



1

Agenda

1. Actualiteiten rondom Prinsjesdag
2. Bronbelasting rente & royalty's 2021
3. Aandachtspunten gewijzigde liquidatieverliesregeling
4. Aanpassing van het at arm's lenghtbeginsel per 1/1/2022
5. Ontwikkelingen inhoudingsvrijstelling dividendbelasting en buitenlandse belastingplicht
6. Conditionele bronbelasting op dividend vanaf 2024
7. Wet Minimumbelasting 2024
8. Richtlijn ATAD III

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



2

Actualiteiten rondom Prinsjesdag

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



3

Actualiteiten rondom Prinsjesdag

- Vpb-tarief blijft gelijk (19% tot EUR 200.000, daarboven 25,8%)
- De verliesverrekeningsregels blijven ook gelijk. Geen beperking in voorwaartse verliesverrekening. Winsten boven EUR 1mio kunnen voor 50% met verliezen worden verrekend.
- Giftenaftrek VPB vervalt
 - Eenvoudiger schenken vanuit BV (zonder uitdeling)
 - Geen aftrekpost meer in BV
 - Sponsorkosten etc. blijven aftrekbaar

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



4

Actualiteiten rondom Prinsjesdag

- Box 3-tarief in 2024 naar 34%
- Vanaf 2024 twee schijven in box 2, tot EUR 67.000 24,5% daarboven 31%
- Aanpassing samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting en btw vanaf 2025 (4% overdrachtsbelasting onder omstandigheden)
- Wijzigingen bedrijfsopvolgingsregeling in 2024 en 2025

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



5

Bronbelasting rente- en royaltybetalingen 2021

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



6

Essentie bronheffingen rente- en royaltybetalingen

- Tarief = Vpb-tarief (in 2023 en 2024 dus 25,8%)
- Bij betalingen aan entiteit in laagbelastende (<9%) of non-coöperatieve jurisdictie en betalingen aan hybride entiteit
- Anti-misbruikbepaling voor situaties waarin vennootschap wordt tussengeschoven

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



7

Zwarte lijsten (2023)

- Laag-tarieflanden: Anguilla, Bahama's, Bahrein, Barbados, Bermuda, British Virgin Islands, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Cayman Islands, Turkmenistan, Turks- en Caicoseilanden, Vanuatu en de Verenigde Arabische Emiraten.
- Non-coöperatieve jurisdicties: Amerikaanse Maagdeneilanden, Amerikaans Samoa, Anguilla, Bahama's, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad, Tobago, en Vanuatu en Turks- en Caicoseilanden.
- Lijsten worden jaarlijks aangepast en vooraf bekend gemaakt voor het komende kalenderjaar
- Lijsten worden jaarlijks aangepast

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



8

Nadere vormgeving bronheffingen

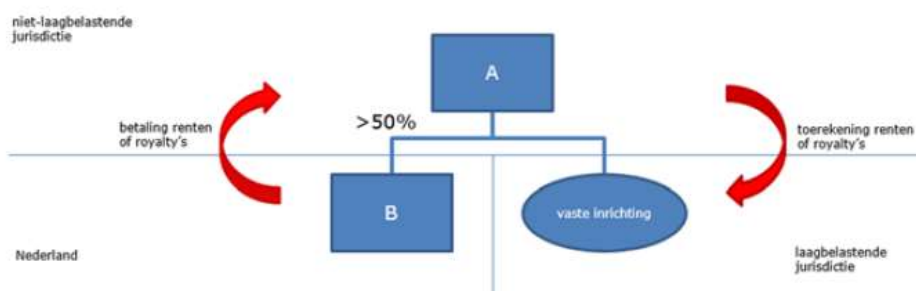
- Correctie betaling naar at arm's length standaarden (art. 3.2 Wet Bronbelasting 2021)
- Geldt alleen voor betalingen aan gelieerde lichamen (50%-grens)
- Geldt ook voor betalingen toegerekend aan een Nederlandse vaste inrichting
- Overkill en dubbele heffing mogelijk!

