

Vergaderjaar 2024–2025

**36 603**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2025)**

**Nr. 8**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 15 oktober 2024

#### **Inhoudsopgave**

I.	ALGEMEEN	1
1.	Inleiding	1
2.	Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie	2
3.	Fiscale premiegrens ouderdomspensioen en partnerpensioen bij overlijden op of na Pensioendatum	3
4.	Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2	4
5.	De objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen	5
6.	De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting	8
7.	Wijziging inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965	13
8.	Vervallen bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer	15
9.	Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie verbranding stedelijk afval	16
10.	Wijziging wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw	16
11.	Vervallen bepalingen naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof	17
12.	Wijzigen boetebepalingen Algemene douanewet	17
13.	Wijzigingen in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen	18

#### **I. ALGEMEEN**

##### *1. Inleiding*

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de PVV, GroenLinks-PvdA, VVD, en D66.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord.

## *2. Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie*

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen naar de fiscale regelingen die worden aangepast met de voorgestelde maatregelen voor de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie, wat het materiële effect is van die regelingen en wat de budgettaire gevolgen zijn van de voorgestelde maatregelen. Met de maatregelen wordt voorgesteld om de vereenvoudigde fusies waarbij iemand rechtstreeks alle aandelen houdt in het kapitaal van de te fuseren vennootschappen (een zogenoemde vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie) ook onder het toepassingsbereik van de fiscale regelingen voor de juridische fusie te laten vallen. De huidige fiscale wetgeving kent regelingen in de Wet op de inkomstenbelasting 2001, Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Wet op de dividendbelasting 1965 en de Wet bronbelasting 2001 die onder voorwaarden voorkomen dat juridische fusies enerzijds fiscaal tot belemmeringen leiden en anderzijds tot een belastingclaimverlies leiden. Aan deze maatregelen zijn geen budgettaire gevolgen verbonden.

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen tevens tegen welke problemen aanmerkelijkbelanghouders op dit moment concreet aanlopen en of het daarbij ook om andere groepen gaat. De voorgestelde maatregel ziet op de situatie waarin een belastingplichtige (tevens aanmerkelijkbelanghouder) rechtstreeks alle aandelen houdt in het kapitaal van twee vennootschappen die met elkaar fuseren zonder dat een uitreiking van aandelen plaatsvindt. Het gaat dus niet om andere groepen dan aanmerkelijkbelanghouders. In deze situatie is, evenals in het geval daarbij wel aandelen zouden worden uitgereikt, sprake van een fictieve vervreemding. Maar volgens de huidige wetgeving geldt de doorschuifregeling slechts als daarbij wel aandelen worden uitgereikt. Het gevolg daarvan is dat aanmerkelijkbelanghouders die geen aandelen krijgen in het kader van de vereenvoudigde zusterfusie inkomstenbelasting moeten betalen in box 2 over hun fictieve vervreemdingsvoordeel (waarde economische verkeer minus verkrijgingsprijs van de aandelen). Met de voorgestelde maatregel worden deze groepen aandeelhouders gelijk getrokken in die zin dat ook de aanmerkelijkbelanghouders die geen aandelen uitgereikt krijgen in het kader van een vereenvoudigde zusterfusie ook een beroep kunnen doen op de doorschuifregeling.

De leden van de fractie van de VVD vragen te reflecteren op het ongewijzigd laten van de vervreemdingsfictie van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001. Deze leden vragen of de gekozen route van aanpassing van de doorschuifregeling logischer is. Artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, Wet inkomstenbelasting 2001 ziet kortweg op de situatie waarin sprake is van de toekenning van aandelen in het kader van een fusie/splitsing. Maar bij de vereenvoudigde zusterfusie wordt niet voldaan aan de tweede volzin van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, Wet inkomstenbelasting 2001. Er worden namelijk geen aandelen van rechtswege toegekend aan de aandeelhouder van de verkrijgende vennootschap. Aangezien deze bepaling in de praktijk goed werkt, heeft het kabinet ervoor gekozen om deze bepaling niet te wijzigen. Daarbij komt dat de directe/rechtstreekse vereenvoudigde zusterfusie op dit moment onder de vangnetbepaling van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, Wet inkomstenbelasting 2001 valt. Daarmee is al voorzien in een fictieve vervreemding bij een vereenvoudigde zusterfusie. Na deze fusie is er namelijk geen aanmerkelijk belang meer in de verdwijnende vennootschap. Voor de vervreemdingsfictie van artikel 4.16, eerste lid,

onderdeel g, Wet IB 2001 geldt echter geen doorschuifregeling als bedoeld in artikel 4.41 Wet IB 2001. Voor de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie leidt dit tot een onbedoelde fiscale belemmering. Daardoor is het eenvoudiger en tevens logischer om de doorschuiffaciliteit van artikel 4.41, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 hierop uit te breiden. Met de in dit wetsvoorstel voorgestelde aanvulling van artikel 4.41, derde lid, Wet IB 2001 wordt bewerkstelligd dat het fictieve vervreemdingsvoordeel ter zake van een vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie, op verzoek van de belastingplichtige, eveneens niet in aanmerking wordt genomen en dat de verkrijgingsprijs van de aandelen in de verdwijnende vennootschap wordt doorgeschoven naar de verkrijgingsprijs van de aandelen in de verkrijgende vennootschap. Hiermee wordt acute heffing in box 2 voor de aanmerkelijkbelanghouder voorkomen en blijft de fiscale claim behouden.

De leden van de fractie van de VVD vragen daarnaast in hoeverre onderzoek gedaan is naar de wenselijkheid van het onder de fiscale regelingen laten vallen van indirecte zusterfusies. Daarnaast vragen de leden of kan worden toegelicht waarom de complexiteit hiervan zoveel groter is. De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre onderzoek is gedaan naar de wenselijkheid van het uitbreiden van de maatregelen naar indirecte zusterfusies. Met de maatregelen die zijn opgenomen in het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2025 wordt voorgesteld om de vereenvoudigde fusie waarbij iemand rechtstreeks alle aandelen houdt in het kapitaal van de te fuseren vennootschappen (de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie) ook onder het toepassingsbereik van de fiscale regelingen te laten vallen. De vereenvoudigde zusterfusie waarbij iemand indirect alle aandelen houdt in de te fuseren vennootschappen (de vereenvoudigde indirecte zusterfusie) wordt met deze maatregel niet onder het bereik van de fiscale regelingen gebracht. De reden hiervoor is – zoals uiteengezet in de memorie van toelichting bij voornoemd wetsvoorstel – tweeledig. In de eerste plaats zijn er vooralsnog geen concrete signalen uit de praktijk vernomen dat de vereenvoudigde indirecte zusterfusies tot (vergelijkbare) knelpunten leidt als de vereenvoudigde directe zusterfusie. In de tweede plaats is vooralsnog afgezien van fiscale begeleiding van de vereenvoudigde indirecte zusterfusie, omdat die maatregelen aanzienlijk complexer en bewerklijker zijn dan de voorgestelde maatregelen. De reden voor deze aanvullende complexiteit bij de vereenvoudigde indirecte zusterfusie is onder meer gelegen in het feit dat er meerdere variaties (verschillende structuren) mogelijk zijn dan bij een directe zusterfusie. Daarom moeten ook de fiscale gevolgen van de fusie in kaart worden gebracht en geregeld worden bij meer lichamen dan alleen de directe betrokkenen bij de fusie. Naast de fiscale gevolgen voor de fuserende vennootschappen en hun respectievelijke aandeelhouders, moeten in voorkomende gevallen namelijk ook de fiscale gevolgen voor de uiteindelijke moedermaatschappij, diens aandeelhouders en eventuele tussenhoudsters geregeld worden. Hierbij moeten ook eventuele internationale aspecten in ogenschouw worden genomen. Mochten vanuit de praktijk signalen opkomen dat de vereenvoudigde indirecte zusterfusie tot (vergelijkbare) knelpunten leidt als de vereenvoudigde directe zusterfusie, dan zal daar uiteraard zorgvuldig naar worden gekeken.

