbesluit wordt deze samenloop uitgesloten zodat wordt voorkomen dat materieel twee keer ter zake van dezelfde winstuitkering een verlaging van de verkrijgingsprijs in aanmerking wordt genomen.

In aanvulling op vorenstaande voorbeeld kan er daarnaast zelfs een negatieve verkrijgingsprijs ontstaan als bijvoorbeeld de dividenduitkering net zo groot is als het bedrag van het vervreemdingsvoordeel van € 1.000.000 waarvoor eerder een conserverende aanslag is opgelegd. Door een uitleg van de huidige besluittekst kan dan een dubbele vermindering worden toegepast, met een negatieve verkrijgingsprijs tot gevolg. Met dit wijzigingsbesluit wordt de tekst zodanig verduidelijkt dat hiervan geen sprake meer kan zijn.

2.4 Wijzigingen in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965

Met de wijzigingen in het UBLB 1965 worden een aantal zaken met betrekking tot de forfaitaire vergoedingsregeling voor uit het buitenland aangeworven specifiek deskundige werknemers (expatregeling) aangepast die het gevolg zijn van eerdere aanpassingen in de Wet LB 1964.

¹² Op grond van artikel 7.6, eerste lid, Wet IB 2001.

¹³ Op grond van artikel 21, derde lid, UBIB 2001.

¹⁴ Op grond van artikel 26, vierde lid, IW 1990.

¹⁵ Het gaat nu op toepassing van artikel 21, eerste lid, UBIB 2001. De eerste vermindering in het voorbeeld vond plaats op basis van artikel 21, derde lid, UBIB 2001.

Allereerst wordt een ommissie hersteld met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025. Door middel van het amendement Omtzigt c.s.¹⁶ is de expatregeling met ingang van 1 januari 2024 omgezet van een regeling met een forfait op basis van een vast maximum percentage naar een regeling waarbij het maximumpercentage gedurende de looptijd van de regeling na iedere periode van 20 maanden werd verlaagd: maximaal 30% gedurende de eerste periode van 20 maanden, maximaal 20% in de daaropvolgende periode van 20 maanden en maximaal 10% in de laatste 20 maanden. De lagere regelgeving in het UBLB 1965 is eveneens met ingang van 1 januari 2024 aangepast aan deze 30-20-10-regeling. Met ingang van 1 januari 2025 is de 30-20-10-regeling echter grotendeels teruggedraaid en is weer een vast maximum voor de expatregeling geïntroduceerd van 30% voor de jaren 2025 en 2026 en 27% vanaf 2027. Per abuis is de lagere regelgeving niet ook weer aangepast aan een vast maximumpercentage gedurende de hele looptijd van de expatregeling. Via het onderhavige wijzigingsbesluit wordt dit alsnog geregeld. Daarnaast wijzigt het maximumpercentage zoals gezegd nogmaals per 2027. Zoals hiervoor aangegeven is via het Belastingplan 2025 geregeld dat het maximumpercentage van de expatregeling zoals opgenomen in de Wet LB 1964 met ingang van 1 januari 2027 wordt verlaagd van 30% naar 27%. In het onderhavige wijzigingsbesluit wordt geregeld dat de verlaging van het percentage met ingang van 1 januari 2027 ook in het UBLB 1965 wordt opgenomen.

Ten slotte worden de zogenoemde salarismaxima aangepast. Om in aanmerking te komen voor de expatregeling dienen vanuit het buitenland afkomstige werknemers een specifieke deskundigheid te bezitten die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Om aan deze voorwaarde te voldoen dient de werknemer te voldoen aan een salarismaximum. Bij het grotendeels terugdraaien van de 30-20-10-regeling in het Belastingplan 2025 is de memorie van toelichting ook aangegeven dat de salarismaxima voor de expatregeling met ingang van 1 januari 2027 worden verhoogd.¹⁷ Deze verhoging vloeit voort uit een motie waarin wordt verzocht het deskundigheidsvereiste in de expatregeling aan te scherpen zodat dat beter aansluit bij de behoeften van de economie en arbeidsmarkt en te verkennen hoe een opleidingseis voor de toelating van arbeidsmigranten van buiten de EU hier eveneens aan kan bijdragen.¹⁸ De verhoging van de salarismaxima is een aanscherping van het deskundigheidsvereiste¹⁹ en sluit daardoor beter aan bij de behoeften in de economie en op de arbeidsmarkt. Het verhogen van de salarismaxima heeft tot gevolg dat minder werknemers in aanmerking komen voor de expatregeling en dat sommige werknemers bij uitsluit van brutoloon voor een vergoeding op grond van de expatregeling een lager deel van hun brutosalaris als vergoeding op grond van de expatregeling kunnen ontvangen van hun werkgever. Voor de verhoging van de salarismaximum is aangesloten bij de salarismaximum die verbonden is aan de kennismigrantenregeling voor het verkrijgen van een verblijfsvergunning.²⁰ Voor een cijfermatige uitwerking van deze aansluiting wordt verwezen naar de betreffende toelichting bij het Belastingplan 2025.²¹

¹⁶ Kamerstukken II 2023-2024, 36418, nr. 63

¹⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36602, nr. 41, pag. 7-9.

