

Vergaderjaar 2024-2025

36 603

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

Nr. 5

VERSLAG

Vastgesteld 3 oktober 2024

De vaste commissie voor Financiën, belast met het voorbereidend onderzoek van bovenstaand wetsvoorstel, heeft de eer als volgt verslag uit te brengen van haar bevindingen.

Onder het voorbehoud dat de regering op de gestelde vragen tijdig en genoegzaam zal hebben geantwoord, acht de commissie de openbare beraadslaging over voorliggend wetsvoorstel voldoende voorbereid.

De voorzitter van de commissie,
Nijhof-Leeuw

Adjunct-griffier van de commissie,
Coco Martin

1. Inleiding

De leden van de PVV-fractie hebben kennisgenomen van het wetsvoorstel. Deze leden hebben nog enkele vragen.

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie hebben het wetsvoorstel met interesse gelezen. Deze leden hebben enkele vragen.

De leden van de VVD-fractie hebben kennisgenomen van het wetsvoorstel. Deze leden hebben nog enkele vragen.

De leden van de NSC-fractie hebben met belangstelling kennisgenomen van het onderhavige wetsvoorstel. Deze leden begrijpen dat deze maatregel geen of slechts verwaarloosbare budgettaire gevolgen heeft. Deze leden hebben dan ook slechts enkele vragen.

De leden van de D66-fractie hebben kennisgenomen van het voorliggende wetsvoorstel.

2.1 Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie lezen dat uit de praktijk signalen volgen 'dat in geval van een vereenvoudigde zusterfusie de fiscale regelingen - zelfs als aan alle overige voorwaarden wordt voldaan - niet kunnen worden toegepast'. Deze leden vragen de regering om toe te lichten om welke fiscale regelingen het hier gaat en wat het materiële effect is van die fiscale regelingen. Welke budgettaire gevolgen hebben de genoemde fiscale regelingen en klopt het dat er geen budgettaire gevolgen zijn van het beschikbaar maken van deze regelingen in de beschreven situaties? Deze leden vragen daarnaast tegen welke problemen aanmerkelijkbelanghouders op dit moment concreet aanlopen. Gaat het bij de voorgestelde maatregel alleen om deze groep (aanmerkelijkbelanghouders) of ook om andere groepen?

De leden van de VVD-fractie vragen te reflecteren op het ongewijzigd laten van de vervreemdingsfictie van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001. Is de gekozen route van aanpassing van de doorschuifregeling logischer?

De leden van de VVD-fractie vragen daarnaast in hoeverre onderzoek gedaan is naar de wenselijkheid van het onder de fiscale regelingen laten vallen van indirecte zusterfusies? Kan daarnaast worden toegelicht waarom de complexiteit hiervan zoveel groter is?

2.3 Fiscale premiegrens ouderdomspensioen en partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum

De leden van de NSC-fractie vragen op welke manier de toekomstige premiegrens is aangepast en hoe heeft de berekening plaatsgevonden? Op welke manier wordt een rendementsverwachting van 60 jaar berekend door De Nederlandsche Bank (DNB)? Over hoeveel jaar werd deze tot nu toe berekend? Waarop is deze periode van 60 jaar gebaseerd?

2.4 Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2

De leden van de PVV-fractie lezen verder dat er enkele verduidelijkingen komen in de Vennootschapsbelasting omtrent Pijler 2-bijheffingen. De leden van de PVV-fractie vragen in dat kader of de regering een stand-van-zaken kan geven omtrent de implementatie van Pijler 2 in de andere deelnemende staten? Klopt het dat China en de VS nog niet voornemens zijn om Pijler 2 te implementeren?

De leden van de PVV-fractie vragen daarnaast of de regering kan aangeven wat de gevolgen zijn van de effectiviteit van Pijler 2 als deze landen besluiten niet mee te doen en, meer specifiek, voor Europese bedrijven?

De leden van de VVD-fractie lezen dat het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025 geen of geringe budgettaire effecten heeft. Voorts constateren de leden van de VVD-fractie dat Pijler 2 al in 2024 van toepassing is, terwijl de voorgestelde wijzigingen in de onderworpenheidstoetsen pas per 1 januari 2025 in werking treden. Kan de regering aangeven waarom deze onderworpenheidstoetsen geen terugwerkende kracht hebben tot 1 januari 2024? Mocht de regering aangeven dat terugwerkende kracht budgettaire gevolgen zou hebben, hoe kan het dan dat het Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025 als zodanig geen budgettaire gevolgen heeft?

