

Vergaderjaar 2024–2025

**36 603**

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

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

<b>Inhoudsopgave</b>	<b>blz.</b>
I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Algemene toelichting maatregelen	3
2.1 Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie	3
2.2 Wijziging van «Staat der Nederlanden» in de Wet op de loonbelasting 1964	5
2.3 Fiscale premiegrens ouderdomspensioen en partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum	5
2.4 Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2	7
2.5 De objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen	9
2.6 De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting	10
2.7 Wijziging inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965	11
2.8 Vervallen bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer	13
2.9 Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie verbranding stedelijk afval	16
2.10 Verduidelijking van de vermindering afvalstoffenbelasting	17
2.11 Wijziging wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw	18
2.12 Vervallen bepalingen naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof	18
2.13 Wijzigen boetebepalingen Algemene douanewet	19
2.14 Wijzigingen in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen	20
3. Budgettaire aspecten	22
4. Grenseffecten	23
5. EU-aspecten	23

6.	Gegevensbescherming	23
7.	Doenvermogen	23
8.	Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	28
9.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen	28
10.	Advies en consultatie	29
II.	ARTIKELSGWIJZE TOELICHTING	29

## I. ALGEMEEN

### 1. Inleiding

Fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud van deze wetgeving. In lijn met eerdere jaren bevat het pakket Belastingplan 2025 een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen (OFM 2025). De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen gevolgen voor het budgettaire beeld. Het is wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2025 in werking treden, zoals blijkt uit de toelichting per maatregel hieronder.

Dit wetsvoorstel bevat de volgende wijzigingen:

- Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie
- Wijziging van «Staat der Nederlanden» naar «Nederlandse publiek-rechtelijke rechtspersoon» in de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964);
- Fiscale premiegrens ouderdomspensioen en partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum;
- Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2;
- De objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen;
- De «general anti-abuse rule» (GAAR) uit de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD1) in de vennootschapsbelasting;
- Wijziging inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965);
- Vervallen bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer;
- Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie verbranding van stedelijk afval;
- Verduidelijking in-/uitmethode afvalstoffenbelasting;
- Wijziging wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw;
- Vervallen van bepalingen naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof;
- Wijzigen boetebepalingen Algemene douanewet (Adw);
- Wijzigingen in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen.

#### *Verzamelwetsvoorstellen*

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving<sup>1</sup> en aanwijzing 6.4<sup>2</sup> uit de aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van thematische samenhang, omdat alle wijzigingen aanpassingen in bestaande wetgeving betreffen die veelal beperkt beleidsmatig en meer technisch van aard zijn. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

<sup>2</sup> Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbn.nl)

in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat één van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

### *Comptabiliteitswet artikel 3.1*

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin de toelichting op voornoemde beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2025.

## **2. Algemene toelichting maatregelen**

In deze paragraaf is een algemene toelichting per maatregel opgenomen. Voor enkel technische wijzigingen is geen toelichting opgenomen. De toelichting op enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

### *2.1 Vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie*

Een fusie tussen rechtspersonen kan leiden tot fiscale gevolgen op het niveau van de belasting- of inhoudingsplichtige fuserende rechtspersonen (in de vennootschaps- en dividendbelasting) en op het niveau van de bij de fusie betrokken belastingplichtige aandeelhouders (in de inkomstenbelasting, de dividendbelasting, de bronbelasting en de vennootschapsbelasting). In dit wetsvoorstel worden maatregelen voorgesteld om de fiscale begeleiding van bepaalde juridische fusies uit te breiden voor de belastingplichtige aandeelhouders die betrokken zijn bij een fusie.

In Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) wordt de juridische fusie van rechtspersonen geregeld. Bij een juridische fusie gaat het om vermogen van een of meer bestaande rechtspersonen onder algemene titel over op een bestaande fuserende partij (fusie door overneming) of een nieuw op te richten rechtspersoon (fusie door oprichting). Met uitzondering van de verkrijgende rechtspersoon houden de fuserende rechtspersonen door de fusie op te bestaan. In beginsel worden de aandeelhouders van de verdwijnende rechtspersonen van rechtswege aandeelhouders van de verkrijgende rechtspersoon. Bepaalde juridische fusies zijn civielrechtelijk vereenvoudigd mogelijk (vereenvoudigde juridische fusie).<sup>3</sup> Dit is onder andere het geval wanneer het gaat om een fusie tussen vennootschappen, alle aandelen in de fuserende vennootschappen – rechtstreeks of indirect – door dezelfde persoon worden gehouden (zusterfusie) en er geen aandelen worden toegekend door de verkrijgende vennootschap.<sup>4</sup> De huidige fiscale wetgeving kent regelingen die onder voorwaarden voorkomen dat juridische fusies enerzijds fiscaal tot belemmeringen leiden en anderzijds tot een belastingclaimverlies leiden. Een aantal van die regelingen gaat ervan uit dat bij de juridische fusie aandelen worden uitgereikt door de verkrijgende rechtspersoon aan de aandeelhouder van de verdwijnende rechtspersoon, maar van het uitreiken van aandelen is zoals gezegd niet altijd sprake. Uit de praktijk volgen signalen dat in geval van een vereenvoudigde zusterfusie de fiscale regelingen – zelfs als aan alle overige voorwaarden wordt voldaan – niet kunnen worden toegepast,

<sup>3</sup> Artikel 2:333, Burgerlijk wetboek (BW).

<sup>4</sup> Artikel 2:333, tweede lid, BW.

dan wel dat er onduidelijkheid kan bestaan over de uitwerking van die fiscale regelingen. Dat de fiscale regelingen niet aansluiten bij de civiele wetgeving (waarbij de mogelijkheid bestaat om geen aandelen uit te reiken), is onbedoeld en kan ongewenste gevolgen hebben. Daarom worden maatregelen voorgesteld om de vereenvoudigde fusies 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 tweeledig. In de eerste plaats zijn er vooralsnog geen concrete signalen uit de praktijk vernomen met betrekking tot die vereenvoudigde indirecte zusterfusies. In de tweede plaats is afgezien van maatregelen voor de vereenvoudigde indirecte zusterfusies omdat die maatregelen aanzienlijk complexer en bewerklijker zijn dan de voorgestelde maatregelen.

Op 14 maart 2024 is het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018<sup>5</sup> gewijzigd vooruitlopend op de aanpassing van de wet door middel van dit wetsvoorstel een goedkeuring opgenomen waardoor onder voorwaarden de fiscale doorschuiffaciliteit voor het aanmerkelijk belang kan worden toegepast bij een vereenvoudigde zusterfusie.<sup>6</sup> Deze goedkeuring is aangekondigd en kort toegelicht in een Kamerbrief.<sup>7</sup> Voorgesteld wordt deze goedkeuring en de voorwaarden die daarvoor gelden te codificeren. De goedkeuring in genoemd besluit vervalt per 1 januari 2025, indien dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven en die wet per 1 januari 2025 in werking treedt. De goedkeuring in het Verzamelbesluit aanmerkelijk belang is getoetst en voldoet volgens het kabinet aan de voorwaarden uit het Afwegingskader voor regelingen door middel van een goedkeurend beleidsbesluit dat zonder wettelijke basis afwijkt van wetgeving, vooruitlopend op de inwerkingtreding van een wetsvoorstel. Het – tot de wetwijziging – in aanmerking nemen van een vervreemdingsvoordeel bij aanmerkelijkbelanghouders in geval van een vereenvoudigde juridische fusie is niet passend bij een overheid die recht wil doen aan de algemene rechtsbeginselen. Civielrechtelijk is het mogelijk om onder voorwaarden een vereenvoudigde zusterfusie procedure te volgen, maar dit werd fiscaal belemmerd. Dit leidde in de praktijk met name voor aanmerkelijkbelanghouders tot problemen. Daarnaast werd geconstateerd dat er variatie in de uitvoering bestond, waardoor de rechtsgelijkheid en rechtszekerheid van belastingplichtigen in geding was. De goedkeuring neemt de fiscale belemmering voor de toekomst weg en bevordert de rechtsgelijkheid en rechtszekerheid. Bovendien is er inhoudelijk geen reden om deze categorie fusies niet fiscaal te faciliteren en is de goedkeuring volledig in lijn met de bestaande doorschuiffaciliteiten, waarbij het uitgangspunt is dat de fiscaliteit geen belemmering moet vormen bij civielrechtelijke rechtshandelingen als de belastingclaim behouden blijft. Om die redenen bestaat er naar de mening van het kabinet voldoende maatschappelijk en politiek draagvlak. De motivering van het goedkeurende beleidsbesluit staat daarmee in verhouding tot het belang dat daarmee wordt gediend.

<sup>5</sup> Besluit van 9 maart 2018, houdende inkomstenbelasting, aanmerkelijk belang, verzamelbesluit, nr. 2018-27139, Stcrt. 2018, 15751.

<sup>6</sup> Besluit van 14 maart 2024, houdende inkomstenbelasting, aanmerkelijk belang, verzamelbesluit, nr. 2023-16550, Stcrt. 2024, 7703.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 136.

### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De maatregelen hebben als doel om de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie ook onder het toepassingsbereik van de fiscale regelingen te laten vallen. Met de maatregelen worden de fiscale regelingen aangepast zodat zij ook toegepast kunnen worden in het geval van een vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie. Daarmee zijn de maatregelen doeltreffend en doelmatig. In monitoring en evaluatie van dit wetsvoorstel dan ook niet voorzien.

### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De voorgestelde aanpassingen in het kader van de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. Hierin wordt onder andere opgemerkt dat door de maatregelen eerdere onduidelijkheden worden weggenomen waardoor de complexiteit afneemt. De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen leiden niet tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst.

### *2.2 Wijziging van «Staat der Nederlanden» in de Wet op de loonbelasting 1964*

Iemand die niet in Nederland woont en zijn dienstbetrekking geheel buiten Nederland vervult, wordt in de regel niet als werknemer in de zin van de Wet LB 1964 aangemerkt en is in dat geval niet loonbelastingplichtig. Dit lijkt op grond van de huidige wettekst echter onder meer uitzondering indien de werknemer in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden. Deze regeling in de Wet LB 1964 kent een tegenhanger in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). Echter, naar aanleiding van jurisprudentie<sup>8</sup> wordt sinds 2008 in die tegenhanger in de Wet IB 2001 niet meer verwezen naar «een dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden», maar naar «een dienstbetrekking bij een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon». Die jurisprudentie is eveneens van belang voor de loonbelasting. Om dit ook voor de loonbelasting te regelen wordt voorgesteld ook in de Wet LB 1964 de verwijzing naar het beperktere begrip «de Staat der Nederlanden» te vervangen door een verwijzing naar «een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon».

### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De voorgestelde maatregel is technisch van aard en beoogt de Wet LB 1964 aan te laten sluiten op de eerdere wetswijziging in de Wet IB 2001. Er is niet voorzien in een evaluatie.

### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De voorgestelde maatregel is technisch van aard en heeft geen impact op de uitvoering door de Belastingdienst.

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

De Wet toekomst pensioenen voorziet in een (gezamenlijke) fiscale premiegrens van 30% voor de opbouw van een ouderdomspensioen en een partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum. Met het

<sup>8</sup> Hof 's-Hertogenbosch 3 januari 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC6576.

voorliggende wetsvoorstel wordt een aanscherping van de wettekst voorgesteld wat betreft de toekomstige berekening van deze premiegrens. Voor de berekening van deze premiegrens wordt op grond van de wet gebruikgemaakt van de meest recente versie van de door De Nederlandsche Bank (DNB) gepubliceerde scenarioset.<sup>9</sup> Bij indiening bij de Tweede Kamer van het wetsvoorstel Wet toekomst pensioenen<sup>10</sup> in maart 2022 hadden de scenario's in de door DNB gepubliceerde scenarioset een looptijd van zestig jaar. De fiscale premiegrens is daardoor indertijd berekend met een gemiddelde rendementsverwachting die is gebaseerd op die looptijd van zestig jaar. 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 wettekst 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. Voor de herberekening per 1 oktober 2023 (peildatum) van de premiegrens maakte het overigens geen verschil of werd uitgegaan van een looptijd van honderd jaar of van een looptijd van zestig jaar. Op de peildatum van 1 oktober 2023 bedroeg de gemiddelde rendementsverwachting van het 27<sup>e</sup> percentiel conform de te hanteren berekeningssystematiek<sup>11</sup> over een periode van honderd jaar 1,56% en over een periode van zestig jaar 1,37%. Dit zou – zonder rekening te houden met de in de wet opgenomen bandbreedte van 5%-punt – tot een premiegrens van 30% leiden als wordt uitgegaan van een looptijd van honderd jaar en tot een premiegrens van 32% bij een looptijd van zestig jaar. Bij beide uitkomsten zou de in de wet opgenomen premiegrens niet zijn gewijzigd, aangezien het resultaat van de berekening in beide gevallen binnen de voorgeschreven bandbreedte (van 5%-punt) ten opzichte van de huidige 30%-premiégrens bleef.<sup>12</sup>

Met de voorgestelde wijziging wordt wettelijk vastgelegd dat de rendementsverwachting over een looptijd van zestig jaar moet worden berekend. Voorgesteld wordt de voorgestelde wijziging terug te laten werken tot en met 1 oktober 2024 zodat voor de berekening van het nieuwe percentage met peildatum 1 oktober 2024 gerekend kan worden met een rendementsverwachting die is gebaseerd op een looptijd van zestig jaar zoals dat ook het uitgangspunt was bij de introductie van de premiegrens.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De voorgestelde maatregel is technisch van aard en is alleen van belang ter bepaling van de fiscale premiegrens. Er is niet voorzien in een evaluatie.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De voorgestelde maatregel is technisch van aard en heeft geen impact op de uitvoering door de Belastingdienst. De maatregel heeft alleen betrekking op het berekenen en vaststellen van de premiegrens. Deze berekening en vaststelling worden door het Ministerie van Financiën gedaan.

<sup>9</sup> Het gaat hierbij om de scenarioset die is gebaseerd op artikel 144, eerste lid, onderdeel d, van de Pensioenwet.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2021/22, 36 067, nr. 2.

<sup>11</sup> Artikel 18a, zesde lid, Wet LB 1964.

<sup>12</sup> Artikel 18a, zevende lid, Wet LB 1964.

## 2.4 Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2

In de vennootschapsbelasting zijn ten aanzien van uiteenlopende (antimisbruik)bepalingen onderworpenheidstoetsen opgenomen. Met de voorgestelde wijzigingen wordt ten aanzien van de toepassing van enkele onderworpenheidstoetsen in algemene zin verduidelijkt dat onder een naar de winst geheven belasting mede een kwalificerende Pijler 2-bijheffing wordt verstaan. Een dergelijke kwalificerende Pijler 2-bijheffing is in verschillende landen per 31 december 2023 van toepassing. Omdat de onderworpenheidstoetsen verschillend zijn vormgegeven en daarmee een eigen uitleg kennen, wordt voorgesteld om deze verduidelijking per afdeling te regelen. Met de voorgestelde verduidelijkingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de werking van de bestaande onderworpenheidstoetsen en de uitleg daarvan.

Pijler 2 bewerkstelligt dat multinationale groepen en binnenlandse groepen met een omzet van € 750 miljoen of meer ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. Op basis van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing zijn EU-lidstaten verplicht de Pijler 2-regels per 31 december 2023 te implementeren.<sup>13</sup> Deze richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels zoals aangenomen door het Inclusive Framework (IF) op 14 december 2021<sup>14</sup> en komt daarmee in hoofdzaak overeen. Nederland heeft aan deze verplichting voldaan met de Wet minimumbelasting 2024 die op 31 december 2023 in werking is getreden. Het doel van de Pijler 2-regels is tweeledig. Ten eerste beogen de Pijler 2-regels de prikkel voor bedrijven om winst te verschuiven naar laagbelastende staten te verminderen. Ten tweede beogen de Pijler 2-regels een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie tussen staten.

De Pijler 2-regels bevatten gedetailleerde regels over hoe het effectieve belastingtarief in een staat berekend dient te worden. Het effectieve belastingtarief wordt berekend door de aangepaste betrokken belastingen te delen door het netto kwalificerende inkomen. Voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of het kwalificerende verlies van een groepsentiteit in een verslagjaar wordt uitgegaan van de nettowinst of het nettoverlies van de betreffende groepsentiteit volgens de financiële verslaggeving (voorafgaande aan consolidatie en eliminatie van intragroepstransacties). De betrokken belastingen omvatten – kort gezegd – de winstbelasting van een groepsentiteit in een staat. Het uitgangspunt bij de berekening van betrokken belastingen zijn de in de financiële verslaggeving opgenomen acute en latente belastinglasten.

Indien het effectieve belastingtarief voor een staat bijvoorbeeld 10% is, dan wordt over het verschil van 5% (15% -/ 10%) bijgeheven. De entiteiten van de groep die in die staat zijn gevestigd worden als laagbelast aangemerkt. De wijze waarop deze minimumbelasting wordt geheven, is afhankelijk van de maatregel op grond waarvan wordt geheven. Hiervoor zijn er drie mechanismen: de binnenlandse bijheffing, de inkomeninclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel. Daarnaast bevatten de Pijler 2-regels verschillende uitzonderingen, vrijstellingen en bijzondere

<sup>13</sup> Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022, tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (PbEU 2022, L 328/1).

<sup>14</sup> OESO-modelregels: de modelregels zoals goedgekeurd op 14 december 2021 met als citeertitel: «OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris».



bepalingen die in overeenstemming zijn met de internationaal overeengekomen regels.

De voorgestelde wijzigingen zien op enkele onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting die betrekking hebben op uiteenlopende (antimisbruik)bepalingen, namelijk: i) een specifieke renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage, ii) de deelnemingsvrijstelling en iii) de objectvrijstelling. In het algemeen geldt dat als gevolg van deze onderworpenheidstoetsen voorgenoemde (antimisbruik)bepalingen geen toepassing vinden als er sprake is van voldoende onderworpenheid. Voor onderworpenheid bij deze onderworpenheidstoetsen dient – kort gezegd – te worden gekeken naar een bepaalde mate van effectieve belastingdruk. De onderworpenheidstoetsen zijn uiteenlopend vormgegeven en kennen daarmee een zelfstandige toepassing. Zo zien bijvoorbeeld sommige toetsen op de onderworpenheid van het lichaam, waar andere toetsen betrekking hebben op de onderworpenheid van een specifiek inkomensbestanddeel. Met de voorgestelde wijzigingen wordt ten aanzien van de toepassing van deze onderworpenheidstoetsen in algemene zin verduidelijkt dat onder een naar de winst geheven belasting mede een kwalificerende Pijler 2-bijheffing wordt verstaan. Hiermee is voor deze onderworpenheidstoetsen een kwalificerende Pijler 2-bijheffing een relevante belasting voor het bepalen van de effectieve belastingdruk. De beoordeling of sprake is van voldoende onderworpenheid in een specifiek geval geschiedt aan de hand van een feitelijke toets.

De voorgestelde wijzigingen hebben geen betrekking op de onderworpenheidstoetsen die zien op (antimisbruik)bepalingen om mismatches tegen te gaan die ontstaan door toepassing van verschillen tussen vennootschapsbelastingstelsels. Aan deze onderworpenheidstoetsen wordt thans voldaan als de betreffende transactie, het vermogensbestandsdeel of de entiteit als zodanig in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Voor de vraag of een transactie, het vermogensbestandsdeel of de entiteit in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken zijn alleen reguliere winstbelastingen (die vergelijkbaar zijn met de vennootschapsbelasting) in de andere staat van belang. Betrekking in het kwalificerend inkomen voor het bepalen van een kwalificerende Pijler 2-bijheffing als zodanig leidt er op voorhand dan ook niet toe dat per definitie sprake is van een betrekking in een naar de winst geheven belasting. In het geval de belastingplichtige aannemelijk maakt dat een kwalificerende Pijler 2-heffing leidt tot toepassing van een bijheffingspercentage van 15% is er sprake van betrekking in een naar de winst geheven belasting voor de toepassing van deze onderworpenheidstoetsen. Dit bijheffingspercentage van 15% dient van toepassing te zijn ten aanzien van de betreffende transactie of het vermogensbestandsdeel met betrekking tot de onderworpenheidstoetsen die zien op het tegengaan van mismatches in de toepassing van transfer pricingregels en mismatches uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD2<sup>15</sup>). Bij de onderworpenheidstoets in de bepaling die betrekking heeft op de CFC-maatregel uit de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD1)<sup>16</sup> is een bijheffingspercentage van 15% ten aanzien van de entiteit van belang.

<sup>15</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 2017, L 144/1).

<sup>16</sup> Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1).



Voor wat onder een *kwalificerende* Pijler 2-bijheffing wordt verstaan wordt verwezen naar de Wet minimumbelasting 2024, om te waarborgen dat de maatregelen in overeenstemming zijn met de maatregelen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing of de OESO-modelregels. Daarnaast kan er sprake zijn van een Pijler 2-bijheffing die niet als een *kwalificerende* bijheffing wordt gezien voor de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024. De voorgestelde wijzigingen betekenen niet dat een dergelijke Pijler 2-bijheffing niet op gelijke wijze als een naar de winst geheven belasting in de onderworpenheidstoetsen in beschouwing kan worden genomen. Per geval zal moeten worden bezien hoe een dergelijke heffing past binnen de reikwijdte van de onderworpenheidstoets in de vennootschapsbelasting en de uitleg daarvan.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

In enkele onderworpenheidstoetsen wordt in algemene zin verduidelijkt dat onder een naar de winst geheven belasting mede een kwalificerende Pijler 2-bijheffing wordt verstaan. Met de voorgestelde verduidelijkingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de werking van de bestaande onderworpenheidstoetsen en de uitleg daarvan. Daarmee is deze maatregel doeltreffend en doelmatig. In een separate evaluatie van de hier voorgestelde maatregelen is niet voorzien.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De voorgestelde aanpassing van de kwijscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting is door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen leiden niet tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst.