¹⁸ Kamerstukken II 2023/24, 36410, nr. 15.

¹⁹ Dit vereiste geldt alleen voor ingekomen werknemers, niet voor uitgezonden werknemers.

²⁰ Besluit Wet arbeid vreemdelingen 2022.

²¹ Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 41, p. 8 en 9.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

In het rapport van SEO naar aanleiding van de evaluatie van onder meer de expatregeling wordt geconcludeerd dat een constant forfait voor de expatregeling beter aansluit bij de kostenontwikkeling en lagere uitvoeringslasten heeft dan een forfait dat afbouwt met de verblijfsduur.²²

2.5 Referteperiode en indexatie pensioengevend loon

Met dit wijzigingsbesluit wordt het UBLB 1965 aangepast op het punt van de referteperiode voor het pensioengevend loon voor het partnerpensioen bij overlijden voor pensioendatum en voor het wezenpensioen. Hetzelfde geldt bij pensioenopbouw in een periode van onbetaald verlof en bij pensioenopbouw in een periode na ontslag. Daarnaast vindt een aanpassing plaats met betrekking tot de indexatie van het pensioengevend loon voor de situatie van vrijwillige aansluiting bij een bedrijfstakpensioenfonds. In de uitvoeringspraktijk is naar voren gekomen dat de huidige tekst van het UBLB 1965 op deze punten tot ongewenste uitkomsten kan leiden. Met deze technische wijzigingen wordt daarom bewerkstelligd dat op deze punten wordt aangesloten bij de uitvoeringpraktijk. Hierna wordt dit toegelicht.

Vóór invoering van de Wet toekomst pensioenen (Wtp) konden pensioenuitvoerders op grond van een beleidsbesluit bij de bepaling van het bereikbare pensioengevend loon voor het partner- en wezenpensioen voor niet-regelmatig genoten loonbestanddelen uitgaan van het gemiddelde van die niet-regelmatig genoten loonbestanddelen in de laatste vijf jaar voor overlijden.²³ Op grond van het overgangsrecht kan dit ook nog gedurende de zogenoemde transitieperiode, zolang men nog niet is overgestapt op een Wtp-pensioenregeling.

Als gevolg van de Wtp is met het Besluit toekomst pensioenen ook het UBLB 1965 aangepast. In het UBLB 1965 is vanaf 1 juli 2023 opgenomen dat bij de bepaling van het pensioengevend loon voor het partnerpensioen bij overlijden voor pensioendatum en voor het wezenpensioen zowel bij regelmatig genoten loonbestanddelen als niet-regelmatig genoten loonbestanddelen mag worden uitgegaan van het gemiddelde van die loonbestanddelen over maximaal de vijf kalenderjaren voorafgaande aan het kalenderjaar van overlijden.

In de praktijk gaan pensioenuitvoerders echter bijvoorbeeld uit van de loonbestanddelen over de laatste twaalf maanden direct voorafgaande aan het overlijden (en dus niet direct voorafgaande aan het kalenderjaar van overlijden). Deze praktijk sluit derhalve niet aan op de nieuwe tekst van het UBLB 1965. Er is echter geen beleidsmatige reden om vast te houden aan de huidige tekst van het UBLB 1965 terwijl die tekst zoals gezegd niet goed aansluit bij de gangbare uitvoeringspraktijk. Daarom wordt het UBLB 1965 op dit punt aangepast, zodat bij de vaststelling van het (gemiddelde) pensioengevend loon ook een deel van het jaar van overlijden in de berekening kan worden betrokken. Daar staat wel tegenover dat het aanvangstijdstip van de genoemde referteperiode uiteraard ook naar voren opschuift. Deze aanpassing krijgt terugwerkende kracht tot en met 1 juli

²² Kunde, Kosten en Keuzes, pag. 2.

²³ Dit is opgenomen in onderdeel 7.2 van het Verzamelbesluit pensioenen (in eerste instantie was dit onderdeel 6.2, met het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2025 tot wijziging van het Verzamelbesluit pensioenen (Stcrt. 2025, 5878) is dit vernummers tot onderdeel 7.2).

