

Reactie pakket Belastingplan 2025

Bijlage 2

Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025

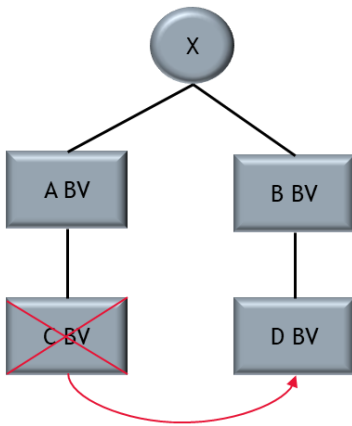
1. Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie

Artikel I (artikelen 3.57, 4.41, 4.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het voorstel is ervoor gekozen om de vervreemdingsfictie van artikel 4.16 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001 ongewijzigd te laten. Dit betekent dat bij een 'rechtstreekse' vereenvoudigde zusterfusie nog steeds geen sprake is van een fictieve vervreemding in de zin van die bepaling. In plaats daarvan wordt de doorschuifregeling van artikel 4.41 lid 3 Wet IB 2001 aangepast, zodat daarvan ook gebruik kan worden gemaakt bij 'rechtstreekse' vereenvoudigde zusterfusies. De NOB verzoekt dit te heroverwegen. **(VRAAG 1)** Volgens de NOB is het namelijk wetssystematisch en wetstechnisch zuiverder om de vervreemdingsfictie van artikel 4.16 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001 zelf aan te passen, en wel zodanig dat ook een 'rechtstreekse' vereenvoudigde zusterfusie daaronder valt. Inspiratie kan worden opgedaan bij de formulering van de vervreemdingsfictie van artikel 3.57 lid 1 Wet IB 2001. Wordt voor dit alternatief gekozen, dan hoeft artikel 4.41 lid 3 Wet IB 2001 niet te worden aangepast. Het probleem wordt dan opgelost bij de oorzaak. Bijkomend voordeel van dit alternatief is dat bij een 'rechtstreekse' vereenvoudigde zusterfusie niet wordt teruggevallen op het vangnet van artikel 4.16 lid 1 onderdeel g Wet IB 2001.

De NOB constateert verder dat de verschillende voorgestelde maatregelen allemaal betrekking hebben op 'rechtstreekse' zusterfusies. Op grond van het (Nederlandse) civiele recht bestaat echter ook de mogelijkheid van een vereenvoudigde zusterfusie als iemand 'indirect' alle aandelen houdt in het kapitaal van de te fuseren vennootschappen. In de toelichting is expliciet opgemerkt dat deze 'indirecte' zusterfusies niet onder het bereik van de voorgestelde wetsaanpassingen vallen. In de toelichting staat dat de reden daarvoor tweeledig is, maar deze onderbouwing overtuigt de NOB niet. Daarom verzoekt de NOB dit te heroverwegen. **(VRAAG 2)**

Ter illustratie van deze problematiek volgt een voorbeeld:



Overgang van vermogen

Er is sprake van een juridische fusie tussen C BV als verdwijnende rechtspersoon en D BV als verkrijgende rechtspersoon. Omdat X indirect alle aandelen houdt in de te fuseren vennootschappen (C BV en D BV), kan de juridische fusie civielrechtelijk vereenvoudigd tot stand komen (artikel 2:333 lid 2 BW). Er worden door de verkrijgende rechtspersoon D BV bij deze juridische fusie geen aandelen toegekend. De NOB heeft over deze ‘indirecte’ zusterfusies enkele concrete vragen, die de oproep tot heroverweging onderstrepen:

1. Heeft deze ‘indirecte’ zusterfusie dividend- en/of inkomstenbelastinggevolgen voor aandeelhouder X en zo ja, welke? **(VRAAG 3)**
2. Heeft deze ‘indirecte’ zusterfusie vennootschapsbelastinggevolgen voor A BV en zo ja, welke? **(VRAAG 4)** Ter toelichting het volgende. A BV raakt door deze juridische fusie de deelneming in C BV kwijt. Die deelneming verdwijnt namelijk uit het vermogen van A BV. Er is geen sprake van een echte vervreemding. De NOB wijst erop dat niet in iedere casuspositie de deelnemingsvrijstelling zal gelden voor het belang van A BV in C BV, zodat de zojuist opgeworpen vraag relevant is.
3. Heeft deze ‘indirecte’ zusterfusie fiscale gevolgen voor B BV en zo ja, welke? **(VRAAG 5)** De waarde van het belang van B BV in D BV zal door de juridische fusie veranderen. Het is volgens de NOB voorstelbaar dat dit consequenties zal (moeten) hebben voor het opgeofferde bedrag dat op het niveau van B BV geldt voor de deelneming in D BV (vennootschapsbelasting). Denkbaar is ook dat er consequenties (behoren te) zijn voor het gestorte kapitaal (dividendbelasting en bronbelasting).





2. Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2

Artikel III, onderdelen A, C, E (artikelen 10a, 13, 15e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Geen wetswijziging voor artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969, artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969 en artikel 13ab Wet Vpb 1969

De NOB constateert dat de wijzigingen beperkt zijn tot artikel 10a Wet Vpb 1969 (winstdrainage), artikel 13 Wet Vpb 1969 en artikel 15e Wet Vpb 1969 (respectievelijk onderworpenheidstoetsen deelnemingsvrijstelling en objectvrijstelling) en aanverwante regelingen. Artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969 (verrekenprijsmismatches) en artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969 (hybride mismatches) worden niet gewijzigd. De reden die hiervoor wordt gegeven is dat voor deze bepalingen slechts reguliere winstbelastingen (die vergelijkbaar zijn met de vennootschapsbelasting) in de andere staat van belang zijn. De NOB verneemt graag de onderbouwing waarom voor deze bepalingen slechts reguliere winstbelastingen van belang zouden zijn terwijl deze beperking kennelijk niet geldt ten aanzien van artikel 10a Wet Vpb 1969, artikel 13 Wet Vpb 1969 en artikel 15e Wet Vpb 1969 en aanverwante regelingen? **(VRAAG 6)**

Desondanks geldt blijkens de Memorie van Toelichting (MvT) dat ook bij deze regelingen onder omstandigheden rekening mag worden gehouden met Pijler 2-bijheffingen. De NOB begrijpt dat daarbij wordt opgemerkt dat een enkele betrekking in het kwalificerend inkomen voor het bepalen van een kwalificerende Pijler 2-bijheffing als zodanig niet zonder meer resulteert in een naar de winst geheven belasting ten aanzien van de transactie, het vermogensbestanddeel of de entiteit, maar datzelfde geldt voor de onderworpenheidstoetsen van artikel 10a, artikel 13 en artikel 15e Wet Vpb 1969. De NOB begrijpt daarom niet waarom niet ook in de wetsartikelen van deze bepalingen wordt toegevoegd dat een Pijler 2-bijheffing ook onder een naar de winst geheven belasting wordt verstaan. Juist nu ook in algemene zin wordt uiteengezet dat voor de beoordeling of sprake is van voldoende onderworpenheid in een specifiek geval plaatsvindt aan de hand van een feitelijke toets en ook overigens met de voorgestelde aanpassingen geen inhoudelijke wijziging is beoogd ten opzichte van de werking van de bestaande onderworpenheidstoetsen en de uitleg daarvan. De NOB verzoekt de staatssecretaris daarom te overwegen om ook in de regelingen van artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969 en artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969 wettelijk te regelen dat de Pijler 2-bijheffingen als een naar de winst geheven belasting kwalificeren. **(VRAAG 7)** In het verlengde van het vorenstaande komt het de NOB voor dat de thans in de MvT gestelde toepassingsvoorwaarde bij de regelingen van artikel 8bb e.v. en artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969 te stringent is. De toepassingsvoorwaarde van de in de MvT gegeven interpretatie ten aanzien van deze bepalingen houdt blijkens de MvT in dat de Pijler 2-bijheffing leidt tot toepassing van een bijheffingspercentage van 15 procent over respectievelijk de transactie, het vermogensbestanddeel of de entiteit.