### *3. Fiscale premiegrens ouderdomspensioen en partnerpensioen bij overlijden op of na Pensioendatum*

De leden van de fractie van NSC vragen op welke manier de toekomstige premiegrens is aangepast en hoe de berekening heeft plaatsgevonden. Daarnaast vragen deze leden op welke manier een rendementsverwachting van 60 jaar wordt berekend door De Nederlandsche Bank. Ook

vragen deze leden over hoeveel jaar de rendementsverwachting tot nu toe werd berekend en waarop de periode van 60 jaar is gebaseerd.

De Wet LB 1964 schrijft voor hoe de fiscale premiegrens dient te worden berekend. Bij het berekenen van de fiscale premiegrens dient de meest recente versie van de door De Nederlandsche Bank (DNB) gepubliceerde scenarioset te worden gehanteerd. Bij introductie van de fiscale premiegrens bestond de scenarioset uit scenario's met een looptijd van zestig jaar. De premiegrens is daardoor indertijd berekend met een gemiddelde rendementsverwachting die is gebaseerd op een looptijd van zestig jaar. DNB berekent de rendementsverwachting in de scenarioset op basis van het advies van de Commissie Parameters. Na het laatste advies van de Commissie Parameters heeft DNB de scenarioset vervangen door een scenarioset met een looptijd van honderd jaar. Zonder nadere aanpassing van de Wet LB 1964 betekent dit dat ook de gemiddelde rendementsverwachting ten behoeve van het bepalen van de premiegrens over een looptijd van honderd jaar berekend zou moeten worden. Hierdoor zou de rendementsverwachting voor de jaren in de nabije toekomst minder zwaar meewegen dan was bedoeld in genoemd wetsvoorstel. Om dat te voorkomen wordt voorgesteld de Wet LB 1964 aan te scherpen zodat een rendementsverwachting van 60 jaar wordt gehanteerd. Daarmee blijft de wijze van berekening van de fiscale premiegrens gelijk aan hoe deze was bij de introductie, namelijk rekening houdend met een rendementsverwachting met een looptijd van zestig jaar. Zestig jaar komt overeen met een opbouwperiode van veertig jaar en een gemiddelde pensioenduur van twintig jaar na pensionering.

#### *4. Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2*

De leden van de fractie van de PVV vragen of de regering een stand-van-zaken kan geven omtrent de implementatie van de minimumbelasting (Pijler 2) in de andere staten. Daarbij vragen zij of het klopt dat China en de VS nog niet voornemens zijn om Pijler 2 te implementeren. Het kabinet houdt zelf geen overzicht bij van de stand van zaken van de implementatie van Pijler 2 in andere staten.<sup>1</sup> Voor de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 is van belang dat een Pijler 2-regime in een andere staat als kwalificerend kan worden aangemerkt. De implementatie van Pijler 2 in een staat betekent niet automatisch dat het desbetreffende regime ook «kwalificerend» is. Of een Pijler 2-regime kwalificerend is, wordt door middel van een zogenoemd «peer review» proces bij de OESO bepaald. Het overzicht van staten met een kwalificerend Pijler 2-regime moet nog op de OESO-website worden gepubliceerd. Het is momenteel niet bekend of en zo ja wanneer China en de VS Pijler 2 zullen implementeren.

De leden van de fractie van de PVV vragen wat de gevolgen zijn van de effectiviteit van Pijler 2 als landen besluiten niet mee te doen en wat voor gevolgen dit heeft voor Europese bedrijven. Het zou uiteraard een goede zaak zijn als ook de VS en China de Pijler 2-regels zouden invoeren. Ik wijs erop dat Pijler 2 zo is ontworpen dat ook groepsentiteiten in landen die zelf de regels niet hebben ingevoerd onder de minimumbelasting kunnen vallen. Op grond van de Pijler 2-regels kan al worden bijgeheven over de laagbelaste winsten van een multinationale groep als er slechts één entiteit is in een land dat de Pijler 2-regels toepast. Wel is het zo dat als gevolg van de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veiligehavenregel geen onderbelaste winstbijheffing kan worden geheven over de laagbe-

<sup>1</sup> Voor een overzicht van de implementatiefase in de verschillende landen zie bijvoorbeeld de IBFD Global Minimum Tax Monitor Map, <https://research.ibfd.org/#/tools/pillar2-coverage/map?rule=all-rule&status=all>.

laste winst van entiteiten die zijn gevestigd in een land met een statutair tarief van ten minste 20% waar de uiteindelijkmoederentiteit is gevestigd. Deze tijdelijke veiligehavenregel is van toepassing op verslagjaren die beginnen op of voor 31 december 2025 en eindigen voor 31 december 2026. Voor een internationaal gelijk speelveld en daarmee de concurrentiepositie van het Europese bedrijfsleven is het van belang dat dit een tijdelijke regel is. Om te voorkomen dat landen de Pijler 2-regels niet implementeren is in de administratieve richtsnoeren van juli 2023 uitdrukkelijk vastgelegd dat deze veiligehavenregel niet kan worden verlengd.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de voorgestelde wijzigingen in de onderworpenheidstoetsen geen terugwerkende kracht hebben tot 1 januari 2024. Met de voorgestelde wijzigingen wordt voor de toepassing van de onderworpenheidstoetsen van artikel 10a Wet Vpb 1969, artikel 13 Wet Vpb 1969, artikel 15e Wet Vpb 1969 en aanverwante regelingen in algemene zin verduidelijkt dat onder een naar de winst geheven belasting mede een kwalificerende Pijler 2-bijheffing wordt verstaan. Met deze voorgestelde verduidelijkingen in de onderworpenheidstoetsen is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten aanzien van de werking van de bestaande onderworpenheidstoetsen en de uitleg daarvan. In het algemeen geldt dat nieuwe maatregelen onmiddellijke werking hebben. Terugwerkende kracht wordt slechts verleend indien daarvoor een bijzondere reden bestaat. Omdat de voorgestelde wijzigingen in de onderworpenheidstoetsen slechts een verduidelijking betreffen, acht het kabinet het niet noodzakelijk om terugwerkende kracht op te nemen. Dat de voorgestelde wijzigingen geen terugwerkende kracht hebben voor boekjaren die aanvangen vanaf 31 december 2023, sluit niet uit dat de voorgestelde verduidelijkingen ook voor deze jaren relevant kunnen zijn.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het op zijn plaats zou zijn om ook voor de artikelen 8bb e.v. van de Wet Vpb 1969 en artikel 12aa e.v. van de Wet Vpb 1969 wettelijk te regelen dat de Pijler 2-bijheffingen als een naar de winst geheven belasting kwalificeert, en zo nee, of kan worden toegelicht waarom de regering dit anders ziet. In de vennootschapsbelasting zijn ten aanzien van uiteenlopende (antimisbruik)bepalingen onderworpenheidstoetsen opgenomen, waarbij in het algemeen geldt dat voorgenoemde (antimisbruik)bepalingen geen toepassing vinden als er sprake is van voldoende onderworpenheid. De voorgestelde wijzigingen hebben geen betrekking op de onderworpenheidstoetsen die zien op de artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969 en artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969. Deze laatstgenoemde (antimisbruik)bepalingen hebben tot doel om mismatches tegen te gaan die ontstaan door toepassing van verschillen tussen vennootschapsbelastingstelsels. Voor de vraag of voldaan wordt aan deze onderworpenheidstoetsen moet worden gekeken of een transactie, het vermogensbestandsdeel of de entiteit in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Hiervoor zijn alleen reguliere winstbelastingen (die vergelijkbaar zijn met de vennootschapsbelasting) in de andere staat van belang. Om de bestaande effectiviteit van de (antimisbruik)bepalingen van artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969 en artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969 te waarborgen, leidt betrekking in het kwalificerend inkomen voor het bepalen van een kwalificerende Pijler 2-bijheffing als zodanig er op voorhand niet toe dat sprake is van een betrekking in een naar de winst geheven belasting. In het geval dat door de belastingplichtige aannemelijk wordt gemaakt dat een kwalificerende Pijler 2-heffing leidt tot toepassing van een bijheffingspercentage van 15% ten aanzien van de betreffende transactie, het vermogensbestandsdeel of de entiteit, dan is er wel sprake van betrekking in een naar de winst geheven

belasting voor de toepassing van de bepalingen in artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969 en artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969.