2023. Hiermee wordt aangesloten bij de datum van inwerkingtreding van het Besluit toekomst pensioenen. Met deze terugwerkende kracht wordt voorkomen dat er eventueel correcties over het verleden doorgevoerd moeten worden, omdat toen de uitvoeringspraktijk en de tekst van het UBLB 1965 van elkaar afweken.

Daarnaast zijn drie vergelijkbare wijzigingen opgenomen om tegemoet te komen aan de uitvoeringspraktijk. Dit betreft de overeenkomstige aanpassing van de referteperiode bij voortzetting van pensioenopbouw na ontslag (vanwege arbeidsongeschiktheid of andere redenen) en bij pensioenopbouw over een periode van onbetaald verlof. Daarnaast is een aanpassing opgenomen van de indexatie van het pensioengevend loon bij vrijwillige aansluiting bij een bedrijfstakpensioenfonds.

Bij voortzetting van pensioenopbouw na ontslag en pensioenopbouw over een periode van onbetaald verlof speelt vergelijkbare problematiek met de referteperiode als die geldt voor de referteperiode voor het pensioengevend loon voor het partnerpensioen bij overlijden voor pensioendatum en het wezenpensioen. Ook in de situatie van voortzetting van pensioenopbouw na ontslag en de situatie van pensioenopbouw over een periode van onbetaald verlof wordt in de praktijk door pensioenuitvoerders een gemiddelde genomen van de loonbestanddelen over een bepaalde afgelopen periode. Ook deze praktijk sluit niet aan op de tekst in het UBLB 1965. Daarom wordt het UBLB 1965 zo aangepast, dat in deze situatie mag worden uitgegaan van:

- a. het gemiddelde van de genoten loonbestanddelen in een periode die ligt maximaal vijf jaar voorafgaande aan de periode van onbetaald verlof dan wel in een periode die ligt maximaal vijf jaar na afloop van de perioden van onbetaald verlof; onderscheidenlijk
- b. het gemiddelde van de genoten loonbestanddelen uit tegenwoordige dienstbetrekking in een periode die ligt maximaal vijf jaar voorafgaande aan de perioden na ontslag (bij onvrijwillig ontslag: voorafgaande aan de perioden na onvrijwillig ontslag waarin loongerelateerde uitkeringen worden ontvangen).

Voor de situatie dat een werkgever die niet tot een bedrijfstak behoort zich toch vrijwillig aansluit voor de pensioenopbouw van de werknemers bij een bedrijfstakpensioenfonds wordt het ook mogelijk gemaakt om te indexeren met de loonindex van de bedrijfstak van het bedrijfstakpensioenfonds waar de werknemer pensioen opbouwt. Op dit moment is indexatie nog alleen mogelijk met de loonindex van de bedrijfstak waarin de werknemer zelf werkzaam is of met de gemiddelde loonindex voor CAO-lonen per maand. Deze wijziging maakt de uitvoering eenvoudiger voor pensioenuitvoerders. Zij hoeven dan namelijk niet verschillende indexatiemaatstaven te hanteren voor werknemers uit de bedrijfstak en werknemers die niet uit de bedrijfstak komen.

2.6 Inhoudingsplicht loonbelasting niet of niet langer kwalificerende lijfrenten

Met de Fiscale verzamelwet 2026 (FVW 2026) is in de Wet IB 2001 opgenomen dat niet of niet langer kwalificerende lijfrenten waarvoor geen negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking zijn genomen, belast blijven als periodieke uitkeringen en verstrekkingen in box 1 van

de inkomstenbelasting.²⁴ Voor termijnen van lijfrenten geldt op grond van het UBLB 1965 een inhoudingsplicht voor de loonbelasting.²⁵ Met het onderhavige wijzigingsbesluit wordt dit overeenkomstig geregeld voor termijnen of uitkeringen van niet of niet langer kwalificerende lijfrenten die worden verstrekt door een verzekeraar, een bank, een beleggingsonderneming of een zogenoemde beheerder. De inhoudingsplicht is zowel van toepassing op reguliere uitkeringen als bijvoorbeeld op uitkeringen bij afkoop.