In het licht van de totstandkomingsgeschiedenis bij artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969 en artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969 lijkt een dergelijke toepassingsvoorwaarde onjuist. Ten aanzien van artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969 is in de wetsgeschiedenis opgemerkt dat ook van een corresponderende opwaartse aanpassing sprake kan zijn indien deze corresponderende opwaartse aanpassing onderworpen is aan een heffing van 0 procent.¹ Ten aanzien van artikel 12aa Wet Vpb 1969 geldt dat de toepassing van een verlaagd tarief ter zake van vergoedingen of betalingen enkel niet kwalificeert als te zijn betrokken in een naar de winst geheven belasting indien het een verlaagd tarief is vanwege de wijze waarop die vergoeding of betaling wordt gekwalificeerd. Een betaling die in de heffing betrokken wordt tegen een verlaagd tarief omdat deze valt onder de toepassing van een regime dat vergelijkbaar is met de Nederlandse innovatiebox volstaat in die zin ook als betrekking in de heffing, aangezien het verlaagde tarief niet van toepassing is op de betaling vanwege de kwalificatie van die betaling.² De NOB zou ter overweging mee willen geven om deze additionele toepassingsvoorwaarde niet te stellen. De mismatch wordt door een Pijler 2-bijheffing, ongeacht het bijheffingspercentage, namelijk weggenomen, en een eventuele gedeeltelijke niet-belasting door toepassing van een bijheffingspercentage van minder dan 15 procent is niet het resultaat van de kwalificatie van de betaling. **(VRAAG 8)**

Op pagina 20 van de MvT wordt in de context van artikel 13ab Wet Vpb 1969 beschreven dat een bijheffingspercentage van 15 procent ten aanzien van de entiteit van belang is. Terzake van artikel 13ab Wet Vpb 1969 is bij de Tweede Nota van Wijziging van het Belastingplan 2024 de toepassing van artikel 23e Wet Vpb 1969 gewijzigd waarbij verrekening van een kwalificerende binnenlandse bijheffing in lidstaten van de Europese Unie en derde staten is toegestaan. Het is de NOB niet geheel duidelijk of met de opname van de opmerking in de MvT over een bijheffingspercentage van 15 procent een wijziging is beoogd van artikel 23e Wet Vpb 1969. Kan dit punt worden verduidelijkt? **(VRAAG 9)**

De NOB verneemt graag wat wordt bedoeld met het vereiste binnen de voornoemde toelichting dat het bijheffingspercentage van toepassing dient te zijn “ten aanzien van de betreffende transactie of het vermogensbestandsdeel” (artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969 en artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969) of “ten aanzien van de entiteit” (artikel 13ab Wet Vpb 1969)? **(VRAAG 10)**

De NOB verneemt graag of een Pijler 2-bijheffing ook in aanmerking kan worden genomen indien deze weliswaar ziet op een specifiek inkomensbestanddeel of een entiteit maar door de heffingssystematiek wordt geheven bij een andere groepsentiteit (bijvoorbeeld een andere groepsentiteit onder de binnenlandse bijheffing) of een Nederlandse of buitenlandse moederentiteit van de betrokken entiteit onder een inkomen-inclusiebijheffing? **(VRAAG 11)**

¹ Kamerstukken // 2021/22, 35 933, 3, p. 28.

² Kamerstukken // 2018/19, 35 241, 3, p. 59; Kamerstukken / 2019/20, 35 241, E, p. 8.



