

35 523

Voorstel van wet van het lid Snels tot wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965 en enige andere belastingwetten in verband met de invoering van een conditionele eindafrekening (Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting)

Nr. PM

**ADVIES VAN DE AFDELING ADVISERING VAN DE
RAAD VAN STATE EN REACTIE VAN DE
INITIATIEFNEMER**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 30 september 2020, no.W06.20.0341/III en de reactie van de initiatiefnemer d.d. 9 oktober 2020. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij brief van de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 21 september 2020 heeft de Tweede Kamer, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt de nota van wijziging van het voorstel van wet van het lid Snels tot wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965 en enkele andere belastingwetten in verband met de invoering van een conditionele eindafrekening bij grensoverschrijdende zetelverplaatsing, fusie en splitsing (Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting), met memorie van toelichting.

Deze nota van wijziging wijzigt het initiatiefvoorstel van het Tweede Kamer lid Snels tot wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965 en enige andere belastingwetten in verband met de invoering van een conditionele eindafrekening (Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting).

In de nota van wijziging worden twee wijzigingen voorgesteld:

- de reikwijdte van de voorgestelde conditionele eindafrekening in de dividendbelasting wordt uitgebreid tot aandeelhouders in alle (top)vennootschappen die «vertrekken» naar een kwalificerende staat, ongeacht de omvang van het concern waartoe die (top)vennootschap behoort;*
- de terugwerkende kracht van de voorgestelde conditionele eindafrekening in de dividendbelasting en van de overige in het wetsvoorstel opgenomen (aanvullende) maatregelen wordt beperkt tot vrijdag 18 september 2020, 12.00 uur.*

De initiatiefnemer heeft op 18 september 2020 een begeleidende brief bij de nota van wijziging naar de Tweede Kamer gestuurd.¹ Daarin kondigt hij, naast deze twee wijzigingen, nog enkele andere wijzigingen aan om onduidelijkheden weg te nemen. Die wijzigingen zal hij binnenkort indienen samen met eventuele wijzigingen waartoe het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State aanleiding geeft.

De Afdeling constateert dat daardoor de essentiële kenmerken van het voorstel niet bekend zijn. Als gevolg daarvan kan niet worden beoordeeld wat de betekenis is van de nu

¹ Kamerstukken II 2020/21, 35523, nr. 4.

voorgestelde wijzigingen in het geheel van het (uiteindelijke) voorstel. Overigens is wél duidelijk dat de thans voorgestelde wijziging niet afdoet aan hetgeen de Afdeling in haar advies van 2 september 2020 over het wetsvoorstel heeft opgemerkt. De Afdeling merkt op dat de voorgestelde terugwerkende kracht onverantwoord is, nu voor betrokkenen niet voldoende kenbaar is voor wie welke verplichtingen gelden vanaf 18 september 2020. In verband daarmee kan over de nota van wijziging niet positief worden geadviseerd.

Tegelijkertijd met dit advies is het advies van de Afdeling van 2 september 2020 openbaar gemaakt met de reactie van de initiatiefnemer. In de reactie op dat advies heeft de initiatiefnemer de rechtvaardiging van de eindafrekening beargumenteerd in het licht van de aan de Wet op de dividendbelasting 1965 ten grondslag liggende «basisconceptie» en de internationale context. Daarbij is gewezen op een aantal onjuiste veronderstellingen van de Afdeling. Het betreft hier een belasting van de aandeelhouder, niet een belasting van de vennootschap zoals de Afdeling abusievelijk veronderstelt. De initiatiefnemer heeft daarbij wel geconstateerd dat de juridische en praktische wijze van invordering en de rechtsbescherming van de aandeelhouders en de vennootschap nadere verduidelijking behoeft. In de door de Afdeling genoemde brief van de initiatiefnemer van 18 september 2020 is daarvoor in hoofdlijnen een raamwerk beschreven. Dit raamwerk is nu verwerkt in het naar aanleiding van het advies van de Afdeling aangepaste wetsvoorstel. Het wetsvoorstel is volgens de initiatiefnemer in lijn met het internationale en het Europese belastingrecht. Ook overige misverstanden, zoals bijvoorbeeld de onjuiste veronderstelling dat de voorgestelde heffing ook betrekking zou hebben op de winstreserves van regionale hoofdkantoren, zijn opgehelderd in het gewijzigde voorstel. De initiatiefnemer heeft in zijn reactie op het advies van 2 september 2020 beargumenteerd waarom het toepassen van een terugwerkende kracht gerechtvaardigd en verantwoordelijk is en aansluit bij daarvoor bestaande richtlijnen.