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



9

Toerekening ontvangst aan buitenlandse vaste inrichting

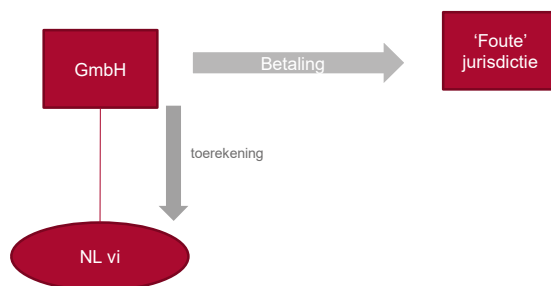


REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



10

Toerekening betaling aan Nederlandse vaste inrichting

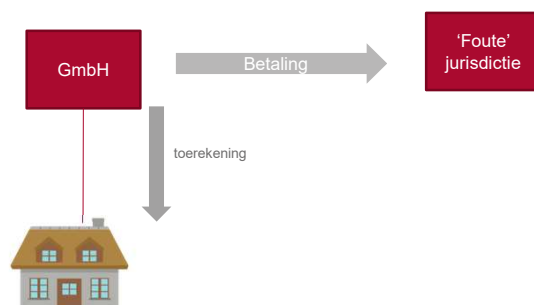


REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



11

Toerekening betaling aan Nederlandse vastgoed – vanaf 2022

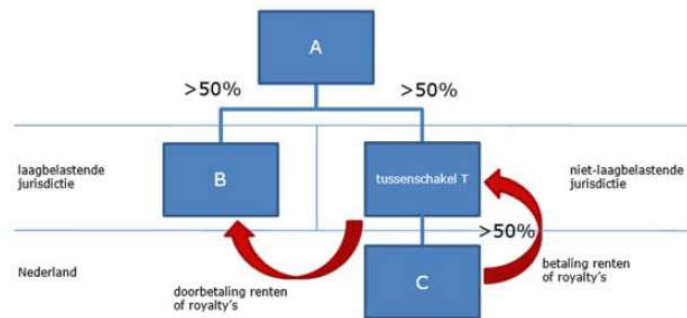


REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



12

Misbruiksituatie - tussenschakel



REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



13

Moment van inhouding (art. 3.5 Wet bronbelasting 2021)

- Bronheffing is verschuldigd als bedrag:
 - ✓ wordt betaald, verrekend, ter beschikking wordt gesteld of rentedragend wordt;
 - ✓ vorderbaar en inbaar wordt.
- Gerijpte maar nog niet uitbetaalde bedragen worden geacht op 31 december van het jaar te zijn genoten
- Aangifte en afdracht binnen een maand na afloop van het kalenderjaar

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



14

Informatieplicht

- Art. 6.3 Wet bronbelasting 2021: belastingplichtige moet uit eigen beweging relevante informatie aan inspecteur verstrekken
- Art. 6.4 Wet bronbelasting 2021: niet nakomen informatieplicht kan in geval van opzet of grove schuld leiden tot bestuurlijke boete tot 100%

Aandachtspunten gewijzigde liquidatieverliesregeling

Samenvatting aanscherping liquidatieverliesregeling per 1/1/2021

- Geografische beperking: het moet een deelneming betreffen in een EU/EER-vennootschap
- Kwantitatieve beperking: doorslaggevende zeggenschap vereist. In joint venture structuren met 50%/50% hebben beide aandeelhouders geen doorslaggevende zeggenschap.
- Franchise van EUR 5 miljoen. Alleen het meerdere is niet-aftrekbaar.

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



17

Toetsperiode

Voltooiing vereffening op 1 juli 2027



Toetsperiode
De vijf jaren
onmiddellijk
voorafgaand aan het
toetsmoment

Toetsmoment
Tijdstip van voltooiing
van de vereffening van
het vermogen van het
ontbonden lichaam

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



18

Samenloop nieuwe regels met afwaardering vordering

- Financieringskeuze kan worden beïnvloed: cap van EUR 5 miljoen geldt niet voor leningen
- Discussie over onzakelijke lening wordt nog pregnanter
- Aandachtspunt bij omzetting vorderingen in aandelenkapitaal → als daarna een verlies optreedt, kan (uiteeraard) niet meer op de vordering worden afgewaardeerd, ook liquidatieverlies mogelijk deels niet aftrekbaar

Temporele voorwaarde

- Liquidatieverlies slechts aftrekbaar als uiterlijk vereffening wordt voltooid in het derde kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de onderneming is gestaakt. **Verloopt voor het eerst in 2023!**
- Uitzondering als belastingplichtige doet blijken dat er zakelijke overwegingen ten grondslag liggen aan het uitstel van de voltooiing van de vereffening. Bijv. als er sprake is van juridische beletselen buiten de invloed van de belastingplichtige.
- Zware bewijslast!