In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025 wordt ingegaan op de samenloop van de onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en pijler 2. De leden van de VVD-fractie vragen of het op zijn plaats zou zijn 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. Kan de regering nader toelichten waarom de regering dat anders ziet?

2.5 De objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie hebben kennisgenomen van de voorgestelde aanpassing van de regeling die de vrijstelling uitsluit voor buitenlandse filiaalwinsten in gevallen waarin het buitenland zélf géén filiaal ziet (artikel 15^e, lid 9, van de Wet Vpb 1969). De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie wijzen erop dat het doel van artikel 15e, lid 9, van de Wet Vpb 1969 het voorkomen van dubbele niet-heffing is, maar dat intussen wel duidelijk is dat belastingverdragen die Nederland heeft gesloten met derde landen (niet-zijnde EU-lidstaten) ertoe leiden dat die dubbele niet-heffing gewoon in stand is gebleven. Zo heeft de Belastingdienst recent het bestaan van dit heffingslek bevestigd onder het belastingverdrag Nederland-Mexico (KG:040:2024:4). Nederland moet volgens de Belastingdienst de Mexicaanse filiaalwinst van een Nederlandse bv vrijstellen, terwijl Mexico zelf helemaal geen filiaal aanwezig acht, en dus ook geen belasting heft. Aldus blijft de winst tussen wal en schip vallen.

Hoe kijkt de regering aan tegen dit heffingslek over ondernemingswinst waar multinationals kennelijk nog steeds van kunnen profiteren? Kan dit ook onder de minimumbelasting? Heeft de hybride-filiaalstructuur de potentie om de opvolger te worden van de cv/bv-structuur, zo vragen deze leden. Klopt het dat het multilaterale belastingverdrag in Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)/ Base erosion and profit shifting (BEPS)-verband de heffingslekken rondom hybride filialen niet oplost, en zo ja, waarom niet? De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie vragen in het bijzonder of de regering bereid is om belastingverdragen met derde landen te heronderhandelen met het oog op het wegnemen van filiaalmismatches die een heffingslek tot gevolg hebben.

De leden van de VVD-fractie constateren dat de voorgestelde wijziging van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten dubbele belastingheffing wegneemt. Kan de regering aangeven wat de aanleiding is van de voorgestelde wijziging? Mocht de aanleiding van deze voorgestelde wijziging zijn gelegen in fiscale vakliteratuur en/of signalen vanuit de praktijk, zijn er dan nog andere signalen uit de praktijk ten aanzien van de implementatie van de Tweede EU Anti Belastingontwijking Richtlijn

(ATAD2)? Zo ja, wat zijn die signalen dan? Heeft de regering voor deze voorgestelde wetswijziging contact gehad met de Europese Commissie? Zo ja, kan deze correspondentie worden gedeeld met de Kamer?

2.6 De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting

De leden van de PVV-fractie lezen dat de General Anti-Abuse Rule (GAAR) uit Anti Tax Avoidance Directive (ATAD1) alsnog wordt geïmplementeerd in de vennootschapsbelasting. Terwijl de regering in eerste instantie heeft gekozen om de GAAR níet te implementeren in nationale wetgeving omdat het fraus legis beginsel is geïmplementeerd in het Nederlandse belastingrecht.

De leden van de PVV-fractie vragen op basis waarvan de GAAR nu wordt geïmplementeerd? Als het geen materiële wijziging tot gevolg heeft wat is dan het verschil tussen 2019 (de implementatie van de ATAD1-richtlijn) en nu waarin er door de regering wordt voorgesteld de GAAR te implementeren, anders dan het verzoek van de Europese Commissie?

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie 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)?

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie begrijpen dat het voorstel van de regering om de GAAR uit de ATAD1 te codificeren in de vennootschapsbelasting is ingegeven door een verzoek van de Europese Commissie. Kan de regering aangegeven wat de aan het verzoek van de Europese Commissie ten grondslag liggende redenen zijn? In het bijzonder vragen de leden van de GroenLinks-PvdA-fractie of de regering de briefwisseling met de Europese Commissie aan de Kamer kan verstrekken. De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie willen graag weten waarom de Europese Commissie ons fraus legis-leerstuk als een onvoldoende implementatie van de GAAR uit de ATAD1 beschouwt. Is dat soms, zo speculeren deze leden, omdat de rechter fraus legis niet ambtshalve kan toepassen, waardoor de toepassing van fraus legis door de rechter

afhankelijk is van een beroep daarop door de Belastingdienst?

