
Vergaderjaar 2021 – 2022

- 35 931** Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965, de Wet bronbelasting 2021, de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft de maatregel om mismatches door een omgekeerde hybride tegen te gaan (PbEU 2017, L 144/1) (Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking)

C **MEMORIE VAN ANTWOORD**
Ontvangen 26 november 2021

Inleiding

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, het CDA en D66.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de evolverende van het voorlopig verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijkluidende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord.

De leden van de fracties van het CDA en D66 hebben gevraagd te reageren op de aanvullende vraag van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). De reactie op deze vraag vindt plaats waar dat onderwerp aan bod komt.

Algemeen

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom ervoor is gekozen om de belastingplichtmaatregel op te nemen in de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking¹ en of het niet beter was geweest om die implementatiewet te beperken tot de maatregelen die per 1 januari 2020 geïmplementeerd moesten worden. Daarbij vragen deze leden hoeveel additionele administratieve lasten voor het bedrijfsleven hierdoor zijn veroorzaakt. Dit kabinet heeft ervoor gekozen om de belastingplichtmaatregel te implementeren in de genoemde implementatiewet met

¹ Staatsblad 2019, 508.

een uitgestelde inwerkingtredingsdatum per 1 januari 2022. Bij deze implementatie is de maatregel zo goed mogelijk ingepast in het systeem van de vennootschapsbelasting. Om zeker te stellen dat er geen ongewenst belastingvoordeel met een omgekeerd hybride lichaam kan worden behaald, acht het kabinet het noodzakelijk om aanvullende maatregelen op te nemen. Deze maatregelen zijn opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Daarbij is er omwille van de leesbaarheid voor gekozen om de bepalingen inzake de belastingplichtmaatregel uit de genoemde implementatiewet te laten vervallen en om de belastingplichtmaatregel samen met de aanvullende maatregelen op te nemen in het onderhavige wetsvoorstel. Aangezien zowel de belastingplichtmaatregel uit de hiervoor genoemde implementatiewet als het onderhavige wetsvoorstel een inwerkingtredingsdatum hebben van 1 januari 2022 zijn hierdoor geen additionele administratieve lasten voor het bedrijfsleven veroorzaakt.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een overzicht op welke wijze andere lidstaten de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1)² en de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)³ hebben geïmplementeerd en verzoeken daarbij om aan te geven welke lidstaten deze richtlijnen nog niet (volledig) hebben geïmplementeerd. Zoals eerder aangegeven is op dit moment alleen een eerste rapport (tussentijdse evaluatie) van de Europese Commissie aan het Europees Parlement inzake de implementatie van beide richtlijnen in de lidstaten openbaar gemaakt.⁴ Op dit moment heeft het kabinet geen uitgebreid officieel overzicht voorhanden van de wijze van implementatie van ATAD1 en ATAD2 in andere lidstaten. Het is de bedoeling dat de Europese Commissie later een uitgebreid evaluatieverslag van de ATAD-maatregelen zal publiceren. Op dit moment is niet bekend wanneer de Europese Commissie het vervolg van deze evaluatie zal publiceren.

De leden van de fractie van de VVD stellen enkele vragen over het risico op dubbele belastingheffing onder de reguliere hybridemismatchmaatregelen⁵ uit ATAD2. Die reguliere hybridemismatchmaatregelen maken geen deel uit van het onderhavige

² 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 193/1). ATAD staat voor Anti-Tax Avoidance Directive.

³ Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad 29 mei tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybride mismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1).

⁴ Verslag van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over de uitvoering van Richtlijn 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, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen, COM (2020) 383, Brussel, 19 augustus 2020.

