
Vergaderjaar 2024-2025

36 603 Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten
(Overige fiscale maatregelen 2025)

C **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**
Ontvangen 29 november 2024

1. Inleiding

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de BBB, 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. Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2

De leden van de fractie van de BBB vragen om te verduidelijken of met de opmerking in de memorie van toelichting over een bijheffingspercentage van 15 procent een wijziging is beoogd van artikel 23e Wet Vpb 1969. In artikel 13ab Wet Vpb 1969 is de aanvullende maatregel voor zogenoemde gecontroleerde buitenlandse entiteiten in de vennootschapsbelasting (de aanvullende CFC-maatregel) opgenomen. De aanvullende CFC-maatregel heeft tot doel om te voorkomen dat belastingplichtigen winsten verschuiven door mobiele activa (zoals intellectueel eigendom) te verplaatsen naar laagbelastende jurisdicties (de CFC-staat). In artikel 13ab, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt bepaald wat onder een gecontroleerd lichaam moet worden verstaan. Voor de aanwezigheid van een gecontroleerd lichaam zijn er twee criteria: er dient sprake te zijn van een gecontroleerd belang in een buitenlands lichaam en dat lichaam dient te zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. De onderworpenheidstoets in artikel 13ab Wet Vpb 1969 heeft betrekking op de uitzondering voor bepaalde lichamen met een dubbele woonplaats. Als een lichaam is gevestigd in een aangewezen staat en tegelijkertijd als inwoner is onderworpen aan een belasting naar de winst in een andere staat, is de aanvullende CFC-maatregel niet van toepassing.

Artikel 23e Wet Vpb 1969 ziet daarentegen niet op het gecontroleerde lichaam in een laagbelastende jurisdictie zelf, maar heeft betrekking op het bedrag dat verrekenbaar is met door de belastingplichtige verschuldigde belasting. Om economische dubbele belastingheffing te voorkomen, is bij de tweede nota van wijziging op het Belastingplan 2024¹ bepaald dat de betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de vermindering op basis van de zogenoemde eerste limiet. Dit betekent dat een belastingplichtige onder bepaalde voorwaarden zowel een winstbelasting als een kwalificerende binnenlandse bijheffing die in een andere staat zijn betaald, kan verrekenen. Met de genoemde opmerking in de memorie van toelichting is niet beoogd artikel 23e Wet Vpb 1969 te wijzigen.

De leden van de fractie van de BBB vragen 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. Afhankelijk van de relevante onderworpenheidstoets en de uitleg daarvan kan onder een kwalificerende Pijler 2-bijheffing een kwalificerende binnenlandse bijheffing, een bijheffing op basis van de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel of een bijheffing op basis van de kwalificerende onderbelastewinstmaatregel worden verstaan. Met de voorgestelde verduidelijkingen in de onderworpenheidstoetsen is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten aanzien van de werking van de bestaande onderworpenheidstoetsen en de uitleg daarvan. Naar gelang in de bestaande toetsen rekening wordt gehouden met eventuele maatregelen voor zogenoemde buitenlandse gecontroleerde lichamen (CFC-maatregelen), is een onderscheid gemaakt tussen welke Pijler 2-bijheffingen relevant zijn voor de onderworpenheidstoetsen. Daarom wordt in het verlengde van de parlementaire geschiedenis bij artikel 10a, Wet Vpb 1969 in het voorgestelde artikel 10a, elfde lid, Wet Vpb 1969 verwezen naar een kwalificerende binnenlandse bijheffing, een bijheffing op basis van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel en een bijheffing op basis van een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel als bedoeld in artikel 1.2 WMB 2024.

3. Buiten beschouwing blijvende vaste inrichting

De leden van de fractie van de BBB vragen ten aanzien van de voorgestelde aanpassing van de objectvrijstelling welke gevallen de

¹ Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 36.