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

Bij de implementatie van ATAD2<sup>17</sup> is geregeld dat de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen niet wordt toegepast. Zodoende wordt de winst van een vaste inrichting in Nederland in de heffing betrokken, indien de andere staat die vaste inrichting niet als zodanig erkent. Hiermee wordt beoogd om mismatches te bestrijden die kunnen ontstaan ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen. In de praktijk blijkt de implementatie van ATAD2 in de Nederlandse wet in voorkomende gevallen tot dubbele belastingheffing ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen te leiden. Het gaat dan om situaties waarin de winst van de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de andere staat wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Het ontstaan van deze dubbele belastingheffing is niet in lijn met het doel van ATAD2 om mismatches te neutraliseren. Om die reden voorziet de onderhavige maatregel in een aanpassing van de regels met betrekking tot de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Als gevolg van deze aanpassing vindt deze vrijstelling 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 die vaste inrichting voor de toepassing van de

<sup>17</sup> De hybridemismatchmaatregelen betreffen de Nederlandse implementatie van 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).

objectvrijstelling wordt beschouwd als te zijn gelegen. Hiermee wordt beoogd dubbele belastingheffing in deze situaties te voorkomen.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De voorgestelde maatregel heeft ten doel om dubbele belastingheffing te voorkomen ten aanzien van vaste inrichtingen die in Nederland in de heffing worden betrokken, terwijl de andere staat die vaste inrichting niet als zodanig erkent. De maatregel is daarvoor doeltreffend en doelmatig. Er is niet voorzien in een evaluatie van de maatregel.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025.

#### *2.6 De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting*

Met ingang van 1 januari 2019 heeft Nederland ATAD1<sup>18</sup> geïmplementeerd.<sup>19</sup> ATAD1 legt EU-lidstaten onder meer de verplichting op een algemene antimisbruikbepaling, afgekort GAAR («general anti-abuse rule»), 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.<sup>20</sup> De Europese Commissie (EC) heeft 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. Met de voorgestelde maatregel wordt hierin voorzien. Met de voorgestelde maatregel is derhalve geen materiële wijziging beoogd ten opzichte van de toepassing van het leerstuk van *fraus legis*. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de voorgestelde maatregel in de vennootschapsbelasting ook geen effect beoogt ten aanzien van andere belastingen.

Het doel van de in ATAD1 opgenomen algemene antimisbruikbepaling is om misbruik te bestrijden zonder dat deze maatregel de toepasselijkheid van specifieke antimisbruikbepalingen doorkruist.<sup>21</sup> De toepassing van een specifieke antimisbruikbepaling in de vennootschapsbelasting wordt derhalve niet belemmerd door de toepassing van de voorgestelde algemene antimisbruikbepaling in de vennootschapsbelasting. Voor een specifieke antimisbruikbepaling in de vennootschapsbelasting kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de antiwinstdrainagebepaling of de

<sup>18</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>19</sup> Wet van 19 december 2018 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en de Invorderingswet 1990 (IW 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>20</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 15.

<sup>21</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, preambule paragraaf 11.

maatregel tegen handel in verlieslichamen. Ingeval een specifieke antimisbruikbepaling niet van toepassing is op een constructie, kan de algemene antimisbruikbepaling de betreffende constructie alsnog een halt toeroepen, mits aan de voorwaarden voor toepassing daarvan is voldaan.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Met de voorgestelde wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1 is geen materiële wijziging beoogd. Om die reden is in een separate evaluatie van de voorgestelde maatregel niet voorzien.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De voorgestelde wettelijke verankering van de GAAR uit ATAD1 is door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. De Belastingdienst acht deze maatregel uitvoerbaar per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen leiden niet tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst.

#### *2.7 Wijziging inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965*

Voorgesteld wordt om de keuzemogelijkheid voor een inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting aan te passen. Dividendbelasting wordt geheven door middel van inhouding door een in Nederland gevestigd lichaam (inhoudingsplichtige) dat een opbrengst (dividend) in de zin van de Wet DB 1965 uitkeert aan een aandeelhouder (opbrengstgerechtigde). Op deze opbrengst wordt in beginsel dividendbelasting ingehouden en de ingehouden dividendbelasting wordt vervolgens op aangifte afgedragen. In de Wet DB 1965 zijn voor verschillende situaties inhoudingsvrijstellingen opgenomen. Indien een inhoudingsvrijstelling van toepassing is, dan hoeft geen dividendbelasting te worden ingehouden. De Wet DB 1965 kent zowel facultatieve als imperatieve inhoudingsvrijstellingen. 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 facultatieve inhoudingsvrijstelling.

Voorgesteld wordt om de facultatieve inhoudingsvrijstelling voor deelnemingssituaties en situaties waarin de inhoudingsplichtige en aandeelhouder deel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting (hierna: de inhoudingsvrijstelling) te vervangen door een imperatieve inhoudingsvrijstelling. De inhoudingsplichtige is daardoor in deze situaties bij de uitkering van dividend verplicht de inhoudingsvrijstelling toe te passen.

Onder de huidige wetgeving is de aandeelhouder voor het toepassen van de inhoudingsvrijstelling afhankelijk van de keuze van de inhoudingsplichtige. Als de inhoudingsplichtige ervoor kiest om de inhoudingsvrijstelling niet toe te passen, terwijl dit wel had gekund, dan kan de aandeelhouder in bezwaar niet bewerkstelligen dat wordt teruggekomen op deze keuze. Alleen de inhoudingsplichtige zelf kan in bezwaar op deze keuze terugkomen. Het belang van de aandeelhouder bij het direct toepassen van de inhoudingsvrijstelling kan groot zijn. Deze situatie kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

## Voorbeeld 1

Een aandeelhouder houdt een deelneming in X B.V. De voordelen uit deze deelneming voldoen aan de voorwaarden voor de facultatieve inhoudingsvrijstelling. X B.V. keert op 15 maart 2024 een dividend van € 1.000 uit aan de aandeelhouder. De inhoudingsplichtige kiest ervoor de inhoudingsvrijstelling niet toe te passen en houdt € 150 dividendbelasting in en draagt dit bedrag af aan de Belastingdienst. De aandeelhouder ontvangt daarmee een netto dividend van € 850. De inhoudingsplichtige maakt 15 april 2024 bezwaar tegen de afdracht van de dividendbelasting en herroept daarbij zijn keuze om de facultatieve inhoudingsvrijstelling niet toe te passen. Deze keuzeherziening leidt op 1 juni 2024 tot een terugbetaling van € 150 aan de inhoudingsplichtige. De afhandeling van het bezwaar leidt er niet toe dat het bedrag van € 150 aan de aandeelhouder toekomt. De aandeelhouder heeft daarmee slechts de beschikking over het netto dividend van € 850. De aandeelhouder kan het terugbetaalde bedrag alleen krijgen door een aanvullende betaling door de inhoudingsplichtige. Indien de inhoudingsplichtige van meet af aan de inhoudingsvrijstelling had toegepast, zou de aandeelhouder op 15 maart 2024 een bedrag van € 1.000 hebben ontvangen.

Indien de inhoudingsplichtige ervoor kiest de vrijstelling niet toe te passen, 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.<sup>22</sup> Sinds deze wetwijziging 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.<sup>23</sup>

Het kabinet vindt het onwenselijk dat de aandeelhouder voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling 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. Verder acht het kabinet van belang dat de argumenten voor het invoeren van een keuzemogelijkheid inmiddels achterhaald zijn. De keuzemogelijkheid voor de inhoudingsplichtige is oorspronkelijk in de wetgeving opgenomen, omdat het voor een inhoudingsplichtige lastig kan 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>24</sup> Om deze redenen heeft de wetgever in het wetsvoorstel Wet op de dividendbelasting 1960 de toepassing van de inhoudingsvrijstelling facultatief gemaakt.<sup>25</sup> Deze argumenten zijn thans

<sup>22</sup> Belastingplan 2022

<sup>23</sup> Het deel van de dividendbelasting dat niet kan worden verrekend blijft wel staan en kan in een later jaar, indien het geen verliesjaar betreft, worden verrekend (voortwenteling).

<sup>24</sup> Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 11, blz. 3.

<sup>25</sup> Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 12.

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. Tot slot acht het kabinet van belang dat in deelnemingsituaties en binnen een fiscale eenheid veelal de keuze zal worden gemaakt om de inhoudingsvrijstelling wel toe te passen. Voor EU-, EER-, en verdrag-situaties waarin sprake is van een deelneming geldt overigens nu al een imperatieve inhoudingsvrijstelling. Gelet op al het voorgaande, stelt het kabinet voor om de keuzemogelijkheid in de onderhavige inhoudingsvrijstelling te laten vervallen. Dit heeft tot gevolg dat toepassing van de inhoudingsvrijstelling verplicht wordt en dat de aandeelhouder het dividend ontvangt zonder dat daarop dividendbelasting wordt ingehouden. De voorwaarden voor toepassing van de inhoudingsvrijstelling blijven ongewijzigd. De inhoudingsplichtige dient derhalve – ook na de voorgestelde wijziging – op dezelfde wijze te toetsen of aan de voorwaarden van de inhoudingsvrijstelling is voldaan. Mocht de inhoudingsvrijstelling ten onrechte niet zijn toegepast door de inhoudingsplichtige, dan heeft de aandeelhouder de mogelijkheid bezwaar te maken tegen de inhouding. Als gevolg van het imperatieve karakter van de inhoudingsvrijstelling is inhouding van dividendbelasting niet toegestaan. De (ten onrechte) toch ingehouden dividendbelasting kan dan via een bezwaar tegen de inhouding worden teruggekregen. Uiteraard blijft naheffing mogelijk indien achteraf toch blijkt dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden van de inhoudingsvrijstelling.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Met de aanpassing van de inhoudingsvrijstelling wordt bewerkstelligd dat de aandeelhouder voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling niet meer afhankelijk is van de keuze van de inhoudingsplichtige. Dit heeft tot gevolg dat de inhoudingsplichtige verplicht wordt om in deelnemingsituaties of wanneer er sprake is van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting inhouding van dividendbelasting achterwege te laten. Met de voorgestelde wijziging wordt een bezwaarmogelijkheid voor de opbrengstgerechtigde geïntroduceerd die bij gegrondverklaring tot gevolg zal hebben dat de ingehouden dividendbelasting aan hem zal worden uitbetaald. Daarmee is de maatregel doeltreffend en naar verwachting doelmatig. Een evaluatie is niet aan de orde.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025.

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

Als gevolg van het Belastingplan 2023 (BP 2023) vervalt de bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer met ingang van 1 januari 2025. Met ingang van deze datum wordt de grondslag van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) voor bestelauto's de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Voorgesteld wordt om de uitvoering van deze maatregelen op twee manieren te verbeteren. In de eerste plaats door een specifiek forfait te introduceren voor (zware) bestelauto's waarvoor geen CO<sub>2</sub>-uitstootwaarde op basis van de Worldwide Harmonised Light Vehicle Test Procedure (hierna: WLTP) is vastgesteld. Ten tweede door op een andere manier te borgen dat een bestelauto voor een gehandicapte gebruik kan maken van de teruggaafregeling zonder dat de bpm eerst

moet worden voorgefinancierd. Hierdoor ontstaat ook ruimte om in alle gevallen de bpm te heffen van degene die de inschrijving, wijziging van de inschrijving of herinschrijving van een bestelauto aanvraagt. Deze voorstellen worden hieronder nader toegelicht.

#### *Forfait voor bestelauto's waarvoor geen CO<sub>2</sub>-waarde is vastgesteld*

De bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer vervalt met ingang van 1 januari 2025. Met ingang van deze datum wordt de grondslag voor bestelauto's de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Voor wat betreft de wijze waarop de CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt vastgesteld wordt aansluiting gezocht bij de wetgeving die reeds voor lichtere (personen)voertuigen is vastgesteld. In overleggen met de sector is naar voren gekomen dat de wijze waarop de CO<sub>2</sub>-uitstoot voor met name zware en incomplete bestelauto's wordt bepaald, op onderdelen kan afwijken van de situatie voor personenauto's. De afwijkingen komen voort uit de noodzaak om rekening te houden met de specifieke kenmerken, manier van gebruik en regelgevende context van deze voertuigen. Het zal in alle gevallen mogelijk zijn om voor bestelauto's met een referentiemassa tot 2.610 kilogram de CO<sub>2</sub>-uitstoot vast te stellen. Onder voorwaarden (afhankelijk van de fabrikant van de bestelauto) zal ook de CO<sub>2</sub>-uitstoot kunnen worden vastgesteld voor bestelauto's met een referentiemassa tot maximaal 2.840 kilogram. Voor bestelauto's die niet aan deze voorwaarden voldoen en voor bestelauto's met een referentiemassa van meer dan 2.840 kilogram geldt dat deze bestelauto's niet worden toegelaten op basis van de normen die gelden voor lichtere (personen)-voertuigen (EURO 6), maar op basis van de normen die zijn vastgesteld voor zware (vracht)voertuigen (EURO VI). De CO<sub>2</sub>-uitstoot van bestelauto's die op basis van EURO VI zijn toegelaten ontbreekt. Daarnaast ontbreekt bij een deel van de tweedehands geïmporteerde bestelauto's de CO<sub>2</sub>-waarde, met name wanneer deze bestelauto's van buiten Europa afkomstig zijn.

Afgaande op de in 2023 ingeschreven bestelauto's (zowel nieuw als parallelimport) gaat het daarbij om naar verwachting minder dan 5% van de bestelauto's. Circa 4,5% is een tweedehands geïmporteerde bestelauto en circa 0,5% is een nieuwe bestelauto.

Voorgesteld wordt om voor (mede) door fossiele brandstoffen aangedreven bestelauto's waarvoor geen CO<sub>2</sub>-uitstoot is of kan worden vastgesteld een forfait toe te passen van 330 gram per kilometer. Het aan te leveren tegenbewijs moet een vergelijkbare betrouwbaarheid opleveren als de WLTP-methode. Het kan hierbij gaan om een testrapport van een individuele keuring van de auto, waarbij de CO<sub>2</sub>-uitstoot is gemeten overeenkomstig de WLTP-methode.

Het forfait van 330 gram per kilometer is gebaseerd op data van de Dienst Wegverkeer (RDW) waarbij is gekeken naar de CO<sub>2</sub>-waarde van bestelauto's met een datum eerste toelating vanaf 1 januari 2018. Dit forfait is lager dan het forfait in het BP 2023 omdat uit analyse en uit gesprekken met de sector is gebleken dat de gemiddelde CO<sub>2</sub>-waarde van bestelauto's met een referentiemassa vanaf 2.585 kg lager is dan de gehanteerde CO<sub>2</sub>-waarde in BP 2023, namelijk 395 gram per kilometer voor dieselauto's.

Gelet op dat het nieuwe bpm-tarief straks niet van toepassing is op bestaande bestelauto's met een datum eerste toelichting tot 1 januari 2025, zal het forfait van 330 gram per kilometer met name van toepassing zijn op tweedehandse geïmporteerde bestelauto's en voor een klein deel op nieuwe bestelauto's.



### *Verbeteren teruggaafregeling voor de bestelauto van een gehandicapte*

Bpm wordt geheven van degene die de inschrijving, wijziging van de inschrijving of herinschrijving van het motorrijtuig in het Nederlandse kentekenregister aanvraagt. In het BP 2023 is evenwel een uitzondering gemaakt voor bestelauto's die voor een bepaald doel zijn ingericht, zoals voor gehandicaptenvervoer. Voor deze bestelauto's is vastgesteld dat de belasting moet worden geheven van degene op wiens naam het motorrijtuig wordt of is gesteld in het kentekenregister. Hiermee zou moeten worden voorkomen dat deze bestelauto's met voorfinanciering van bpm te maken krijgen.

Bij de implementatie van deze uitzondering is duidelijk geworden dat het voor de importeur of dealer van een bestelauto lastig zal zijn om vast te stellen of hijzelf of degene op wiens naam deze bestelauto wordt ingeschreven belastingplicht is. Dit geldt met name voor niet-omgebouwde bestelauto's bestemd voor gehandicaptenvervoer. Deze motorrijtuigen zijn door de inschrijver vooraf moeilijk te identificeren. Wanneer de belastingplicht voor de inschrijver niet afdoende bekend is zal deze de bpm afdragen en vervolgens aan de tenaamgestelde (de gehandicapte) doorberekenen. De bpm wordt daarmee alsnog voorgefinancierd door de inschrijver en de doelstelling om van het BP 2023 om deze situatie te voorkomen niet gerealiseerd.

Met het onderhavige voorstel wordt het voor de houder van een vergunning op basis waarvan de bpm per tijdvak kan worden voldaan mogelijk gemaakt om de bpm bij de inschrijving te verrekenen met de door gehandicapte gecedeerde teruggaaf voor een bestelauto die is ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel ten behoeve van die persoon. Dit heeft tot gevolg dat de belasting niet eerst door de gehandicapte betaald hoeft te worden, om die vervolgens weer terug te ontvangen als het verzoek om teruggaaf wordt gehonoreerd. Een vergunninghouder, met een vergunning als bedoeld in artikel 8 Wet BPM 1992, op basis waarvan de bpm per tijdvak kan worden voldaan behoudt de keuze of hij van de regeling gebruikmaakt. De verwachting is evenwel dat er voldoende vergunninghouders zijn die dat zullen doen. Indien een vergunninghouder geen verrekening wenst te faciliteren blijft de mogelijkheid voor een gehandicapte bestaan om de betaalde bpm zelf bij de Belastingdienst terug te vragen. Met het voorstel om de teruggaafregeling voor de bestelauto van een gehandicapte te verbeteren ontstaat ruimte om in alle gevallen de bpm te heffen van degene die de inschrijving, wijziging van de inschrijving of herinschrijving van een bestelauto aanvraagt. Hierdoor kunnen voor alle motorrijtuigen die bestemd zijn voor onder andere politie, brandweer, vervoer van zieken en gewonden en die in aanmerking komen voor teruggaaf dezelfde regels gelden. Er wordt geen aanleiding gezien om specifieke voor bestelauto's die voor deze doelen worden verworven de mogelijkheid te bieden om de bpm bij de inschrijving te verrekenen met een gecedeerde teruggaaf. De reden hiervoor vormt het zeer beperkte aantal bestelauto's dat hiervoor in aanmerking zou komen (enkele tientallen per jaar) en de verwachting dat de eventuele voorfinanciering van bpm door deze gebruikers niet tot problemen zal leiden.

### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer vervalt met ingang van 1 januari 2025. Met ingang van deze datum wordt de grondslag voor bestelauto's de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Zowel het voorstel om een specifiek forfait te hanteren voor bestelauto's waarvoor geen CO<sub>2</sub>-waarde



is vastgesteld als het voorstel om de teruggaafregeling voor de bestelauto van een gehandicapte leiden ertoe dat de bpm zoals die met ingang van 1 januari 2025 op bestelauto's wordt geheven doeltreffender en doelmatiger kan worden uitgevoerd. Ook het voorstel om in alle gevallen de bpm te heffen van degene die de inschrijving, wijziging van de inschrijving of herinschrijving van een bestelauto aanvraagt draagt hier aan bij. Met het specifieke forfait voor bestelauto's waarvoor geen CO<sub>2</sub>-waarde is vastgesteld wordt beter aangesloten op de CO<sub>2</sub>-uitstoot van deze voertuigen in de praktijk. Er wordt bovendien rekenschap gegeven van de omstandigheid dat niet in alle gevallen een CO<sub>2</sub>-waarde beschikbaar is voor deze voertuigen. Met het voorstel om de teruggaafregeling voor de bestelauto van een gehandicapte aan te passen kan beter worden voorkomen dat een gehandicapte met voorfinanciering van bpm te maken krijgt. Er wordt geen specifieke evaluatie van deze maatregelen voorzien.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De Belastingdienst acht de maatregelen uitvoerbaar per 1 januari 2025. De gevolgen voor de uitvoering zijn beperkt en beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

#### *2.9 Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie verbranding stedelijk afval*

De regelgeving over de CO<sub>2</sub>-heffing industrie sluit nauw aan bij het Europese systeem van handel in broeikasgasemissierechten (hierna: het EU ETS). Per 1 januari 2024 vallen afvalverbrandingsinstallaties (AVI's) onder het EU ETS met betrekking tot de monitoring-, rapportage- en verificatieverplichting.

De wijzigingsrichtlijn ETS algemeen is geïmplementeerd door wijzigingen van de Wet milieubeheer (hierna: Wm) en van de Wet op de economische delicten. Ook is het Besluit handel in emissierechten gewijzigd. Door deze wijzigingen worden AVI's vanaf 1 januari 2024 aangemerkt als «broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval».