Aanpassing at arm's lengthbeginsel

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



21

Aanpassing at arm's lenghtbeginsel

- Aanpassing at arm's lengthbeginsel vanaf 2022
- Vervolg op anti-mismatchregels van ATAD II

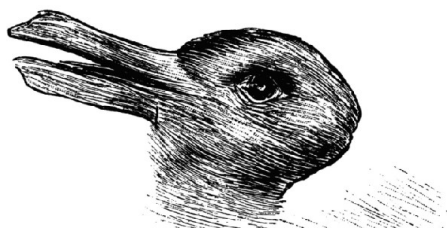
REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



22

Waar gaat ATAD II over?

- Hybride mismatches veroorzaakt door verschil in kwalificatie van:
 - Lichamen
 - Instrumenten
 - Vaste inrichtingen
 - Vestigingsplaatsen
- Mismatch in gelieerde verho (25%) of in gestructureerde I
- Misbruikookmerk doet niet ter zake
- Let op **documentatieverplichting!!**



REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



23

Waar gaat ATAD II *niet* over?

- Tariefverschillen
- Aftrekbare betalingen aan vrijgestelde entiteit
- Mismatch veroorzaakt door ander begrip van verrekenprijzen
 - *Dit is ondervangen vanaf 2022 met aanvulling transfer pricing regels*

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



24

Vanaf 2022 – aanpassing at arm's lengthbeginsel

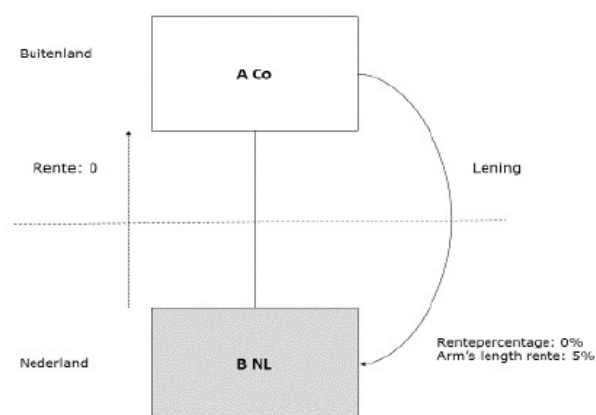
- Introductie artikelen 8ba tot en met 8bd Wet Vpb 1969
- Essentie: neerwaartse aanpassing winst wordt niet gerespecteerd als er geen corresponderende winstneming plaatsvindt
- Gevolgen in relatie tot vergoedingen (bijv. rente), maar ook in relatie tot overdrachten van een vermogensbestanddeel
- Ook m.b.t. overdrachten die al hebben plaatsgevonden kunnen gevolgen optreden → beperking afschrijvingen