##### *5. De objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen*

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA hebben vragen over het niet toepassen van de objectvrijstelling bij buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen (artikel 15e, negende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Zij verwijzen naar een standpunt van de Belastingdienst over het belastingverdrag Nederland–Mexico, waaruit blijkt dat Nederland de winst die toerekenbaar is aan een vaste inrichting in Mexico vóór 1 januari 2024 moest vrijstellen ook als deze vaste inrichting kort gezegd in Mexico buiten beschouwing blijft (en dus sprake is van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in Mexico). Zij vragen hoe het kabinet aankijkt tegen dit heffingslek. Verder vragen zij of dit ook kan onder de minimumbelasting en of deze structuur de potentie heeft om de opvolger te worden van de cv/bv-structuur. Verder vragen zij (samengevat in de woorden van het kabinet) of het klopt dat de heffingslekken rondom hybride vaste inrichtingen niet worden opgelost in multilaterale instrument om BEPS-maatregelen te implementeren (BEPS MLI) en – als dat zo is – waarom. Ook vragen zij of het kabinet bereid is om belastingverdragen met derde landen te heronderhandelen in verband met het wegnemen van mismatches op het gebied van vaste inrichtingen die een heffingslek tot gevolg hebben.

Bij de implementatie van ATAD2 is in artikel 15e, negende lid Wet Vpb 1969 geregeld dat de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet wordt toegepast op een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting als bedoeld in artikel 12ac, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Hierdoor wordt voorkomen dat een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in relatie tot Nederland leidt tot inkomen waarover zowel in Nederland als in de andere staat niet wordt geheven.

Belastingverdragen hebben tot doel economische relaties tussen landen te bevorderen door het wegnemen van dubbele belasting en misbruik te bestrijden. Een belastingverdrag regelt daarom welk land belasting mag heffen en verdeelt het heffingsrecht over bepaald inkomen. Met een belastingverdrag hebben beide landen zich daaraan gebonden. Nederland streeft er in verdragsonderhandelingen al decennia naar om bij de bepaling over het voorkomen van dubbele belasting over de winst van vaste inrichtingen de verrekeningsmethode toe te passen, indien die methode gevolgd zou moeten worden in het Nederlandse nationale recht. Dit betekent kort gezegd dat Nederland geen vrijstelling voor de vaste inrichtingswinst hoeft te verlenen, als dat op grond van het Nederlandse nationale belastingrecht ook niet gebeurt. In dat geval doet de dubbele niet-heffing waar de leden van de fractie van GL-PvdA aan refereren zich niet voor. In enige oudere belastingverdragen – zoals het belastingverdrag met Mexico uit 1993 – is deze bepaling nog niet opgenomen. In die gevallen kan Nederland artikel 15e, negende lid Wet Vpb 1969 soms niet effectueren. De Nederlandse verdragsinzet blijft erop gericht om voor nieuwe verdragen en bij aanpassing van bestaande verdragen voor vaste inrichtingswinsten de verrekeningsmethode toe te passen als dit volgt uit nationaal recht, zodat de uitzonderingen op de objectvrijstelling (o.a. voor de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting) doorwerken onder de Nederlandse belastingverdragen.

In het kader van het BEPS-project is een multilateraal instrument (MLI) opgesteld om belastingverdragen aan te passen ter voorkoming van misbruik. Dat heeft geleid tot de opname van verschillende antimisbruik-

bepalingen in een groot aantal Nederlandse belastingverdragen, waaronder het belastingverdrag tussen Nederland en Mexico. In dat kader kan – afhankelijk van de specifieke omstandigheden – de in het MLI opgenomen algemene antimisbruikmaatregel in de vorm van de Principal Purposes Test (PPT) relevant zijn. Als de verdragstoepassing door het andere land afwijkt van de Nederlandse verdragstoepassing kan daarnaast artikel 5, optie A, van het MLI (dat inhoudelijk overeenkomt met artikel 23A, vierde lid, van het OESO-modelverdrag) ervoor zorgen dat Nederland niet de vrijstellingsmethode, maar de verrekeningsmethode kan toepassen (en zo mogelijk dus toch kan heffen). Dit betreft namelijk een specifieke maatregel die voorkomt dat Nederland een vrijstelling moet geven voor situaties waarin inkomen door de verdragspartner niet of lager belast wordt als gevolg van een andere verdragstoepassing door het andere land. Tenslotte zou Nederland bij een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting kunnen bijheffen op grond van de Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2). Structurele heffingslekken als gevolg van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen liggen hiermee niet in de lijn der verwachting.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de aanleiding van de voorgestelde wijziging van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten om dubbele belastingheffing weg te nemen en of er nog andere signalen uit de praktijk zijn ten aanzien van de implementatie van de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)<sup>2</sup>. Voorts vragen deze leden of de regering voor deze voorgestelde wetswijziging contact heeft gehad met de Europese Commissie en indien dit zo is, of deze correspondentie kan worden gedeeld met de Kamer. De aanleiding voor de voorgestelde aanpassing is gelegen in signalen vanuit de Belastingdienst dat de implementatie van ATAD2 in de Nederlandse wet in voorkomende gevallen tot dubbele belastingheffing leidt ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen, terwijl de winst van deze buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de andere staat wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. De dubbele belastingheffing die zich in deze situaties voordoet is niet in overeenstemming met het doel van ATAD2 om, kort gezegd, mismatches te neutraliseren. Als gevolg van de voorgestelde wijziging vindt de objectvrijstelling wel toepassing voor zover de winst van de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting is onderworpen aan een naar de winst geheven belasting in de staat waarin de staat van het hoofdhuis die vaste inrichting beschouwt als te zijn gelegen. Hiermee wordt beoogd dubbele belastingheffing in deze situaties te voorkomen. Aangezien de voorgestelde wijziging in lijn is met de tekst van de richtlijn is er geen aanleiding geweest om hierover contact te hebben met de Europese Commissie.

Daarnaast is mij vanuit de praktijk bekend dat ten aanzien van de toepassing van ATAD2 in een aantal situaties, waarin sprake is van een cost-plus vergoeding, discussie ontstaat of mogelijk sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen. Dit ziet op situaties die sterke gelijkenis vertonen met de cost-plussituatie in het besluit hybride mismatches, maar daaraan niet volkomen identiek zijn. Bij het vormgeven van dat besluit heeft overleg plaatsgevonden met de Europese Commissie, waarna is besloten dat in bepaalde cost-plussituaties de aftrekbeperking van ATAD2 buiten toepassing kan blijven. Dit voorkomt dubbele belastingheffing, wat niet de bedoeling is van ATAD2.

---

<sup>2</sup> Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen, PbEU 2016, L 144/1 (ATAD2).