Voor de CO<sub>2</sub>-heffing industrie is het gevolg dat (broeikasgas)installaties voor de verbranding van stedelijk afval vanaf 1 januari 2024 niet alleen zouden voldoen aan de definitie van een afvalverbrandingsinstallatie, maar ook aan de definitie van een broeikasgasinstallatie. Dit zou meerdere problemen opleveren. Zo is het geldende tarief van de CO<sub>2</sub>-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties anders dan voor broeikasgasinstallaties. Afvalverbrandingsinstallaties hoeven geen EU ETS emissierechten in te leveren voor hun uitstoot. Daarom wordt het tarief van de CO<sub>2</sub>-heffing industrie niet gecorrigeerd met de verwachte ETS-prijs, wat wel bij broeikasgasinstallaties gebeurt. Strikt genomen vallen broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval in de huidige situatie onder beide definities, waardoor het wettelijk gezien onduidelijk is welk tarief van toepassing zou zijn. Dat is vanzelfsprekend niet de bedoeling. Daarom wordt voorgesteld dit te herstellen door met ingang van 1 januari 2025 expliciet te regelen dat als een broeikasgasinstallatie tevens een afvalverbrandingsinstallatie is, de regels voor een afvalverbrandingsinstallatie van toepassing zijn.

Deze wetwijziging biedt geen oplossing en daarmee duidelijkheid voor het jaar 2024 omdat in dit jaar broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval nog onder beide definities vallen. Het kabinet stelt daarom voor om uitsluitend voor het jaar 2024 de onduidelijkheid uit te leggen in het voordeel van de belastingplichtigen, wat neerkomt op

toepassing van het tarief dat geldt voor broeikasgasinstallaties. De Nederlandse Emissieautoriteit is voornemens de wet op die wijze uit te voeren. Dit is weliswaar niet in de geest van het doel en de strekking van de wet, maar voorkomt geschillen. Het heeft voor het jaar 2024 naar verwachting een zeer beperkt materieel effect, omdat marktpartijen in 2024 nog voldoende beschikking hebben over dispensatierechten.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Het wetsvoorstel is beperkt tot een aanpassing terug naar de oorspronkelijk beoogde wetgeving waarbij AVI's onder één definitie vallen. Met deze wetwijziging verwacht het kabinet dat helderheid wordt verschaft hierover. Aparte evaluatie van dit wetsvoorstel is niet voorzien, maar kan meelopen bij de reguliere evaluatie van de CO<sub>2</sub>-heffing industrie.

#### *Uitvoeringsgevolgen NEa*

De NEa heeft een uitvoeringstoets uitgevoerd op dit wetsvoorstel<sup>26</sup>. De NEa acht de voorgestelde wetwijziging van de Wbm uitvoerbaar. Sommige punten van de toelichting zijn verduidelijkt naar aanleiding van de uitvoeringstoets.

#### *2.10 Verduidelijking van de vermindering afvalstoffenbelasting*

De Rechtbank Noord Nederland/Groningen heeft op 16 mei jl. een uitspraak gedaan over afvalstoffenbelasting.<sup>27</sup> De belanghebbende is door de rechtbank in het gelijk gesteld, en oordeelt dat het uit het afval afkomstige gedeelte van de CO<sub>2</sub> die bij verbranding vrijkomt en via de schoorsteen wordt afgevoerd, in mindering kan worden gebracht op de grondslag van de afvalstoffenbelasting via de zogenoemde in-/uitmethode. De rechtbank hanteert een grammaticale uitleg van de betreffende wettekst. De rechtbank geeft echter ook aan dat deze uitkomst op gespannen voet staat met doel en strekking van de wettelijke bepaling. De Belastingdienst heeft hoger beroep aangetekend tegen deze uitspraak.

De rechterlijke uitspraak is een indicatie dat de wettekst mogelijk onvoldoende duidelijkheid biedt.

Het kabinet stelt daarom voor om de bedoeling van de wet te verduidelijken.

De in-/uitmethode<sup>28</sup> beoogt een prikkel te geven om de verbranding of storting van afval te voorkomen. Voorbeelden hierbij zijn de bewerking en/of scheiding van afvalstoffen, waardoor stoffen elders kunnen worden aangewend of al dan niet gedeeltelijk kunnen worden verwerkt zonder verbranding. De in-/uitmethode biedt hiermee een prikkel om circulair om te gaan met afvalstoffen. Dit voorkomt vervuiling die direct en indirect het gevolg is van verbranding en storting.

Het wetsvoorstel verduidelijkt dat alle stoffen, waaronder CO<sub>2</sub>, die via de schoorsteen vrijkomen na verbranding niet in aanmerking komen voor het in mindering brengen op de grondslag. De in-/uitmethode beoogt immers verbranding en resulterende vervuiling te voorkomen. Verbranding en vervuiling worden niet voorkomen bij de uitstoot van stoffen via de schoorsteen van de verbrandingsinstallatie.

<sup>26</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

<sup>27</sup> Rechtbank Noord-Holland 16 mei 2024, ECLI:NL:RBNNE:2024:1857.

<sup>28</sup> De vermindering als bedoeld in artikel 27, eerste lid, Wbm.

### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

Het wetsvoorstel is beperkt tot het verduidelijken en bestendigen van de huidige toepassing van de vermindering van afvalstoffenbelasting. Het kabinet is van mening dat met dit wetsvoorstel de wettekst duidelijker doel en strekking van de in-/uitmethode zal weerspiegelen. Evaluatie van dit wetsvoorstel is niet voorzien, en kan meelopen bij de reguliere evaluatie van de afvalstoffenbelasting.

### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

Deze aanpassing van de Wet belastingen op milieugrondslag betreft enkel een verduidelijking en brengt daarom geen uitvoeringsgevolgen mee.

### *2.11 Wijziging wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw*

In de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) is binnen de energiebelasting een vrijstelling opgenomen voor de levering of het verbruik van aardgas en elektriciteit die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit in een installatie met een elektrisch rendement van minimaal 30%. Daarnaast bestaat er een vrijstelling voor elektriciteit die de gebruiker heeft opgewekt door middel van een installatie voor warmtekrachtkoppeling. In de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw is geregeld dat deze regelingen per 1 januari 2025 worden beperkt. Daarbij is destijds beoogd dat verschillende regimes gelden voor middelgrote en grote installaties voor elektriciteitsopwekking met niet meer dan, respectievelijk meer dan, 20 megawatt aan totaal opgesteld thermisch vermogen. De essentie van het verschil is dat de exploitant van de middelgrote installatie niet zelf belastingplichtig wordt over zijn eigen elektriciteitsverbruik en de exploitant van de grote installatie wel. Deze laatste is overigens veelal al belastingplichtig voor de energiebelasting. Omdat na nader onderzoek van de Belastingdienst het thermisch vermogen minder goed te controleren blijkt dan het elektrisch vermogen, stelt het kabinet voor om de grens voor de twee verschillende regimes te laten aansluiten bij het totaal opgesteld elektrisch vermogen van niet meer dan of meer dan 20 megawatt.

### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De voorgestelde maatregel heeft ten om de grens voor de twee verschillende regimes te laten aansluiten bij het totaal opgesteld elektrisch vermogen. De maatregel is daarvoor doeltreffend en doelmatig. Er is niet voorzien in een evaluatie van de maatregel.

### *Uitvoeringsgevolgen*

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025.

### *2.12 Vervallen bepalingen naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof*

In de Wet op de accijns (WA) zijn artikelen opgenomen die een naheffing van accijns regelen voor veraccijnsde brandstof in het geval van een verhoging van de brandstofaccijns en die een teruggaaf van accijns regelen voor veraccijnsde brandstof in het geval van een verlaging van de brandstofaccijns.

Het doel van deze bepalingen is voor brandstof waarvoor al accijns is afgedragen, maar waarbij na het belastbare feit een wijziging van de brandstofaccijns heeft plaatsgevonden, de belastingdruk te corrigeren naar het gewijzigde accijnstarief. Deze bepalingen kunnen bij beleidsmatige wijzigingen en bij indexatie van de brandstofaccijns wettelijk, onderscheidenlijk bij ministeriële regeling, buiten werking worden gesteld.

De bepalingen bestaan sinds 1995 en worden bijna altijd buiten werking gesteld, omdat deze voor de Douane onuitvoerbaar zijn. De enige uitzondering hierop is de beleidsmatige accijnsverlaging van 1 april 2022. Het niet buiten werking stellen van deze teruggaaf bij de accijnsverlaging van 1 april 2022 heeft tot grote uitvoeringsproblemen geleid bij de Douane.

Het kabinet stelt daarom voor de bepalingen die naheffing dan wel teruggaaf van accijns bij veraccijnsde voorraad regelen te laten vervallen. Daarmee wordt de WA vereenvoudigd. Ook wordt hiermee vooraf duidelijkheid geboden voor de Douane en het bedrijfsleven over de vraag of de betreffende bepalingen worden toegepast of (telkens) wettelijk buiten werking worden gesteld.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De bepalingen die naheffing en teruggaaf van veraccijnsde voorraad brandstof regelen, zijn onuitvoerbaar voor de Douane en leiden bij het bedrijfsleven tot onduidelijkheid. De voorgestelde maatregel is doeltreffend en doelmatig omdat de bepalingen komen te vervallen.

Er is niet voorzien in een evaluatie omdat de bepalingen in het verleden bijna altijd buiten werking zijn gesteld. In feite verandert er daarom niets aan de uitvoeringspraktijk voor het bedrijfsleven.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De maatregel betreft een vereenvoudiging voor de Douane, omdat vooraf duidelijkheid wordt geboden over de vraag of de artikelen worden toegepast of (telkens) wettelijk buiten werking worden gesteld.

#### *2.13 Wijzigen boetebepalingen Algemene douanewet*

Douane verricht taken die deels onder de reikwijdte van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en deels onder de reikwijdte van de Adw vallen. Met de voorgestelde wijzigingen van de Adw wordt bereikt dat de inspecteur die boetes oplegt onder de toepassing van de Adw dezelfde regels hanteert als bij het opleggen van boetes op grond van de AWR. Adw wordt dus in overeenstemming gebracht met de AWR. Het betreft de bepaling dat de inspecteur die aangifte behandelt en een overtreding constateert ook een boete kan opleggen. Daarnaast gaat het om de bepaling dat er na een verzuimboete ook een vergrijpboete opgelegd kan worden voor hetzelfde feit, als er nieuwe bezwaren bekend zijn geworden. De reeds betaalde verzuimboete wordt dan verrekend. Bij de omschrijving van nieuwe bezwaren die aanleiding kunnen geven voor het opleggen van een vergrijpboete na een verzuimboete wordt in de Adw wel aangesloten bij het DWU, omdat DWU boven AWR staat.

Beide wijzigingen zijn geïnitieerd door de nieuwe boetebepalingen met betrekking tot herstel regulier navorderingstermijn die per 1 juli 2024 in werking zijn getreden.<sup>29</sup> Bij de Douane ontstaat daardoor verschuiving van strafrechtelijke boetes naar bestuurlijke boetes en daarmee ook de behoefte om de boetebepalingen in de Adw in lijn te brengen met AWR.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De voorgestelde maatregel beoogt de boetebepalingen in de Adw in lijn te brengen met AWR. Er is niet voorzien in een evaluatie.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane*

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025. Met de wijzigingen wordt bereikt dat de inspecteur die boetes oplegt onder de toepassing van de Adw dezelfde regels hanteert als bij het opleggen van boetes op grond van de AWR.

#### *2.14 Wijzigingen in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen*

Op 16 november 2023 heeft het HvJ EU-arrest<sup>30</sup> gewezen in een tweetal zaken van de EC tegen Nederland inzake internationale waardeoverdracht van pensioen bij – kortgezegd – een wisseling van baan. Bij brief van 22 december 2023<sup>31</sup> heeft het kabinet de Tweede Kamer geïnformeerd over de inhoud, impact en gevolgen van deze arresten. Met dit wetsvoorstel worden de IW 1990, de Pensioenwet (Pw) en de Wet verplichte beroepspensioenregeling (Wvb) met terugwerkende kracht tot en met 16 november 2023 aangepast om de wetgeving in lijn te brengen met deze arresten. De arresten hebben reeds directe werking vanaf 16 november 2023 en worden door DNB en de Belastingdienst vanaf die datum gerespecteerd. Dit is ook opgenomen in een beleidsbesluit.<sup>32</sup> Als een werknemer in Nederland pensioen heeft opgebouwd en gaat werken bij een andere werkgever in Nederland met een pensioenregeling, dan heeft de werknemer op grond van de Pw en de Wvb onder voorwaarden recht op een waardeoverdracht van zijn opgebouwde pensioen naar de pensioenregeling van zijn nieuwe werkgever. Een vergelijkbare regeling geldt als de werknemer gaat werken bij een buitenlandse werkgever en gaat deelnemen aan de buitenlandse pensioenregeling. Het bij de Nederlandse werkgever opgebouwde pensioen kan dan onder voorwaarden worden overgedragen aan de pensioenregeling van de nieuwe buitenlandse werkgever. Van twee voorwaarden die golden bij een waardeoverdracht naar een buitenlandse werkgever heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) geoordeeld dat deze strijdig zijn met het vrije verkeer van werknemers.<sup>33</sup> Op deze twee voorwaarden wordt hierna ingegaan. De voorgestelde aanpassingen van de IW 1990, de Pw en de Wvb met betrekking tot internationale waardeoverdracht van een pensioen volgen uit de genoemde arresten en hebben gevolgen voor werknemers die gaan deelnemen aan een buitenlandse pensioenregeling

<sup>29</sup> Artikel VII, onderdeel A, van Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2024).

<sup>30</sup> HvJ EU 16 november 2023, C-459/22, ECLI:EU:C:2023:878 en HvJ EU 16 november 2023, C-360/22, ECLI:EU:C:2023:875.

<sup>31</sup> Kamerstukken II 2023/24, 32 043, nr. 629.

<sup>32</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2024, over internationale aspecten van pensioenen en stamrechten (Strct. 2024, 10467).

<sup>33</sup> Artikel 45 VWEU en artikel 28 EER.

bij een werkgever die is gevestigd in een van de andere lidstaten van de EU of een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER). Ook voor internationale waardeoverdracht van pensioen naar Zwitserland werken de arresten door op grond van de overeenkomst met Zwitserland over het vrije verkeer van personen.<sup>34</sup>

#### Voorwaarde 1: aansprakelijkheidsstelling buitenlandse pensioenuitvoer of zekerheidsstelling

De IW 1990 bepaalt dat een pensioenverzekeraar aansprakelijk kan worden gesteld voor de inkomstenbelasting en revisierente die een pensioengerechtigde verschuldigd is ten gevolge van door hem gepleegde zogenaemde verboden handelingen zoals de afkoop, vervreemding of verpanding van de pensioenpolis of in geval van emigratie. Hierdoor worden verzekeraars gestimuleerd om met de verzekeringnemer overeen te komen dat verboden handelingen niet zullen plaatsvinden of dat er een zekerheidsstelling wordt verleend waardoor de pensioenverzekeraar – in geval van een verboden handeling of emigratie – deze zekerheid kan uitwinnen. Voor de situatie waarin het Nederlandse pensioen wordt overgedragen aan de buitenlandse pensioenregeling stelt Nederland de voorwaarde dat de buitenlandse pensioenuitvoerder de aansprakelijkheid moet aanvaarden in een overeenkomst met de Nederlandse Belastingdienst voor de Nederlandse belastingschuld die ontstaat als bijvoorbeeld het pensioen in het andere land zou worden afgekocht. Als alternatief voor deze aanvaarding van aansprakelijkheid kan de werknemer een zekerheidsstelling geven. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat deze voorwaarde – in de situatie van wisseling van baan – een belemmering is voor het vrije verkeer van werknemers. Een werknemer zou hierdoor belemmerd kunnen worden in zijn keuze om een dienstbetrekking in het buitenland te aanvaarden. Dit betekent dat deze voorwaarde niet langer gesteld kan worden voor een internationale individuele waardeoverdracht van pensioenen aan binnen de EU, Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) of Zwitserland gevestigde pensioenfondsen of lichamen die het verzekeringsbedrijf uitoefenen. Voorgesteld wordt om deze voorwaarde voor deze situatie te laten vervallen in lijn met de arresten van het HvJ EU.

#### Voorwaarde 2: ruimere afkoopmogelijkheden in het buitenland

In de Pw en de Wvb is bepaald dat pensioenaanspraken alleen voor internationale waardeoverdracht in aanmerking komen wanneer de mogelijkheden tot afkoop in het buitenland niet ruimer zijn dan de afkoopmogelijkheden op grond van de Pw of de Wvb. Als aan deze voorwaarde was voldaan, kon de waarde worden overgedragen naar een pensioeninstelling uit een andere lidstaat, een verzekeraar met zetel buiten Nederland die in Nederland het levensverzekering- of schadebedrijf mag uitoefenen of een buitenlandse instelling.<sup>35</sup> Als aan deze voorwaarde niet was voldaan en er vond toch waardeoverdracht plaats, dan hief Nederland op het moment van internationale waardeoverdracht belasting alsof de overdrachtswaarde werd afgekocht.<sup>36</sup>

<sup>34</sup> De op 21 juni 1999 te Luxemburg tot stand gekomen Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (Trb. 2000, 16 en 86).

<sup>35</sup> Dit is geregeld in de artikelen 85 en 87 Pw.

<sup>36</sup> Dit is geregeld in artikel 19b, tweede en zesde lid, Wet LB 1964 en paragraaf 3.3.1 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 oktober 2015, over internationale aspecten van pensioenen en stamrechten (Stcrt. 2015, nr. 36798).

Het HvJ EU heeft geoordeeld dat deze voorwaarde in strijd is met de bepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers. Deze voorwaarde kan volgens het HvJ EU werknemers ervan weerhouden om, ten eerste, een nieuwe dienstbetrekking aan te gaan in een andere lidstaat van de EU, een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de EER of Zwitserland<sup>37</sup> en, ten tweede, om pensioenen over te dragen.

Voorgesteld wordt om bij een uitgaande individuele waardeoverdracht naar de (beroeps)pensioenregeling van de nieuwe werkgever, ondergebracht bij een pensioeninstelling, een verzekeraar of buitenlandse instelling in een andere lidstaat van de EU of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de EER, de voorwaarde te laten vervallen dat de mogelijkheden voor afkoop na waardeoverdracht niet ruimer mogen zijn dan op grond van de Pw of de Wvb.<sup>38</sup> Zoals hiervoor toegelicht werkt dit ook door op een waardeoverdracht naar Zwitserland. De voorwaarde dat de mogelijkheden tot afkoop in het buitenland niet ruimer zijn dan de afkoopmogelijkheden op grond van de Pw of de Wvb blijft wel gelden voor andere individuele internationale waardeoverdrachten buiten de EU, de EER en Zwitserland.

#### *Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De voorgestelde wijzigingen hebben tot doel opvolging te geven aan de hiervoor genoemde arresten van het HvJ EU. Daarmee wordt de wetgeving in lijn gebracht met deze arresten en wordt dit doel bereikt. Er is niet voorzien in een evaluatie van de maatregelen. Nederland is vanwege de arresten verplicht deze maatregelen te nemen. Wel zal de Belastingdienst, zoals is aangegeven in de hiervoor genoemde Kamerbrief van 22 december 2023, monitoren naar welke landen waardeoverdrachten plaatsvinden, om hoeveel waardeoverdrachten dit gaat en om welke kapitalen het gaat, om eventueel oneigenlijk gebruik van de mogelijkheid tot internationale waardeoverdracht tegen te gaan.

#### *Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De voorgestelde maatregelen zijn beoordeeld door de Belastingdienst met een uitvoeringstoets en als uitvoerbaar gekwalificeerd. De voorgestelde maatregelen raken de uitvoering door de Belastingdienst beperkt.

### **3. Budgettaire aspecten**

Aan wijzigingen die zijn opgenomen in dit wetsvoorstel zijn geen of geringe budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. Hieronder worden een aantal wijzigingen en de conclusie dat er geen of geringe gevolgen zijn nader toegelicht. In paragraaf 9 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

<sup>37</sup> De rechten van het vrije verkeer gelden binnen de EU, maar ook voor de gebieden waarop de Overeenkomst betreffende de EER van toepassing is en Zwitserland, waardoor deze hofuitspraak ook voor deze landen betekenis heeft.

<sup>38</sup> Conform de uitspraak van het HvJ EU geldt deze aanpassing uitsluitend voor de artikelen 85 en 87 Pw en de artikelen 93 en 95 Wvb. Deze artikelen zien op de grensoverschrijdende situatie gelijk aan artikel 71 Pw en artikel 82 Wvb in de binnenlandse situatie.



*Wijziging van «Staat der Nederlanden» naar «Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon» in de Wet op de loonbelasting 1964*

Gelet op het feit dat de voorgestelde maatregel betrekking heeft de loonbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting en het een beperkte doelgroep betreft, zijn de budgettaire aspecten van de voorgestelde maatregel naar verwachting verwaarloosbaar (kleiner dan € 0,5 miljoen).

*Vervallen bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer*

De budgettaire aspecten van de voorgestelde maatregel zijn naar verwachting verwaarloosbaar (kleiner dan € 0,5 miljoen).

#### **4. Grenseffecten**

Aan het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2025 zitten geen noemenswaardige grenseffecten verbonden.

#### **5. EU-aspecten**

Wanneer er sprake is van Europeesrechtelijke aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige Europeesrechtelijke aspecten.