2.7 Wijziging Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen

Op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode worden buitenlandse lichamen gekwalificeerd voor Nederlandse fiscale doeleinden. De rechtsvormvergelijkingsmethode is met de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (Wet FKR) in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969), de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) en de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB 2021) met ingang van 2025 gecodificeerd. In deze wetten is ook een delegatiebepaling opgenomen ter verdere uitwerking van de rechtsvormvergelijkingsmethode. In het Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen (het BVBR) wordt hier gevolg aan gegeven. In het BVBR worden regels gesteld aan de hand waarvan bepaald wordt of een naar buitenlands recht opgericht of aangegaan lichaam (hierna ook: buitenlands lichaam) een met een Nederlandse rechtsvorm vergelijkbare rechtsvorm heeft en als dat het geval is met welke Nederlandse rechtsvorm het buitenlandse lichaam dan vergelijkbaar is. Als bijlage bij het BVBR is een lijst opgenomen met een rechtsvermoeden ten aanzien van de vergelijkbaarheid van de in die lijst genoemde buitenlandse rechtsvormen (de rechtsvormenlijst). De rechtsvormenlijst wordt in beginsel jaarlijks aangepast. Een aanpassing van de rechtsvormenlijst kan bijvoorbeeld een aanvulling betreffen met rechtsvormen die niet eerder zijn voorzien van een kwalificatie van vergelijkbaarheid met een Nederlandse rechtsvorm dan wel niet-vergelijkbaar. Daarnaast kan het een wijziging van het in de rechtsvormenlijst opgenomen rechtsvermoeden betreffen. Tot slot kunnen redactionele wijzigingen worden gedaan.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De wijzigingen betreffen aanvulling van de rechtsvormenlijst in het BVBR. Het BVBR werkt de als gevolg van de Wet FKR gecodificeerde rechtsvormvergelijkingsmethode verder uit. Ten aanzien van de Wet FKR is aangegeven dat deze doelmatig en doeltreffend is en dat daarom niet in monitoring en evaluatie is voorzien. Omdat de aanvulling van de rechtsvormenlijst in het BVBR een verdere invulling van de rechtsvormvergelijkingsmethode is, zijn de wijzigingen in lijn met de Wet FKR doeltreffend en doelmatig. In monitoring en evaluatie van de wijziging is dan ook niet voorzien.

²⁴ Artikel 3.100, vierde lid, Wet IB 2001.

²⁵ Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, UBLB 1965.

2.8 Wijziging uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag ten behoeve van het opnemen van een suppletie mogelijkheid voor de vliegbelasting

Luchtvaartmaatschappijen zijn op grond van de Wet belastingen op milieugrondslag verplicht om de voor de vliegbelasting benodigde gegevens te verstrekken aan de belastingplichtige, zijnde de exploitant van de luchthaven. Per 1 januari 2027 wordt het tarief van de vliegbelasting gedifferentieerd naar afstand op basis van de eindbestemming van de passagier.²⁶

Uit gesprekken met een aantal belastingplichtigen is naar voren gekomen dat zij, aanvullend op de reeds beschikbare gegevens, nieuwe informatie moeten opvragen bij luchtvaartmaatschappijen ter bepaling van de eindbestemming van de passagiers. Hierbij kwam naar voren dat met name de belastingplichtige regionale luchthavenexploitanten²⁷ deze nieuwe gegevens mogelijk niet altijd correct of tijdig verkrijgen ten behoeve van of kunnen verwerken in de in te dienen aangifte over het desbetreffende tijdvak.

Om deze reden wordt met deze wijziging van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag voorzien in de mogelijkheid een achteraf geconstateerde onjuistheid op een later moment te corrigeren door een verplichte suppletie die na de aangiftetermijn van het betreffende tijdvak wordt ingediend. De suppletieplicht strekt verder dan enkel voornoemde situatie, omdat op dit moment niet te overzien is of er andere omstandigheden kunnen bestaan door de invoering van de Wet differentiatie vliegbelasting die kunnen leiden tot een te lage of te hoge belastingheffing. Daarnaast is de Belastingdienst sterk afhankelijk van de aangeleverde informatie van exploitanten van luchthavens om tot een juiste belastingheffing te kunnen komen, waar de suppletieplicht in kan voorzien. Daarmee wordt ook extra regeldruk voor regionale luchthavens voorkomen, waarmee deze maatregel meer maatwerk biedt voor deze belastingplichtigen.

2.9 Wijziging Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag naar aanleiding van inwerkingtreding Wet beëindiging salderingsregeling

Met ingang van 1 januari 2027 treedt de Wet beëindiging salderingsregeling in werking. Daarmee wordt de salderingsregeling afgeschaft. Huishoudens en kleine bedrijven kunnen hun afname van elektriciteit dan niet langer wegstrepen tegen de elektriciteit die zij aan het net terugleveren (salderen). Vanwege de afschaffing van de salderingsregeling wordt de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) gewijzigd. In het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag en het Uitvoeringsbesluit accijns moeten daardoor enkele verwijzingen naar de Wbm worden aangepast. De aanpassingen dienen uitsluitend om deze verwijzingen in overeenstemming te brengen met de herziene wettekst. Zij brengen geen inhoudelijke verandering met zich.