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'. Hierbij constateren zij dat het Nederlandse kwalificatiebeleid per 1 januari 2025 wordt aangepast door de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (Wet FKR), waardoor dergelijke kwalificatiemismatches volgens hen grotendeels verleden tijd zullen zijn. 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. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie waarin een buitenlands samenwerkingsverband vanuit Nederlands perspectief als transparant wordt aangemerkt en kwalificeert als vaste inrichting in het buitenland, terwijl het samenwerkingsverband als zelfstandig lichaam in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken in het betreffende buitenland. Ondanks de inwerkingtreding van de Wet FKR valt op voorhand niet uit te sluiten dat dergelijke kwalificatiemismatches, die dubbele belastingheffing tot gevolg hebben, blijven voorkomen. Om de dubbele belastingheffing in deze situaties te voorkomen vindt de objectvrijstelling als gevolg van de voorgestelde wijziging wel toepassing voor zover de winst van de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de andere staat is onderworpen aan een naar de winst geheven.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom aan de maatregel die voorziet in een aanpassing van de objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen geen terugwerkende kracht wordt verleend tot 1 januari 2020. Het uitgangspunt is dat een nieuwe regeling onmiddellijke werking heeft en dat geen overgangsrecht wordt opgenomen. Terugwerkende kracht wordt slechts verleend indien bijzondere omstandigheden daartoe aanleiding geven. Het kabinet acht het niet noodzakelijk om terugwerkende kracht te verlenen aan de voorgestelde maatregel, aangezien dergelijke bijzondere omstandigheden het kabinet slechts in een individueel geval bekend zijn. In dit geval was sprake van uitzonderlijke omstandigheden die aanleiding hebben gegeven tot toepassing van de hardheidsclausule door de minister van Financiën.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet kan bevestigen dat recentelijk een beslissing van het 'Team brieven en beleidsbesluiten' op een verzoek tot toepassing van de hardheidsclausule is gepubliceerd in een situatie waarin dubbele belastingheffing ontstond door het niet toepassen van de objectvrijstelling ten aanzien van een buiten beschouwing blijvende

vaste inrichting. Dit kan het kabinet bevestigen. Zoals hiervoor opgemerkt was in dit geval sprake van uitzonderlijke omstandigheden die aanleiding hebben gegeven tot toepassing van de hardheidsclausule door de minister van Financiën.

De leden van de fractie van de VVD vragen of andere belastingplichtigen die in de boekjaren 2020, 2021, 2022, 2023 of 2024 tegen vergelijkbare problematiek aanlopen een beroep kunnen doen op deze beslissing en indien dit niet het geval is, of deze beslissing in algemene bewoording, door middel van een goedkeuring kan worden opgenomen in het Besluit hybride mismatches. Indien dat het geval is, verzoeken de leden van de VVD-fractie dit mee te nemen bij het Eindejaarsbesluit 2024. De minister van Financiën is op basis van artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bevoegd om in concrete gevallen waarin volgens de letter van de wet belasting moet worden geheven, doch waarin het een onbillijkheid van overwegende aard zou zijn daartoe ook inderdaad over te gaan, van heffing af te zien. De hardheidsclausule kan een oplossing bieden indien een belastingwet in een concreet geval een onbedoeld gevolg heeft. De hardheidsclausule kan alleen in bepaalde uitzonderlijke situaties een oplossing bieden. Iedere ter zake genomen beslissing is dan ook geheel toegespitst op de bijzondere omstandigheden van het concrete geval. Belastingplichtigen die menen dat zij door toepassing van de onderhavige regeling ook zouden worden geconfronteerd met dergelijke onbillijkheid, kunnen een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule indienen.