*Vervallen van bepalingen voor naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof*

De betreffende artikelen in de WA volgen uit artikel 22 van Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU 2003, L 283) en artikel 8, laatste volzin, van Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking) (PbEU 2020, L 58). In beide richtlijnen gaat het om een zogenoemde kan-bepaling waardoor het op grond van die richtlijnen dus mogelijk is de artikelen in de WA te laten vervallen.

#### **6. Gegevensbescherming**

Wanneer er sprake is privacy aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige privacy aspecten.

Over het volledige pakket Belastingplan 2025 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven geen opmerkingen te hebben bij het pakket Belastingplan 2025.

#### **7. Doenvermogen**

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de «doenlijkheid». Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematiese) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers of ondernemers. Deze inschatting is gemaakt door de dossierhouder in overleg met de gedragsexperts. Er is hierbij geen aanvullend empirisch onderzoek gedaan en/of contact geweest met burgers over de inschattingen van de doenlijkheid.

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten. Secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten. Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing,
- (ii) welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie, en
- (iii) in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

- de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze naar verwachting correct zullen uitvoeren.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, *wel* aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Bij dit oordeel wordt ook een uitgebreidere doenvermogenscan doorlopen.

**Tabel 1: Doenvermogen**

<b>Maatregel</b>	<b>Oordeel</b>
Vereenvoudigde zusterfusie	<b>Oordeel 1</b>
Wijziging van «Staat der Nederlanden» naar «Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon» in de Wet op de loonbelasting 1964	<b>Oordeel 1</b>
Fiscale premiegrens ouderdomspensioen en partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum	<b>Oordeel 1</b>
Samenloop onderworpenheidstoetsen vennootschapsbelasting Pijler 2	<b>Oordeel 1</b>
De objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen	<b>Oordeel 1</b>
De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting	<b>Oordeel 1</b>
Wijziging inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965	<b>Oordeel 1</b>
Forfait voor bestelauto's waarvoor geen CO <sub>2</sub> -waarde is vastgesteld	<b>Oordeel 1</b>
Verbeteren teruggaafregeling voor de bestelauto van een gehandicapte	<b>Oordeel 3</b>
Verduidelijking grondslag afvalstoffenbelasting	<b>Oordeel 1</b>
Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie en broeikasgasinstallatie voor de verbranding van stedelijk afval	<b>Oordeel 1</b>
Wijziging wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw	<b>Oordeel 1</b>
Vervallen van bepalingen voor naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof	<b>Oordeel 1</b>
Wijzigen boetebepalingen Algemene douanewet	<b>Oordeel 1</b>
Wijzigingen in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen	<b>Oordeel 1</b>

#### *Vereenvoudigde zusterfusie*

De voorgestelde maatregelen betreffen technische wijzigingen die de doenlijkheid van de betreffende wetgeving onveranderd laten.

#### *Wijziging van «Staat der Nederlanden» naar «Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon» in de Wet op de loonbelasting 1964*

De voorgestelde maatregel is technisch van aard en heeft dus geen implicaties qua doenlijkheid.

#### *Fiscale premiegrens ouderdomspensioen en partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum*

De voorgestelde maatregel betreft een technische wijziging die de doenlijkheid van de betreffende wetgeving onveranderd laat.

#### *Samenloop onderworpenheidstoetsen vennootschapsbelasting Pijler 2*

Het wetsvoorstel is van toepassing op groepsentiteiten (veelal vennootschappen) van zowel multinationale groepen als binnenlandse groepen, met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen. Het kabinet acht dat deze doelgroep over afdoende doenvermogen beschikt om de voorgestelde wijzigingen uit voeren.

### *Toepassing objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichting*

De maatregel is vooral relevant voor grote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscaal adviseurs. Het doenvermogen blijft hiermee onveranderd.

### *De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting*

Er zijn geen gevolgen voor het doenvermogen, omdat met de voorgestelde maatregel geen materiële wijziging is beoogd. De voorgestelde maatregel leidt er niet toe dat belastingplichtigen extra handelingen moeten verrichten

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

De voorgestelde wijziging van de facultatieve inhoudingsvrijstelling in een imperatieve inhoudingsvrijstelling doet geen aanvullend beroep op het doenvermogen van inhoudingsplichtige entiteiten. Op basis van de huidige wet hebben inhoudingsplichtigen de keuze om die inhoudingsvrijstelling niet toe te passen met als gevolg dat zij in dat geval op de opbrengst dividendbelasting in moeten houden. Op grond van de voorgestelde wijziging zijn zij verplicht om die inhoudingsvrijstelling toe te passen. Daarvoor dienen zij na te gaan of sprake is van een deelnemingsituatie of een situatie waarin sprake is van een fiscale eenheid. Veelal zal deze informatie beschikbaar zijn voor de inhoudingsplichtige of zal de inhoudingsplichtige dit eenvoudig kunnen nagaan.

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

Met de maatregel wordt explicieter bepaald aan de hand waarvan de bpm van bestelauto wordt vastgesteld indien de CO<sub>2</sub>-uitstoot onbekend is. Het betreft een technische aanpassing waarmee geen aanvullend beroep wordt gedaan op het doenvermogen van de belastingplichtige.

### *Verbeteren teruggaafregeling voor de bestelauto van een gehandicapte*

De maatregel maakt het voor vergunninghouders, als in de zin van artikel 8 Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen (Wet BPM 1992), mogelijk om de bpm bij de inschrijving te verrekenen met de teruggaaf die de gehandicapte persoon heeft gecedeerd voor een bestelauto. Deze bestelauto moet zijn ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine, en tegelijkertijd voor het vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel ten behoeve van die persoon (artikel 15a Wet BPM 1992). Hierdoor hoeft de belasting niet eerst door de gehandicapte te worden betaald, om die vervolgens weer terug te ontvangen als het verzoek om teruggaaf wordt gehonoreerd. Met de regeling wordt het voor degene die aanspraak wil maken op teruggaafregeling makkelijker om daar gebruik van te maken omdat ten opzichte van het eerdere voorstel de voorfinanciering door middel van een teruggaafverklaring kan worden voorkomen, en wordt de doenbaarheid van de teruggaafregeling vergroot. De informatie die moet worden aangeleverd op basis waarvan de Belastingdienst beoordeelt of aanspraak kan worden gemaakt op de teruggaafregeling wijzigt niet. De regeling doet wel een groter beroep op het doenvermogen van de vergunninghouder die van de regeling gebruik wil maken. Het afstemmen van een teruggaafverklaring en verwerking hiervan in de administratie van de vergunninghouder levert naar verwachting evenwel geen grote belasting op voor de vergunninghouder. Gegeven dat vergunninghouders zelf de keuze kunnen maken of ze van de regeling gebruikmaken, het om

professionele partijen gaat die juist ook gebaat kunnen zijn bij het voorkomen van voorfinanciering van bpm worden geen problemen met het doenvermogen voorzien.

#### *Verduidelijking grondslag afvalstoffenbelasting*

De voorgestelde maatregel betreft een technische wijziging die de doenlijkheid van de betreffende wetgeving onveranderd laat.

#### *Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie en broeikasgasinstallatie voor de verbranding van stedelijk afval*

Met deze wijziging wordt bewerkstelligd dat de reeds in de wet opgenomen bepalingen voor AVI's van toepassing blijven. Het aantal belastingplichtigen wordt niet gewijzigd en tevens wordt er geen aanvullend beroep gedaan op hun doenvermogen. De aanvullende administratieve lasten zullen gering zijn.

#### *Wijziging wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw*

De voorgestelde maatregelen betreffen technische wijzigingen die de doenlijkheid van de betreffende wetgeving onveranderd laten.

#### *Vervallen van bepalingen voor naheffing en teruggaaf veraccijnsde voorraad brandstof*

De maatregel betreft een vereenvoudiging voor het bedrijfsleven, omdat vooraf duidelijkheid wordt geboden over de vraag of de bepalingen worden toegepast of (telkens) wettelijk buiten werking worden gesteld. De bepalingen zijn in het verleden bijna altijd buiten werking gesteld omdat ze onuitvoerbaar zijn voor de Douane. De voorgestelde maatregel verandert niets aan de uitvoeringspraktijk. Het doenvermogen voor het bedrijfsleven blijft daarom onveranderd.

#### *Wijzigen boetebepalingen Algemene douanewet*

De voorgestelde maatregelen laten de doenlijkheid van de betreffende wetgeving onveranderd.

#### *Wijzigingen in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen*

De voorgestelde maatregelen hebben geen tot weinig gevolgen voor het doenvermogen van belastingplichtigen. De wijzigingen zijn gericht op werknemers die hun pensioen in Nederland hebben opgebouwd, vervolgens bij een buitenlandse werkgever gaan werken en hun in Nederland opgebouwde pensioen willen overdragen naar een buitenlandse pensioenregeling. Met de voorgestelde wijzigingen zijn voor een dergelijke waardeoverdracht van het pensioen twee fiscale voorwaarden komen te vervallen. Deze wijzigingen maken het voor een belastingplichtige enigszins eenvoudiger om het pensioen naar het buitenland over te dragen. Wel blijft een dergelijke waardeoverdracht een complexe aangelegenheid voor belastingplichtigen aangezien een waardeoverdracht van pensioen veel meer aspecten in zich heeft dan alleen Nederlandse fiscale aspecten. Voor de betrokken pensioenuitvoerders wordt een internationale waardeoverdracht van pensioen ook enigszins eenvoudiger uit te voeren omdat aan minder voorwaarden wordt getoetst.

## 8. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Alle maatregelen die hieronder niet afzonderlijk worden behandeld hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Wanneer het college van het ATR geen op- of aanmerkingen heeft bij de regeldrukschatting of het voorstel beperkte gevolgen heeft voor de regeldruk kunnen maatregelen niet voor advies worden geselecteerd. De ATR heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies.

## 9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

### *Uitvoeringstoetsen*

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn uitvoerig beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage zijn bijgevoegd<sup>39</sup>.

Het onderhavige wetsvoorstel bevat hoofdzakelijk maatregelen die beperkt van omvang of technisch van aard zijn. Dit wordt gereflecteerd in de uitvoeringstoetsen waaruit blijkt dat de meeste maatregelen slechts een beperkte impact hebben op de uitvoering. Met de maatregelen wordt bestaande uitvoeringspraktijk bestendigd, door fouten in wetgeving te herstellen of uitspraken van de Hoge Raad te codificeren. Een aantal maatregelen heeft wel noemenswaardige uitvoeringsgevolgen. Deze worden bij de toelichting op de betreffende maatregelen in dit algemeen deel nader toegelicht. Het onderhavige wetsvoorstel is in zijn geheel uitvoerbaar.

### *Uitvoeringskosten*

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit artikel 10/1<sup>40</sup> van de begroting IXB Financiën, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

**Tabel 2: uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2025**

Wetsvoorstel (bedragen x € 1.000)	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Overige fiscale maatregelen 2025	100	290	0	0	0	0

<sup>39</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

<sup>40</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 1.

**Tabel 3: uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2025, per maatregel**

Maatregel (bedragen x € 1.000)	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Vereenvoudigde zusterfusie	0	0	0	0	0	0
Wijziging van «Staat der Nederlanden» in de Wet op de loonbelasting 1964	0	0	0	0	0	0
Fiscale premiegrens ouderdomspensioen en partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum	0	0	0	0	0	0
Samenloop onderworpenheidstoetsen vennootschapsbelasting Pijler 2	0	0	0	0	0	0
De objectvrijstelling ten aanzien van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen	0	0	0	0	0	0
De GAAR uit ATAD1 in de vennootschapsbelasting	0	0	0	0	0	0
Wijziging inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965	0	230	0	0	0	0
Vervallen bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer	100	60	0	0	0	0
Begripsbepaling afvalverbrandingsinstallatie verbranding stedelijk afval	0	0	0	0	0	0
Verduidelijking vermindering afvalstoffenbelasting	0	0	0	0	0	0
Wijziging Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw	0	0	0	0	0	0
Vervallen bepalingen naheffing en teruggaaf veraccijnste voorraad brandstof	0	0	0	0	0	0
Wijziging Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw	0	0	0	0	0	0
Wijzigen boetebepalingen Algemene douanewet	0	0	0	0	0	0
Wijzigingen in voorwaarden voor internationale waardeoverdracht van pensioen	0	0	0	0	0	0
<b>Totaal</b>	<b>100</b>	<b>290</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

## 10. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het pakket Belastingplan 2025 is het onderhavige wetsvoorstel niet ter internetconsultatie aangeboden.

## II. ARTIKELSGWIJZE TOELICHTING

### Artikel I

*Artikel I, onderdeel A (artikel 3.57 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Artikel 3.57 Wet IB 2001 regelt voor het bepalen van de winst uit onderneming en van het resultaat uit overige werkzaamheden en – via artikel 8 Wet Vpb 1969 – voor de vennootschapsbelasting de gevolgen voor een belastingplichtige die bij een juridische fusie betrokken is als aandeelhouder of schuldeiser van de verdwijnende rechtspersoon. Zoals aangegeven in het algemeen deel van deze memorie is het op basis van het civiele recht mogelijk om in bepaalde gevallen vereenvoudigd te fuseren. De vereenvoudigde fusie is onder meer mogelijk in het geval van een zusterfusie tussen vennootschappen indien de verkrijgende vennootschap geen aandelen uitrekt aan de aandeelhouder in de verdwijnende vennootschap.

Op basis van artikel 3.57, eerste lid, Wet IB 2001 wordt de belastingplichtige met aandelen in de verdwijnende rechtspersoon geacht die aandelen ten tijde van de fusie te hebben vervreemd. In artikel 3.57, tweede lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat en in welk geval het voordeel uit de fictieve vervreemding niet in aanmerking genomen hoeft te worden. Voor het geval waarin het vervreemdingsvoordeel niet in aanmerking wordt genomen op grond van artikel 3.57, tweede lid, Wet IB 2001 wordt in artikel 3.57, derde lid, Wet IB 2001 geregeld dat de boekwaarde van de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon doorschuift naar de in het kader van de fusie verworven aandelen in de verkrijgende rechtspersoon. Deze doorschuiffaciliteit van artikel 3.57, derde lid, Wet IB 2001 gaat dus uit van de uitreiking van aandelen, maar van dit laatste is geen sprake bij een vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie. Om die fusies ook onder het toepassingsbereik van de doorschuif van de boekwaarde te brengen wordt voorgesteld om aan artikel 3.57, derde lid, Wet IB 2001 een zin toe



te voegen. Met de voorgestelde toevoeging worden de aandelen in de verkrijgende vennootschap die de belastingplichtige reeds voor de fusie heeft, na de fusie te boek gesteld op de som van de waarden waarvoor de aandelen in de verdwijnende en de verkrijgende vennootschap ten tijde van de fusie te boek zijn gesteld. Met andere woorden: de boekwaarde van de aandelen in de verdwijnende vennootschap wordt opgeteld bij de boekwaarde van de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon. Omdat het in het geval van een vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie altijd gaat om vennootschappen die fuseren, wordt in de voorgestelde zin verwezen naar «rechtspersoon, zijnde een vennootschap» en «vennootschap» en niet naar het bredere begrip «rechtspersoon» dat wordt gebruikt in het huidige artikel 3.57, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel B (artikel 4.41 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde maatregel ziet op de situatie waarin de belastingplichtige rechtstreeks alle aandelen houdt in het kapitaal van twee vennootschappen die met elkaar fuseren zonder uitreiking van aandelen. In dit geval is de vervreemdingsfictie voor juridische fusies van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001, en daarmee de doorschuifregeling van artikel 4.41, derde lid, Wet IB 2001, niet van toepassing. De aanmerkelijkbelanghouder wordt namelijk niet van rechtswege aandeelhouder van de verkrijgende vennootschap, aangezien de verkrijgende rechtspersoon geen aandelen toekent aan de aanmerkelijkbelanghouder. De vervreemdingsfictie van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 2001 is wel van toepassing. Na de 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 voor deze situatie geen doorschuifregeling als bedoeld in artikel 4.41 Wet IB 2001. Voor de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie leidt dit tot een onbedoelde fiscale belemmering. 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.

De voorwaarden die gelden voor een doorschuiving in het kader van een juridische fusie waarbij wel aandelen worden toegekend op grond van het huidige artikel 4.41, derde lid, Wet IB 2001, gaan op grond van de voorgestelde aanvulling van die bepaling overeenkomstig gelden voor de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie. Voor de doorschuiving is het op grond van de in het voorgestelde artikel 4.41, derde lid, derde zin, Wet IB 2001 opgenomen overeenkomstige toepassing van artikel 4.41, derde lid, eerste zin, Wet IB 2001 daarom vereist dat de verdwijnende en de verkrijgende vennootschap gevestigd zijn in Nederland, in de EU of de EER. De fusie mag als gevolg van de in het voorgestelde artikel 4.41, derde lid, derde zin, Wet IB 2001 opgenomen overeenkomstige toepassing van artikel 4.41, derde lid, tweede zin, Wet IB 2001 en daarmee van artikel 3.57, vierde, zesde en zevende lid, Wet IB 2001 daarnaast niet in overwegende mate gericht zijn op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

*Artikel I, onderdeel C (artikel 4.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In het kader van de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie, bedoeld in het voorgestelde artikel 4.41, derde lid, derde zin, Wet IB 2001, wordt de fiscale claim ten aanzien van de aandelen in de verdwijnende vennootschap doorgeschoven naar de aandelen die de belastingplichtige heeft in de verkrijgende vennootschap. De voorgestelde aanpassing van artikel 4.42, derde lid, Wet IB 2001 verduidelijkt dat de verkrijgingsprijs van

de aandelen in de verdwijnende vennootschap direct na de fusie wordt gerekend tot de verkrijgingsprijs van de aandelen in de verkrijgende vennootschap. Anders gezegd, de verkrijgingsprijs van de aandelen in de verdwijnende vennootschap wordt opgeteld bij de verkrijgingsprijs van de aandelen in de verkrijgende vennootschap.

## Artikel II

*Artikel II, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Een door een niet-inwoner buiten Nederland vervulde dienstbetrekking bij een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon valt ingevolge artikel 7.2, zevende lid, vierde zin, Wet IB 2001 eveneens onder de buitenlandse belastingplicht voor de inkomstenbelasting. Dit ziet op de situatie dat ambtenaren worden uitgezonden naar andere landen, anders dan als lid van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging of in het kader van een verdrag waarbij Nederland partij is.<sup>41</sup>

Tot 11 juli 2008 werd in dit kader in artikel 7.2, zevende lid, vierde zin, Wet IB 2001 verwezen naar «een dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden». Op 3 januari 2008 heeft Hof «sHertogenbosch<sup>42</sup> echter uitspraak gedaan in een zaak van een in Italië wonende en werkende professor die in dienstbetrekking stond tot een Nederlandse publiekrechtelijke universiteit. In geschil was of deze professor buitenlands belastingplichtig was. Het gerechtshof oordeelde dat dit niet het geval is, omdat in artikel 7.2 Wet IB 2001 slechts «de Staat der Nederlanden» wordt genoemd. Volgens het gerechtshof valt een universiteit daar niet onder. Tegen deze uitspraak is geen beroep in cassatie ingesteld.<sup>43</sup>

Belastingverdragen wijzen de inkomsten die belastingplichtigen ontvangen van een publiekrechtelijk lichaam veelal toe aan de verdragssluitende staat waartoe het publiekrechtelijk lichaam behoort. Die toewijzing van het heffingsrecht is dus niet beperkt tot inkomsten die worden betaald door de staat zelf. De casus van de Italiaanse professor laat zien dat hierdoor een vacuüm kan ontstaan. Dit «lek» is voor de inkomstenbelasting met ingang van 11 juli 2008 door wetswijziging<sup>44</sup> gedicht. Door in artikel 7.2 Wet IB 2001 weer de term «Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon» te bezigen, vallen ook dienstbetrekkingen bij Nederlandse universiteiten en lagere overheden namelijk onder de bepaling en wordt tevens voor de buitenlandse belastingplicht weer aangesloten bij de bilaterale belastingverdragen.

De hiervoor genoemde jurisprudentie is ook van belang voor de loonbelasting. Bij de genoemde wetswijziging in 2008 is echter verzuimd de eveneens in artikel 2, derde lid, eerste zin, Wet LB 1964 opgenomen verwijzing naar «Staat der Nederlanden» aan te passen. Dit betekent dat in een casus soortgelijk aan die van de Italiaanse professor geen voorheffing in de vorm van loonbelasting hoeft plaats te vinden. Dit acht

<sup>41</sup> Leden van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging of rijksambtenaren die in het kader van een verdrag in het buitenland werken worden op basis van de woonplaatsfictie van artikel 2.2, tweede lid, Wet IB 2001 geacht in Nederland te wonen en daarmee binnenlands belastingplichtig te zijn. Voorwaarde daarbij is dat het lid of de rijksambtenaar de Nederlandse nationaliteit bezit.

<sup>42</sup> Hof 's-Hertogenbosch 3 januari 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC6576.

<sup>43</sup> Mededeling Staatssecretaris van Financiën van 13 februari 2008, nr. DGB 2008-236, V-N 2008/20.9.