²⁶ Wet differentiatie vliegbelasting.

²⁷ Namelijk Rotterdam The Hague Airport, Eindhoven Airport, Maastricht Aachen Airport, Groningen Airport Eelde, Twente Airport en Lelystad Airport.

2.10 Verduidelijking artikel 26 Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag (UBbm)

De energiebelasting kent een teruggaveregelings voor religieuze en non-profitinstellingen.²⁸ Op grond hiervan kunnen de betreffende instellingen de helft van de betaalde energiebelasting voor elektriciteit en aardgas terugkrijgen. In het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag (UBbm) is geregeld dat een teruggaveverzoek uitsluitend kan worden verleend als de verzoeker een eindfactuur overlegt.²⁹ Religieuze en non-profitinstellingen met een grootverbruikaansluiting ontvangen echter niet altijd een eindfactuur van hun energieleverancier. Daarom wordt in het UBbm geregeld dat het teruggaveverzoek in die gevallen ook wordt verleend als er geen eindfactuur kan worden overgelegd. In die gevallen dienen wel alle maandfacturen te worden overgelegd die betrekking hebben op de verbruiksperiode waarop het teruggaveverzoek ziet.

2.11 Uitzonderingen op het toeslagpartnerbegrip

Artikel 3 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) regelt wie voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen als partner van de belanghebbende wordt aangemerkt ('toeslagpartner'). Als iemand een toeslagpartner heeft, worden voortoeslagen de inkomens en, indien relevant, vermogens van beide toeslagpartners betrokken bij de bepaling van het recht op en de hoogte van de te ontvangen toeslagen.³⁰ Specifiek voor het kindgebonden budget geldt dat aanvragers zonder toeslagpartner een verhoging kunnen ontvangen (de zogenoemde alleenstaande ouderkop).³¹ Voor de kinderopvangtoeslag geldt dat als er sprake is van een toeslagpartner, de arbeidseis voor beide toeslagpartners geldt³².

In de afgelopen jaren zijn er meerdere uitzonderingen gemaakt op het toeslagpartnerbegrip. Hiermee is beoogd om onwenselijke en voor burgers soms ingrijpende gevolgen van het hebben van een toeslagpartner weg te nemen. De situaties waarvoor een uitzondering is gemaakt, kenmerken zich door de omstandigheid dat er een persoon als toeslagpartner wordt aangemerkt die niet geacht kan worden bij te dragen in de kosten waarop de inkomensafhankelijke regeling betrekking heeft, of aan de opvang en verzorging van een kind van de belanghebbende. De uitzonderingen op het toeslagpartnerbegrip zijn zoveel mogelijk objectief, dus op basis van een bepaald groepskenmerk, gedefinieerd, om de uitzonderingen uitvoerbaar te houden. De hierboven beschreven uitzonderingen waren tot voorheen op wetsniveau beschreven. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft recentelijk bij het toevoegen van een nieuwe uitzondering op het toeslagpartnerbegrip opgemerkt dat naar haar oordeel sprake is van 'detailwetgeving' en heeft het kabinet aanbevolen om te heroverwegen of het passender is om zulke uitzonderingen op een lager niveau van regelgeving te beschrijven. Bovendien waren de uitzonderingen op het toeslagpartnerbegrip in meerdere wetsartikelen, verspreid over verschillende wetten opgenomen.

²⁸ Artikel 69, eerste tot en met derde lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag.

²⁹ Artikel 26, tweede lid, UBbm.

³⁰ Voor de huurtoeslag geldt dit enkel als de partner op hetzelfde adres woont. Ook andere medebewoners tellen mee bij het bepalen van de voor huurtoeslag relevante draagkracht.

³¹ Artikel 2, zesde lid, Wkb.

³² Artikel 1.6, derde lid, Wko.

Mede in het licht van het voornoemde heeft het kabinet besloten om in de Wet vereenvoudiging partnerbegrip toeslagen een delegatiegrondslag op te nemen en de uitzonderingen op het toeslagpartnerbegrip op één centrale plaats in het UB Awir op te nemen. Met dit wijzigingsbesluit wordt aan deze delegatiegrondslag invulling gegeven en worden de bestaande uitzonderingen op het toeslagpartnerbegrip overgenomen. Met deze verplaatsing is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Meerdere partnerschappen op dezelfde grond

Bij het bepalen van het toeslagpartnerschap kan het voorkomen dat er op grond van de wet meerdere personen als toeslagpartner kunnen worden aangemerkt. In beginsel is de huwelijks- of geregistreerd partner van de belanghebbende dan de toeslagpartner. Als geen sprake is van een huwelijks- of geregistreerd partner, kan alsnog een toeslagpartner worden aangewezen, mits deze persoon op hetzelfde adres woont en er aan een van de daarvoor geldende criteria is voldaan. Deze criteria zijn het hebben van een notarieel samenlevingscontract, een gezamenlijk kind, of een gezamenlijke eigen woning, dan wel het zijn van pensioenpartner van elkaar. Als iemand op meerdere categorieën als toeslagpartner zouden kunnen kwalificeren, dan geldt het toeslagpartnerschap geldt op basis van de eerstgenoemde categorie. Als er meerdere personen als partner zouden kunnen kwalificeren, wordt degene die voldoet aan de eerstgenoemde categorie als partner aangemerkt.