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



25

Informeel kapitaal

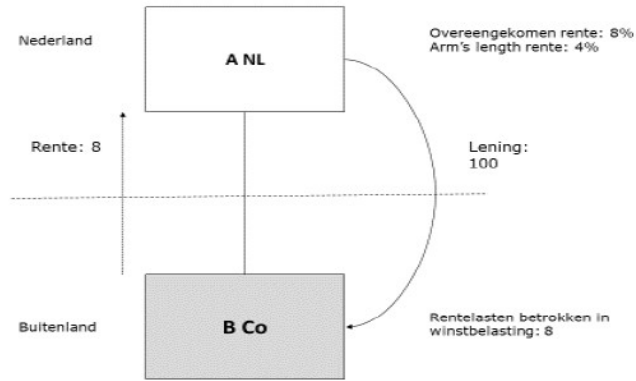


REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



26

Verkapte winstuitdeling

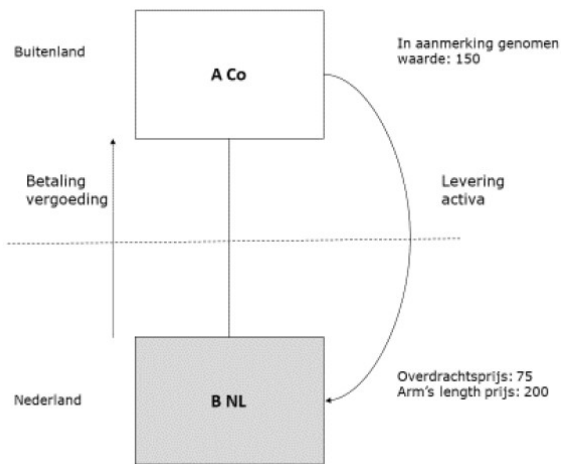


REGISTER ■
 BELASTING ■
 ADVISEURS ■



27

Overdracht activum

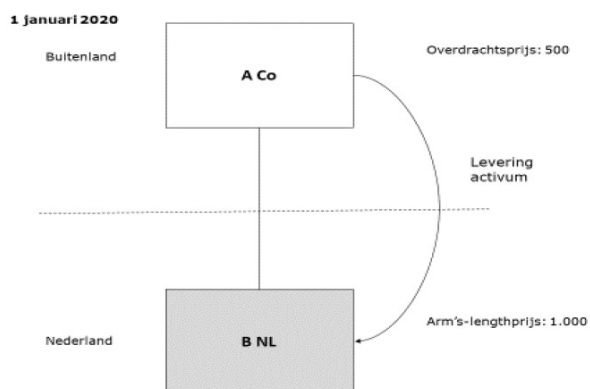


REGISTER ■
 BELASTING ■
 ADVISEURS ■



28

Overdracht tussen 1 juli 2019 en 1 januari 2022



REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



29

Overdracht tussen 1 juli 2019 en 1 januari 2022

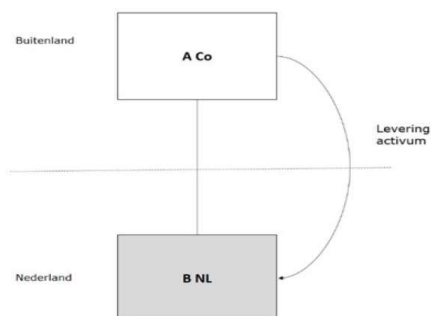
- Artikel 35 geeft regeling voor deze overdrachten
- Geen aanpassing boekwaarde, wel beperking afschrijvingspotentieel
- Afschrijving wordt, kort gezegd, verminderd als de boekwaarde bij toepassing van de nieuwe regels lager zou zijn dan de geldende boekwaarde

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



30

Kapitaalstorting in natura



Zie ook besluit d.d. 11 januari 2023, nr. 2022-322315, over art. 8bd Wet VPB over een niet VPB-plichtige overdrager (geen fiscale zakelijkheidscorrectie mogelijk, aansluiten bij juridische documentatie en jaarrekening)

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



31

Correctie bij tegenpartij

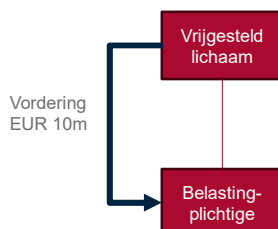
- Van belang is dat de correctie bij de tegenpartij in de heffing wordt betrokken
- Effectief tarief wordt niet getoetst, correctie kan ook kwalificeren ingeval van:
 - 0%-tarief bij ontvanger
 - Verliezen bij ontvanger
 - Groepsregime bij ontvanger
- Geen corresponderende heffing in geval van subjectieve vrijstelling of afwezigheid van winstbelasting
- Onder omstandigheden kan minimumtarief van 15% wel een rol spelen!