<sup>44</sup> Wet van 3 juli 2008 tot wijziging van een aantal belastingwetten en enkele andere wetten (Stb. 2008, 262) en het Besluit van 3 juli 2008 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet van 3 juli 2008 tot wijziging van een aantal belastingwetten en enkele andere wetten (Stb. 2008, 263).

het kabinet onwenselijk. Om dit te repareren stelt het kabinet voor de in artikel 2, derde lid, eerste zin, Wet LB 1964 opgenomen verwijzing naar «in dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden» te vervangen door een verwijzing naar «in dienstbetrekking bij een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon».

*Artikel II, onderdeel B (artikel 18a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Artikel 18a, zesde en zevende lid, Wet LB 1964 voorziet in het aanpassingsmechanisme van de fiscale premiegrens voor het ouderdomspensioen en het partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum. Op grond van artikel 18a, zesde lid, Wet LB 1964 wijzigt het percentage van de premiegrens elke vijf jaar, voor het eerst per 1 januari 2037. Daarbij bepaalt artikel 18a, zesde lid, Wet LB 1964 dat voor het berekenen van het percentage van de premiegrens wordt gebruikgemaakt van de meest recente door DNB gepubliceerde scenario'set, gebaseerd op artikel 144, eerste lid, onderdeel d, Pw. Op grond van artikel 18a, zevende lid, Wet LB 1964 dient het percentage van de premiegrens al eerder dan 1 januari 2037 te worden aangepast indien uit de jaarlijks per 1 oktober (peildatum) te maken berekening van dat percentage volgt dat dit meer dan 5%-punt afwijkt van het op dat moment in artikel 18a, eerste lid, Wet LB 1964 opgenomen percentage. Op grond van artikel 18a, zevende lid, Wet LB 1964 is voor deze berekening van de premiegrens artikel 18a, zesde lid, Wet LB 1964 van overeenkomstige toepassing. De in artikel 18a, zesde lid, Wet LB 1964 bedoelde scenario'set van DNB bevatte bij de introductie van de fiscale premiegrens uitsluitend scenario's met een looptijd van zestig jaar. Dit is inmiddels vervangen door scenario's met een looptijd van honderd jaar. Om te blijven aansluiten bij de oorspronkelijke bedoeling bij de introductie van de fiscale premiegrens wordt voorgesteld om in artikel 18a, zesde lid, Wet LB 1964 vast te leggen dat de berekening weliswaar wordt gebaseerd op de scenario'set van DNB met een looptijd van honderd jaar, maar dient plaats te vinden over de eerste zestig jaar, zoals ook toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Meer specifiek wordt voorgesteld in artikel 18a, zesde lid, Wet LB 1964 op te nemen dat voor de berekening van de fiscale premiegrens de netto reële rendementsverwachting over de eerste zestig jaar wordt gehanteerd. Dit is conform de rekensystematiek die is gehanteerd bij de introductie van de fiscale premiegrens in artikel 18a Wet LB 1964. Met betrekking tot de hiervoor beschreven wijziging wordt voorgesteld deze terug te laten werken tot en met 1 oktober 2024 zodat bij het per de peildatum van 1 oktober 2024 te bepalen percentage kan worden gerekend met een rendementsverwachting die is gebaseerd op een looptijd van zestig jaar.

*Artikel II, onderdeel C (artikel 26b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Gelet op de samenhang tussen artikel 26b, tweede zin, Wet LB 1964 en artikel 2, derde lid, eerste zin, Wet LB 1964 wordt voorgesteld de term «de Staat der Nederlanden» ook hier te vervangen door de term «een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon».

### **Artikel III**

*Artikel III, onderdeel A (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Artikel 10a Wet Vpb 1969 betreft een specifieke renteaftrekbeperking die ziet op het tegengaan van de uitholling van de grondslag van de vennootschapsbelasting. Op grond van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969 kan de rente die samenhangt met een winstuitdeling of een teruggaaf van gestort kapitaal aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon, een

kapitaalstorting in een verbonden lichaam of de verwerving of uitbreiding van een belang in een lichaam dat na deze verwerving of uitbreiding een verbonden lichaam is, niet in aftrek worden gebracht. Reden voor de uitsluiting van de renteaftrek vormt het tegengaan van financieringsstructuren die er naar hun aard op zijn gericht om de Nederlandse belastinggrondslag uit te hollen. Echter, in een aantal situaties is het denkbaar dat de schuldigerkenning is ingegeven door in overwegende mate zakelijke overwegingen (dubbele zakelijkheidstoets) of dat over de rente per saldo een belasting naar de winst wordt geheven naar een tarief dat naar Nederlandse maatstaven redelijk is (compenserende heffingstoets). Om aan deze situaties tegemoet te komen, is een tegenbewijsregeling opgenomen in artikel 10a, derde lid, Wet Vpb 1969. Het doel van de compenserende heffingstoets in de tegenbewijsregeling is om in situaties waarin de crediteur aannemelijk maakt dat over de rente een naar Nederlandse maatstaven redelijke winstbelasting wordt geheven, rente in beginsel in aftrek toe te staan.<sup>45</sup> Artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 bepaalt onder meer dat «een naar de winst geheven belasting» naar Nederlandse maatstaven redelijk is, indien deze resulteert in een heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst.

Zoals nader is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld om voor de toepassing van enkele onderworpenheidstoetsen te verduidelijken dat onder een naar de winst geheven belasting mede een kwalificerende Pijler 2-bijheffing wordt verstaan. Voorgesteld wordt om deze verduidelijking ten aanzien van artikel 10a Wet Vpb 1969 op te nemen in het voorgestelde artikel 10a, elfde lid, Wet Vpb 1969. Hierbij is rekening gehouden met het in het wetsvoorstel Belastingplan 2025 opgenomen voorstel om met ingang van 1 januari 2025 aan artikel 10a Wet Vpb 1969 een negende en tiende lid toe te voegen.

Het voorgestelde artikel 10a, elfde lid, Wet Vpb 1969 verduidelijkt dat voor de toepassing van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 onder «een naar de winst geheven belasting» mede worden verstaan een kwalificerende binnenlandse bijheffing, een kwalificerende inkomeninclusiemaatregel en een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel als bedoeld in artikel 1.2 WMB 2024. Met de voorgestelde verduidelijking is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de bestaande wet en de uitleg daarvan. Dit geldt ook voor wat betreft de invulling van de bewijslast. Zo is in de onderworpenheidstoets in artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 kort gezegd bepaald dat de belastingplichtige aannemelijk moet maken dat over de rente een belasting naar de winst of het inkomen wordt geheven welke naar Nederlandse maatstaven redelijk is. De bewijslast om aannemelijk te maken dat is voldaan aan de betreffende onderworpenheidstoets blijft ongewijzigd bij de belastingplichtige.

In het voorgestelde artikel 10a, elfde lid, Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar een kwalificerende binnenlandse bijheffing, een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel en een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel als bedoeld in artikel 1.2 WMB 2024. In voorkomende gevallen kan dus ook aan de compenserende heffingstoets worden voldaan als de naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing niet plaatsvindt bij het verbonden lichaam waaraan de rente wordt betaald, maar bij een ander groepslichaam op grond van een kwalificerende inkomen-

---

<sup>45</sup> De compenserende heffingstoets regelt de verdeling van de bewijslast. Indien een belastingplichtige aannemelijk maakt dat er sprake is van compenserende heffing, heeft de inspecteur de tegenbewijsmogelijkheid om aannemelijk te maken dat ofwel de 10arechtshandeling ofwel de 10a-schuld in overwegende mate is ingegeven door onzakelijke overwegingen.

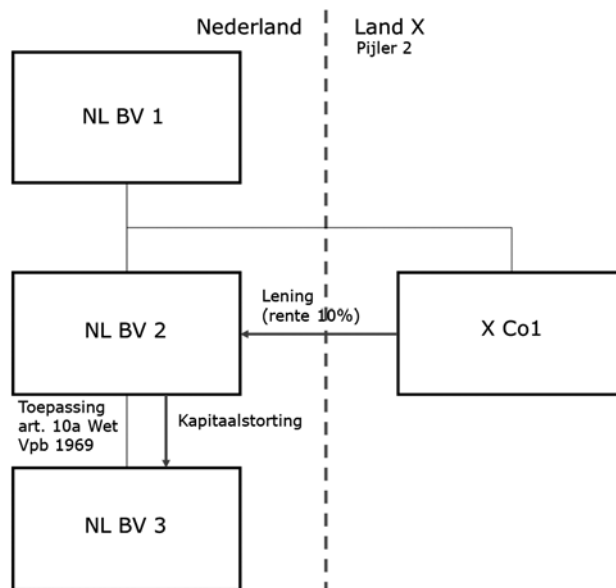
inclusiemaatregel of een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel. Hiermee wordt aangesloten bij de omstandigheid dat voor de bestaande uitleg van de compenserende heffingstoets in artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 er sprake kan zijn van de aanwezigheid van een compenserende heffing als een belastingplichtige aannemelijk maakt dat de rente-inkomsten op grond van wetgeving voor buitenlandse gecontroleerd lichamen (Controlled Foreign Companies (CFC's)), in het jaar van ontvangst bij een verbonden lichaam per saldo zijn onderworpen aan een heffing die naar Nederlandse maatstaven redelijk is.<sup>46</sup>

De uitwerking van het voorgestelde artikel 10a, elfde lid, Wet Vpb 1969 kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

**Voorbeeld 2: Onderworpenheidstoets in artikel 10a Wet Vpb 1969 en toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing.**

NL BV1 is een in Nederland gevestigde entiteit die het volledige belang houdt in X Co1 (gevestigd in staat X) en NL BV2. Daarnaast houdt NL BV1, via NL BV 2, indirect een belang in NL BV3. Naast NL BV1, zijn ook NL BV2 en NL BV3 gevestigd in Nederland. NL BV1, NL BV2, NL BV3 en X Co1 behoren tot een multinationale groep die onder de reikwijdte van Pijler 2 valt. NL BV2 heeft een lening ontvangen van groepsentiteit X Co1 voor een bedrag van € 1.000, waarover een rente van € 100 jaarlijks is verschuldigd. NL BV2 gebruikt de ingeleende gelden voor een kapitaalstorting in NL BV3. Staat X, waar X Co1 is gevestigd, kent een reguliere winstbelasting van 5%. Daarnaast is in staat X een kwalificerende binnenlandse bijheffing van toepassing. X Co1 heeft naast de rente van € 100 geen overige opbrengsten. Het kwalificerende inkomen van X Co1 bedraagt hierdoor € 100. Bij X Co1 is er geen sprake van uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid en de overwinst (de grondslag voor het berekenen van de Pijler 2-heffing) is hierdoor gelijk aan het kwalificerend inkomen. De vraag rijst of NL BV2 de rente van € 100 in mindering mag brengen of dat deze renteaftrek wordt beperkt ingevolge artikel 10a Wet Vpb 1969. In de uitwerking van dit voorbeeld wordt de tegenbewijsregeling van artikel 10a, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 buiten beschouwing gelaten.

<sup>46</sup> Besluit van 25 maart 2013, nr. BLKB2013/110M (Stcrt. 2013, 8768).



### *Uitwerking*

De kapitaalstorting van NL BV2 in NL BV3 betreft een besmette rechtshandeling in de zin van artikel 10a, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969. NL BV2 en X Co1 kwalificeren als verbonden lichamen in de zin van artikel 10a, vierde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969. Hierdoor is de rente op de lening in beginsel niet aftrekbaar bij NL BV2 op grond van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Op basis van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 is de rente alsnog aftrekbaar wanneer de belastingplichtige kort gezegd aannemelijk maakt dat over de rente bij X Co1 per saldo een belasting naar de winst wordt geheven welke naar Nederlandse maatstaven redelijk is. De reguliere winstbelasting ten aanzien van X Co1 in staat X bedraagt € 5 ( $€ 100 * 5\%$ ). Als gevolg hiervan is het effectieve tarief 5% in staat X ( $€ 5 / € 100$ ) en wordt er een kwalificerende binnenlandse bijheffing van € 10 ( $((15\% - 5\%) * € 100)$ ) in staat X geheven. Op grond van het voorgestelde artikel 10a, elfde lid, Wet Vpb 1969 wordt een kwalificerende binnenlandse bijheffing voor de toepassing van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 aangemerkt als een naar de winst geheven belasting. De naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst van X Co1 is eveneens € 100. Omdat over de rente per saldo € 15 belasting wordt geheven is sprake van een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing en wordt voldaan aan de compenserende heffingstoets in artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969.

Verder wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele wijzigingen aan te brengen in artikel 10a, derde lid, Wet Vpb 1969.

### *Artikel III, onderdeel B (artikel 12bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

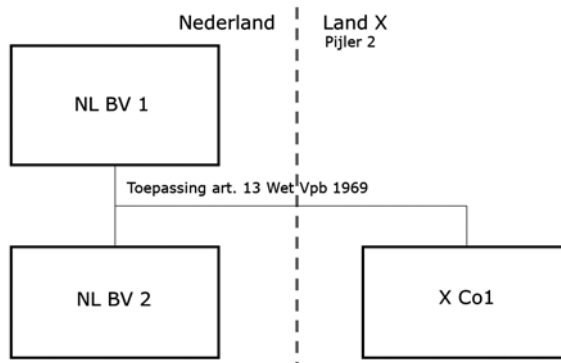
In artikel 12bd, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt abusievelijk verwezen naar «artikel 12bc, tweede lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969» in plaats van naar «artikel 12bc, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969». Met de voorgestelde aanpassing van artikel 12bd, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt dit hersteld.

Artikel 13, elfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 regelt dat een lichaam als kwalificerende beleggingsdeelname wordt aangemerkt indien het lichaam is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing of indien de bezittingen van het lichaam doorgaans voor minder dan de helft bestaan uit laagbelaste vrije beleggingen. In dit kader wordt in artikel 13, dertiende lid, Wet Vpb 1969 bepaald dat een vrije belegging als laagbelast wordt gezien indien de voordelen uit deze beleggingen niet worden betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Het voorgestelde artikel 13, twintigste lid, Wet Vpb 1969 verduidelijkt onder meer dat voor de toepassing van artikel 13, elfde lid, onderdeel a, en dertiende lid, Wet Vpb 1969 onder «een belasting naar de winst» mede wordt verstaan een kwalificerende binnenlandse bijheffing als bedoeld in artikel 1.2 WMB 2024. Met de voorgestelde verduidelijking is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de bestaande wet en de uitleg daarvan. Dit geldt ook voor de invulling van de bewijslast.

De uitwerking van de voorgestelde wijziging met betrekking tot de onderworpenheidstoets in artikel 13, elfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

**Voorbeeld 3: Onderworpenheidstoets in artikel 13 Wet Vpb 1969 en toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing.**

NL BV1 is een in Nederland gevestigde groepsentiteit die het volledige belang (en daarmee een deelneming) heeft in de groepsentiteiten X Co1 en NL BV2. X Co1 is gevestigd in staat X en wordt gehouden als een belegging. NL BV1, NL BV 2 en X Co1 behoren tot een multinationale groep die onder de reikwijdte van Pijler 2 valt. Staat X kent een reguliere winstbelasting van 5%. Daarnaast is in staat X een kwalificerende binnenlandse bijheffing van toepassing. Het kwalificerende inkomen van X Co1 bedraagt € 100 en er is geen sprake van uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. De overwinst (de grondslag voor het berekenen van de Pijler 2-heffing) is hierdoor gelijk aan het kwalificerende inkomen. De vraag rijst of door NL BV1 verkregen voordelen van X Co1, bijvoorbeeld dividenden, op het niveau van NL BV1 zijn vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling.



De reguliere winstbelasting ten aanzien van X Co1 in staat X bedraagt € 5 ( $€ 100 \cdot 5\%$ ). Als gevolg hiervan is het effectieve tarief 5% ( $(€ 5 / € 100)$ ) in staat X en wordt er een kwalificerende binnen-



landse bijheffing van € 10 ((15% – 5%) \* € 100) in staat X geheven. Nu in beginsel sprake is van een heffing naar een regulier tarief dat lager is dan 10%, maar de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat door de toepassing van de kwalificerende binnenlandse bijheffing de belastingheffing op het niveau van X Co1 resulteert in een effectieve druk van ten minste 10% (een naar Nederlandse begrippen reële heffing), is er voor de toepassing van artikel 13 Wet Vpb 1969 sprake van een kwalificerende beleggingsdeelname. Hierdoor kan NL BV1 de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van X Co1 toepassen.

In de afdeling 2.5 Wet Vpb 1969 met betrekking tot deelnemingen zijn verder onderworpenheidstoetsen opgenomen in de artikelen 13a, eerste lid, onderdeel a, 13aa, zevende lid, onderdeel a, 13ba, vierde en dertiende lid, en 13d, tiende lid, Wet Vpb 1969. Zo bevat artikel 13a, eerste lid, Wet Vpb 1969 de verplichting om belangen in laagbelaste beleggingsdeelnames waarvan de bezittingen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit laagbelaste beleggingen en die niet onderworpen zijn aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing, te waarderen op de waarde in het economisch verkeer. Artikel 13aa Wet Vpb 1969 regelt de brutering van de op de voordelen uit een beleggingsdeelname drukkende winstbelasting. De brutering van voordelen uit laagbelaste beleggingsdeelnames vindt op grond van artikel 13aa, zevende lid, Wet Vpb 1969 onder andere geen toepassing indien het lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming heeft is vrijgesteld van een belasting naar de winst, of is onderworpen aan een belasting naar de winst die niet resulteert in een daadwerkelijke heffing.

Artikel 13ba, vierde lid, Wet Vpb 1969 bepaalt dat winstneming bij de belastingplichtige ter zake van het geheel of gedeeltelijk prijsgeven van een afgewaardeerde vordering niet plaatsvindt voor zover dat prijsgeven bij de schuldenaar leidt tot een voordeel dat wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Daarnaast wordt in het wetsvoorstel Belastingplan 2025 voorgesteld om artikel 13ba, vierde lid, Wet Vpb 196 uit te breiden voor zover het bedrag van de ingevolge artikel 8, vierde lid, of een soortgelijke buitenlandse regeling vrijgestelde kwijscheldingswinst in mindering is gekomen op de in het kader van een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing te verrekenen verliezen van de schuldenaar.

Naar gelijke strekking regelt artikel 13ba, dertiende lid, Wet Vpb 1969 dat de opwaarderingsreserve onder omstandigheden onbelast vrijvalt voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de waardeaanwinst bij de verkrijger van de vordering leidt tot een voordeel dat wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing.

Artikel 13d, tiende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat het doorschuiven van het opgeofferde bedrag achterwege blijft wanneer over het bedrag van de waardetoename een belasting naar de winst is geheven die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing.

Omdat deze onderworpenheidstoetsen op nagenoeg dezelfde wijze zijn vormgegeven als de onderworpenheidstoets voor toepassing van artikel 13, elfde lid, Wet Vpb 1969 regelt het voorgestelde artikel 13, twintigste lid, Wet Vpb 1969 dat ook voor de toepassing van deze bepalingen onder «een belasting naar de winst» mede wordt verstaan een kwalificerende binnenlandse bijheffing als bedoeld in artikel 1.2 WMB 2024. Hierbij geldt ook voor deze bepalingen dat met de voorgestelde

aanvulling geen inhoudelijke wijziging is beoogd ten opzichte van de bestaande wet en de uitleg daarvan. Dit geldt ook voor de invulling van de bewijslast.

*Artikel III, onderdeel D (artikel 13k van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

In artikel 13k, tweede lid, Wet Vpb 1969 is een regel opgenomen voor het bepalen van het opgeofferde bedrag in een deelneming na een juridische fusie. Voorgesteld wordt om aan deze bepaling een zin toe te voegen waarin een specifieke regel wordt gegeven voor de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie. Die regel houdt in dat in het geval dat in het kader van de fusie geen aandelen worden toegekend en de belastingplichtige ten tijde van de fusie een deelneming houdt in de verdwijnende en in de verkrijgende rechtspersoon het opgeofferde bedrag voor de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon wordt vermeerderd met ten hoogste het bedrag dat voor de deelneming in de verdwijnende rechtspersoon is opgeofferd. Indien de waarde in het economische verkeer van de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon ten tijde van de fusie lager is dan het voor de aandelen in die rechtspersoon opgeofferde bedrag, wordt in plaats van het bedrag dat voor de deelneming in de verdwijnende rechtspersoon is opgeofferd die lagere waarde opgeteld bij het voor de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon opgeofferde bedrag.

In afwijking van de overige voorgestelde wetswijzigingen in het kader van de vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie wordt in de voorgestelde aanpassing van artikel 13k, tweede lid, Wet Vpb 1969 niet vereist dat de belastingplichtige alle aandelen houdt in de te fuseren rechtspersonen, maar dat de belastingplichtige een deelneming houdt in de te fuseren rechtspersonen. Belastingplichtigen kunnen in dat geval een beroep doen op de voorwaardelijke goedkeuring die thans is opgenomen in paragraaf 10.2.1 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2020 (Besluit deelnemingsvrijstelling<sup>47</sup>) reeds een regel geeft voor de toepassing van artikel 13k Wet Vpb 1969 in het geval van zusterfusies waarbij de belastingplichtige een deelneming heeft in de verdwijnende en verkrijgende vennootschap, in plaats van dat de belastingplichtige alle aandelen in die vennootschappen houdt. Er is een verschil tussen de genoemde goedkeuring en de voorgestelde aanpassing van artikel 13k, tweede lid, Wet Vpb 1969. Waar op grond van de goedkeuring het door belastingplichtige voor de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon opgeofferde bedrag wordt doorgeschoven naar de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon, wordt in het voorgestelde artikel 13k, tweede lid, Wet Vpb 1969 het voor de deelneming in de verkrijgende rechtspersoon opgeofferde bedrag vermeerderd met ten hoogste het voor de deelneming in de verdwijnende rechtspersoon opgeofferde bedrag. De voorgestelde wettelijke bepaling is minder ruim om te voorkomen dat belasting kan worden ontgaan. De in paragraaf 10.2.1 van het Besluit deelnemingsvrijstelling opgenomen goedkeuring komt te vervallen.