De huidige wet- en regelgeving schrijft op dit moment niet voor wie als toeslagpartner wordt aangemerkt in de situatie dat iemand samenwoont met meerdere personen die op basis van dezelfde categorie als toeslagpartner kunnen kwalificeren. Daarbij gaat het om bijvoorbeeld de situatie dat iemand samenwoont met twee personen en met ieder van die twee personen afzonderlijk een kind heeft, of dat drie of meer personen samen een huis kopen en daarin wonen. Deze gevallen zijn uitzonderlijk en betreffen naar verwachting enkele tientallen. De onderhavige wijziging van het Uitvoeringsbesluit Awir (UB Awir) voorziet in een regeling hiervoor, als uitwerking van de delegatiegrondslag in de Awir.³³

Beschrijving van de maatregel

Het partnerbegrip is gestoeld op draagkracht, waarbij voor een reëel beeld het niet alleen noodzakelijk is om het inkomen en vermogen van de belanghebbende in aanmerking te nemen, maar ook dat van de partner.³⁴ Het uitgangspunt is namelijk dat burgers met een partner elkaar (kunnen) ondersteunen en daardoor minder inkomensondersteuning in de vorm van toeslagen nodig hebben. Bij meerdere personen die samenwonen en waarbij sprake is van een bijzondere relatie, zoals het hebben van een gezamenlijk kind, is het derhalve wenselijk ten minste één toeslagpartner aan te kunnen wijzen. Daarnaast houdt het kabinet vast aan het uitgangspunt van maximaal één partner. Het huidige toeslagenstelsel is, net als de systemen van de Dienst Toeslagen en van alle overheidsdiensten waar de Dienst Toeslagen van afhankelijk is, erop ingericht dat er maximaal één partner kan zijn.

³³ Artikel 3, derde lid, Awir.

³⁴ Kamerstukken II 2004/05 29764, nr. 3, p. 3.

In het UB Awir wordt daarom geregeld dat in een dergelijke situatie degene met wie als eerst een toeslagpartnerschap is ontstaan als toeslagpartner van de belanghebbende wordt aangemerkt. Hierbij wordt gedacht aan situaties waarbij de Dienst Toeslagen al een toeslagpartnerschap heeft vastgesteld, waarna een derde persoon bij de twee toeslagpartners komt wonen en op grond van hetzelfde criterium als toeslagpartner aangemerkt zou kunnen worden. Dit is anders indien deze derde persoon op basis van een hogere grond als partner kan worden aangemerkt, zoals in het geval van een huwelijk. In dat geval ontstaat het partnerschap met deze derde persoon. Is er geen eerste toeslagpartnerschap aan te wijzen, bijvoorbeeld wanneer drie mensen tegelijkertijd samen een huis kopen zonder voorafgaand een voor de toeslagen relevante band met elkaar te hebben gehad, dan wordt geen van die personen op grond van dat criterium als partner aangemerkt. Het voorgaande sluit aan bij de huidige uitvoeringspraktijk van de Dienst Toeslagen. Er is niet voor gekozen om burgers een keuzemogelijkheid te geven. Het toeslagpartnerschap is namelijk zo vormgegeven dat dit zo veel mogelijk via objectieve criteria is vast te stellen. Dat betekent dat twee mensen toeslagpartner van elkaar zijn zodra is voldaan aan de daarvoor gestelde criteria. Het past daarin niet om mensen in bepaalde situaties wel een keuze te geven.

2.12 Wijzigingen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

Verrekening bestuurders- en commissarissenbeloningen

In het Bvdb 2001 wordt een grondslag opgenomen voor de verrekening van buitenlandse belasting die is geheven over voordelen en inkomsten die belastingplichtige heeft verkregen voor werkzaamheden in zijn functie van bestuurder of commissaris. Dit wordt zowel voor de Wet IB 2001 als de Wet Vpb 1969 vastgelegd. Tevens wordt in dat kader de alternatieve mogelijkheid van kostenaf trek opgenomen.