1. Inleiding

Op 10 juli 2020 is het initiatiefvoorstel van het Tweede Kamer lid Snels tot wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965 en enige andere belastingwetten in verband met de invoering van een conditionele eindafrekening (Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting) ingediend bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal. Het voorstel voorziet in de invoering van een zogenoemde conditionele eindafrekening (exit-heffing) in de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965). Die houdt in dat heffing van dividendbelasting zeker wordt gesteld als (latente) winstreserves als gevolg van een grensoverschrijdende reorganisatie overgaan naar een andere (kwalificerende) staat.

De Afdeling heeft op 2 september 2020 advies uitgebracht over dit voorstel. In het advies wees zij erop, dat het voorstel een ingrijpende stelselwijziging van de Wet DB 1965 betekent. Bij de dividendbelasting worden namelijk winstuitkeringen op het moment van uitkering bij de aandeelhouders belast. In het voorstel wordt echter – niet-uitgekeerde – winst bij de vennootschap belast. Voorts wees zij erop dat het de wetgever natuurlijk vrijstaat de wetgeving hierover te wijzigen, maar dat ook dan wetgeving moet voldoen aan beginselen als zorgvuldigheid en rechtszekerheid, en dat deze niet in strijd mag zijn met hogere regels zoals internationale verdragen of het Unierecht.

De Afdeling advisering kwam tot de conclusie dat de ingrijpende stelselwijziging van de dividendbelasting zoals de initiatiefnemer voorstelt, hieraan niet voldoet. De kans dat het voorstel juridisch niet houdbaar zal blijken te zijn, is zodanig groot dat zij invoering van deze

exit-heffing niet verantwoord acht. Zo ziet de Afdeling advisering onvoldoende argumenten voor de stelling dat sprake is van een terechte belastingclaim op de niet uitgekeerde winsten in het licht van de belastingverdragen. Ook moet volgens de Afdeling worden betwijfeld of de exit-heffing in overeenstemming is met het Unierecht.

In zijn brief van 18 september 2020 geeft de initiatiefnemer aan dat het advies thans door hem wordt bestudeerd en dat hij ernaar streeft zijn reactie op het advies en eventuele wijzigingen waartoe het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State aanleiding geeft, binnen afzienbare termijn aan te bieden aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal.² In die brief wordt los daarvan een aantal wijzigingen van het voorstel aangekondigd. In de eerste plaats is de initiatiefnemer voornemens om (i) de heffingsmethode, (ii) de wijze van invordering, (iii) de «draagplicht» van de aandeelhouders voor de ingevorderde dividendbelastingsschuld en (iv) de rechtsbescherming van de vennootschap en aandeelhouders door middel van een wijziging van het voorstel nader te regelen. In de tweede plaats wenst de initiatiefnemer met de brief te verduidelijken dat de voorgestelde eindafrekening in de dividendbelasting niet ziet op in Nederland gevestigde «regionale hoofdkantoren» van buitenlandse multinationals.