Wetswijziging voor artikel 10a Wet Vpb 1969, artikel 13 Wet Vpb 1969, artikel 15e Wet Vpb 1969 en aanverwante regelingen

Voor de regelingen van artikel 10a Wet Vpb 1969 (winstdrainage), artikel 13 Wet Vpb 1969 (deelnemingsvrijstelling) en artikel 15e Wet Vpb 1969 (objectvrijstelling), alsmede voor aanverwante regelingen, wordt verduidelijkt dat kwalificerende Pijler 2-bijheffingen als een belasting naar de winst worden beschouwd en derhalve relevant zijn voor de onderworpenheidstoetsen van de betreffende bepalingen. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen welke Pijler 2-bijheffingen relevant zijn voor de onderworpenheidstoetsen; voor de regeling van artikel 10a Wet Vpb 1969 geldt dat alle Pijler 2-bijheffingen relevant zijn, voor artikelen 13 en 15e Wet Vpb 1969 en aanverwante regelingen geldt dat alleen de kwalificerende binnenlandse bijheffing in aanmerking mag worden genomen. Kan nader worden toegelicht waarom voor de toepassing van de onderworpenheidstoetsen voor de deelnemingsvrijstelling en de objectvrijstelling voor vaste inrichtingen (alsmede aanverwante regelingen) de toepassing van de (kwalificerende) inkomen-inclusiemaatregel of een (kwalificerende) onderbelastewinstmaatregel niet in aanmerking mag worden genomen bij het vaststellen of een deelneming of vaste inrichting voldoende onderworpen is? **(VRAAG 12)**

In het verlengde van de vragen die reeds hierboven bij de tegemoetkoming voor artikel 8bb e.v. Wet Vpb 1969 en artikel 12aa Wet Vpb 1969 gesteld zijn, constateert de NOB ook enkele onduidelijkheden ten aanzien van de onderworpenheidstoetsen die bij wetswijziging gewijzigd worden.

Bij de invoering van artikel 10a Wet Vpb 1969 is door de wetgever opgemerkt:³

“Voor een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing kan tot uitgangspunt worden genomen het daadwerkelijk onderworpen zijn van de rente aan een heffing naar de winst of het inkomen die wat grondslag en tarief betreft nog als in overeenstemming mag worden beschouwd met de door de OESO-lidstaten gehanteerde gebruikelijke normen voor binnenlands belastingplichtige vennootschappen en natuurlijke personen die niet aan een bijzonder regime zijn onderworpen.”

De Pijler 2-grondslag betreft een benadering van de door OESO-staten gehanteerde gebruikelijke normen voor de belastinggrondslag om te voorkomen dat er discrepanties en dus verstoringen ontstaan door afwijkingen tussen deze grondslagen.⁴

³ Kamerstukken II 1995/96, 24 696, 3, p. 21.

⁴ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, 3, p. 22; Geconsolideerd Commentaar, p. 59-60, par. 17, 20, 21.





Kan worden bevestigd dat in het licht van bovenstaande parlementaire uitlating, al dan niet behoudens gevallen waarin (mogelijke) verrekening van verliezen of het bestaan of ontstaan van andersoortige aanspraken aan compenserende heffing in de zin van artikel 10a Wet Vpb 1969 in de weg staat, een Pijler 2-bijheffing altijd tot een compenserende heffing leidt? **(VRAAG 13)** Zo niet, op welke gronden zou een Pijler 2-heffing dan mogelijk niet tot een voldoende compenserende heffing kunnen leiden? **(VRAAG 14)**