⁵ Afdeling 2.2a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

wetsvoorstel en maken met ingang van 1 januari 2020 reeds deel uit van de vennootschapsbelasting. De dubbele belastingheffing waar deze leden op wijzen is het gevolg van de toepassing van de reguliere hybridemismatchmaatregelen uit ATAD2 en de door de belastingplichtige in de Verenigde Staten gemaakte keuzes bij de zogenoemde "check-the-box"-regels. Deze problematiek is destijds uitvoerig aan de orde geweest bij de parlementaire behandeling van de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking en in mijn brief van 23 april 2021.⁶ Op basis van de bewoordingen van ATAD2 en het contact met de Europese Commissie kan worden geconcludeerd dat er onvoldoende ruimte bestaat om het risico op dubbele belasting op te lossen. Dit komt omdat ATAD2 een minimumnorm is. Dit betekent dat een lidstaat deze richtlijn wel strenger mag implementeren, maar niet soepeler. Het opnemen van een uitzondering in bijvoorbeeld een (beleids)besluit, waarin niet is voorzien door ATAD2, druist in tegen de genoemde minimumnorm. Het amendement dat tijdens de parlementaire behandeling van het onderhavige wetsvoorstel in de Tweede Kamer door de heer Idsinga (VVD) op dit punt werd ingediend heeft hij later, nadat dit amendement door het kabinet is ontraden⁷, weer ingetrokken.⁸ Het introduceren van een uitzonderingsmogelijkheid die indruist tegen de minimumnorm van ATAD2 wordt voor de internationale positie en het imago van Nederland niet opportuun geacht.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe overgangsrecht bij de overgang van een open commanditaire vennootschap (open cv) zoals we die nu kennen naar een omgekeerd hybride lichaam eruit zal zien bij afschaffing van de belastingplicht van de open cv en op welke situaties dit overgangsrecht van toepassing zal zijn. Op dit moment is nog niet bekend of, en op welke wijze, overgangsrecht wordt opgenomen voor dergelijke situaties. In het geval dat een toekomstig wetsvoorstel de afschaffing van de belastingplicht van de open cv regelt, zal dit in het kader van dat wetsvoorstel worden gezien. Daarbij zal rekening worden gehouden met de aard en het doel van beide regelingen, de administratieve lasten en de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst.

De leden van de fractie van het CDA en D66 vragen om in te gaan op de vraag van de NOB, waarin verzocht wordt te bevestigen dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) het percentuele aandeel van de participant in de Nederlandse winst in aftrek kan worden gebracht. Dit kan in beginsel worden bevestigd met dien verstande dat ingeval verschillen in winstbepaling- en correctieregels ertoe leiden

⁶ Zie onder andere Kamerstukken I 2019/20, 35241, nr. C en E en Kamerstukken 2020/21, 35572, nr. U.

⁷ Kamerstukken II 2021/22, 35927, nr. 33.

⁸ Kamerstukken II 2021/22, 35931, nr. 6.

dat de winst die naar Nederlandse maatstaven wordt berekend bij een participant niet in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken, er voor dit gedeelte van de winst geen aftrek wordt verleend. Voor de vraag of de winst bij een participant in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken wordt verder verwezen naar de memorie van toelichting.⁹

De leden van de fractie van het CDA verzoeken te bevestigen dat omgekeerde hybride lichamen over gestort kapitaal (anders dan nominaal gestort kapitaal) kunnen beschikken, zodat de uitkeringsfictie van artikel 3, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de dividendbelasting 1965 niet kan leiden tot dubbele heffing. Een omgekeerd hybride lichaam heeft geen gestort kapitaal dat terugbetaald kan worden zonder dat dit leidt tot opbrengst voor de dividendbelasting. Overigens leidt dit niet tot dubbele heffing van dividendbelasting. Deze afwijking van het systeem van de dividendbelasting ten opzichte van reguliere kapitaalvennootschappen is ingegeven door het karakter van de maatregel. De flankerende maatregelen in de dividendbelasting hangen namelijk samen met de introductie van een maatregel om misbruik door middel van mismatches met omgekeerde hybride lichamen tegen te gaan, namelijk de belastingplichtmaatregel in de vennootschapsbelasting. In dat kader ziet het kabinet geen aanleiding om een regeling in te voeren die het terugbetalen van kapitaal door omgekeerde hybride lichamen zonder heffing van dividendbelasting mogelijk maakt.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe het amendement dat de samenloop regelt tussen artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 en artikel 12ab Wet Vpb 1969, zich verhoudt tot het arrest van de Hoge Raad van 7 juli 1982.¹⁰ De met dit amendement voorgestelde aanvulling van artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 regelt in samenhang met artikel 12ab Wet Vpb 1969, dat een hybride betaling als bedoeld in artikel 12ab, eerste lid, Wet Vpb 1969 aan een open cv tot de winst van die open cv wordt gerekend, ook voor zover die winst toekomt aan de voor het geheel aansprakelijke (beherende) vennoten. Naar de bedoeling van de indiener van dit amendement vindt door de beperking van de aftrek van artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 bij de winstbepaling van de open cv het genoemde arrest effectief geen toepassing voor zover artikel 12ab, eerste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is. Hiermee wordt potentieel belastingontwijking voorkomen.