De regels uit het Bvdb 2001 kunnen relevant zijn voor verdragssituaties en niet-verdragssituaties. De meeste Nederlandse belastingverdragen bevatten een bepaling ten aanzien van bestuurders- en commissarissenbeloningen. Deze bepaling regelt dat bestuurdersbeloningen en andere beloningen verkregen door een inwoner van een van de verdragsluitende staten in diens hoedanigheid van lid van de raad van beheer, van bestuurder of van commissaris van een lichaam dat inwoner is van de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waarvan het lichaam inwoner is.

Vervolgens bepaalt het voorkomingsartikel in het belastingverdrag op welke wijze de woonstaat van de bestuurder of commissaris dient te voorzien in de voorkoming van dubbele belasting. Voor de verdere toepassing van de voorkomingsmethode wordt meestal verwezen naar de bepalingen in de Nederlandse regelgeving tot het vermijden van dubbele belasting, oftewel het Bvdb 2001. Op dit moment is er in het Bvdb 2001 echter geen specifieke bepaling opgenomen voor dergelijke inkomsten. Om onduidelijkheden over de verrekeningssystematiek te voorkomen wordt de verrekening van buitenlandse belasting bij bestuurders- en commissarissenbeloningen nu verankerd in de nationale regelgeving. Hiermee wordt de voorkomingsmethodiek verduidelijkt voor verdragen die verwijzen naar de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting.

Ook voor niet-verdragssituaties heeft de aanpassing betekenis. Op dit moment is er geen recht op voorkoming als de voordelen en inkomsten die een belastingplichtige heeft verkregen voor werkzaamheden in zijn functie van bestuurder of commissaris niet tot het loon behoren. Indien de voordelen en inkomsten wel tot het loon behoren (en aan de overige voorwaarden wordt voldaan) bestaat er recht op een vrijstelling. Met de onderhavige aanpassing wordt geregeld dat voor dergelijke voordelen en inkomsten altijd de verrekeningsmethode geldt. Deze wijziging sluit aan bij het Nederlandse beleid ten aanzien van bestuurders- en commissarissenbeloningen³⁵ en hangt samen met het per 1 januari 2023 vervallen goedkeurende beleid dat onder voorwaarden de vrijstellingsmethode kon worden toegepast.³⁶

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde toevoeging van een regeling voor de verrekening van buitenlandse belasting over bestuurders- en commissarissenbeloningen past binnen de doelstellingen van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid en is daarmee doeltreffend en doelmatig.

2.13 Aanpassing van artikelen 3.1 en 3.3 van het Algemeen douane besluit

Het Algemeen douanebesluit (Adb) wordt aangepast omdat Verordening (EG) nr. 612/2009 van de Commissie van 7 juli 2009 houdende gemeenschappelijke uitvoeringsbepalingen van het stelsel van restituties bij uitvoer voor landbouwproducten is ingetrokken met ingang van 27 december 2023³⁷ in verband met het afschaffen van het uitvoerrestitutiestelsel voor de Europese Unie (EU).³⁸ Als gevolg daarvan is geen sprake meer van het verstrekken van restitutie ter zake van de uitvoer van een landbouwproducten. Daarom vervallen de bepalingen in het Adb die betrekking op het uitvoerrestitutiestelsel voor landbouwproducten of worden zij aangepast.

2.14 Verhogen boete niet-naleven verplichtingen bunkervrijstelling

Voor minerale oliën die worden gebruikt voor de aandrijving van schepen of als scheepsbehoeften aan boord van schepen, andere dan pleziervaartuigen, geldt thans een accijnsvrijstelling (de

³⁵ Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.11.

³⁶ Besluit van 8 juli 2022, nr. 2022-17865, Stcrt. 2022, 18009.

³⁷ Genoemde verordening is met ingang van 27 december 2023 vervallen op grond van artikel 11 van Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2835 van de Commissie van 10 oktober 2023 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 1308/2013 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft invoervoorschriften in de sectoren rijst, granen, suiker en hop en tot intrekking van de Verordeningen (EG) nr. 3330/94, (EG) nr. 2810/95, (EG) nr. 951/2006, (EG) nr. 972/2006, (EG) nr. 504/2007, (EG) nr. 1375/2007, (EG) nr. 402/2008, (EG) nr. 1295/2008, (EG) nr. 1312/2008 en (EU) nr. 642/2010, (EEG) nr. 1361/76, (EEG) nr. 1842/81, (EEG) nr. 3556/87, (EEG) nr. 3846/87, (EEG) nr. 815/89, (EG) nr. 765/2002, (EG) nr. 1993/2005, (EG) nr. 1670/2006, (EG) nr. 1731/2006, (EG) nr. 1741/2006, (EG) nr. 433/2007, (EG) nr. 1359/2007, (EG) nr. 1454/2007, (EG) nr. 508/2008, (EG) nr. 903/2008, (EG) nr. 147/2009, (EG) nr. 612/2009, (EU) nr. 817/2010, (EU) nr. 1178/2010, (EU) nr. 90/2011 van de Commissie en van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1373/2013 van de Commissie (Verordening (EU) 2023).