Het kan voorkomen dat de binnenlandse bijheffing niet wordt opgelegd aan de groepsentiteit waarvan de onderworpenheid vereist wordt in de context van de onderworpenheidstoetsen van de deelnemingsvrijstelling of de objectvrijstelling (of aanverwante regelingen). Bij bijvoorbeeld de Nederlandse binnenlandse bijheffing wordt de volledige bijheffing opgelegd aan één Nederlandse groepsentiteit, door bij fictie al het kwalificerende inkomen van de Nederlandse groepsentiteiten aan te merken als het inkomen van deze groepsentiteit (artikel 3.1 lid 2 WMB 2024). Deze wijze van bijheffing of een vergelijkbare wijze van de toerekening van de bijheffing aan één groepsentiteit kan mogelijk ook worden toegepast onder buitenlandse rechtssystemen. In de totstandkomingsgeschiedenis van de onderworpenheidstoetsen is opgemerkt dat het gebruik van een fiscaal groepsregime of consolidatieregime niet in de weg hoeft te staan aan het (reëel) onderworpen zijn van een entiteit (of vaste inrichting). Zelfs het bestaan van afwijkingen in het consolidatieregime is niet problematisch in deze zin. Als problematisch wordt slechts aangemerkt de situatie waarin bijvoorbeeld een deelneming van een Nederlandse belastingplichtige door het groepsregime gebruik kan maken van stelselafwijkingen van andere entiteiten binnen dat groepsregime.⁵ Kan worden bevestigd dat het feit dat de binnenlandse bijheffing op een jurisdictionele basis berekend wordt en in bepaalde gevallen opgelegd wordt aan een andere groepsentiteit dan de groepsentiteit die een bepaald inkomen verdient heeft en waarvan de onderworpenheid van belang is voor de Nederlandse onderworpenheidstoets in kwestie, niet in de weg hoeft te staan aan het bestaan van voldoende onderworpenheid van een deelneming of vaste inrichting? **(VRAAG 15)**

Uit de voorbeelden die gegeven worden op pagina's 46-48 lijkt te volgen dat de daadwerkelijke bijheffing die geheven wordt ten aanzien van interestbaten (artikel 10a Wet Vpb 1969) of een entiteit (artikel 13 Wet Vpb 1969) vastgesteld dient te worden om de interactie tussen een Pijler 2-bijheffing en de onderworpenheidstoets in kwestie vast te stellen. De bijheffing die toerekenbaar is aan een bepaald inkomen zal mede afhankelijk zijn van de aanwezigheid van gecorrigeerde betrokken belastingen en kwalificerend inkomen van overige groepsentiteiten die gevestigd zijn in dezelfde jurisdictie, als ook van de inkomensuitsluiting op basis van reële aanwezigheid die toerekenbaar is aan de groepsentiteiten in die jurisdictie. In een jurisdictie waarin meerdere groepsentiteiten gevestigd zijn leidt deze uitleg van de interactie derhalve tot een complex vraagstuk over hoe de aan een deelneming of interestbate toe te rekenen bijheffing vastgesteld dient te worden.

⁵ *Kamerstukken II 2009/2010, 32129, nr. 3, p. 63; Kamerstukken II 2009/2010, 32129, nr. 8, p. 34-35.*





Is de interpretatie van de NOB met betrekking tot de voorbeelden juist dat de daadwerkelijke bijheffing dient te worden vastgesteld? **(VRAAG 16)** En kan de wetgever in dat geval meer handvatten of een uitgebreider voorbeeld geven om te illustreren hoe de toerekening van bijheffing kan uitwerken? **(VRAAG 17)** Als voorbeeld van de complexiteit van de toerekening en de behoefte aan nadere verduidelijking kan het volgende voorbeeld dienen.

Stel:

1. Groepsentiteit 1, kwalificerend inkomen bedraagt 1000, de betrokken belastingen bedragen 100, en groepsentiteit 1 draagt bij aan het recht op een vermindering voor uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid voor 0;
2. Groepsentiteit 2, kwalificerend inkomen bedraagt 2000, de betrokken belastingen bedragen 400, en groepsentiteit 2 draagt bij aan het recht op een vermindering voor uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van 0;
3. Groepsentiteit 3, kwalificerend inkomen bedraagt 2000, de betrokken belastingen bedragen 0, en groepsentiteit 3 draagt bij aan het recht op een vermindering voor uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van 2000
4. Jurisdictie: kwalificerend inkomen bedraagt 5000, de betrokken belastingen bedragen 500. Het effectieve belastingtarief is derhalve 10 procent, en het bijheffingspercentage bedraagt 5 procent. De overwinst bedraagt 3000 (5000 -/- 2000) en derhalve bedraagt de jurisdictionele bijheffing 150 (3000 * 5%).