4. De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting

De leden van de fractie van de BBB vragen hoe fraus legis en de voorgestelde maatregel naast elkaar zullen gaan functioneren. In het verlengde daarvan vragen de leden van de fractie van D66 vragen wat het effect is van de door het kabinet voorgestelde maatregel. Het doel van de GAAR uit ATAD1, en daarmee van de door het kabinet voorgestelde wettelijke verankering daarvan, is om misbruik te bestrijden zonder dat deze maatregel de toepasselijkheid van specifieke antimisbruikbepalingen doorkruist. De GAAR vormt dus een aanvulling op specifieke antimisbruikbepalingen. De toepassing van een specifieke antimisbruikbepaling in de vennootschapsbelasting wordt dan ook niet belemmerd door de voorgestelde algemene antimisbruikbepaling in de vennootschapsbelasting. 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 ter voorkoming van misbruik en geldt voor alle belastingmiddelen, blijft behouden. 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 proberen tegen te gaan. 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 BBB verzoeken het kabinet om na te gaan of de voorgestelde wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting aanleiding is voor de invoering van aanvullende formeelrechtelijke waarborgen om te voorkomen dat belastingplichtigen worden geconfronteerd met toepassing van een algemeen antimisbruikleerstuk waartegen zij zich niet hebben kunnen verweren wanneer dat door de rechter ambtshalve aan de orde wordt gesteld. Vooropgesteld wordt dat een belastingplichtige zich altijd kan verweren tegen zowel *fraus legis* als de voorgestelde wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1. Het verweer van de belastingplichtige is met het leerstuk van de goede procesorde en de processuele waarborgen uit de Algemene wet bestuursrecht en de Algemene wet inzake rijksbelastingen voldoende gewaarborgd. Om zich te kunnen verweren tegen bijvoorbeeld *fraus legis* is uiteraard nodig dat een belastingplichtige bekend is dat *fraus legis* hem voor de voeten wordt geworpen. Een inbreuk op de gelijkheid van procespartijen doet zich bij ambtshalve toepassing van het recht – dus toepassing van *fraus legis* of de voorgestelde maatregel – naar het oordeel van het kabinet niet voor zolang de rechter een procespartij (de belastingplichtige) niet overvalt met een beslissing waarop hij niet bedacht kon zijn. Om dat te voorkomen zal een rechter – in de context van de vraag van de leden van de BBB – partijen voorhouden dat zijns inziens *fraus legis* van toepassing kan zijn. De aan een goede procesorde gestelde eisen, brengen dit ook met zich. Schending van de goede procesorde maakt een uitspraak van een rechter vatbaar voor vernietiging door een hogere rechter. Met het leerstuk van de goede procesorde is dus voldoende gewaarborgd dat een belastingplichtige niet onverwacht wordt geconfronteerd met toepassing van *fraus legis*. Er is dus geen aanleiding voor het invoeren van aanvullende formeelrechtelijke waarborgen.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de implementatieverplichting uit de ATAD1-richtlijn in 2024 anders zou zijn dan ten tijde van de implementatie van de richtlijn in de nationale wet. EU-lidstaten hebben de verplichting om richtlijnen in

hun nationale recht te implementeren. Die implementatieverplichting is nu niet anders dan ten tijde van de implementatie van ATAD1. Naar de mening van het kabinet is de GAAR uit ATAD1 met het leerstuk van *fraus legis* reeds in het Nederlandse belastingrecht geïmplementeerd en is een wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1 niet noodzakelijk is om aan de implementatieverplichting te voldoen. De EC controleert (naderhand) of en zo ja hoe de EU-lidstaten richtlijnbevestigingen hebben geïmplementeerd. De EC hanteert in het kader van de implementatieverplichting van de GAAR uit ATAD1 als uitgangspunt dat de GAAR een wettelijke verankering behoeft. Hoewel de GAAR uit ATAD1 naar de mening van het kabinet reeds in het Nederlandse belastingrecht is geïmplementeerd, ziet het kabinet geen reden om niet aan het verzoek van de EC tegemoet te komen.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat het gevolg is als Nederland geen gevolg zou geven aan het verzoek van de EC om de GAAR wettelijk te verankeren en of de EC in een dergelijk geval een infractieprocedure zou starten. De EC controleert of en zo ja hoe de EU-lidstaten richtlijnbevestigingen hebben geïmplementeerd. In het kader van de implementatieverplichting van de GAAR uit ATAD1 heeft de EC als uitgangspunt dat de GAAR een wettelijke verankering behoeft. 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.² Nederland voldoet daarmee naar de mening van het kabinet reeds aan de implementatieverplichting. Aangezien de EC een andere lijn hanteert, zou het afzien van wettelijke verankering van de GAAR tot een infractieprocedure kunnen leiden.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de regering niet kiest om met betrekking tot de vennootschapsbelasting uitsluitend de (voorgestelde) wettelijk verankerde GAAR toe te passen en niet *fraus legis*. Daarbij vragen zij of een beroep op één van de twee leerstukken niet de proceseconomie voor alle betrokkenen ten goede komt. Bij belastingontwijking gaat het doorgaans om structuren of transacties die volgens de letter van de wet legaal zijn, maar die (mede) gericht zijn op het verkrijgen van een belastingvoordeel, terwijl het verkrijgen van dat belastingvoordeel in de specifieke situatie niet in overeenstemming is met doel en strekking van de wettelijke regeling. De wetgeving, de uitleg daarvan in de jurisprudentie en de vormen van ontwijking ontwikkelen zich voortdurend. Met de voorgestelde wettelijke vastlegging van de GAAR uit ATAD1 is geen materiële wijziging beoogd ten opzichte van de huidige praktijk. Tegelijkertijd kan het kabinet

² Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 3, p. 15.