³⁸ Het uitvoerrestitutiestelsel voor de EU is afgeschaft met de inwerkingtreding van Verordening (EU) 2021/2117 van het Europees Parlement en de Raad van 2 december 2021 tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 1308/2013 tot vaststelling van een gemeenschappelijke ordening van de markten voor landbouwproducten, (EU) nr. 1151/2012 inzake kwaliteitsregelingen voor landbouwproducten en levensmiddelen, (EU) nr. 251/2014 inzake de definitie, de aanduiding, de aanbestedingsvorm, de etikettering en de bescherming van geografische aanduidingen van gearomatiseerde wijnbouwproducten en (EU) nr. 228/2013 houdende specifieke maatregelen op landbouwgebied ten behoeve van de ultraperifere gebieden van de Unie (Verordening (EU) 2021/2117).

zogenoemde bunkervrijstelling). Het leveren van minerale oliën voor dit doel wordt in de praktijk aangeduid als bunkeren. Degene die de minerale olie levert wordt de bunkeraar genoemd. De bunkerstations beschikken veelal over aanzienlijke voorraden³⁹ minerale oliën. Daarnaast geldt een teruggaaf van accijns ter zake van de levering van minerale oliën waarvoor (anders) een bunkervrijstelling zou kunnen worden toegepast.⁴⁰ Materieel dienen beide regelingen daarmee hetzelfde doel.

De voorwaarden en verplichtingen van de hiervoor genoemde vrijstellingsregeling zijn uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit accijns (UBA) en de Uitvoeringsregeling accijns (URA).⁴¹ Anders dan bij de teruggaafregeling geldt bij het niet-naleven van deze verplichtingen thans een geldboete van de tweede categorie (€ 5.500)⁴².

De voorwaarden en verplichtingen van de teruggaafregeling zijn uitgewerkt in het UBA. Het niet-naleven van deze verplichtingen is strafbaar gesteld met een geldboete van de derde categorie.⁴³

Het lagere sanctieniveau voor de vrijstellingsregeling is, gelet op de materiële overeenkomst met de teruggaafregeling, onwenselijk. Gelet hierop ligt het in de rede om de sanctie voor de vrijstelling in overeenstemming te brengen met die voor de teruggaafregeling. De URA, op basis waarvan thans een lagere sanctie voor de vrijstelling geldt, zal hierop - eveneens per 1 januari 2027 - worden aangepast, waardoor de lagere boete vanaf dat moment niet meer van toepassing is op de bunkeraar.

3. 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.

4. 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.

³⁹ De opslagcapaciteiten van bunkerstations variëren tussen circa 1.200 m³ tot 2.400 m³ gasolie. Daarnaast is volgens het CBS in 2024 voor ongeveer 1 miljard kilo aan gasolie (1,19 miljard liter) aan de scheepvaart geleverd.

⁴⁰ De teruggaafregeling biedt leveranciers van minerale oliën die deze niet met toepassing van de accijnsvrijstelling vanuit een accijnsgoederenplaats kunnen afleveren, de mogelijkheid om de ter zake van die leveringen betaalde accijns achteraf terug te vragen.

⁴¹ De artikelen 19 tot en met 21 UBA en artikel 13 URA. Artikel 20, tweede lid, UBA bevat een specifieke verplichting voor de toepassing van de vrijstelling voor halfzware olie en gasolie, namelijk dat deze oliën zijn voorzien van herkenningmiddelen. Artikel 13, eerste en tweede lid, URA bepaalt het vereiste herkenningmiddel en gehalte.

⁴² Op grond van artikel 63, onderdeel a, URA, in samenhang met artikel 71 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

⁴³ Op grond van artikel 42 UBA, in samenhang met artikel 70 AWR.

5. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Alle maatregelen uit dit wijzigingsbesluit zijn voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). PM advies ATR. Wanneer er gevolgen zijn voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven, is dat hieronder opgenomen.

6. 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 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 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 PM: Doenvermogen

Naam voorstel	Oordeel
PM	PM

7. Advies en consultatie

Van PM tot en met PM vond de internetconsultatie op dit Fiscaal verzamelbesluit 2026 plaats. PM reacties

II. Artikelsgewijze toelichting