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



32

KG:011:2023:8 en 9 – art8bd en inbreng/omzetting onvolwaardige vordering



REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



33

KG:011:2023:8 en 9 – art8bd en inbreng/omzetting onvolwaardige vordering

- Moet de inbreng van de vordering worden gezien als een verkrijging in de zin van art. 8bd?
- Gevolg zou zijn: betaalde prijs is nul, en bij overdrager is niet afgerekend. Vordering komt voor nul in de boeken, belaste vrijval van schuld ad EUR 10m
- Kennisgroep: Nee, art. 8bd is in deze situatie niet van toepassing. De belastingplichtige verkrijgt niet iets, de vordering verdwijnt door schuldvermening
- Hier geldt dus bestaande jurisprudentie (HR 10 maart 1993): inbreng vordering leidt niet tot heffing bij schuldenaar

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



34

Samenloop bronbelasting

- Samenloop mogelijk met bronbelasting als betaling verschuldigd is aan jurisdictie op de zwarte lijst
- Stel: feitelijke betaling 4%, zakelijke betaling 6%
- Bronheffing over 6%, mogelijk aftrek van 4%
- Kabinet: geen samenloopregeling, verwachting is dat geldstromen naar 'zwarte lijst jurisdicties' zich vrijwel niet meer zullen voordoen

Ontwikkelingen inhoudingsvrijstelling dividendbelasting en buitenlandse belastingplicht

Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting

- Inhoudingsvrijstelling in verdragssituaties, tenzij misbruik (4 lid 2 dividendbelasting)
- Subjectieve toets: leidt tussengeschoven lichaam tot betere positie voor de dividendbelasting?
- Objectieve toets: is sprake van een ondernemingsstructuur en een bedrijfsmatige link?
 - Identieke/aanvullende ondernemingsactiviteiten bij aandeelhouder en Nederlandse dochter
 - Aandeelhouder is top- of tussenhoudster van actief concern
 - Substance criteria als scharnierpunt bewijslast (zie art. 1bis Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965).
- ATR 20210525 op site Belastingdienst: ruling inhoudingsvrijstelling in vastgoedstructuur bij beursgenoteerde tophoudster

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



37

Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting

- Anti-misbruiktoets bij persoonlijke houdster?
- Belastingdienst tijdens rulingoverleg voorjaar 2019: persoonlijke houdsterstructuur gaat niet goed voor objectieve toets
- Albert, WFR 2020/165: geen vanzelfsprekendheid dat sprake is van misbruik bij een substanceloze tussenhoudster
 - Mogelijk was tussenhoudster aangewezen entiteit voor herinvestering
 - In Deense arresten was tussenhoudster inwoner van ander land dan UBO
 - Volgens HR wordt niet vereist dat houdster onderneming drijft
 - Ook bij Nederlandse tussenhoudster geen inhouding
 - Mogelijk hoofddoel dividenduitkering is beperken aansprakelijkheid (zie echter ook HR 10 januari 2020, volgens HR was in die casus beperken aansprakelijkheid geen volgende argument)
- Lopende zaken bij HR, zie hierna

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



38

Meer recente visie Belastingdienst

– ATR 20200818:

“Z is als persoonlijke houdstervenootschap **actief betrokken bij haar deelneming**. Z heeft kantoorruimte ter beschikking. Z verricht een economische functie, zodat er geen sprake is van een kunstmatige constructie. Er wordt voldaan aan de objectieve toets.”

– Rulingoverleg 30 juni 2021:

- Personeel dat in de PH werkzaam moet zijn, kan bestaan uit de dga die werkt via een management fee voor de BV.
- Bedrag aan loonkosten in PH kan lager zijn dan EUR 100.000 als het een ‘kleine structuur’ betreft, waarbij minder aansturing nodig is.

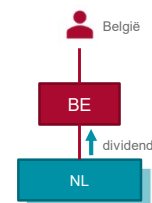
REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



39

Lopende zaken inhoudingsvrijstelling

- Twee uitspraken, één ging wel goed, ander niet bij Rechtbank Noord-Holland
- Alle feiten en omstandigheden in aanmerking nemen.
- **X NV**: kantoorruimte in woning, hield meerdere belangen en significante kosten. Ging bij rechtbank goed. **Maar bij Hof Amsterdam 2 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1732, gaat het toch fout.** Want het aandelenbelang kan niet functioneel aan een materiële onderneming worden toegerekend. Het enkel aanwezig zijn van een materiële onderneming is niet voldoende.
- **X BVBA**: geen kantoorruimte, loonkosten of activiteiten in het economische verkeer, slechts 1 belang in NL entiteit
- AG 26 mei 2023 ECLI:NL:PHR:2023:541 en ECLI:NL:PHR:2023:540 volgt uitspraken van Hof. Hof heeft voldoende breed getoetst of er misbruik is.