Hoe moet de bijheffing worden verdeeld? Pro rata over alle drie de entiteiten? Of alleen over groepsentiteiten 1 en 3 aangezien deze entiteiten stand-alone niet aan een effectief belastingtarief van 15 procent onderworpen zouden zijn en derhalve laagbelast zouden zijn? Of alleen aan groepsentiteit 1 omdat deze entiteit stand-alone aan bijheffing onderworpen zou worden? Indien de bijheffing naar rato verdeeld dient te worden over meerdere entiteiten, wordt dan slechts aangesloten bij het relatieve aandeel in het kwalificerende inkomen? Of wordt rekening gehouden met de mate waarin de betrokken belastingen, het kwalificerende inkomen en de vermindering voor uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid bijdragen van een groepsentiteit bijdragen aan de bijheffing, en zo ja, hoe? De NOB verzoekt om op de voorgaande vragen in te gaan. **(VRAAG 18)**

De WMB 2024 voorziet zelf ook in een mechanisme om de jurisdictionele bijheffing te verdelen. Dit mechanisme (in artikel 8.2 lid 5 WMB 2024) sluit aan bij het relatieve aandeel van het kwalificerende inkomen van een groepsentiteit ten aanzien van het totale kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten in de jurisdictie. Indien dit mechanisme leidend zou zijn, zou dat een hogere toerekening aan groepsentiteit 2 en 3 betekenen ($2000/5000 * 150 = 60$) dan aan groepsentiteit 1 ($1000/5000 * 150 = 30$). De NOB betwijfelt of bij deze maatstaf aangesloten zou moeten worden.





Een hogere toerekening aan groepsentiteit 2 dan aan groepsentiteit 1, terwijl groepsentiteit 2 stand-alone een effectieve belastingdruk ervaart van 20 procent en dus niet laagbelast is en derhalve niet bijdraagt aan het ontstaan van de bijheffing terwijl groepsentiteit 1 dat wel is en doet, lijkt in de ogen van de NOB niet de juiste uitkomst. Daarnaast bestaat ook nog de kans dat groepsentiteiten op basis van een tax sharing agreement (een deel van) de bijheffing verhalen op andere groepsentiteiten. Dit zal met name spelen indien er minderheidsbelanghouders participeren in de groepsentiteiten, aangezien een onjuiste verdeling van de bijheffing het resultaat op hun investering kan drukken. Indien groepsentiteit 2 een deel van zijn bijheffing zou verhalen op groepsentiteit 1 op basis van een economisch onderbouwde tax sharing agreement, zou dit dan van invloed zijn op de voor de onderworpenheidstoetsen toe te rekenen bijheffingen ten aanzien van groepsentiteit 1 en 2? **(VRAAG 19)**

Daarnaast vraagt de NOB wat de gevolgen zouden zijn indien groepsentiteit 3 een (operationeel) verlies van 3000 zou lijden waardoor er op juridische niveau netto geen kwalificerend inkomen of overwinst wordt gegenereerd in een jaar. Zou dit dan voor dat jaar tot onvoldoende onderworpenheid kunnen leiden voor de groepsentiteiten – want geen bijheffing – terwijl in een volgend jaar wel weer sprake is van voldoende onderworpenheid? Met alle gevolgen van dien (zoals compartimentering)? **(VRAAG 20)**