⁹ Kamerstukken 2021/22, 35931, nr. 3, p. 10.

¹⁰ Hoge Raad 11 juli 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9546.

Uitvoeringsaspecten

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de documentatieverplichting van artikel 12ag (Wet Vpb 1969) niet van toepassing is op het onderhavige wetsvoorstel. Daarbij vragen zij naar het verschil in informatiepositie van de Belastingdienst bij het onderhavige wetsvoorstel ten opzichte van de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking. De documentatieverplichting is van toepassing op belastingplichtigen en verplicht hen – omwille van de bewijslastverdeling – in hun administratie gegevens op te nemen ten aanzien van de vraag of bij het bepalen van de winst de reguliere hybridemismatchmaatregelen van toepassing zijn. Om die reden is de documentatieverplichting niet van belang voor de toepassing van het onderhavige wetsvoorstel. Bij zowel het onderhavige wetsvoorstel als de reguliere hybridemismatchmaatregelen is de Belastingdienst voor haar informatiepositie in beginsel afhankelijk van kennis van de buitenlandse fiscale kwalificatiesystemen. Ten aanzien van de belastingplichtmaatregel geldt dat een omgekeerd hybride lichaam dat onder de belastingplichtmaatregel valt en niet wordt uitgenodigd tot het doen van aangifte, op grond van de reguliere wetstoepassing gehouden is om de inspecteur om een uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken voorafgaand aan het tijdstip waarop de belasting moet worden betaald. Ingeval een omgekeerd hybride lichaam niet voldoet aan deze verplichting kan een bestuurlijke boete worden opgelegd. Daarbij zijn in voorkomende gevallen de reguliere hybridemismatchmaatregelen van toepassing die het fiscale voordeel wegnemen. Ten aanzien van die reguliere hybride mismatch is de documentatieverplichting wel van toepassing, waardoor de Belastingdienst de informatie om te kunnen toetsen of de hybridemismatchmaatregelen van toepassing zijn gestructureerd op kan vragen.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de overwegingen die ten grondslag liggen aan de vormgeving van het onderhavige wetsvoorstel. Op grond van ATAD2 is Nederland verplicht de belastingplichtmaatregel per 1 januari 2022 te implementeren. Bij de uiteindelijke vormgeving van deze maatregel is oog gehouden voor verschillende overwegingen, waaronder de juiste en volledige implementatie van ATAD2, de inpasbaarheid in de systematiek van onder andere de vennootschapsbelasting en de uitvoerbaarheid van de maatregel.

Administratieve lasten / gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De leden van de fractie van de VVD vragen op basis waarvan de administratieve lasten zijn ingeschat. Daarbij vragen deze leden of is uitgegaan van de aanname dat er nauwelijks omgekeerde hybride lichamen zijn. De gevolgen voor de administratieve lasten van dit wetsvoorstel worden ingeschat op basis van het verwachte aantal gevallen dat door dit wetsvoorstel wordt geraakt in samenhang

met de verwachte gevolgen indien een belastingplichtige door dit wetsvoorstel wordt geraakt. De verwachting is dat de belastingplichtmaatregel slechts in een beperkt aantal gevallen aangrijpt. De belastingplichtmaatregel uit het onderhavige wetsvoorstel maakt namelijk deel uit van de reeds in 2016 aangekondigde en in 2017 gepubliceerde richtlijn ATAD2. Daarbij zijn de reguliere hybridemismatchmaatregelen, waarmee het fiscale voordeel van het gebruik van een omgekeerd hybride lichaam in bijvoorbeeld de cv/bv-structuur is weggenomen, reeds op 1 januari 2020 in werking getreden. Hiermee heeft de cv/bv-structuur haar aantrekkingskracht al sinds enige tijd verloren. Op basis hiervan is de inschatting dat het onderhavige wetsvoorstel zeer beperkte gevolgen zal hebben voor de administratieve lasten. Deze inschatting wordt ondersteund door het Adviescollege toetsing regeldruk en het feit dat er één reactie is binnengekomen bij de openbare internetconsultatie van dit wetsvoorstel.¹¹

De Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst,

J.A. Vijlbrief

¹¹ <https://www.internetconsultatie.nl/belastingplichtmaatregelatad2/reacties>.