## 6. De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting

De leden van de fractie van de PVV vragen op basis waarvan de GAAR nu wordt geïmplementeerd. Deze leden vragen daarbij naar het verschil tussen de implementatie van de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1)<sup>3</sup> in 2019<sup>4</sup> en de thans door dit kabinet voorgestelde maatregel. Bij de implementatie van ATAD1 in 2019 heeft Nederland ervoor gekozen om de algemene animisbruikbepaling uit ATAD1, afgekort GAAR («general anti-abuse rule»), niet in nationale wetgeving om te zetten, omdat de GAAR uit ATAD1 met het leerstuk van *fraus legis* reeds in het Nederlandse belastingrecht is geïmplementeerd. *Fraus legis* is een algemeen rechtskader waarmee het met de GAAR uit ATAD1 beoogde doel wordt bereikt.<sup>5</sup> Vorig jaar heeft de Europese Commissie (EC) in het kader van de implementatieverplichting van Nederland ten aanzien van de GAAR uit ATAD1 aandacht gevraagd voor de wettelijke verankering van de GAAR in de vennootschapsbelasting. Hoewel de wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1 niet noodzakelijk is om aan de implementatieverplichting van Nederland te voldoen en het kabinet met de voorgestelde wettelijke verankering geen materiële wijziging beoogt, ziet het kabinet geen reden om de EC niet in haar verzoek tegemoet te treden.

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen waarom is gekozen voor het codificeren van *fraus legis* in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en niet in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Vooropgesteld wordt dat de voorgestelde maatregel geen codificatie van het jurisprudentieleerstuk *fraus legis* in de vennootschapsbelasting betreft.<sup>6</sup> De door het kabinet voorgestelde maatregel betreft de wettelijke vastlegging van de GAAR uit ATAD1. De GAAR uit ATAD1 ziet, aldus de richtlijn, op de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting.<sup>7</sup> Het kabinet heeft er om die reden voor gekozen om de GAAR uit ATAD1 wettelijk te verankeren in de vennootschapsbelasting. *Fraus legis* is een jurisprudentieleerstuk dat niet beperkt is tot de vennootschapsbelasting. *Fraus legis* blijft bestaan, ook voor de toepassing van de vennootschapsbelasting.

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA begrijpen dat het voorstel van het kabinet om de GAAR uit ATAD1 wettelijk te verankeren is ingegeven door een verzoek van de EC. Deze leden vragen wat de aan het verzoek van de EC ten grondslag liggende redenen zijn. Zij vragen ook of het kabinet de briefwisseling met de EC aan de Kamer kan verstrekken. Deze leden vragen daarbij of de reden is dat de rechter *fraus legis* niet ambtshalve kan toepassen. De reden voor het kabinet om de GAAR uit ATAD1 wettelijk te verankeren is dat de EC in het kader van de implementatieverplichting van de GAAR als uitgangspunt heeft dat de GAAR een wettelijke verankering behoeft. Hoewel de GAAR uit ATAD1 naar de mening van het kabinet met het leerstuk van *fraus legis* reeds in het Nederlandse belastingrecht is geïmplementeerd en een wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1 niet noodzakelijk is om aan de implementatieverplichting te voldoen, ziet het kabinet geen reden om niet

<sup>3</sup> Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016, PbEU 2016, L 193/1 en Rectificatie van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016, PbEU 2017, L 234/26 en PbEU 2017, L 167/58.

<sup>4</sup> Wet van 19 december 2018 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Invorderingswet 1990 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 234/26) (Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking), *Stb.* 2018, 508.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 15.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 603, nr. 3, p. 10.

<sup>7</sup> Artikel 6, eerste lid, ATAD1.



aan het verzoek van de EC tegemoet te komen. Over de inhoud van eventuele correspondentie tussen de regering en de EC doet de regering geen mededelingen en deze kan niet worden gedeeld om de vertrouwelijkheid ervan te beschermen. De door de leden van de fractie van GroenLinks-PvdA veronderstelde onmogelijkheid van ambtshalve toetsing van *fraus legis* door de rechter is geen reden voor de wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting. *Fraus legis* is een rechtsgrond in de zin van artikel 8:69, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en kan als zodanig ambtshalve worden getoetst door rechters. Dat betekent dat de feitenrechter deze rechtsgrond ambtshalve in ogenschouw moet nemen. De Hoge Raad past het voorgaande op analoge wijze toe in de cassatieprocedure.<sup>8</sup> De belastingrechter is ingevolge artikel 8:69, derde lid, Awb overigens niet verplicht om zelf de feiten aan te vullen die nodig zijn om tot het oordeel te kunnen komen dat sprake is van *fraus legis*.

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen of de wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting leidt tot een verdere «upgrade» van het algemene antimisbruikleerstuk. Zij vragen daarbij of de toepassing van de voorgestelde maatregel niet slechts een bijzonder rechtsmiddel is dat enkel als *ultimum remedium* kan worden toegepast. Het doel van de GAAR uit ATAD1, en daarmee van de door het kabinet voorgestelde wettelijke verankering daarvan, is om misbruik te bestrijden zonder de toepasselijkheid van specifieke antimisbruikbepalingen te doorkruisen. De GAAR vormt dus een aanvulling op specifieke antimisbruikbepalingen en de toepassing van een specifieke antimisbruikbepaling in de vennootschapsbelasting wordt dan ook niet belemmerd door de voorgestelde algemene antimisbruikbepaling in de vennootschapsbelasting.<sup>9</sup> Ingeval een specifieke antimisbruikbepaling niet van toepassing is op een constructie, kan de betreffende constructie bestreden worden met de algemene antimisbruikbepaling, mits aan de voorwaarden voor toepassing daarvan is voldaan. Voor de volledigheid merkt het kabinet op dat de voorgestelde maatregel geen materiële wijziging beoogt ten opzichte van de toepassing van het jurisprudentieleerstuk van *fraus legis*. Dit leerstuk, dat een vangnetfunctie heeft, blijft behouden.<sup>10</sup>

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen of het kabinet heeft overwogen om *fraus legis* als algemeen antimisbruikleerstuk in de AWR te codificeren voor alle rijksbelastingwetten. Zij vragen daarbij of het kabinet de door de leden van de fractie van GroenLinks-PvdA onderkende voordelen van een dergelijke codificatie, waaronder de kenbaarheid en afschrikwekkende werking van *fraus legis* en de mogelijkheid van ambtshalve toepassing van *fraus legis* door de rechter ook ziet. Het kabinet heeft er niet voor gekozen om *fraus legis* wettelijk in de AWR te verankeren. *Fraus legis* is een reeds lang bestaand en breed bekend antimisbruikleerstuk uit de jurisprudentie. Naar de mening van het kabinet heeft *fraus legis* door haar open normen die passen bij een generieke antimisbruikmaatregel een voldoende afschrikkende werking. Deze open normen zijn door de rechter ontwikkeld en worden in concrete gevallen uiteindelijk door de rechter uitgelegd en toegepast. *Fraus legis* is, zoals hiervoor is toegelicht, een rechtsgrond in de zin van artikel 8:69,

<sup>8</sup> Hoewel artikel 8:69 Awb niet wordt genoemd in de schakelbepaling van artikel 29 AWR past de belastingkamer van de HR de verplichting tot ambtshalve aanvulling van rechtsgronden – waaronder *fraus legis* – toe, zie onderdeel 6.41 van de conclusie van A-G Wattel bij HR 17 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:962, M.W.C. Feteris, «Beroep in cassatie in belastingzaken» (Fiscale Monografieën nr. 142), Deventer: Kluwer 2014, p. 98 en de noot van Hofstra bij HR 22 juli 1982, nr. 20 535, BNB 1982/241.