De regel die thans is opgenomen in artikel 13k, tweede lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 geldt in de situaties waarin wel aandelen worden toegekend in het kader van de fusie. Voor de duidelijkheid wordt voorgesteld aan artikel 13k, tweede lid, Wet Vpb 1969 toe te voegen dat de genoemde regel alleen ziet op de aandelen die in het kader van de fusie worden uitgereikt aan de belastingplichtige. De niet-hoger-wel-lagerregel geldt dus niet voor de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon die de

<sup>47</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2020, houdende vennootschapsbelasting, deelnemingsvrijstelling, nr. 2020-0000000002, Stcrt. 2020, 15230.

belastingplichtige eventueel reeds voor de fusie hield. Met deze toevoeging is geen materiële wijziging beoogd.

In artikel 13k, vierde lid, Wet Vpb 1969 is geregeld dat fiscale claims met betrekking tot de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon worden doorgeschoven naar de bij de juridische fusie verkregen aandelen in de verkrijgende rechtspersoon. In het geval dat de in het kader van de fusie verkregen aandelen in de verkrijgende rechtspersoon een deelneming vormen voor de belastingplichtige, worden op grond van artikel 13k, vierde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 de fiscale claims zeker gesteld door die aandelen in de plaats te laten treden van de aandelen die de belastingplichtige ten tijde van de fusie had in de verdwijnende rechtspersoon. Deze regel kan niet worden toegepast als sprake is van een vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusie, omdat er dan geen aandelen worden uitgereikt door de verkrijgende rechtspersoon. Omdat vereenvoudigde rechtstreekse zusterfusies met de voorgestelde aanpassing van artikel 3.57 Wet IB 2001 ook fiscaal gefaciliteerd worden, wordt voorgesteld om artikel 13k, vierde lid, Wet Vpb 1969 uit te breiden met een nieuw onderdeel b onder verlettering van het huidige onderdeel b naar onderdeel c. In dit nieuwe onderdeel wordt geregeld dat indien de belastingplichtige alle aandelen houdt in de verdwijnende en verkrijgende rechtspersoon, de aandelen die de aandeelhouder in de verkrijgende rechtspersoon direct na de fusie bezit in de plaats treden van de aandelen die de belastingplichtige ten tijde van de fusie in de verdwijnende en verkrijgende rechtspersoon heeft.

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

In afdeling 2.10a Wet Vpb 1969 zijn de bepalingen opgenomen die betrekking hebben op de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Het voorgestelde artikel 15e, negende lid, Wet Vpb 1969 regelt dat de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten toepassing vindt ten aanzien van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting, voor zover de winst van die 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 in deze situaties te voorkomen.

Verder zijn in deze afdeling verschillende onderworpenheidstoetsen opgenomen in de artikelen 15e, vijfde lid, 15g, eerste lid, onderdeel b, en 15h, derde lid, Wet Vpb 1969. De onderworpenheidstoets in artikel 15e, vijfde lid, Wet Vpb 1969 regelt dat inkomen uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer (in niet-verdragssituaties) voor de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten alleen als winst uit buitenlandse onderneming in aanmerking wordt genomen voor zover dat inkomen in de staat waar de vaste inrichting is gelegen in een belastingheffing naar de winst wordt betrokken.

Artikel 15g, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 bepaalt dat wanneer de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming passief zijn, de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten toch van toepassing is als de winst van de buitenlandse onderneming onderworpen is aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing.

Artikel 15h, derde lid, Wet Vpb 1969 regelt dat geen (forfaitaire) verrekening wordt gegeven als de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming in het geheel niet is onderworpen aan een belasting naar de winst

of als deze is onderworpen aan een winstbelasting die niet resulteert in een daadwerkelijke heffing. Hiermee wordt voorkomen dat het (forfaitaire) verrekeningstelsel van toepassing is, terwijl in de staat van de buitenlandse onderneming in het geheel geen winstbelasting hoeft te worden betaald over de winst uit de buitenlandse onderneming.

Het voorgestelde artikel 15e, dertiende lid, Wet Vpb 1969 verduidelijkt dat voor de toepassing van artikel 15e, vijfde lid, Wet Vpb 1969 en de artikelen 15g, eerste lid, onderdeel b, en 15h, derde lid, Wet Vpb 1969 onder een belastingheffing naar de winst, onderscheidenlijk een belasting naar de winst, mede wordt verstaan een kwalificerende binnenlandse bijheffing als bedoeld in artikel 1.2 WMB 2024. Met de voorgestelde aanvulling is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de bestaande wet en de uitleg daarvan. Dit geldt ook voor de invulling van de bewijslast.

De voorgestelde wijziging in artikel 15e, dertiende lid, Wet Vpb 1969 heeft geen betrekking op het voorgestelde artikel 15e, negende lid, Wet Vpb 1969. Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie leidt ten aanzien van de onderworpenheidstoetsen die zien op antimisbruikbepalingen om mismatches tegen te gaan die ontstaan door toepassing van verschillen tussen vennootschapsbelastingstelsels, betrekking in het kwalificerend inkomen voor het bepalen van een kwalificerende Pijler 2-bijheffing als zodanig er op voorhand niet toe dat per definitie sprake is van een betrekking in een naar de winst geheven belasting.

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

Het kabinet stelt voor om de GAAR uit artikel 6 ATAD1 op te nemen in het voorgestelde hoofdstuk VIIb Wet Vpb 1969, meer specifiek in het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969. De voorgestelde GAAR geldt derhalve voor alle belastingplichtigen in de Wet Vpb 1969 en strekt zich uit tot binnenlandse, intra-EU- en derdelandensituaties. De Moederdochterraichtlijn (MDR)<sup>48</sup> bevat sinds 2015 door middel van een wijzigingsrichtlijn<sup>49</sup> een antimisbruikbepaling die qua bewoordingen grote gelijkenissen vertoont met de GAAR uit ATAD1, met dien verstande dat de antimisbruikbepaling uit de MDR een specifieke antimisbruikbepaling is en derhalve qua reikwijdte verschilt van de GAAR uit ATAD1.<sup>50</sup> Voor de opbouw van de voorgestelde maatregel qua structuur en bewoording waar mogelijk aangesloten bij de wettelijke implementatie van de antimisbruikbepaling uit de MDR.

Het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 stelt overeenkomstig artikel 6, eerste lid, ATAD1 een aantal voorwaarden voor het buiten beschouwing blijven van een constructie of een reeks van constructies voor toepassing van de Wet Vpb 1969. De eerste voorwaarde is dat een constructie of reeks van constructies is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen terwijl de constructie of reeks van constructies, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is (het motiefvereiste). Het gaat om een belastingvoordeel in de Wet Vpb 1969, bijvoorbeeld een lager bedrag aan

<sup>48</sup> Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2011, L 345).

<sup>49</sup> Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

<sup>50</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 15.

of uitstel van verschuldigde vennootschapsbelasting of een verlies. Of een belastingplichtige aan het motiefvereiste voldoet, wordt beoordeeld op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. In navolging van artikel 6, tweede lid, ATAD1 wordt een constructie of een reeks van constructies ingevolge het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Uit de preambule van ATAD1 volgt dat algemene antimisbruikregels moeten worden toegepast op kunstmatige constructies; voor het overige moet de belastingplichtige het recht hebben om zijn handelsactiviteiten in de fiscaal efficiëntste vorm te gieten.<sup>51</sup>

De tweede voorwaarde voor het buiten beschouwing blijven van een constructie of een reeks van constructies voor toepassing van de Wet Vpb 1969 is dat de constructie of reeks van constructies het doel of de toepassing van (een bepaling in) de Wet Vpb 1969 ondermijnt (het normvereiste). Het feit dat een constructie of een reeks van constructies maatschappelijk gebruikelijk is, staat de toepassing van deze algemene antimisbruikbepaling niet in de weg. Indien een bepaalde fiscale mogelijkheid bij de wetgever bekend is, maar de wetgever hiertoe om welke reden dan ook geen maatregelen tegen heeft genomen, staat dat de toepassing van het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 eveneens niet in de weg. Anderzijds kan een belastingplichtige geen ondermijning van het doel of de toepassing van (een bepaling) in de Wet Vpb 1969 worden tegengeworpen, indien de wetgever het bestaan van een bepaalde fiscale mogelijkheid bij de totstandkoming van die bepaling uitdrukkelijk heeft onderkend.

Of aan de voorwaarden voor toepassing van het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 wordt voldaan, wordt zoals gezegd beoordeeld op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. De in de (fiscale) bestuursrechtspraak ontwikkelde vrije bewijsleer resulteert erin dat van de inspecteur mag worden verwacht dat hij de toepasselijkheid van het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 stelt en bij betwisting aannemelijk maakt.<sup>52</sup>

Artikel 6, derde lid, ATAD1 vereist dat wanneer een constructie of een reeks van constructies overeenkomstig artikel 6, eerste lid, ATAD1 buiten beschouwing wordt gelaten, de belastingschuld wordt berekend op grond van het nationale recht. Artikel 6, derde lid, ATAD1 behoeft naar de mening van het kabinet geen implementatie. Uit de structuur van de Wet Vpb 1969 en het opnemen van artikel 6, eerste en tweede lid, ATAD1 in het voorgestelde artikel 29i Wet Vpb 1969 volgt reeds dat de vennootschapsbelastingsschuld van de belastingplichtige wordt berekend op grond van het nationale recht, dat wil zeggen de Wet Vpb 1969.

---

<sup>51</sup> Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1), overweging 11 considerans.

<sup>52</sup> 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.

## Artikel IV

*Artikel IV, onderdeel B, en artikel VI (artikel 3a van de Wet op de dividendbelasting 1969 en artikel 3.4b van de Wet bronbelasting 2021)*

Het huidige artikel 3a, vijfde lid, van de Wet DB 1965 en artikel 3.4b, vijfde lid, van de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB 2021) beogen primair te voorkomen dat als gevolg van een juridische fusie de dividendbelastingclaim, onderscheidenlijk bronbelastingclaim, op de nog niet uitgekeerde winstreserves verloren gaat. Daartoe regelen het huidige artikel 3a, vijfde lid, eerste zin, Wet DB 1965 en het huidige artikel 3.4b, vijfde lid, eerste zin, Wet BB 2021 dat ter zake van de toegekende aandelen slechts als fiscaal erkend kapitaal wordt aangemerkt het gestorte kapitaal op de vóór de juridische fusie aanwezige aandelen. Voor zover de waarde in het economische verkeer van wat ter zake van de toekenning van aandelen is ingebracht, hoger is dan het oorspronkelijk gestorte kapitaal, is sprake van fiscaal niet-erkend kapitaal.

Het huidige artikel 3a, vijfde lid, eerste zin, Wet DB 1965 en het huidige artikel 3.4b, vijfde lid, eerste zin, Wet BB 2021 gaan uit van de toekenning van aandelen bij een juridische fusie. Hierdoor ontbreekt een bepaling voor de vaststelling van het gestorte kapitaal ingeval sprake is van een juridische fusie waarbij geen aandelen worden uitgereikt.

Om de redenen die zijn aangegeven in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld om de vereenvoudigde zusterfusie onder het toepassingsbereik van artikel 3a, Wet DB 1965 en artikel 3.4b, Wet BB 2001 te brengen, door in het vijfde lid twee onderdelen op te nemen. In het voorgestelde onderdeel a van voornoemde leden zal de huidige regeling voor de situatie waarin aandelen worden toegekend door de verkrijgende rechtspersoon worden ondergebracht. Met deze aanpassing is geen materiële wijziging beoogd. Het voorgestelde onderdeel b van voornoemde leden zal gelden voor de situatie waarin in het kader van de zusterfusie geen aandelen worden toegekend aan de enig aandeelhouder in de verdwijnende en verkrijgende rechtspersoon. In dat geval wordt het gestorte kapitaal op de reeds bestaande aandelen in de verkrijgende rechtspersoon vermeerderd met ten hoogste het bedrag van het op de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon gestorte kapitaal.

Tevens wordt voorgesteld om de regeling voor grensoverschrijdende fusies van het huidige artikel 3a, vijfde lid, derde zin, Wet DB 1965 en het huidige artikel 3.4b, vijfde lid, derde zin, Wet BB 2021 overeenkomstig te wijzigen, en op te nemen in een zesde lid van voornoemde artikelen. Daarbij zal gelden dat als het op de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon gestorte kapitaal, voor de toepassing van het voorgestelde vijfde lid van die artikelen moet worden gelezen: de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat als gevolg van de fusie overgaat op de verkrijgende rechtspersoon voor zover het vermogen niet bestaat uit aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap.

Hiermee wordt voor de situatie dat in het kader van de fusie aandelen worden toegekend door de verkrijgende rechtspersoon geen materiële wijziging beoogd. Voor de situatie dat in het kader van de fusie geen aandelen worden toegekend aan de enig aandeelhouder in de verdwijnende en verkrijgende rechtspersoon, zal voor die aandeelhouder, voor toepassing van het voorgestelde artikel 3a, vijfde lid, Wet DB 1965 en artikel 3.4b, vijfde lid, Wet BB 2021, de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat als gevolg van de fusie overgaat op de verkrijgende rechtspersoon – voor zover het vermogen niet bestaat uit aandelen in een



in Nederland gevestigde vennootschap – worden aangemerkt als het op de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon gestorte kapitaal.

Het voorgaande neemt niet weg dat ingeval de verdwijnende rechtspersoon niet in Nederland is gevestigd en de fusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing, het op de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon gestorte kapitaal als bedoeld in voorgenoemde leden in aanmerking moet worden genomen.

*Artikel IV, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)*

Op grond van artikel 4, eerste lid, Wet DB 1965 mag inhouding van dividendbelasting ten aanzien van opbrengsten van aandelen, winstbewijzen en bepaalde kapitaalverstrekkingen en geldleningen in twee situaties achterwege blijven. Artikel 4, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet DB 1965 kent een inhoudingsvrijstelling voor de situatie dat de deelnemingsvrijstelling of de deelnemingsverrekening van toepassing is op de voordelen die de opbrengstgerechtigde uit de aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen en geldleningen geniet en de deelneming behoort tot het vermogen van de in Nederland gedreven onderneming van de opbrengstgerechtigde. Daarnaast kent artikel 4, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet DB 1965 een inhoudingsvrijstelling voor de situatie dat de opbrengstgerechtigde en de inhoudingsplichtige deel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting en de aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen en geldleningen bij de opbrengstgerechtigde behoren tot het vermogen van zijn in Nederland gedreven onderneming. Voor beide inhoudingsvrijstellingen geldt dat de inhoudingsplichtige ervoor kan kiezen om de vrijstelling wel of niet toe te passen. Indien de inhoudingsplichtige kiest om de inhoudingsvrijstelling niet toe te passen, dient zij de dividendbelasting in te houden en af te dragen.

In het algemeen deel van deze memorie is uiteengezet dat het kabinet het onwenselijk vindt dat de aandeelhouder voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling van artikel 4, eerste lid, Wet DB 1965 afhankelijk is van de keuze van de inhoudingsplichtige.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 4, eerste lid, Wet DB 1965 wordt bewerkstelligd dat de keuze van de inhoudingsplichtige komt te vervallen. Dit heeft tot gevolg dat de inhoudingsplichtige verplicht wordt om in deelnemingsituaties of wanneer er sprake is van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting inhouding van dividendbelasting achterwege te laten. De aandeelhouder ontvangt daarmee de opbrengst zonder inhouding van dividendbelasting. Mocht de inhoudingsplichtige ten onrechte niet de inhoudingsvrijstelling toepassen, dan kan de aandeelhouder bezwaar maken tegen de inhouding van dividendbelasting. Met de voorgestelde wijziging wordt daarmee een bezwaarmogelijkheid voor de opbrengstgerechtigde geïntroduceerd die bij gegrondverklaring tot gevolg zal hebben dat de ingehouden dividendbelasting aan hem zal worden uitbetaald. Uiteraard blijft naheffing mogelijk indien achteraf toch blijkt dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden van de inhoudingsvrijstelling.

**Artikel V**

*Artikel V, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Voorgesteld wordt een technische wijziging door te voeren. Na de inwerkingtreding van de Wet van 10 mei 2023 tot wijziging van de Wegenverkeerswet 1994 in verband met de modernisering van het



erkenningenstelsel, het verbeteren van de handhaafbaarheid en enkele andere wijzigingen van technische aard (Stb. 2023, 195) wordt de erkenning bedrijfsvoorraad niet langer geregeld in hoofdstuk IV, paragraaf 5, van de Wegenverkeerswet 1994. Erkenningen voor specifieke handelingen worden dan verleend op grond van artikel 4<sup>oud</sup>, eerste lid, van de Wegenverkeerswet 1994. De handeling waarvoor de erkenning kan worden verleend, wordt bij algemene maatregel van bestuur aangewezen. Om die reden wordt voorgesteld de verwijzing die is opgenomen in artikel 2, onderdeel i, van de Wegenverkeerswet 1994 aan te passen.

*Artikel V, onderdeel B (artikel 25c van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Er geldt een nihiltarief in de motorrijtuigenbelasting voor autobussen die op aardgas of lpg rijden en hoofdzakelijk worden gebruikt voor openbaar vervoer. Bij wijziging van tenaamstelling van de autobus is niet altijd duidelijk of en vanaf welk moment het nihiltarief heeft te gelden. Om te borgen dat bij wijziging het nihiltarief foutloos wordt toegepast is noodzakelijk dat de houder die in aanmerking wil komen voor dit tarief hiervoor een verzoek indient. Om te voorkomen dat ook houders van autobussen die reeds gebruikmaken van het nihiltarief een verzoek moeten indienen wordt voorzien in overgangsrecht. Een verzoek is hierdoor enkel noodzakelijk voor een autobus die na inwerkingtreding van het BP 2025 wordt tenaamgesteld. Het bedoelde overgangsrecht is opgenomen in artikel XVIII.

Het nihiltarief voor autobussen die op aardgas of lpg rijden en hoofdzakelijk worden gebruikt voor openbaar vervoer komt als gevolg van artikel XXII van het Belastingplan 2024 (BP 2024) met ingang van 1 januari 2030 te vervallen. Bij de vormgeving van het wetsvoorstel is daar rekening mee gehouden door te voorzien in een aanvulling van artikel 25c, tweede lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) welk lid uit hoofde van het BP 2024 met ingang van 1 januari 2030 zal komen te vervallen.

## **Artikel VII**

*Artikel VII, onderdeel A (artikel 27 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

Het huidige artikel 27 Wbm voorziet in een bepaling op grond waarvan onder omstandigheden een vermindering kan worden toegepast op de verschuldigde belasting met betrekking tot stoffen die de inrichting hebben verlaten. Er kan namelijk een verschil ontstaan tussen de totale hoeveelheid afvalstoffen die aan de inrichting wordt aangeboden en de totale hoeveelheid afvalstoffen die wordt gestort of verbrand. De vermindering van belasting heeft betrekking op stoffen, preparaten of voorwerpen die de inrichting, al dan niet na nuttige toepassing, weer verlaten. Voorbeelden hierbij zijn scheiding van stoffen die geschikt zijn voor bewerking tot nuttig toepasbare stoffen of door vergisten. In artikel 27, eerste lid, Wbm is expliciet geregeld dat de belastingvermindering geen toepassing vindt op percolaat of stortgas dat de inrichting heeft verlaten. Daartoe is om praktische redenen besloten, omdat in dat geval het niet mogelijk is een corresponderende partij afval aan te wijzen waarover afvalstoffenbelasting is voldaan.

De Belastingdienst heeft gesignaleerd dat er discussie bestaat over de toepassing van de vermindering op stoffen die na verbranding via de schoorsteen de inrichting verlaten. Dit betreft zowel stoffen in gasvormige, vaste als vloeibare vorm. Het kabinet acht het daarom

wenselijk om de bedoeling van de wet duidelijker in de wet tot uitdrukking te brengen door expliciet te bepalen dat de vermindering niet mag worden toegepast op stoffen die na verbranding via de schoorsteen de inrichting als bedoeld in artikel 22, eerste lid, onderdeel f, Wbm hebben verlaten. Hiertoe strekt de voorgestelde wijziging van artikel 27, eerste lid, Wbm. Naast het uitzonderen van percolaat en stortgas wordt zo duidelijk aangegeven dat bij het bepalen van de hoogte van de vermindering ook geen rekening wordt gehouden met stoffen die na verbranding via de schoorsteen de inrichting hebben verlaten.

*Artikel VII, onderdeel B (artikel 71ha van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

Het voorgestelde artikel 71ha Wbm regelt dat als een installatie aan zowel de definitie van het begrip «broeikasgasinstallatie» als de definitie van het begrip «afvalverbrandingsinstallatie» voldoet, dan de bepalingen van hoofdstuk VIB Wbm met betrekking tot afvalverbrandingsinstallaties van toepassing zijn.