Meer overkoepelend, en mede in het licht van de hierboven geconstateerde complexiteit, vraagt de NOB de wetgever te overwegen om ten aanzien van entiteiten die onderworpen worden aan Pijler 2-regels te regelen dat automatisch aan de onderworpenheidstoetsen wordt voldaan. Dit zou dan bijvoorbeeld gelden voor zover de Pijler 2-regels ook daadwerkelijk toegepast worden op een groepsentiteit, dus een entiteit die onderdeel is van een groep die aan de omzeldrempel voldoet, die niet een uitgesloten entiteit is. Dit zou ook binnen de beleidsdoelstelling van het kabinet vallen om zich in te zetten voor een versterking van het vestigingsklimaat, aangezien dit een vereenvoudiging zou vormen en de complexiteit van de wetgeving daardoor zou afnemen. **(VRAAG 21)**



3. De objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen

Artikel III, onderdeel E (artikel 15e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt om de objectvrijstelling wél toe te passen voor zover de winst van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting is onderworpen aan een naar de winst geheven belasting in de staat waarin die vaste inrichting voor de toepassing van de objectvrijstelling wordt beschouwd als te zijn gelegen. Hiermee wordt beoogd dubbele belastingheffing – hetgeen niet in lijn is met het doel van ATAD2 – in deze situaties te voorkomen.

De NOB vraagt zich af welke gevallen de wetgever voor ogen heeft gehad bij de genoemde situaties *“waarin de winst van de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de andere staat wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.”* Gelet op de beslisnota bij het pakket Belastingplan 2025 lijkt in ieder geval bedoeld te worden op de situatie waarin een buitenlands samenwerkingsverband vanuit Nederlands perspectief als transparant wordt aangemerkt, maar vanuit het perspectief van de buitenlandse jurisdictie als niet-transparant wordt gezien.⁶ Gelet op de timing van de voorgestelde wetswijziging, namelijk nu het Nederlandse kwalificatiebeleid wordt aangepast per 1 januari 2025 waardoor dergelijke kwalificatiemismatches grotendeels verleden tijd zullen zijn, en de ruime formulering in de beslisnota kan de NOB zich echter voorstellen dat de wetgever (ook) andere situaties voor ogen heeft gehad bij de voorgestelde wetswijziging. Op basis van de voorgestelde nieuwe wettekst gaat de NOB ervan uit dat ook de volgende situatie onder de voorgestelde uitbreiding van artikel 15e lid 9 Wet Vpb 1969 valt:

Een Nederlandse belastingplichtige X heeft een vaste inrichting in Staat A (niet Nederland). Staat A onderkent geen vaste inrichting van X maar onderwerpt de door Nederland aan de vaste inrichting toegerekende inkomsten wel aan een belasting naar de winst. Deze situatie zou zich kunnen voordoen, indien de door Nederland in aanmerking genomen vaste inrichting inkomsten verkrijgt uit in staat A gelegen onroerende zaken, welke inkomsten in staat A worden belast onder toepassing van artikel 6 OESO-modelverdrag zonder dat staat A een vaste inrichting van X in aanmerking neemt. Ook Nederland betreft inkomen uit onroerende zaken in de heffing ongeacht de vraag of naar Nederlandse fiscale maatstaven de onroerende zaken aan een vaste inrichting kunnen worden toegerekend.

⁶ Zie in dit kader de geschetste problematiek in R.V. Kleimann & R.K. Bane, ‘Overkill in de implementatie van ATAD2: de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting’, *WFR* 2023/199.



Kan de staatssecretaris bevestigen dat ook dit voorbeeld valt onder een situatie waarin de winst van de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de andere staat in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken? **(VRAAG 22)**

4. De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting

Artikel III, onderdeel F (artikel 29i van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In een voetnoot van de artikelsgewijze toelichting staat: *“Het ligt in de rede dat ingeval de inspecteur zich niet op het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 beroept en de rechter die bepaling ambtshalve aan de orde stelt, de rechter partijen voldoende gelegenheid geeft zich daarover uit te laten.”* In de literatuur is eerder gewezen op de mogelijke inbreuk die een ambtshalve toepassing van fraus legis zou vormen op de gelijkheid van procespartijen.⁷ De NOB verzoekt met het oog op het voorgaande om na te gaan en toe te lichten of de nieuwe wettelijke bepaling aanleiding geeft tot de invoering van aanvullende formeelrechtelijke waarborgen om te voorkomen dat belastingplichtigen worden geconfronteerd met een toepassing van een algemeen antimisbruikleerstuk waartegen zij zich niet hebben kunnen verweren. **(VRAAG 23)**