Houdt de codificatie van de GAAR in artikel 29i van de Wet Vpb 1969 nog een verdere 'upgrade' in van het algemene anti-misbruikleerstuk, zo vragen de leden van de GroenLinks-PvdA-fractie. Meer specifiek vragen deze leden of de toepassing van het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 anders dan *fraus legis* niet slechts een bijzonder rechtsmiddel is dat enkel als *ultimum remedium* kan worden toegepast.

Naar de mening van de leden van de GroenLinks-PvdA-fractie is de tijd rijp om het *fraus legis*-leerstuk te codificeren in de AWR. Heeft de regering naar aanleiding van de interventie van de Europese Commissie overwogen om *fraus legis* als algemeen anti-misbruikleerstuk te codificeren voor alle rijksbelastingwetten? Ziet de regering, net als de leden van de GroenLinks-PvdA-fractie, de voordelen van een dergelijke brede codificatie, waaronder de kenbaarheid, en wellicht afschrikwekkende werking, van het leerstuk voor belastingplichtigen en de mogelijkheid van ambtshalve toepassing door de rechter?

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie vragen verder op basis van welke juridische analyse is geconcludeerd dat er geen licht zit tussen de gecodificeerde EU GAAR en het Nederlandse *fraus legis*? Op basis van welke juridische analyse is geconcludeerd dat de codificatie van de EU GAAR geen gevolgen heeft buiten de reikwijdte de Wet Vpb ontstaat er, met de codificatie van de GAAR, een materieel verschil in de anti-misbruik regels die van toepassing zijn op een IB-ondernemer ten opzichte van een Vpb-onderneming? Indien ja, leidt de relatieve bevoordeling van een van beide groepen tot een staatssteunrisico? Welke gevolgen heeft de codificatie van de EU GAAR voor de toepassing van belastingverdragen en andere richtlijnen dan ATAD?

De leden van de VVD-fractie lezen dat geen materiële wijziging beoogd is ten opzichte van de toepassing van het leerstuk van *fraus legis*. Worden deze termen reeds op dezelfde manier uitgelegd in jurisprudentie, nu de GAAR een Europese ontstaansgeschiedenis kent en *fraus legis* een Nederlandse? Gaat de gecodificeerde GAAR in de praktijk wordt gebruikt?

De leden van de VVD-fractie lezen dat de Europese Commissie in het kader van de implementatieverplichting van Nederland ten aanzien van de GAAR uit ATAD1 aandacht gevraagd heeft voor de wettelijke verankering van de GAAR in de vennootschapsbelasting. Kan de regering aangeven waarom - mede naar aanleiding van vragen van deze Kamer - er niet voor is gekozen om de GAAR in de Wet Vpb 1969 te verankeren? Begreep de regering voorts destijds niet dat artikel 11, eerste lid, van de ATAD1-richtlijn vereist dat de wettelijke bepaling ook gepubliceerd moest worden, hetgeen niet het geval is met het leerstuk van *fraus legis*? Was dit anders geweest als richtige heffing (artikel 31 van de AWR) was aangewezen als de implementatie van de GAAR uit ATAD1? Zo ja, wat zouden daarvan de voor- en nadelen zijn (geweest)?

Kan de regering aangeven 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?

De leden van de VVD-fractie lezen enerzijds dat er geen wijziging is beoogd, maar lezen anderzijds dat met de voorgestelde maatregel in de vennootschapsbelasting ook geen effect beoogd wordt ten aanzien van andere belastingen. Hoe zijn deze twee opmerkingen met elkaar te rijmen als *fraus legis* de implementatie van de GAAR van ATAD1 vormde? Is er een onderscheid tussen *fraus legis* ten aanzien van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 enerzijds, en andere heffingswetten anderzijds? Zo nee, waarom niet? Zo ja, zal die er wel zijn na eventuele invoering van voorliggend wetsvoorstel?

Hoe zal de Belastingdienst in de praktijk omgaan met situaties waarin de Belastingdienst van mening is dat er sprake is van misbruik? Zal de Belastingdienst zich slechts baseren op het wettelijk verankerde leerstuk van misbruik zoals nu voorgesteld? Of zal de Belastingdienst zich ook baseren op het leerstuk van *fraus legis*?