### **Artikel VIII**

*Artikel VIII, onderdelen A en B (artikel I van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw)*

Het kabinet stelt voor om de grens voor de twee verschillende energiebelastingregimes voor installaties voor elektriciteitsopwekking te laten aansluiten bij het totaal opgesteld elektrisch vermogen van niet meer dan of meer dan 20 megawatt. Daartoe wordt voorgesteld om in de artikelen 50, zesde lid, onderdeel d, en 64, tweede lid, Wbm zoals deze per 1 januari 2025 komen te luiden «thermisch» te vervangen door «elektrisch». Door deze wijziging zullen er minder installaties tot de grote installaties worden gerekend, omdat minder installaties boven de grens zullen uitkomen van een totaal opgesteld elektrisch vermogen van niet meer dan 20 megawatt, dan dat er zouden komen boven de grens van een totaal opgesteld thermisch vermogen van niet meer dan 20 megawatt. De installatie zal dus minder snel tot de grote installaties worden gerekend, waardoor er minder exploitanten zelf belastingplichtig over hun eigen elektriciteitsverbruik zullen zijn.

Voorts wordt voorgesteld «de per verbruiksperiode te berekenen vrijstelling» in te voegen in artikel 64, tweede lid, Wbm zoals dat per 1 januari 2025 komt te luiden om te verduidelijken dat de inputvrijstelling moet worden berekend op basis van de verbruiksperiode. Deze berekeningsperiode zorgt ervoor dat de vrijstelling op jaarbasis wordt berekend. De elektriciteit die de exploitant van de installatie op jaarbasis opwekt met de installatie kan worden gebruikt om de vrijgestelde kubieke meters aardgas op basis van de verbruiksperiode te berekenen. Deze verbruiksperiode beslaat meestal een kalenderjaar.

### **Artikel IX**

*Artikel IX, onderdeel A (artikel 9:6 van de Algemene douanewet)*

Voor de Belastingdienst is in artikel 67pb AWR in 1996 geregeld, dat in afwijking met artikel 10:3, vierde lid, Awb, de ambtenaar die belast is met de heffing ook een boete kan opleggen als hij een overtreding constateert. Deze afwijking is toegestaan, omdat bij de mondelinge behandeling van

de Invoeringswet bestuurlijke boeten<sup>53</sup>, op aandringen van de Tweede en Eerste Kamer, uitdrukkelijk afgezien is van de invoering van een zogenoemde boete-inspecteur bij de Belastingdienst. De belastingplichtige heeft derhalve voor de heffing en voor de boeteoplegging met dezelfde behandelend ambtenaar te maken.

Omdat ook bij de douane geen aparte boete-inspecteur bestaat, wordt nu ook voor de douanetaken die niet onder de reikwijdte van de AWR vallen in het voorgestelde artikel 9:6, eerste lid, Adw geregeld dat de ambtenaar die is belast met de heffing ook een boete kan opleggen als hij een overtreding constateert. Overigens wordt erop gewezen dat in de praktijk van het opleggen van bestuurlijke boeten bij de douane door de behandelend inspecteur verplicht advies wordt gevraagd aan de boetefraudecoördinator. Hiermee wordt betrokkenheid van een derde bij het opleggen van boeten, de achtergrond van artikel 10:3 Awb, zeker gesteld. Het voorgestelde artikel 9:6, eerste lid Adw komt overeen met artikel 67pb AWR.

Daarnaast wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om een omissie in de tekst van artikel 9:6, eerste lid, Adw te herstellen en daarmee de consistentie van de wetteksten te versterken. Met deze aanpassing wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

#### *Artikel IX, onderdeel B (artikel 9:6b van de Algemene douanewet)*

In artikel 67q AWR is sinds het jaar 2012 geregeld, dat indien nieuwe bezwaren bekend zijn geworden, de inspecteur een vergrijpboete kan opleggen wegens hetzelfde feit als waarvoor eerder een verzuimboete is opgelegd. Dit geldt, in afwijking met de Awb, voor de Belastingdienst en voor de AWR-taken van de douane. Voorgesteld wordt om dit nu ook voor de douanetaken vanuit de Adw, niet zijnde AWR-taken, te regelen in artikel 9:6b Adw. Het voorgestelde artikel 9:6b Adw heeft dan ook dezelfde strekking en doel als artikel 67q AWR.

Als bezwaren die aanleiding kunnen geven voor opleggen van een vergrijpboete na een verzuimboete voor hetzelfde feit kunnen worden aangemerkt inlichtingen van eenieder die direct of indirect bij het vervullen van douaneformaliteiten of douanecontroles is betrokken als bedoeld in artikel 15 DWU dat voor de Douane leidend is in het kader van de verstrekking van inlichtingen aan de douaneautoriteiten. Op dit punt wijkt Adw dus af van AWR, omdat het DWU boven AWR staat. Het kan gaan om inlichtingen van de belastingplichtige of van derden. Ook boeken, bescheiden en andere gegevensdragers kunnen bezwaren vormen die aanleiding geven voor het opleggen van een vergrijpboete na een verzuimboete. De bezwaren zijn nieuw indien zij bekend zijn geworden na het opleggen van de verzuimboete of ten tijde van het opleggen van de verzuimboete niet zijn onderzocht. Het niet bekend of niet onderzocht zijn, is een feitelijk gegeven. Daarnaast kunnen ook gegevens en resultaten van controles die zijn verkregen van douaneautoriteiten van andere lidstaten of de Europese Commissie eveneens aanleiding geven voor het opleggen van een vergrijpboete na een verzuimboete.

Indien het voornemen bestaat om een vergrijpboete op te leggen moet er op grond van het voorgestelde artikel 9:6b, derde lid, Adw een rapport worden opgemaakt als bedoeld in artikel 5:48 Awb. Dit rapport wordt bij de uitnodiging voor het horen aan de overtreder toegezonden of uitgereikt (artikel 5:50 Awb). In het voorgestelde artikel 9:6b, derde lid, Adw wordt

<sup>53</sup> Kamerstukken II 1996/97, 24 800, nr. 5.

daaraan toegevoegd dat het rapport ook de nieuwe bezwaren vermeldt. Daarmee wordt gewaarborgd dat de overtreder met de nieuwe bezwaren bekend is en zich tegen deze bezwaren kan verweren. Het vierde lid van artikel 9:6b Adw legt aan de inspecteur de verplichting op om de eerder opgelegde verzuimboete te verrekenen met de nieuw opgelegde vergrijpboete. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat in het Besluit Bestuurlijke Boeten Douane zal worden opgenomen dat de beslissing om na een verzuimboete een vergrijpboete op te leggen voor hetzelfde feit wordt opgedragen aan de boetefraudecoördinator. Bij de invulling van de rol van de boetecoördinator wordt zoveel mogelijk aangesloten bij de rol van de boetecoördinator in het kader van de toepassing van artikel 67q AWR. Iedere regio heeft een boetefraudecoördinator die de activiteiten in het kader van het sanctiebeleid bij de eenheid coördineert. De boetefraudecoördinator is niet persoonlijk betrokken geweest bij het opleggen van de eerdere verzuimboete en heeft later ook niet persoonlijk de grove schuld of opzet bij de overtreder geconstateerd. Door hem wel te belasten met de uiteindelijke beslissing over de op te leggen vergrijpboete, is een tweede, zelfstandige en deskundige beoordeling vóór het opleggen van de vergrijpboete verzekerd.

## **Artikel X**

*Artikel X, onderdeel A (artikel 27a van de Wet op de accijns)*

Op grond van artikel VII van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw vervalt artikel 71e WA per 1 januari 2025. Daarmee vervalt met ingang van die datum de regeling voor teruggaaf van accijns voor vloeibaar gemaakt petroleumgas gebruikt voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten indien geen aansluiting aanwezig is voor aardgas. Artikel 27a WA regelt dat de inflatiecorrectie en tabelcorrectiefactor uit de artikelen 10.1 en 10.2 Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing zijn op een aantal bedragen uit de WA, waaronder het in het tweede lid van genoemd artikel 71e vermelde bedrag. Omdat artikel 71e WA per 1 januari 2025 vervalt, wordt voorgesteld ook de verwijzing naar het tweede lid van dat artikel in artikel 27a WA te laten vervallen.

*Artikel X, onderdeel B (artikelen 84a, 84b en 84c van de Wet op de accijns)*

Met de voorgestelde maatregel komen de artikelen 84a, 84b en 84c WA te vervallen. Dit wordt bewerkstelligd door hoofdstuk VI, afdeling 2A, WA te laten vervallen waardoor de tot die afdeling behorende artikelen 84a, 84b en 84c WA komen te vervallen. Daarmee vervallen dus de bepalingen over naheffing dan wel teruggaaf van accijns bij veraccijnsde voorraad brandstof in het geval van een verhoging, onderscheidenlijk verlaging, van de brandstofaccijns. Hierdoor hoeven die bepalingen bij beleidsmatige wijzigingen en bij indexatie van de brandstofaccijns niet meer (telkens) wettelijk, onderscheidenlijk bij ministeriële regeling, buiten werking te worden gesteld.

## **Artikel XI**

*Artikel XI (artikel 23 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)*

Met de Wet implementatie richtlijnen accijns 2022 is per 13 februari 2023 in artikel 56 WA een vijfde lid ingevoegd, waarbij het destijds bestaande vijfde tot en met achtste lid is vernummerd tot zesde tot en met negende lid van dat artikel. Daarbij is verzuimd de in artikel 23, tweede lid, van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (WVAD)

opgenomen verwijzing naar artikel 56 WA aan te passen. Met de onderhavige maatregel verwijst artikel 23, tweede lid, WVAD met terugwerkende kracht tot en met 13 februari 2023 naar de juiste leden van genoemd artikel 56, namelijk het zesde tot en met negende lid van dat artikel.

## **Artikel XII**

*Artikel XII, onderdelen A en B (artikelen 44a en 44b van de Invorderingswet 1990)*

Het HvJ EU heeft op 16 november 2023 geoordeeld dat de Nederlandse wetgeving in strijd is met de EU-regelgeving omdat het internationaal actieve werknemers belemmert bij het aanvaarden van een dienstbetrekking met een pensioenregeling in een andere EU-lidstaat, een andere EER-staat of Zwitserland.<sup>54</sup> Als gevolg hiervan wordt voorgesteld artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 met terugwerkende kracht tot en met 16 november 2023 aan te passen om deze strijdigheid op te heffen. Het HvJ EU heeft voor mobiele werknemers bepaald dat Nederland bij een internationale individuele waardeoverdracht van pensioenen niet langer de voorwaarde mag stellen dat de buitenlandse ontvangende pensioenuitvoerder een overeenkomst dient te sluiten met de Nederlandse Belastingdienst waarin de buitenlandse pensioenuitvoerder aansprakelijkheid aanvaardt voor de door de gerechtigde werknemer verschuldigde inkomstenbelasting en revisierente ter zake van belastbare feiten met betrekking tot het overgedragen pensioen dan wel dat de werknemer zekerheid moet stellen. Onder mobiele werknemers wordt verstaan werknemers met een in Nederland opgebouwd pensioen die in een andere EU-lidstaat, een andere EER-staat of Zwitserland een dienstbetrekking aanvaarden, bij die nieuwe dienstbetrekking deel gaan nemen aan een pensioenregeling en het in Nederland opgebouwde pensioen willen overdragen naar de bij die dienstbetrekking behorende buitenlandse pensioenregeling bij een in een andere EU-lidstaat, een andere EER-staat of Zwitserland gevestigd pensioenfonds of lichaam.

De voorgestelde wijziging van artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 heeft tot gevolg dat de betreffende voorwaarde niet meer gesteld wordt indien de waardeoverdracht plaatsvindt naar een andere EU-lidstaat, een andere EER-staat of Zwitserland. Voor situaties waarin sprake is van waardeoverdracht van een pensioen naar een land buiten de grenzen van de hiervoor genoemde staten blijft de huidige wetgeving onaangepast.

Voorgesteld wordt om in lijn met deze wijziging ook artikel 44a, vijfde lid, IW 1990 te wijzigen. Artikel 44a IW 1990 bevat een vergelijkbare aansprakelijkheidsbepaling voor de verzekeraar van een aanspraak op periodieke uitkeringen. Deze aansprakelijkheid is van toepassing wanneer eerder in aftrek gebrachte premies wegens uitgaven voor inkomensvoorziening later weer als inkomen of negatieve uitgaven belast zijn op grond van de artikelen 3.133, 3.135 of 3.136 Wet IB 2001. In artikel 44a, vijfde lid, IW 1990 is een qua strekking met de tekst van artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 overeenkomende voorwaarde opgenomen voor een internationale waardeoverdracht van een lijfrenterekening of lijfrentebeleggingsrecht. Indien sprake is van een dergelijke waardeoverdracht naar de verzekeraar buiten Nederland wordt conform de destijds geldende wet- en regelgeving door de Nederlandse Belastingdienst de voorwaarde gesteld dat de buitenlandse ontvangende verzekeraar een overeenkomst dient te sluiten met de Belastingdienst waarin de buitenlandse verzekeraar

<sup>54</sup> HvJ EU 16 november 2023, C-360/22, ECLI:EU:C:2023:875, en HvJ EU 16 november 2023, C-459/22, ECLI:EU:C:2023:878.

aansprakelijkheid aanvaardt voor de door de gerechtigde verzekeringsnemer verschuldigde belasting en de revisierente ter zake van belastbare feiten met betrekking tot de overgedragen lijfrenterekening of het overgedragen lijfrentebeleggingsrecht dan wel dat zekerheid wordt gesteld. Ook hierbij geldt dat door de eerdergenoemde voorwaarde het vrije verkeer van werknemers wordt belemmerd. Het kan voor een werknemer een belemmering zijn om een dienstbetrekking in een andere EU-lidstaat, een andere EER-staat of Zwitserland te aanvaarden. Gelet daarop wordt voorgesteld om in artikel 44a, vijfde lid, IW 1990 eenzelfde wijziging als in artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 door te voeren. Deze voorgestelde wijziging heeft ook hier tot gevolg dat de betreffende voorwaarde niet meer wordt gesteld indien de waardeoverdracht plaatsvindt naar een andere EU-lidstaat, een andere EER-staat of Zwitserland. Voor situaties waarin sprake is van waardeoverdracht naar een land buiten de grenzen van de hiervoor genoemde staten blijft de huidige wetgeving ook hier onaangepast.

Voor de voorgestelde wijziging van artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 wordt terugwerkende kracht voorgesteld, omdat deze wijziging het gevolg is van een arrest van het HvJ EU waar met ingang van 16 november 2023 aan moet worden voldaan.<sup>55</sup> De voorgestelde wijziging van artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 treedt om die reden zo spoedig mogelijk in werking en werkt terug tot en met 16 november 2023. Omdat met de voorgestelde wijziging van artikel 44a, vijfde lid, IW 1990 hetzelfde doel wordt beoogd als met de voorgestelde wijziging van artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 – het voorkomen van een eventuele belemmering van het vrije verkeer van werknemers – en die wijziging het gevolg is van het betreffende arrest van het HvJ EU waar met ingang van 16 november 2023 aan moet worden voldaan, wordt voor die wijziging van artikel 44a, vijfde lid, IW 1990 een met artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 gelijke terugwerkende kracht voorgesteld.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 wordt ten slotte een redactionele omissie hersteld. De huidige tekst van die bepaling verwijst naar artikel 19b, zesde lid, Wet LB 1964. Ingevolge artikel III, onderdeel J, van de Wet toekomst pensioenen is artikel 19b, zesde lid, Wet LB 1964 echter met ingang van 1 juli 2023 vernummerd tot zevende lid. Daarbij is per abuis de verwijzing in artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 niet overeenkomstig gewijzigd. Met de voorgestelde wijziging wordt deze verwijzing alsnog met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2023 aangepast.

### **Artikel XIII**

*Artikel XIII, onderdelen A en B, en artikel XIV, onderdelen A en B (artikelen 85 en 87 van de Pensioenwet en artikelen 93 en 95 van de Wet verplichte beroepspensioenregeling)*

In de eerste plaats wordt voorgesteld om artikel 85, eerste lid, onderdeel b, Pw en artikel 93, eerste lid, onderdeel b, Wvb te wijzigen. Deze artikelen voorzien in het wettelijke recht op waardeoverdracht bij verandering van werkgever naar een pensioeninstelling of verzekeraar in het buitenland. Artikel 85, eerste lid, onderdeel b, Pw en artikel 93, eerste lid, onderdeel b, Wvb bevatten de voorwaarde dat de mogelijkheden tot afkoop van de waarde van de overgedragen pensioenaanspraken na de waardeoverdracht niet ruimer mogen zijn dan op basis van de Pw, onderscheidenlijk de Wvb. Deze voorwaarde vervalt op grond van de voorgestelde wijziging van de hiervoor genoemde artikelen voor uitgaande internationale waardeoverdrachten naar een EU-lidstaat of naar een EER-staat, die op

<sup>55</sup> HvJ EU 16 november 2023, C-459/22, ECLI:EU:C:2023:878.



grond van de in artikel 1 Pw opgenomen definitie van het begrip «lidstaat» eveneens onder dat begrip valt. Ook voor een waardeoverdracht naar Zwitserland vervalt deze voorwaarde. De rechten van het vrije verkeer gelden namelijk ook voor Zwitserland op grond van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen.<sup>56</sup> Om aan te sluiten bij de huidige systematiek van de Pw en de Wvb, is ervoor gekozen de toepasselijkheid voor Zwitserland niet expliciet in het artikel op te nemen. Dat volgt dus echter reeds rechtstreeks uit de genoemde overeenkomst.

Voorgesteld wordt dat voor andere uitgaande internationale waardeoverdrachten de voorwaarde van toepassing blijft. Zie voor een nadere toelichting paragraaf 2.16 van het algemeen deel van deze memorie.

In de tweede plaats wordt voorgesteld om artikel 87, eerste lid, onderdeel f, Pw en artikel 95, eerste lid, onderdeel f, Wvb te wijzigen. Deze artikelen voorzien in de bevoegdheid van de pensioenuitvoerder om mee te werken aan een uitgaande internationale waardeoverdracht. Artikel 87, eerste lid, onderdeel f, Pw en artikel 95, eerste lid, onderdeel f, Wvb bevatten de voorwaarde dat de mogelijkheden tot afkoop van de waarde van de overgedragen pensioenaanspraken na de waardeoverdracht niet ruimer mogen zijn dan op basis van de Pw, onderscheidenlijk de Wvb. Deze voorwaarde vervalt op grond van de voorgestelde wijziging van de hiervoor genoemde artikelen voor uitgaande internationale waardeoverdrachten naar een andere EU-lidstaat of naar een andere EER-staat en werkt ook door op waardeoverdrachten naar Zwitserland vanwege de afspraken over het vrije verkeer van personen zoals hiervoor is toegelicht. Voorgesteld wordt dat voor andere uitgaande internationale waardeoverdrachten de voorwaarde van toepassing blijft. Zie voor een nadere toelichting paragraaf 2.16 van het algemeen deel van deze memorie.

Voor de voorgestelde wijziging van de Pw en de Wvb wordt terugwerkende kracht voorgesteld, omdat deze wijzigingen het gevolg zijn van een arrest van het HvJ EU waar met ingang van 16 november 2023 aan moet worden voldaan.<sup>57</sup> De voorgestelde wijzigingen treden om die reden zo spoedig mogelijk in werking en werken terug tot en met 16 november 2023.

## **Artikel XV**

*Artikel XV, onderdelen A en B (artikelen XII, XIII en XXVIII van Overige fiscale maatregelen 2011)*

Artikel XII van Overige fiscale maatregelen 2011 (OFM 2011) voorziet in het laten vervallen van artikel 71e WA alsook de verwijzing naar dat artikel in artikel 27a WA. Artikel XIII OFM 2011 voorziet in het invoegen van artikel 71e WA alsook de verwijzing naar dat artikel in artikel 27a WA. Voor beide artikelen uit OFM 2011 is inwerkingtreding op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip voorzien (artikel XXVIII, achtste lid, OFM 2011), van welke mogelijkheid evenwel geen gebruik is gemaakt. Met het vervallen van artikel 71e WA per 1 januari 2025 op grond van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw zijn de artikelen XII en XIII OFM 2011 inmiddels achterhaald. Daarom wordt voorgesteld de artikelen XII en XIII OFM 2011 en de verwijzing naar die artikelen in artikel XXVIII, achtste lid, OFM 2011 te laten vervallen.

<sup>56</sup> Trb. 2000, 16 en 86.

<sup>57</sup> HvJ EU 16 november 2023, C-459/22, ECLI:EU:C:2023:878.



## **Artikel XVI**

*Artikel XVI (artikel XXII, onderdelen B, C, E, G, J, L en M, en artikel XXIIA van het Belastingplan 2023)*

De in dit artikel opgenomen wijzigingen van het Belastingplan 2023 hebben tot doel om de uitvoeringspraktijk te verbeteren van het beëindigen van de bpm-vrijstelling voor de bestelauto van een ondernemer. De wijzigingen worden hieronder per wijzigingsonderdeel nader toegelicht.