Het voorstel om de ATAD GAAR in de Nederlandse wetgeving op te nemen vindt volgens de MvT zijn oorsprong in de door de Europese Commissie gestelde vraag naar aandacht voor wettelijke verankering van de ATAD GAAR. Ten tijde van de implementatie van ATAD in de Nederlandse wetgeving oordeelde de wetgever een wettelijke verankering niet nodig omdat het beginsel van fraus legis dit reeds afdekte. Een richtlijnconforme interpretatie van fraus legis lijkt ook mogelijk. In de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft ook dat Hof reeds geoordeeld, met betrekking tot de Fusierichtlijn, dat de toepassing van een nationaal anti-misbruikbeginsel kan worden beschouwd als de correcte implementatie en toepassing van een antimisbruikbepaling uit een richtlijn.⁸ Dit roept de vraag op of een wettelijke verankering wel noodzakelijk is en hoe fraus legis en het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 naast elkaar zullen functioneren. De NOB verzoekt om in te gaan op de afweging om over te gaan tot de introductie van deze nieuwe wettelijke bepaling en de verwachte interactie met fraus legis. **(VRAAG 24)**

⁷ L. van Dijk, "De Belastingkamer", in: De Hoge Raad der Nederlanden, 1838-1988, een portret, p. 119-120, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1988.

⁸ HvJ EU 5 juli 2007, C-321/05 (Kofloed), ECLI:EU:C:2007:408, [EUR-Lex - 62005CJ0321 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)



In de MvT wordt vermeld dat met het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 geen materiële wijziging is beoogd ten opzichte van de toepassing van het leerstuk van *fraus legis*. Volgens de NOB zou het inderdaad onwenselijk zijn als er binnen de vennootschapsbelasting twee materieel verschillende algemene antimisbruikleerstukken zouden worden toegepast. Kan in dit kader worden bevestigd dat in de uitvoering *fraus legis* en de nieuwe bepaling uniform geïnterpreteerd dienen te worden en deze niet (al dan niet op basis van verschillende interpretaties) tegelijkertijd verschillend worden toegepast? **(VRAAG 25)**

In de artikelsgewijze toelichting staat: *“Voor de opbouw van de voorgestelde maatregel qua structuur en bewoording waar mogelijk aangesloten bij de wettelijke implementatie van de antimisbruikbepaling uit de MDR.”* Een verschil tussen enerzijds het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 en anderzijds de bestaande wettelijke implementaties van de antimisbruikbepaling uit de MDR (artikel 17 lid 3 sub b Wet Vpb 1969 en artikel 4 lid 3 sub c Wet DB 1965) is dat het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 wél een normvereiste bevat (“dat het doel of de toepassing van deze wet ondermijnt”) terwijl de bestaande bepalingen geen (expliciet) normvereiste bevatten. In een recente conclusie wees advocaat-generaal Wattel ook op het ontbreken van een (expliciet) normvereiste in artikel 4 lid 3 sub c Wet DB 1965.⁹ De NOB verzoekt daarom om te overwegen om ook in de hiervoor genoemde bestaande antimisbruikbepalingen een normvereiste op te nemen om verschillen te voorkomen tussen de bestaande bepalingen en de nieuwe bepaling. De NOB verzoekt om hierop in te gaan. **(VRAAG 26)**

⁹ In een recente conclusie wees advocaat-generaal Wattel op het ontbreken van het normvereiste in artikel 4, lid 3, sub c Wet DB: Conclusie A-G Wattel, Parket bij de Hoge Raad, 26 mei 2023, nr. 22/02691, [ECLI:NL:PHR:2023:541](#), onderdeel 4.