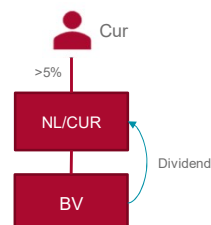
REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



40

Conclusie AG 28-07-2023, ECLI:NL:PHR:2023:701

- Geen besparing door emigratie vennootschap (dus niet toetsen op moment van uitkering)
- Geen louter mechanische toets (wegdenken/substance)
- Parlementaire geschiedenis in strijd met EU-recht
- Ook in niet-EU-situaties toetsen aan EU-recht ivm identieke implementatie



REGISTER ■
 BELASTING ■
 ADVISEURS ■



41

Conditionele bronheffing dividend vanaf 2024

REGISTER ■
 BELASTING ■
 ADVISEURS ■



42

Essentie conditionele bronbelasting op dividend

- Bronheffing op dividenduitkeringen aan ontvangers in laagbelastende of non-coöperatieve landen, of hybride element
- Substance/reële aanwezigheid/zakelijke overwegingen speelt geen rol (zie ook Brandsma c.s. in WFR 2021/24)
- Geen bronheffing als niet-heffing wordt veroorzaakt door een deelnemingsvrijstelling (zie ook Brandsma c.s. in WFR 2021/24)

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



43

Essentie conditionele bronbelasting op dividend

- Conditionele bronheffing geldt ook als er met het betreffende land een belastingverdrag is gesloten (Barbados, VAE)
 - Zie ook Van Horzen, NLF Opinie 2021/9
- Tarief: gelijk aan hoge Vpb-tarief (nu 25,8%)
- Hoog tarief, overkill, geen tegenbewijs, geen verrekening
→ Stoplichtwetgeving

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



44

Nadere vormgeving conditionele bronheffing dividenden (I)

- Uitkeringen door coöperaties vallen er ook onder. Geen onderscheid tussen houdstercoöperatie en reële coöperatie
- Voordelenbegrip sluit aan bij huidige dividendbelasting
 - Winstuitkeringen
 - Uitkeringen bij inkoop voor zover meer dan gestort kapitaal
 - Uitkeringen bij liquidatie
 - Teruggaaf gestort kapitaal (tenzij aan voorwaarden is voldaan)
 - Niet: vervreemdingswinsten
- Bronbelasting moet worden ingehouden bij terbeschikkingstelling en binnen een maand na afloop van het kalenderjaar op aangifte afgedragen

Nadere vormgeving conditionele bronheffing dividenden (II)

- Ook dividend in natura valt onder de conditionele bronheffing
- Doorkijkbenadering om misbruik te voorkomen
- Samenloop met huidige dividendbelasting zeer complex, zie ook Albert in WFR 2021/91

Pijler II – Wet Minimumbelasting 204

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



47

Wet Minimumbelasting 2024

- Wetsvoorstel Minimumbelasting 2024 is op 31 mei 2023 ingediend bij de Tweede Kamer
- Minimumniveau van belastingheffing van 15% multinationale ondernemingen met groepsomzet meer dan EUR 750m (i.b. vier jaar terugkijken)
 - Verschillende uitzonderingen
- Laag tarief / grondslagversmaller in het ene land kan leiden tot bijheffing in ander land
- Beoogde inwerkingtreding 2024

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



48

Wet Minimumbelasting 2024

- Aparte heffingswet, geen deel van de VPB
- In Nederland vallen er naar verwachting ongeveer drieduizende multinationals onder
- Effectief tarief berekend op grond van commerciële winst, zeer complexe berekeningen met c/f verschillen, latenties etc.
- De minimis uitzondering als omzet in een staat minder is dan EUR 10 miljoen en het gemiddeld inkomen van alle entiteiten minder dan EUR 1 miljoen.