### Onderdeel A, onder 1

Op dit moment wordt de bpm voor een bestelauto geheven van degene op wiens naam de bestelauto wordt of is gesteld in het kentekenregister. Met ingang van 1 januari 2025 zal bpm worden geheven van degene die de inschrijving, wijziging van de inschrijving of herinschrijving van de bestelauto in het kentekenregister aanvraagt. In het BP 2023 is hierop evenwel een uitzondering gemaakt voor bestelauto's die voor een bepaald doel zijn ingericht, zoals voor gehandicaptenvervoer. Voor deze bestelauto's is vastgesteld dat de belasting moet worden geheven van degene op wiens naam het motorrijtuig wordt of is gesteld in het kentekenregister. Hiermee zou moeten worden voorkomen dat men bij deze bestelauto's met voorfinanciering van bpm te maken krijgt.

Bij de nadere uitwerking van deze uitzondering is echter duidelijk geworden dat het voor de importeur of dealer van een bestelauto lastig zal zijn om vast te stellen of hijzelf of degene op wiens naam deze bestelauto wordt ingeschreven belastingplicht is. Dit geldt met name voor niet-omgebouwde bestelauto's bestemd voor gehandicaptenvervoer. Deze motorrijtuigen zijn door de inschrijver vooraf moeilijk te identificeren. Wanneer de belastingplicht voor de inschrijver niet afdoende bekend is zal deze de bpm afdragen en vervolgens aan de tenaamgestelde (de gehandicapte) doorberekenen. De bpm wordt daarmee alsnog voorgefinancierd door de inschrijver en de doelstelling om deze situatie te mitigeren – door in artikel 5 Wet BPM 1992 een uitzonderingsbepaling op te nemen – niet gerealiseerd.

Voorgesteld wordt dan ook om het voor de houder van een vergunning op basis waarvan de bpm per tijdvak kan worden voldaan (artikel 8 Wet BPM 1992) mogelijk te maken om de bpm bij de inschrijving te verrekenen met de door gehandicapte gecedeerde teruggaaf voor een bestelauto die is ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbaar rolstoel ten behoeve van die persoon (artikel 15a Wet BPM 1992). Dit heeft tot gevolg dat de belasting niet eerst door de gehandicapte betaald hoeft te worden, om die vervolgens weer terug te ontvangen als het verzoek om teruggaaf wordt gehonoreerd.

Voor alle bestelauto's kan als gevolg van het voorstel de hoofdregel komen te gelden dat de bpm wordt geheven van degene die de inschrijving, wijziging van de inschrijving of herinschrijving aanvraagt. De uitzondering om de bpm voor een bestelauto die in aanmerking komt voor teruggaaf te heffen van degene op wiens naam het motorrijtuig wordt of is gesteld in het kentekenregister kan komen te vervallen. Hierdoor gaan ook voor alle motorrijtuigen die bestemd zijn voor onder andere politie, brandweer, vervoer van zieken en gewonden en die uit hoofde van de artikelen 15 en 15b Wet BPM 1992 in aanmerking komen voor teruggaaf en verrekening daarvan dezelfde regels gelden. In de praktijk gaat het om een zeer gering aantal bestelauto's per jaar (enkele tientallen per jaar) die voor artikelen 15 en 15b Wet BPM 1992 in

aanmerking komen. Het zijn meestal geen bestelauto's die voor teruggaaf in aanmerking komen, het gaat veelal om personenauto's.

De afwijking zoals die uit artikel 5, eerste lid, Wet BPM 1992 volgt voor bestelauto's die in aanmerking komen voor teruggaaf komt te vervallen. Voor motorrijtuigen waarvoor uit hoofde van artikel 15 Wet BPM 1992 teruggaaf wordt verleend wordt geen aanvullende voorziening getroffen. De reden hiervoor vormt het geringe aantal voertuigen dat hiervoor in aanmerking zou komen en de verwachting dat het belang van de doelgroep met een dergelijke voorziening te beperkt is om de daarmee gepaard gaande uitvoeringslast te kunnen rechtvaardigen. Dat betekent dat voor motorrijtuigen waarvoor uit hoofde van artikel 15 Wet BPM 1992 teruggaaf wordt verleend wordt volstaan met een algemene teruggaafregeling.

Voor de volledigheid wordt gewezen op het BP 2025 waarin wordt voorgesteld om in artikel 15, eerste lid, Wet BPM 1992 de teruggaaf te laten vervallen voor motorrijtuigen die kennelijk zijn ingericht om te worden gebruikt door een invalide en zijn uitgerust met een elektromotor dan wel met een verbrandingsmotor met een cilinderinhoud van ten hoogste 250 cm<sup>3</sup>. Deze situatie kan zich namelijk niet meer voordoen omdat deze voertuigen sinds 2010 niet meer op de weg mogen rijden en derhalve niet bpm plichtig zijn.

#### Onderdeel A, onder 2

Artikel 6 Wet BPM 1992 regelt wanneer verschuldigde bpm moet worden betaald. Voor een bestelauto is bepaald dat de bpm betaald moet worden binnen een maand na het tijdstip waarop het motorrijtuig op naam is gesteld in het kentekenregister. Met dit wetsvoorstel wordt echter voorgesteld om in alle gevallen de bpm te heffen van degene die de inschrijving, wijziging van de inschrijving of herinschrijving aanvraagt. Alsdan is niet langer een specifieke bepaling nodig ten aanzien van het moment waarop moet worden betaald bij tennaamstelling van een bestelauto die in aanmerking komt voor een teruggaafregeling. Met het onderhavige wetsvoorstel zal verschuldigde bpm in alle gevallen moeten worden betaald voordat het motorrijtuig is ingeschreven. Dit is slechts anders indien de inspecteur uit hoofde van artikel 8 Wet BPM 1992 een ondernemer heeft toegestaan de bpm per tijdvak te voldoen. De wijziging gaat gepaard met eerbiedigende werking. Voorgesteld wordt dat ter zake van de inschrijving van een bestelauto voor 1 januari 2025 artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Wet BPM 1992 zoals dat luidde op 31 december 2024 van toepassing blijft (zie wijzigingsonderdeel 8).

#### Onderdeel A, onder 3

Met ingang van 1 januari 2025 wordt de grondslag voor bestelauto's omgevormd naar de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Voor wat betreft de wijze waarop de CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt vastgesteld is aansluiting gezocht bij de wetgeving die reeds voor lichtere (personen)voertuigen is vastgesteld. Met dit wijzigingsonderdeel wordt voorgesteld explicieter te bepalen op basis waarvan de CO<sub>2</sub>-uitstoot van een bestelauto voor de bpm wordt bepaald. Vaststelling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot overeenkomstig bijlage XXI bij Verordening (EU) 2017/1151 van de Commissie van 1 juni 2017 tot aanvulling van Verordening (EG) nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie, tot wijziging van Richtlijn 2007/46/EG van het Europees Parlement en de Raad, Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie en Verordening

(EU) nr. 1230/2012 van de Commissie en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie (PbEU 2017, L 175) vormt daarbij het uitgangspunt. Eventuele vaststelling overeenkomstig bijlage XII bij Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie van 18 juli 2008 tot uitvoering en wijziging van Verordening (EG) nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie (PbEU 2008, L 199) wordt daarmee uitgesloten. Met het voorstel zal bij ministeriële regeling, evenals dat reeds gangbaar is voor personenauto's, worden voorgeschreven op welke wijze de CO<sub>2</sub>-uitstoot van een bestelauto kan worden aangetoond. Concreet wordt erin voorzien om voor (mede) door fossiele brandstoffen aangedreven bestelauto's waarvoor geen conform de WLTP vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot is vastgelegd in het kentekenregister, en waarvan deze waarde ook niet kan worden vastgesteld via de individuele goedkeuring voor de bestelauto door de RDW, behoudens tegenbewijs het forfait van 330 gram per kilometer voor een bestelauto te hanteren. Het aan te leveren tegenbewijs aan RDW moet een vergelijkbare betrouwbaarheid opleveren als de WLTP-methode. Het kan hierbij gaan om een testrapport van een individuele keuring van de auto, waarbij de CO<sub>2</sub>-uitstoot is gemeten overeenkomstig de WLTP-methode. Bij ministeriële regeling wordt verduidelijkt dat een CO<sub>2</sub>uitstoot van nihil is aangetoond wanneer in het kentekenregister is vastgelegd dat de bestelauto is ingericht en bestemd om uitsluitend te worden aangedreven door een elektromotor waarbij de elektrische energie uitsluitend door een batterij of door een brandstofcel wordt geleverd, of door een verbrandingsmotor die kan worden gevoed met waterstof. Hoewel evident is dat voor deze motorrijtuigen een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 0 gram per kilometer heeft te gelden, wordt deze waarde voor deze voertuigen niet altijd expliciet in het kentekenregister vermeld. In dergelijke gevallen moet de CO<sub>2</sub>-uitstoot voor deze voertuigen worden afgeleid uit de brandstof dan wel energiebron waarmee de bestelauto wordt voortbewogen. Deze verduidelijking wordt ook voorzien voor emissievrije personenauto's.

Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om de verwijzing te herstellen naar Bijlage I, deel A, punt 5, van Verordening (EU) 2018/858 van het Europees Parlement en de Raad van 30 mei 2018 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op motorvoertuigen en aanhangwagens daarvan en systemen, onderdelen en technische eenheden die voor dergelijke voertuigen zijn bestemd, tot wijziging van Verordeningen (EG) nr. 715/2007 en (EG) nr. 595/2009 en tot intrekking van Richtlijn 2007/46/EG (PbEU 2018, L 151). Ook wordt de verwijzing in lijn gebracht met de Aanwijzingen voor de regelgeving.

#### Onderdeel A, onder 4 en 5

Met het onderhavige voorstel wordt het voor de houder van een vergunning op basis waarvan de bpm per tijdvak kan worden voldaan (artikel 8 Wet BPM 1992) mogelijk gemaakt om de bpm bij de inschrijving te verrekenen met de gecedeerde teruggaaf voor een bestelauto die is ingericht om te worden gebruikt voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel ten behoeve van die persoon (artikel 15a Wet BPM 1992). Dit heeft tot gevolg dat de belasting niet eerst door de inschrijver betaald en doorbelast hoeft te worden. De reden om de voorziening specifiek te richten op de houder van een vergunning (artikel 8 Wet BPM 1992) is de zekerheid die deze vergunninghouders stellen om de bpm per tijdvak te mogen afdragen. De verwachting is dat hierdoor het risico op misbruik van de regeling aanzienlijk wordt beperkt.

Met het voorstel blijft de inschrijver van de bestelauto de belastingplichtige. De gehandicapte op wiens naam de bestelauto wordt tenaamgesteld blijft de rechthebbende op de teruggaaf als deze gehandicapte aan de voorwaarden voor de teruggaaf voldoet. Die voorwaarden blijven ongewijzigd. Met de teruggaafverklaring draagt de gehandicapte zijn eigen recht over aan de inschrijver van de bestelauto (cessie). De inschrijver stemt hiermee in door acceptatie van de teruggaafverklaring, de instemming blijkt tevens uit het niet doorfactureren van de bpm in de koopprijs. Mededeling van de cessie aan de Belastingdienst vindt plaats onder vermelding van de toepassing van de teruggaafverklaring door het aankruisen van een vakje op het formulier voor teruggaaf van de bpm, en door het overleggen van een kopie van deze teruggaafverklaring. De inschrijver kan de bpm-teruggaafvordering op de Belastingdienst verrekenen met de bpm die hij voor de inschrijving moet voldoen.

De teruggaafverklaring zal enkel die gegevens van de gehandicapte dienen te bevatten die nodig zijn om de ingeschreven bestelauto aan deze gehandicapte te kunnen koppelen. Deze gegevens zullen bij algemene maatregel van bestuur worden bepaald. Een gehandicapte die gebruik wil maken van verrekening van bpm via de inschrijver zal naast de teruggaafverklaring bij de inschrijver ook een teruggaafverzoek bij de Belastingdienst moeten indienen. De informatie die bij het teruggaafverzoek aan de Belastingdienst zal worden aangeleverd is gelijk aan de informatie die ook nu al moet worden overgelegd. Op basis van deze informatie zal door de Belastingdienst worden vastgesteld of voor de bestelauto inderdaad aanspraak kan worden gemaakt op de teruggaaf van bpm. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om bescheiden waaruit blijkt dat de gehandicapte beschikt over een rolstoel die is verstrekt in het kader van een beschikking ingevolge de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 of een beschikking van het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV). Artikel 15a, derde lid, Wet BPM 1992 borgt dat de inspecteur op de aanvraag beslist bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

Van de vergunninghouder mag een inspanning worden verwacht om te borgen dat niet ten onrechte aanspraak wordt gemaakt op de bpm-teruggaaf. Denkbaar is evenwel dat door de inspecteur wordt geconstateerd dat niet of niet langer aan de eisen voor teruggaaf van bpm wordt voldaan. Dat kan aan de orde zijn bij de beoordeling van het teruggaafverzoek en mogelijk ook nog nadien worden vastgesteld. In die gevallen kan naheffing plaatsvinden van degene die ten onrechte een teruggaafverklaring heeft verstrekt. Het risico van het gebruik van een teruggaafverklaring ligt bij degene die meent voor de teruggaaf in aanmerking te komen en de inschrijver in de gelegenheid heeft gesteld om de bpm-teruggaafvordering met de teruggaafverklaring op de Belastingdienst te verrekenen met de bpm die hij voor de inschrijving moet voldoen. Het voorstel voor artikel 12a, zesde lid, Wet BPM 1992 is een aanvulling op artikel 15a, achtste lid, Wet BPM 1992 waaruit volgt dat degene op wiens naam de bestelauto is gesteld de resterende bpm alsnog verschuldigd wordt zodra gedurende de eerste vijf jaren na de eerste tenaamstelling niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden die met de teruggaaf gepaard gaan.

Tot slot wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om enkele verwijzingen in artikel 10, achtste lid, te verbeteren. Deze verbetering is nodig vanwege de henummering van artikel 10 door het Belastingplan 2023.

#### Onderdeel A, onder 6

Artikel 15b Wet BPM 1992 regelt dat als aanspraak kan worden gemaakt op teruggaaf van bpm van een bestelauto op basis van de artikelen 15 of 15a Wet BPM 1992, deze teruggaaf pas wordt verleend nadat de verschuldigde belasting is betaald. Het bedrag van de teruggaaf mag evenwel verrekend worden met de verschuldigde belasting als dit bij de aangifte wordt aangevraagd. Voorgesteld wordt om de voorziening voor verrekening te laten vervallen voor een teruggaaf die wordt verleend op grond van artikel 15 Wet BPM 1992. Het gaat daarbij dus om teruggaaf voor bestelauto's die worden gebruikt voor publieke dienstverlening (politie, brandweer, gevangenen et cetera). Met het beperken van de reikwijdte van artikel 15b Wet BPM 1992 ontstaat een uniforme regeling voor alle motorrijtuigen die uit hoofde van artikel 15 Wet BPM 1992 voor teruggaaf in aanmerking komen. Het levert bovendien een vereenvoudiging op voor de Belastingdienst. In de praktijk wordt daarbij zeer beperkt gebruikgemaakt van de mogelijkheid die artikel 15b Wet BPM 1992 biedt. Over het jaar 2023 hebben uit hoofde van dit artikel 35 verrekeningen plaatsgevonden. Dit zal in de toekomst naar verwachting ook niet veranderen, omdat de inschrijver doorgaans niet gelijk is aan degene die uit hoofde van artikel 15 Wet BPM 1992 aanspraak kan maken op teruggaaf van bpm. De verwachting is dat het voor de doelgroep van artikel 15 Wet BPM 1992 mogelijk is om te volstaan met een regulier teruggaafverzoek. De mogelijkheid voor verrekening blijft wel behouden voor degenen die uit hoofde van artikel 15a Wet BPM 1992 aanspraak maakt op teruggaaf van bpm. Een gehandicapte zal hiervan evenwel enkel gebruikmaken wanneer hij de bestelauto zelf inschrijft. Indien dat niet het geval is, kan voorfinanciering worden voorkomen door een teruggaafverklaring te overleggen aan de inschrijver (zie wijzigingsonderdelen 4 en 5).

#### Onderdeel A, onder 7

Via het BP 2025 wordt voorgesteld de specifieke tabel voor plug-in hybride aangedreven auto's (PHEV's) te laten vervallen met ingang van 1 januari 2025. Als gevolg hiervan kunnen verwijzingen naar deze tarieftabel komen te vervallen.

#### Onderdeel A, onder 8, en onderdeel B

Met ingang van 1 januari 2025 wordt de bpm voor een bestelauto met het onderhavige wetsvoorstel (zonder uitzondering) geheven van degene die de inschrijving, wijziging van de inschrijving of herinschrijving aanvraagt. Die aanpassing van degene van wie de bpm bij inschrijving wordt geheven geeft aanleiding voor een bepaling voor de situatie dat een bestelauto voor 1 januari 2025 wordt ingeschreven in het kentekenregister en op of na 1 januari 2025 wordt tenaamgesteld. In deze situatie is van belang dat de bij inschrijving voor 1 januari 2025 verschuldigde bpm ook na 1 januari 2025 nog kan worden geheven van degene op wiens naam de bestelauto wordt of is gesteld. Met het onderhavige voorstel wordt in de bepaling voorzien om deze situatie te ondervangen (het voorgestelde artikel 22, eerste lid, Wet BPM 1992). Artikel 16a Wet BPM 1992 is van toepassing op een nieuwe bestelauto die voor 1 januari 2025 wordt ingeschreven in het kentekenregister en op of na 1 januari 2025 wordt tenaamgesteld.

Daarnaast wordt een verduidelijking voorgesteld in artikel 22 Wet BPM 1992. Op grond van dit artikel kan de ondernemersvrijstelling voor de bpm (blijven) worden toegepast op bestelauto's met een datum eerste toelating (DET) die ligt vóór 1 januari 2025. Voorgesteld wordt in dat artikel te verduidelijken dat voor de toepassing van deze ondernemersvrij-

stelling de huidige fiscale eisen van een bestelauto van toepassing blijven. Hiermee wordt een ongelijk speelveld voorkomen waarbij op de binnenlandse markt bestelauto's noodzakelijkerwijs zijn aangepast om te voldoen aan de fiscale voorwaarden, terwijl via de parallelimport bestelauto's zouden kunnen worden geïmporteerd die niet (meer) aan deze eisen hoeven te voldoen.

Verder wordt met het voorgestelde artikel XXIIA van het Belastingplan 2023 geregeld dat artikel 22 Wet BPM 1992 met ingang van 1 januari 2030 vervalt. Het toepassen van de ondernemersvrijstelling komt na 2030 niet meer voor, omdat een ondernemersvrijstelling maximaal vijf jaren duurt. Ook de andere onderdelen van genoemd artikel 22 zijn op dat moment materieel uitgewerkt.

## **Artikel XVII**

*Artikel XVII (artikel XXIV van het Belastingplan 2024)*

In het BP 2024 is een forfaitaire teruggaveregeling blokverwarming opgenomen voor het geval dat in de toekomst het tarief van de eerste schijf aardgas in de energiebelasting lager wordt dan het tarief van de tweede schijf. De regeling is opgenomen in artikel XXIV, onderdeel B, van het BP 2024. Dat artikel treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip (zie artikel XLII, tweede lid, van het BP 2024), dat zal samenvallen met het moment waarop het tarief van de eerste schijf lager wordt dan het tarief van de tweede schijf. Met het onderhavige artikel wordt een redactionele omissie hersteld in het in artikel XXIV, onderdeel B, onder 3, van het BP 2024 opgenomen artikel 67, vierde lid, Wbm.

## **Artikel XVIII**

*Artikel XVIII (eerbiedigende werking verzoekprocedure nihiltarief autobussen)*

Er geldt een nihiltarief in de motorrijtuigenbelasting voor autobussen die op aardgas of lpg rijden en hoofdzakelijk worden gebruikt voor openbaar vervoer. Bij wijziging van tenaamstelling van de autobus is niet altijd duidelijk of en vanaf welk moment het nihiltarief heeft te gelden. Om te borgen dat bij wijziging het nihiltarief foutloos wordt toegepast is noodzakelijk dat de houder die in aanmerking wil komen voor dit tarief hiervoor een verzoek indient. Om te voorkomen dat ook houders van autobussen die reeds gebruikmaken van het nihiltarief een verzoek moeten indienen is in artikel XVIII voorzien in overgangsrecht. Een verzoek is hierdoor enkel noodzakelijk voor een autobus die na inwerking-treding van het BP 2025 wordt tenaamgesteld.

Het nihiltarief voor autobussen die op aardgas of lpg rijden en hoofdzakelijk worden gebruikt voor openbaar vervoer komt als gevolg van artikel XXII van het BP 2024 met ingang van 1 januari 2030 te vervallen. Bij de vormgeving van het wetsvoorstel is daar rekening mee gehouden door te voorzien in een aanvulling van artikel 25c, tweede lid, Wet MRB 1994 dat uit hoofde van het Belastingplan 2024 met ingang van 1 januari 2030 zal komen te vervallen.

## **Artikel XIX**

### *Artikel XIX (inwerkingtreding)*

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is voorzien in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of met een latere datum, overgangsrecht of een afwijkende volgorde. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Staatssecretaris van Financiën,  
F.L. Idsinga

De Staatssecretaris van Financiën,  
N. Achahbar