Is er tussen 1 januari 2019 en vandaag jurisprudentie geweest van het Hof van Justitie

van de Europese Unie over de ATAD1 GAAR die invloed heeft gehad op het leerstuk van fraus legis? Zo ja, blijft dit zo of zal het leerstuk van fraus legis op dit punt weer hetzelfde zijn zoals het was op 31 december 2018?

2.7 Wijziging inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie vragen wat de reden is dat de inhoudingsvrijstelling tot nu toe facultatief was in de beschreven situaties. Om hoeveel gevallen gaat het jaarlijks? In welke gevallen blijft de inhoudingsvrijstelling facultatief? Kan de aandeelhouder in de beschreven situaties de ingehouden dividendbelasting niet terugvragen of verrekenen?

De leden van de VVD-fractie lezen dat de voorgestelde wijziging in de nationale inhoudingsvrijstelling enkele nadelige situaties voor belastingplichtigen wegnemen als de inhoudingsplichtige er niet voor kiest om de inhoudingsvrijstelling toe te passen. Voorts lezen de leden van de VVD-fractie dat er een link is tussen de voorgestelde wijziging in de Wet op de dividendbelasting 1965 en de naar aanleiding van het Sofina-arrest ingevoerde aanpassingen in artikel 25a van de Wet Vpb 1969. Heeft er een beoordeling plaatsgevonden van de voorgestelde maatregel op basis van het Unierecht? Leidt de voorgestelde maatregel er niet de facto toe dat artikel 25a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op dit punt een dode letter is? Zo ja, is dat Unierechtelijk houdbaar? Deze leden lezen echter geen Europeesrechtelijke toetsing terug in de memorie van toelichting. Heeft een dergelijke beoordeling plaatsgevonden van de voorgestelde maatregel?

2.8 Vervallen bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie 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. Ziet de regering mogelijkheden om deze asymmetrie weg te nemen?

De leden van de VVD-fractie constateren dat voor zware bestelauto's een forfaitair tarief wordt gehanteerd. Deze leden concluderen dat ten opzichte van 2023 de CO2-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. Zou op basis hiervan een specifiek evaluatie van deze maatregel wenselijk zijn?

De leden van de NSC-fractie vragen hoe deze maatregel niet tot budgettaire gevolgen kan leiden. Kan de regering dat toelichten?

De leden van de D66-fractie 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 te hebben/aanleveren. Ziet de regering kans op misbruik, bijvoorbeeld doordat vervuilende bestelauto's bewust geen gegevens aanleveren?

2.9 Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie verbranding stedelijk afval

De leden van de VVD-fractie constateren dat het uitleggen van de regels in het voordeel van de belastingplichtige in 2024 slechts een zeer beperkt materieel effect heeft. Hoe groot is dit effect?

2.11 Wijziging wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie vragen in hoeverre de voorgestelde nieuwe grens verschilt van de oude. In hoeverre is 20 megawatt (MW) elektrisch vermogen vergelijkbaar met 20 MW thermisch vermogen?

2.12 Vervallen bepalingen naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie 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. Ook vragen deze leden in hoeverre marktpartijen volgens de regering 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 VVD-fractie onderschrijven het belang van duidelijkheid voor het bedrijfsleven. Deze leden vragen nog wel of in de voorliggende analyse de prikkel voor strategisch gedrag is meegenomen, nu met zekerheid geen naheffing en teruggaaf meer gaat plaatsvinden. Deze 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.

De leden van de VVD-fractie 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.

2.13 Wijzigen boetebepalingen Algemene douanewet

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie vragen of er een overzicht gegeven kan worden van de verschillen ten aanzien van boetes onder de AWR en de Algemene douanewet (Adw)?

2.14 Wijzigingen in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen

De leden van de GroenLinks-PvdA-fractie vragen hoeveel zaken er nu bij het Hof van Justitie van de Europese Unie lopen ten aanzien van pensioenen?

De leden van de VVD-fractie vragen of reeds signalen bekend zijn dat oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van mogelijkheid om pensioenaanspraken makkelijker af te kopen in het buitenland.

De leden van de D66-fractie zijn benieuwd welke mogelijkheden tot oneigenlijk gebruik van de regeling de regering ziet?