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



49

Wet Minimumbelasting 2024

- Effectief tarief, zie art. 8.1: belasting
winst
- Als effectief tarief lager is dan 15%, dan bijheffing over overwinst.
- Hierbij geldt een substance-based income exclusion, gebaseerd op loonkosten (10%) en activa (8%), zie art. 8.3.
- Fiscale eenheid etc. wordt gerespecteerd

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



50

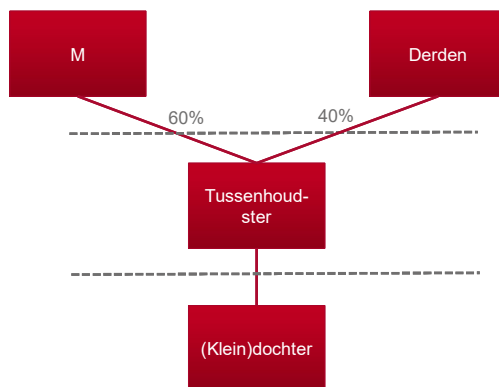
Wet Minimumbelasting 2024

- Primaire regel: CFC-achtige bijheffing op moederniveau
- Secundaire regel: als moeder niet bijheft, heft dochter bij
- Land van dochter mag kwalificerende bijheffing toepassen, dan komt moederland niet aan CFC-heffing toe. Wordt waarschijnlijk dominante regel

Wet Minimumbelasting 2024

- In Nederland kan 15% een aandachtspunt zijn bij bijzonder regime, zoals tonnageregime, innovatiebox, VAMIL, landbouwvrijstelling, herinvesteringsreserve
- Ook deelnemingsvrijstelling kan tot lager effectief leiden, omdat Wet Minimumbelasting een andere deelnemingsvrijstelling kent (10%-grens en minimumbezitsperiode van een jaar)
- Ook liquidatieverlies kan leiden tot lager effectief tarief en dus bijheffing → verhouding tot Marks & Spencers?

Voorbeeld heffing bij tussenhouder

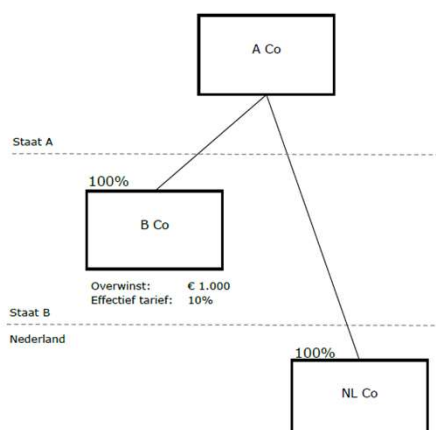


REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



53

Voorbeeld onderbelaste winstheffing



Geldt in 2024
alleen voor EU-
concerns, vanaf
2025 ook voor niet-
EU concerns (art.
15.1)

Ontleend aan Memorie
van toelichting

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



54

Pijler 2

- Toepassing richtlijn vereist veel informatie van groepen
- Boetes moeten naleving afdwingen

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



55

ATAD III

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



56

Essentie ATAD III (1 van 3)

- 'Unshell' richtlijn
- Strengere behandeling van doorstroomvennootschappen
- Onderhandelingen zijn gaande, zie kwartaalrapportage lopende EU-wetgevingsvoorstellen op het terrein van Financiën, mei 2023
- Nog veel onzeker over moment en vorm van invoering

Essentie ATAD III (2 van 3)

- Doorstromers moeten onder voorwaarden in aangifte rapporteren of er voldoende substance is (kantoor, bankrekening, kwalificerende directie/personeel)
- Relevante factoren:
 - Aanwezigheid passieve inkomsten
 - Grensoverschrijdende betalingen
 - Outsourcen functies

Essentie ATAD III (3 van 3)

- Uitzonderingen
 - Bepaalde beursgenoteerde en geregeleerde lichamen
 - Nationale (PH) structuren / holding en aandeelhouders in zelfde jurisdictie
 - Lichamen met minimaal 5 FTE

- Mogelijke gevolgen onvoldoende substance
 - Geen woonplaatsverklaring
 - Informatie-uitwisseling
 - Geen vermindering bronheffing
 - Geen vrijstelling voor ontvangen betaling
 - Toepassing CFC-regels

The end
Vragen / opmerkingen?