Vooruitlopend op al deze wijzigingen voorziet de thans voorliggende nota van wijziging in de volgende twee wijzigingen:

- de reikwijdte van de voorgestelde conditionele eindafrekening in de dividendbelasting wordt uitgebreid tot aandeelhouders in alle (top)vennootschappen die «vertrekken» naar een kwalificerende staat, ongeacht de omvang van het concern waartoe die (top)vennootschap behoort;*
- de terugwerkende kracht van de voorgestelde conditionele eindafrekening in de dividendbelasting en van de overige in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen wordt beperkt tot vrijdag 18 september 2020, 12.00 uur.*

1. Inleiding

In reactie op het advies van de Afdeling van 2 september 2020 heeft de initiatiefnemer beargumenteerd dat er sprake is van een misvatting bij de Afdeling. Het gaat bij de voorgestelde conditionele eindafrekening in de dividendbelasting niet om een belasting die wordt geheven van de vennootschap, maar nog steeds om een belasting die wordt geheven van de aandeelhouder. De brief van 18 september 2020 heeft in hoofdlijnen het invorderingsraamwerk daarvoor geschetst, mede om te verduidelijken hoe de belasting uiteindelijk neerslaat bij de aandeelhouder. Tegelijkertijd heeft de initiatiefnemer betoogd dat de voorgestelde exit-heffing in de dividendbelasting geen systeemwijziging betreft, maar een completering van het bestaande systeem van de dividendbelasting. Daarbij wordt door de initiatiefnemer verwezen naar de «step-up» die in de wetgeving is geregeld. Deze opstapmethode betekent dat bij grensoverschrijdende reorganisaties naar Nederland toe er een vrijstelling is voor in het buitenland opgebouwde winstreserves. Die vallen dus in Nederland buiten de heffing van de dividendbelasting. Tegenover deze vrijstelling past een eindafrekening in het systeem, die overigens in het voorliggende wetsvoorstel alleen wordt voorgesteld bij «vertrek» naar kwalificerende landen. Volgens de initiatiefnemer is deze beperkte reikwijdte van de voorgestelde exit-heffing evenwichtig in het licht van de stand van het internationale belastingrecht en het belang van het Nederlandse vestigingsklimaat. De initiatiefnemer betreurt het dat de Afdeling de «step-up» buiten de analyse heeft gelaten.

² Kamerstukken II 2020/21, 35523, nr. 4.

2. Uitbreiding reikwijdte

In het aanhangige wetsvoorstel geldt de conditionele eindafrekening alleen voor ondernemingen die deel uitmaken van een groep als bedoeld in artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek of in een soortgelijke buitenlandse regeling, welke groep een geconsolideerde netto-omzet heeft van minimaal € 750 miljoen.

De reikwijdte van de voorgestelde conditionele eindafrekening in de dividendbelasting wordt thans uitgebreid tot aandeelhouders in alle (top)vennootschappen die «vertrekken» naar een kwalificerende staat, ongeacht de omvang van het concern waartoe die (top)vennootschap behoort.

Hoewel het schrappen van de grens van € 750 miljoen uit oogpunt van eenvoudige uitvoering en gelijke belasting van vergelijkbare gevallen verdedigbaar kan zijn, is de betekenis hiervan voor het voorstel op dit moment niet te bepalen. Zoals hiervoor kort geschetst, heeft de initiatiefnemer nog een aantal wijzigingen aangekondigd. Die wijzigingen kunnen op hun beurt ook weer aanzienlijke gevolgen hebben voor de opzet en werking van de voorgestelde heffing.

Zo zal een wijziging die bewerkstelligt dat de voorgestelde eindafrekening in de dividendbelasting niet ziet op in Nederland gevestigde «regionale hoofdkantoren» van buitenlandse multinationals, weer een aanzienlijke beperking van de reikwijdte van het voorstel meebrengen. Bij de vormgeving daarvan zullen nog veel keuzes moeten worden gemaakt en vragen van principiële en technische aard moeten worden beantwoord. Dit nog los van overige aangekondigde wijzigingen en eventuele andere wijzigingen naar aanleiding van het advies van de Afdeling van 2 september 2020 die mogelijk invloed hebben op de thans voorliggende nota van wijziging. Dit betekent dat een reëel zicht op de betekenis van de thans voorgestelde wijziging van het wetsvoorstel vooralsnog ontbreekt. Overigens merkt de Afdeling op, dat wél duidelijk is dat de thans voorgestelde wijziging niet afdoet aan hetgeen de Afdeling in haar advies over het voorstel heeft opgemerkt.