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 603, nr. 3, p. 10–11.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 14.

tweede lid, Awb. Dat betekent dat de feitenrechter die rechtsgrond ambtshalve in ogenschouw moet nemen. De Hoge Raad past dit op analoge wijze toe in cassatieprocedures. Het kabinet ziet op basis van het voorgaande op dit moment geen aanleiding om fraus legis in de AWR te codificeren.

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen op basis van welke juridische analyse is geconcludeerd dat er geen licht zit tussen de voorgestelde wettelijk verankerde GAAR uit ATAD1 en fraus legis. De GAAR uit ATAD1 en daarmee de door het kabinet voorgestelde maatregel kent een aantal voorwaarden. De eerste voorwaarde is dat een constructie of reeks van constructies is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om een belastingvoordeel te verkrijgen (het motiefvereiste). De tweede voorwaarde is dat een constructie of reeks van constructies het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt (het normvereiste). De derde voorwaarde vereist dat een constructie of reeks van constructies, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is (het kunstmatigheidsvereiste). Een constructie of een reeks van constructies wordt als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Het leerstuk van fraus legis is in de jurisprudentie ontwikkeld. Voor de toepassing van fraus legis zijn twee elementen van belang. Het eerste element vereist dat de handelings als doorslaggevend oogmerk het verijdelen van belasting hebben (het motiefvereiste). Het tweede element vereist dat deze belastingverijdeling in strijd komt met doel en strekking van de wet (het normvereiste). Fraus legis kent in tegenstelling tot de maatregel in ATAD1 geen afzonderlijk kunstmatigheidsvereiste, maar de zakelijke redenen die in de in ATAD1 opgenomen GAAR relevant zijn voor de vaststelling van kunstmatigheid zijn eveneens relevant bij de beoordeling van het motief bij de toepassing van fraus legis.<sup>11</sup>

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen op basis van welke juridische analyse is geconcludeerd dat de wettelijk verankerde GAAR uit ATAD1 geen gevolgen heeft buiten de reikwijdte van de vennootschapsbelasting en of er een materieel verschil in antimisbruikregels bestaat tussen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Ingevolge de richtlijntekst van ATAD1 vindt de daarin opgenomen GAAR, en daarmee de door het kabinet voorgestelde maatregel, toepassing voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting.<sup>12</sup> Fraus legis is een algemeen rechtskader waarmee, zoals hiervoor is toegelicht, het met de GAAR uit ATAD1 beoogde doel wordt bereikt. Fraus legis functioneert in feite als een vangnet ingeval er sprake is van een vorm van misbruik die niet met gerichte antimisbruikmaatregelen kan worden bestreden.<sup>13</sup> Het kabinet heeft daarom op dit moment geen aanleiding om aan te nemen dat ten aanzien van de bestrijding van misbruik een materieel verschil bestaat tussen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting.

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen ook welke gevolgen de wettelijke verankering van de GAAR heeft voor de toepassing van belastingverdragen en andere richtlijnen dan ATAD1. De reikwijdte van de GAAR uit ATAD1 is niet beperkt tot intra-EU-situaties, maar strekt zich uit tot binnenlandse, intra-EU- en derdelandensituaties.<sup>14</sup> Het kabinet stelt voor om de GAAR uit ATAD1 wettelijk te verankeren in de vennootschaps-

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 14–15.

<sup>12</sup> Artikel 6, eerste lid, ATAD1.

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 14–15.

<sup>14</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 14.

belasting. Daarmee kan de door het kabinet voorgestelde wettelijke verankering van invloed zijn op maatregelen uit andere EU-richtlijnen die in de vennootschapsbelasting zijn geïmplementeerd. Voor de volledigheid merkt het kabinet op dat die richtlijnen op zichzelf ook (specifieke) antimisbruikmaatregelen kunnen bevatten. De GAAR uit ATAD1 geldt dus voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting en is niet primair geschreven om de in belastingverdragen afgesproken verdeling van heffingsbevoegdheden te veranderen. De meeste belastingverdragen kennen een algemene antimisbruikbepaling, de zogenoemde principal purposes test (PPT).<sup>15</sup> Dit betreft een open norm die ruime mogelijkheden biedt om verdragsmisbruik te bestrijden. Nederland streeft ernaar naar om de PPT in alle belastingverdragen op te nemen. Het ligt daarom niet in de lijn der verwachtingen dat de GAAR uit ATAD1 botst met deze belastingverdragen.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de uitleg van de GAAR uit ATAD1 en *fraus legis*, nu de GAAR uit ATAD1 een Europese ontstaansgeschiedenis kent en *fraus legis* een Nederlandse ontstaansgeschiedenis heeft. Zoals hiervoor is toegelicht is *fraus legis* een algemeen rechtskader waarmee het met de GAAR uit ATAD1 beoogde doel wordt bereikt. Omdat de GAAR uit ATAD1 met het leerstuk van *fraus legis* reeds onderdeel is van het Nederlandse belastingrecht, is met de voorgestelde wettelijke vastlegging van de GAAR uit ATAD1 geen materiële wijziging beoogd ten opzichte van de huidige praktijk. Tegelijkertijd kan het kabinet niet uitsluiten dat de beide concepten zich in de loop der tijd anders ontwikkelen door de uitleg daarvan door Nederlandse rechters en het Hof van Justitie van de EU.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de door het kabinet voorgestelde maatregel van artikel 29i Wet Vpb 1969 gebruikt gaat worden. Zij vragen daarbij hoe de Belastingdienst in de praktijk om zal gaan met situaties waarin hij van mening is dat sprake is van misbruik. Zij vragen daarbij ook of de Belastingdienst zich slechts zal baseren op de voorgestelde maatregel of ook op het leerstuk van *fraus legis*. Het is niet op voorhand te zeggen op basis van welke wettelijke specifieke of algemene antimisbruikbepaling, dan wel het leerstuk van *fraus legis*, de Belastingdienst misbruik zal aanpakken. De Belastingdienst zal in een concreet geval beoordelen of sprake is van misbruik, waarbij één of meerdere antimisbruikbepalingen van toepassing kunnen zijn. Het is daarna eventueel aan de rechter om daar, al dan niet ambtshalve, een oordeel over te vellen.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er niet eerder voor is gekozen om de GAAR in de Wet Vpb 1969 te verankeren. Zij vragen daarbij of ATAD1 vereist dat de wettelijke bepaling gepubliceerd moet worden, waarvan geen sprake zou zijn bij het leerstuk van *fraus legis*. Zij vragen daarbij ook of dat anders was geweest wanneer richtige heffing (artikel 31 AWR) was aangewezen als de implementatie van de GAAR uit ATAD1 en zo ja, wat daarvan de voor- en nadelen zouden zijn geweest. Richtige heffing wordt sinds 1987 niet meer toegepast. De reden hiervoor is dat het tegengaan van misbruik met het instrument van *fraus legis* effectiever is, omdat *fraus legis* van toepassing is op zowel directe als indirecte belastingen en richtige heffing meer formele vereisten kent dan *fraus legis*. Bij de implementatie van ATAD1 heeft Nederland ervoor gekozen om de GAAR niet in nationale wetgeving om te zetten, omdat de GAAR uit ATAD1 met het leerstuk van *fraus legis* reeds in het Nederlandse belastingrecht is geïmplementeerd. *Fraus legis* is een algemeen rechtskader waarmee het met de GAAR uit ATAD1 beoogde doel wordt

<sup>15</sup> Notitie fiscaal verdragsbeleid 2020, paragraaf 3.2.2.