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. 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. Het kabinet ziet op basis van het voorgaande op dit moment geen aanleiding om de mogelijkheden tot bestrijding van misbruik in de vennootschapsbelasting in te perken.

De leden van de fractie van D66 vragen wat het doel is van het opnemen van de zogenaamde “General Anti-Abuse Rule” (GAAR) in de vennootschapsbelasting. Nederland heeft met ingang van 1 januari 2019 de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD³) geïmplementeerd. ATAD1 legt EU-lidstaten onder meer de verplichting op om de GAAR, een algemene antimisbruikbepaling, te implementeren. 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 bereikt.⁴ 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 D66 vragen hoe de voorgestelde maatregel anders is dan het al bestaande jurisprudentieleerstuk *fraus legis*. Zij vragen ook of de voorgestelde maatregel op sommige onderdelen minder streng is dan *fraus legis*. Zij vragen daarbij wat de gevolgen zullen zijn van de minder strenge onderdelen van de voorgestelde maatregel. De GAAR uit ATAD1 en het jurisprudentieleerstuk *fraus legis* zijn allebei generieke bepalingen die zijn gericht tegen misbruik. De GAAR uit ATAD1 maakt met het leerstuk van *fraus legis* reeds onderdeel uit van het

³ 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.

⁴ Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 3, p. 15.

Nederlandse belastingrecht⁵ en fraus legis blijft ook na de inwerkingtreding van de voorgestelde maatregel bestaan en als vangnet functioneren.⁶ Daarom stelt het kabinet voorop, zoals in de memorie van toelichting is opgemerkt, dat met de voorgestelde maatregel geen materiële wijziging is beoogd ten opzichte van de toepassing van het leerstuk van fraus legis.⁷ Het kabinet is eerder ingegaan op de vraag op basis van welke analyse is geconcludeerd dat er geen licht zit tussen de voorgestelde wettelijk verankerde GAAR uit ATAD1 en fraus legis.⁸ Daarbij zij opgemerkt dat de GAAR en, daarmee de door het kabinet voorgestelde maatregel, beperkt is tot de vennootschapsbelasting, terwijl fraus legis ook voor andere belastingmiddelen geldt. Wat betreft de inhoud, omvatten de GAAR uit ATAD1 en fraus legis beide een soortgelijk motiefvereiste (dat aansluit bij het doel van een constructie) en een normvereiste (dat aansluit bij de wet).⁹ Toepassing van de GAAR uit ATAD1 en daarmee van de door het kabinet voorgestelde maatregel vindt plaats als is voldaan aan 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 houdt in 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 handelingen als doorslaggevend oogmerk het vrijdelen 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 GAAR uit ATAD1 relevant zijn voor de vaststelling van kunstmatigheid zijn eveneens relevant bij de beoordeling van het motiefvereiste bij de toepassing van fraus legis.¹⁰ Gelet op het karakter van fraus legis als jurisprudentieleerstuk en aangezien er op

⁵ Kamerstukken II 2024/25, 36603, nr. 3, p. 10.

⁶ Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 3, p. 14.

⁷ Kamerstukken II 2024/25, 36603, nr. 3, p. 10.

⁸ Kamerstukken II 2024/25, 36603, nr. 8, p. 10.

⁹ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat dit toetsingskader voor fraus legis ook een andere belastingwet kan zijn, omdat fraus legis niet is beperkt tot de vennootschapsbelasting.

¹⁰ Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 3, p. 14-15.

dit moment nog geen jurisprudentie is van het Hof van Justitie van de EU over (de gevolgen van toepassing van) de GAAR uit ATAD1, kan het kabinet overigens niet uitsluiten dat deze 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 staatssecretaris van Financiën,

T. van Oostenbruggen