De Afdeling concludeert dat thans niet kan worden beoordeeld wat de betekenis is van de nu voorgestelde wijzigingen in het geheel van het (uiteindelijke) voorstel. De Afdeling adviseert dit onderdeel te schrappen en mee te nemen in die grotere aanpassing.

2. Uitbreiding reikwijdte

De initiatiefnemer achtte het van belang de omzetgrens van € 750 miljoen te schrappen, mede omdat deze kwetsbaar is in het Unierecht op basis van het argument dat er dan sprake kan zijn van staatssteun. Er wordt dan een onderscheid gemaakt tussen ondernemingen boven en onder de betreffende grens. Omdat er sprake moet zijn van kenbaarheid is tegelijkertijd de terugwerkende kracht verplaatst naar 18 september 2020. In het naar aanleiding van het advies van de Afdeling aangepaste wetsvoorstel wordt vanuit doelmatigheidsoverwegingen een franchise voorgesteld van € 50 miljoen van de winstreserves.

3. Terugwerkende kracht

In verband met de voorgestelde uitbreiding van de reikwijdte van het voorstel is de

inwerkingtreding met terugwerkende kracht gewijzigd, van 10 juli 2020 naar 18 september 2020 om 12.00 uur.

De Afdeling merkt op dat zij, nog los van hetgeen zij in haar advies van 2 september 2020 heeft opgemerkt over de terugwerkende kracht van het voorstel, de thans voorgestelde terugwerkende kracht zeer problematisch acht. Zoals hiervoor is uiteengezet, heeft de initiatiefnemer aangekondigd dat het voorstel nog ingrijpend zal worden gewijzigd. Het gaat daarbij om wezenlijke onderdelen van het voorstel, zoals de reikwijdte, de belastingplicht (versus de inhoudingsplicht), de wijze van heffing en invordering.

Daarnaast heeft de initiatiefnemer aangekondigd dat hij mogelijk nog meer wijzigingen doorvoert naar aanleiding van het advies van de Afdeling. Het gevolg van dit alles is dat uit hetgeen op 18 september 2020 om 12.00 uur openbaar was over het voorstel, de essentiële onderdelen van het voorstel niet voldoende kenbaar zijn voor betrokkenen. Zij kunnen uit hetgeen openbaar is met onvoldoende zekerheid bepalen voor wie vanaf dat moment welke verplichting geldt. Voldoende kenbaarheid van de regeling voor betrokkenen is een essentiële voorwaarde om terugwerkende kracht te kunnen rechtvaardigen. Daaraan is thans niet voldaan. De Afdeling wijst er daarom op dat de voorgestelde terugwerkende kracht onverantwoord is. Zij adviseert deze te schrappen.

3. Terugwerkende kracht

De initiatiefnemer is het met de Afdeling eens dat voldoende kenbaarheid van het wetsvoorstel essentieel is voor de toepassing van terugwerkende kracht. Dat is beargumenteerd in de reactie op het advies van 2 september 2020. Precies wegens deze reden is de terugwerkende kracht verplaatst van 10 juli 2020 naar 18 september 2020. Om onduidelijkheden weg te nemen en de kenbaarheid duidelijk te maken heeft de hoofdlijnenbrief van 18 september het raamwerk voor de invordering geschetst. De doelstellingen en opzet van het wetsvoorstel zijn sinds 10 juli 2020 niet veranderd. Zo is het belastbare feit, te weten de veronderstelde winstuitdeling, onveranderd gebleven alsmede de situaties waarin wordt voorgesteld dat het belastbare feit zich voordoet, te weten in de gevallen waarin een vennootschap «vertrekt» naar een kwalificerend land of een «step-up-land».

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft ernstige bezwaren tegen de nota van wijziging en adviseert om deze niet in behandeling te nemen.

*De Vice-President van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

De initiatiefnemer,
Snels