bereikt.<sup>16</sup> Nederland voldoet daarmee naar de mening van het kabinet reeds aan haar implementatieverplichting. Artikel 11, eerste lid, ATAD1 stelt dat lidstaten uiterlijk op 31 december 2018 de nodige wettelijke bestuursrechtelijke bepaling vaststellen om aan deze richtlijn te voldoen en deze bekend te maken. Gelet op hetgeen hiervoor is uiteengezet, was ter implementatie van de GAAR uit ATAD1 geen nieuwe wettelijke bepaling nodig. Dit is in de toelichting bij de implementatie van ATAD1 expliciet benoemd<sup>17</sup>. Daarnaast is in de transponeringstabel opgenomen dat artikel 6 ATAD1 (de GAAR) niet is geïmplementeerd in verband met bestaand recht.<sup>18</sup>

De leden van de fractie van de VVD vragen of er nog andere richtlijnen op het gebied van directe belastingen zijn geïmplementeerd waar bij de implementatie, onder verwijzing naar jurisprudentiële leerstukken, geen wettelijke bepaling is geïntroduceerd. Er zijn op dit moment geen andere richtlijnen op het gebied van directe belastingen waar bij de implementatie, onder verwijzing naar jurisprudentiële leerstukken geen wettelijke bepaling is geïntroduceerd.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe de opmerkingen dat enerzijds geen wijziging is beoogd en anderzijds geen effect beoogd wordt ten aanzien van andere belastingen met elkaar zijn te rijmen als *fraus legis* de implementatie van de GAAR uit ATAD1 vormde. De in ATAD1 opgenomen GAAR vindt toepassing voor de berekening van de in een lidstaat verschuldigde vennootschapsbelasting.<sup>19</sup> Om die reden is in de toelichting aangegeven dat de voorgestelde maatregel geen effect ten aanzien van andere belastingen beoogt. De GAAR uit ATAD1 maakt met het leerstuk van *fraus legis* reeds onderdeel uit van het Nederlandse belastingrecht<sup>20</sup> en *fraus legis* blijft ook na de inwerkingtreding van de voorgestelde maatregel bestaan en als vangnet functioneren.<sup>21</sup> Daarom is in de toelichting aangegeven dat met de voorgestelde maatregel geen materiële wijziging is beoogd ten opzichte van de toepassing van het leerstuk van *fraus legis*.

De leden van de fractie van de VVD vragen of sprake is van onderscheid tussen *fraus legis* ten aanzien van de vennootschapsbelasting enerzijds en andere heffingswetten anderzijds. Het leerstuk van *fraus legis* is in de jurisprudentie ontwikkeld. Dit leerstuk functioneert in feite als een vangnet ingeval er sprake is van een vorm van misbruik die niet met gerichte antimisbruikmaatregelen kan worden bestreden.<sup>22</sup> *Fraus legis* geldt voor alle belastingwetten. Hiervoor is reeds toegelicht dat voor de toepassing van *fraus legis* twee elementen van belang zijn: het motiefvereiste en het normvereiste. Voor de vraag of *fraus legis* van toepassing is, dient altijd aan beide vereisten te worden voldaan.

De leden van de fractie van de VVD vragen of er jurisprudentie is geweest van het Hof van Justitie van de EU over de GAAR uit ATAD1 die invloed heeft gehad op het leerstuk van *fraus legis* en zo ja of dat zo blijft, dan wel of het leerstuk van *fraus legis* op dit punt weer hetzelfde zal zijn zoals het was op 31 december 2018. Lidstaten waren verplicht om ATAD1 uiterlijk op 31 december 2018 te implementeren. Er is op dit moment nog geen jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU over de GAAR uit

<sup>16</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 15.

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 2 en onderdeel 2.3.

<sup>18</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 27.

<sup>19</sup> Artikel 6, eerste lid, ATAD1.

<sup>20</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 603, nr. 3, p. 10.

<sup>21</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 14.

<sup>22</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 14.

ATAD1. Het kabinet kan dergelijke jurisprudentie in de toekomst niet uitsluiten.

### *7. Wijziging inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965*

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen wat de reden is dat de inhoudingsvrijstelling tot nu toe facultatief was in de beschreven situaties. De keuzemogelijkheid voor de inhoudingsplichtige is oorspronkelijk in de wetgeving opgenomen, omdat het voor een inhoudingsplichtige ten tijde van het invoeren van deze inhoudingsvrijstelling lastig kon zijn om vast te stellen of er bij een aandeelhouder recht bestaat op de inhoudingsvrijstelling. Daarnaast zou de inhoudingsplichtige het risico van een naheffingsaanslag lopen indien naderhand zou blijken dat zij ten onrechte de inhouding achterwege had gelaten in de veronderstelling dat sprake was van een deelnemingsdividend.<sup>23</sup> Om deze redenen heeft de wetgever in het wetsvoorstel Wet op de dividendbelasting 1960 de toepassing van de inhoudingsvrijstelling facultatief gemaakt.<sup>24</sup> Deze argumenten zijn thans minder relevant omdat inhoudingsplichtigen tegenwoordig wel vaak de beschikking hebben over informatie met betrekking tot hun aandeelhouders. Hierdoor zal het onjuist toepassen van de inhoudingsvrijstelling zich minder snel voordoen.

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen in hoeveel gevallen de facultatieve inhoudingsvrijstelling jaarlijks wordt toegepast. Wanneer een inhoudingsplichtige deze inhoudingsvrijstelling toepast, wordt geen dividendbelasting afgedragen. De inhoudingsplichtige doet dan ook geen aangifte dividendbelasting en daardoor is er ook geen geheven dividendbelasting die de opbrengstgerechtigde kan verrekenen met de verschuldigde vennootschapsbelasting. Wanneer een inhoudingsplichtige de inhoudingsvrijstelling niet toepast, wordt dividendbelasting ten laste van de opbrengstgerechtigde ingehouden en afgedragen. Deze dividendbelasting wordt vervolgens later – indien aan de voorwaarden wordt voldaan – in de aangifte vennootschapsbelasting verrekend. Dit leidt naast de administratieve lastendruk ook tot een liquiditeits- en rentenadeel. De genoemde inhoudingsvrijstelling wordt om die reden nagenoeg altijd toegepast.

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen in welke gevallen de inhoudingsvrijstelling facultatief blijft. Ook vragen deze leden of de aandeelhouder in de beschreven situaties de ingehouden dividendbelasting niet kunnen terugvragen of verrekenen. In de Wet op de dividendbelasting 1965 zijn voor verschillende situaties inhoudingsvrijstellingen opgenomen. Indien een inhoudingsvrijstelling van toepassing is, dan hoeft geen dividendbelasting te worden ingehouden. Bij een facultatieve inhoudingsvrijstelling kan de inhoudingsplichtige ervoor kiezen om die inhoudingsvrijstelling niet toe te passen met als gevolg dat zij in dat geval op de opbrengst dividendbelasting in moet houden. Bij de inhoudingsvrijstelling in deelnemingssituaties en binnen een fiscale eenheid is sprake van een dergelijke facultatieve inhoudingsvrijstelling. In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld deze inhoudingsvrijstelling om te zetten naar een imperatieve inhoudingsvrijstelling. De inhoudingsplichtige is daardoor in deze situaties bij de uitkering van dividend verplicht de inhoudingsvrijstelling toe te passen.

---

<sup>23</sup> Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 11, blz. 3.

<sup>24</sup> Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 12.

Het kabinet vindt het onwenselijk dat de aandeelhouder voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling onder de huidige wetgeving afhankelijk is van de keuze van de inhoudingsplichtige, terwijl de aandeelhouder wel direct de gevolgen hiervan ondervindt in de vorm van een liquiditeits- en rentenadeel of temporele beperking van de mogelijkheid van verrekening. Onder de huidige wetgeving (facultatieve inhoudingsvrijstelling) wordt namelijk tegen het volgende punt aangehouden. Indien de inhoudingsplichtige ervoor kiest de vrijstelling niet toe te passen en daarmee dividendbelasting in te houden, dan heeft de aandeelhouder niet de mogelijkheid om de dividendbelasting in bezwaar, zonder tussenkomst van de inhoudingsplichtige, direct terug te ontvangen. De aandeelhouder kan in dat geval de ingehouden dividendbelasting als voorheffing in aanmerking nemen en verrekenen met de aanslag vennootschapsbelasting. De latere mogelijkheid van verrekening van deze ingehouden dividendbelasting met de aanslag vennootschapsbelasting, betekent echter een liquiditeits- en rentenadeel voor de aandeelhouder. Bovendien is sinds 1 januari 2022 de verrekeningsmogelijkheid voor de aandeelhouder temporeel beperkt. Sinds deze wetswijziging kan de verrekening van de geheven dividendbelasting niet tot een teruggaaf van vennootschapsbelasting leiden, bijvoorbeeld als de aandeelhouder zich in een verliessituatie bevindt waardoor de te betalen vennootschapsbelasting lager is dan het bedrag aan ingehouden dividendbelasting.

De leden van de fractie van de VVD vragen of een beoordeling op basis van het Unierecht heeft plaatsgevonden van de voorgestelde maatregel om de facultatieve inhoudingsvrijstelling voor deelnemingssituaties en binnen fiscale eenheid om te zetten in een imperatieve inhoudingsvrijstelling. Verder vragen deze leden of de voorgestelde maatregel niet de facto ertoe leidt dat artikel 25a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op dit punt een dode letter is en zo ja, of dit Unierechtelijk houdbaar is. Bij een facultatieve inhoudingsvrijstelling kan de inhoudingsplichtige ervoor kiezen om de inhoudingsvrijstelling niet toe te passen met als gevolg dat zij in dat geval dividendbelasting in moet houden en op aangifte af moet dragen. Met de voorgestelde wijziging is beoogd toepassing van de inhoudingsvrijstelling niet afhankelijk te laten zijn van de keuze van de inhoudingsplichtige. Voor uitkeringen aan een in de EU/EER gevestigd lichaam is de inhoudingsplichtige reeds verplicht om een inhoudingsvrijstelling toe te passen indien voldaan is aan de voorwaarden. Het is slechts in de binnenlandse situatie dat de inhoudingsplichtige een keuzemogelijkheid heeft. Met de voorgestelde maatregel wordt dit gelijkgetrokken en wordt de inhoudingsplichtige ook voor binnenlandse deelnemingsituaties en binnen de fiscale eenheid verplicht de inhoudingsvrijstelling toe te passen.

In de Wet op de dividendbelasting 1965 zijn niet voor alle situaties inhoudingsvrijstellingen opgenomen. In gevallen waarin geen inhoudingsvrijstelling van toepassing is, of niet wordt voldaan aan de voorwaarden van een inhoudingsvrijstelling, zal de inhoudingsplichtige dividendbelasting inhouden en op aangifte afdragen. Voor de opbrengstgerechtigde is de dividendbelasting een voorheffing die kan worden verrekend met de verschuldigde vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting van de aandeelhouder. Sinds 1 januari 2022 is als gevolg van het Sofina-arrest de verrekeningsmogelijkheid voor de aandeelhouder echter (temporeel) beperkt. Sinds deze wetswijziging kan de verrekening van de geheven dividendbelasting niet tot een teruggaaf van vennootschapsbelasting leiden, bijvoorbeeld als de aandeelhouder zich in een verliessituatie bevindt waardoor de te betalen vennootschapsbelasting lager is dan het bedrag aan ingehouden dividendbelasting. Voor de vennootschapsbelasting moet hierbij voldaan worden aan de voorwaarden van

artikel 25a Wet op de vennootschapsbelasting. Dit artikel blijft onverkort van toepassing.

#### *8. Vervallen bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer*

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen of het klopt dat het forfait gebaseerd is op een gemiddelde en dat er sprake is van een tegenbewijsregeling, waardoor voor bestelauto's die minder uitstoten ook minder betaald hoeft te worden, terwijl voor bestelauto's die meer uitstoten niet meer betaald hoeft te worden.

Het forfait wordt alleen relevant voor zware bestelauto's waarvan de CO<sub>2</sub>-uitstoot niet kan worden vastgesteld. Voor bepaalde soorten zware bestelauto's bestaan geen regels of tools om de CO<sub>2</sub>-waarde te kunnen bepalen, deze situatie zal zich naar verwachting slechts in 5% van de gevallen voordoen. Voor de bpm geldt altijd de vastgestelde CO<sub>2</sub>-waarde. Indien de vastgestelde waarde van de bestelauto hoger is dan de forfaitaire-waarde, geldt alsnog de vastgestelde waarde. Het forfait werkt daarmee dus niet als een cap.

Gelet op het proportionaliteitsbeginsel dient een toe te passen forfait zo veel mogelijk aan te sluiten bij de werkelijkheid en mag deze geen onredelijke bevoordeling of benadeling creëren. Het forfait is daarom gebaseerd op de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van bestelauto's met een datum eerste toelating vanaf 1 januari 2018 met een referentiemassa van 2.585 kilo of meer waarvan de CO<sub>2</sub>-uitstoot wel bekend is. De tegenbewijsregeling is ingesteld om de belastingplichtige de mogelijkheid te geven aan te tonen dat de CO<sub>2</sub>-waarde afwijkt van wat in het kentekenregister is vastgesteld.

De leden van de fractie van de VVD constateren dat voor zware bestelauto's een forfaitair tarief wordt gehanteerd. Deze leden concluderen dat ten opzichte van 2023 de CO<sub>2</sub>-waarde van bestelauto's is gedaald. Deze leden vragen of wordt voorzien in periodieke herijking van het forfaitair tarief, nu de waarden op basis waarvan het tarief is vastgesteld ook aan verandering onderhevig is. Deze leden vragen of op basis hiervan een specifiek evaluatie van deze maatregel wenselijk is. Het is van belang om het forfait periodiek te herijken zodat deze zoveel mogelijk kan aansluiten bij de werkelijkheid en geen onredelijke bevoordeling of benadeling creëert. Het Belastingplan 2023 voorziet in het vervallen van de bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer met ingang van 1 januari 2025. In de Strategische Evaluatieagenda is opgenomen dat deze maatregel in 2029 wordt geëvalueerd. Bij die evaluatie zullen ook de bijstellingen betrokken worden zoals die uit hoofde van dit wetsvoorstel zijn voorgesteld.

De leden van de fractie van NSC vragen hoe deze maatregel niet tot budgettaire gevolgen kan leiden. Het vervallen van de bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer met ingang van 1 januari 2025 is reeds geregeld in de Wet Belastingplan 2023. De budgettaire effecten van deze wet zijn per 2023 al aan de inkomstenkant van de rijksbegroting verwerkt. Voor de budgettaire raming is destijds gebruik gemaakt van het bestelautomodel van Revnext. In dat model wordt gewerkt met segmenten (klein, middel, groot, extra groot) en gemiddelden per segment. Voor de bpm is per segment steeds een gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot berekend en dat is voor de budgettaire berekening vermenigvuldigd met de aantallen per segment. Hiermee zijn dus ook de bestelauto's met ontbrekende CO<sub>2</sub>-uitstoot meegenomen met als proxy de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van vergelijkbare bestelauto's waarvoor de CO<sub>2</sub>-uitstoot wel bekend is. De hoogte van het forfait van 330 gram per

kilometer sluit hierbij aan en leidt daardoor niet tot bijstelling van de eerder geraamde budgettaire gevolgen.

De leden van de fractie van D66 zijn benieuwd of er is overwogen om een aanname te doen qua uitstoot die hoger ligt dan het gemiddelde, om zo het minder aantrekkelijk te maken om geen gegevens aan te leveren. Gevraagd is of de regering misbruik voorziet, bijvoorbeeld doordat voor vervuilende bestelauto's bewust geen gegevens worden overgelegd. Het klopt dat houders van bestelauto's waarvoor geen CO<sub>2</sub>-waarde kan worden vastgesteld en die relatief vervuilend zijn binnen deze groep, geen belang hebben om het forfait te betwisten. Het is echter belangrijk om te realiseren dat het forfait alleen wordt toegepast op bestelauto's waarvan het, op basis van de beschikbare gegevens en de geldende regelgeving van de RDW, niet mogelijk is de CO<sub>2</sub>-waarde in het kentekenregister vast te leggen. Dit is een situatie die grotendeels buiten de controle ligt van de houder van het voertuig. Bovendien worden bestelauto's meestal bedrijfsmatig ingezet, en het ligt niet voor de hand dat een ondernemer bewust kiest voor inefficiënte bedrijfsmiddelen die gepaard gaan met een relatief hoge CO<sub>2</sub>-uitstoot. Verder geldt zoals eerder aangeven in antwoord op een vraag hierover van de leden van de GroenLinks-PvdA-fractie dat gelet op het proportionaliteitsbeginsel een toe te passen forfait zo veel mogelijk dient aan te sluiten bij de werkelijkheid en deze geen onredelijke bevoordeling of benadeling mag creëren. Het ligt dan ook in de rede om het forfait te baseren op de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van bestelauto's met een referentiemassa van 2.585 kilo of meer.

#### *9. Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie verbranding stedelijk afval*

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe groot het effect is dat de begripsbepaling van afvalverbrandingsinstallaties in 2024 in het voordeel van de belastingplichtige wordt uitgelegd. Voor het jaar 2024 ontvangen afvalverbrandingsinstallaties dispensatierechten op basis van hun historische of actuele activiteitsniveau (uitgedrukt in ton CO<sub>2</sub> per jaar) vermenigvuldigd met de procesemissiefactor ter hoogte van 0,97 en de nationale reductiefactor van 1,135. Naar verwachting krijgen afvalverbrandingsinstallaties met een vergelijkbaar historisch activiteitsniveau in 2024 meer dispensatierechten dan de industriële jaarvracht. Hierdoor zijn afvalverbrandingsinstallaties met een vergelijkbaar historisch activiteitsniveau doorgaans in 2024 geen CO<sub>2</sub>-heffing industrie verschuldigd.

#### *10. Wijziging wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw*

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen in hoeverre de voorgestelde nieuwe grens verschilt van de oude. Zij vragen in hoeverre 20 megawatt (MW) elektrisch vermogen vergelijkbaar is met 20 MW thermisch vermogen. Het totaal opgesteld thermisch vermogen is voor de meeste installaties hoger dan het totaal opgesteld elektrisch vermogen. De grens is door aanname van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw in de Wbm geïntroduceerd om een stijging van administratieve en uitvoeringslasten voor middelgrote installaties te voorkomen. Door de voorgestelde wijziging van de grens in de Wet Overige Fiscale Maatregelen 2025 worden er meer installaties aangemerkt als middelgroot en minder als groot.



### *11. Vervallen bepalingen naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof*

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen of er sinds 1995 nog andere accijnsverlagingen zijn geweest dan die van 1 april 2022, en zo ja, of de Douane toen wel of geen teruggaaf heeft uitgevoerd. Er is één keer eerder een accijnsverlaging geweest, dat was op 1 oktober 2002. De Douane heeft toen teruggaaf verleend.

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen in hoeverre marktpartijen anticiperen op accijnsverhogingen als de genoemde bepalingen vervallen (of buiten werking gesteld worden), en in hoeverre dit leidt tot gederfde opbrengsten. De leden van de fractie van de VVD of in de voorliggende analyse de prikkel voor strategisch gedrag is meegenomen, nu met zekerheid geen naheffing en teruggaaf meer gaat plaatsvinden. De leden denken daarbij bijvoorbeeld aan het extra opslaan van brandstof bij een dreigende verhoging van accijnstarieven of het aanhouden van zo klein mogelijke voorraden bij aankomende verlagingen van het accijnstarief.

Ook bij accijnsverhogingen in het verleden is de bepaling telkens buiten werking gesteld. Gelet op dat de bepalingen zelden of nooit worden gebruikt, heeft het vervallen ervan beperkt of geen impact op de voorraadvorming van marktpartijen. De anticipatie op accijnsverhogingen hangt dus voornamelijk af van andere factoren, zoals algemene marktwerking en prijsgevoeligheid, in plaats van de specifieke regeling die zelden of nooit benut wordt. De voorgestelde maatregel heeft dan ook geen budgettaire aspecten.

De leden van de fractie van VVD vragen hoeveel andere landen deze bepalingen tot naheffing en teruggaaf op hebben genomen in wetgeving en gebruiken, nu dit op grond van de Europese richtlijn een kan-bepaling is.

Het aantal landen dat de bepalingen voor naheffing en teruggaaf heeft opgenomen in hun nationale wetgeving en praktijk, is op dit moment niet bekend. Dit komt doordat de betreffende bepaling in de Europese richtlijn facultatief is en daarmee landen zelf kunnen beslissen of zij deze bepalingen in hun nationale regelgeving implementeren. Bovendien kunnen landen ervoor kiezen om de bepalingen op te nemen, maar niet actief toe te passen, of ze op een later moment buiten werking te stellen.

### *12. Wijzigen boetebepalingen Algemene douanewet*

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen of er een overzicht gegeven kan worden van de verschillen ten aanzien van boetes onder de AWR en de Algemene douanewet (Adw). In antwoord op de vraag van de leden van de fractie van GroenLinks-PvdA naar de verschillen ten aanzien van boetes onder de AWR en de Algemene douanewet merkt het kabinet op dat de Douane verschillende taken vervult. Het gaat aan de ene kant om taken die onder de reikwijdte van de AWR vallen, zoals de heffing van binnenlandse verbruiksbelastingen en accijnzen. Aan de andere kant gaat het om taken die onder de reikwijdte van de Adw vallen, zoals invoerrechten en anti-dumpingheffingen. Omdat het object van de heffing bij deze twee taken verschilt, ontstaat er ook verschil in de beboetbare feiten. Één op één vergelijking van boetes is daarom niet goed mogelijk.

### *13. Wijzigingen in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioenen*

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen hoeveel zaken er nu bij het Hof van Justitie van de Europese Unie lopen ten aanzien van pensioenen. Er zijn momenteel geen zaken aanhangig bij het Hof van Justitie tegen Nederland inzake pensioenen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of reeds signalen bekend zijn dat oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van mogelijkheid om pensioenaanspraken makkelijker af te kopen in het buitenland. De Belastingdienst monitort naar het Buitenland uitgaande waardeoverdrachten. Er zijn momenteel geen signalen dat hiervan oneigenlijk gebruik wordt gemaakt.

De leden van de fractie van D66 zijn benieuwd welke mogelijkheden tot oneigenlijk gebruik van de regeling de regering ziet. Het zou mogelijk kunnen zijn dat er situaties ontstaan waarbij routes worden gezocht om pensioenen over te dragen naar het buitenland en deze daar tegen gunstige fiscale condities af te kopen (en dan al dan niet weer terug te keren naar Nederland). Om dit soort potentiële onwenselijke routes tegen te gaan monitort de Belastingdienst naar welke landen waardeoverdrachten plaatsvinden, om hoeveel waardeoverdrachten dit gaat en om welke kapitalen het gaat.

De Staatssecretaris van Financiën,  
F.L. Idsinga