

No.W06.21.0231/111

's-Gravenhage, 1 september 2021

Bij Kabinetsmissive van 17 augustus 2021, no.2021001530, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financien, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van enkele mismatches die ontstaan bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de vennootschapsbelasting (Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel wijzigt de Wet op vennootschapsbelasting 1969 met ingang van 1 januari 2022 en betreft het zogenoemde zakelijkheidsbeginsel (ook wel arm's lengthbeginsel). Dit beginsel kan leiden tot een correctie van de winst. Dat is — kort gezegd — aan de orde als gelieerde lichamen in onderlinge rechtsverhoudingen voorwaarden (verrekenprijzen) afspreken die afwijken van voorwaarden die door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Het wetsvoorstel beperkt een neerwaartse correctie van de winst die door toepassing van het zakelijkheidsbeginsel zou plaatsvinden tot het bedrag van de corresponderende opwaartse aanpassing bij het gelieerde lichaam dat wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over de internetconsultatie en over de onmiddellijke werking en het overgangsrecht. In verband daarmee is aanpassing wenselijk van de toelichting en, zo nodig, van het wetsvoorstel.

1. Achtergrond, doel en inhoud van het wetsvoorstel

Indien gelieerde lichamen met elkaar transacties aangaan, worden de voorwaarden die zij met elkaar overeenkomen voor de heffing van vennootschapsbelasting vergeleken met de voorwaarden die onafhankelijke partijen in vergelijkbare transacties en vergelijkbare omstandigheden overeen zouden komen (zakelijkheidsbeginsel). Indien de overeengekomen voorwaarden afwijken van hetgeen tussen niet-gelieerde partijen gebruikelijk is (verrekenprijsverschillen), vindt een correctie plaats van de fiscale winst. De fiscale winst wordt dan vastgesteld met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel.

In de praktijk kan het zakelijkheidsbeginsel verschillend worden uitgelegd. Dat kan er in internationale verhoudingen toe leiden dat een deel van de fiscale winst niet in de belastingheffing wordt betrokken. Het doel van het wetsvoorstel is om de gevolgen van die verrekenprijsverschillen weg to nemen. Daartoe beperkt het wetsvoorstel een neerwaartse correctie van de winst bij een belastingplichtig lichaam als gevolg van toepassing van het zakelijkheidsbeginsel tot de door de belastingplichtige aannemelijk gemaakte corresponderende opwaartse aanpassing bij het gelieerde lichaam, die wordt betrokken in een naar de winst geheven

belasting. Daarnaast bevat het voorstel een flankerende maatregel voor het geval geen sprake is van een verrekenprijsverschil, maar van een verschil in waardering van een van een gelieerd lichaam verkregen vermogensbestanddeel, welk verschil mogelijk leidt tot dubbele niet-heffing.¹

2. Internetconsultatie

a. *Proces internetconsultatie*

Een eerder concept van de wettekst, de artikelsgewijze toelichting daarop en het integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving zijn van 4 maart tot en met 2 april 2021 in internetconsultatie geweest.²

De Afdeling wijst erop dat de regering de uitgangspunten heeft vastgesteld aangaande internetconsultatie. Drie weken voor de start van onderhavige internetconsultatie heeft de Afdeling in een advies een kritische opmerking gemaakt over het ontbreken van een algemeen deel van de memorie van toelichting bij een internetconsultatie.³ De regering heeft in reactie daarop in maart 2021 in het nader rapport aangegeven

"er veel waarde aan [te hechten] om wetgeving in een vroeg stadium ter consultatie aan te bieden. Door internetconsultatie krijgen meer mensen, bedrijven en instellingen informatie over wetgeving die in voorbereiding is en kunnen zij suggesties doen om de kwaliteit en uitvoerbaarheid van deze voorstellen te verbeteren. Internetconsultatie vergroot de transparantie van het proces, de mogelijkheden voor publieke participatie en levert een bijdrage aan de kwaliteit van wetgeving."⁴

De Afdeling constateert dat desondanks bij de internetconsultatie van het onderhavige wetsvoorstel het algemeen deel van de memorie van toelichting ontbreekt. De Afdeling merkt op dat dit de gewenste transparantie van het wetgevingsproces en de doelmatigheid van de internetconsultatie niet ten goede komt.

b. *Verwerking inbreng internetconsultatie*

De consultatie heeft geresulteerd in twaalf openbare reacties.

De toelichting vermeldt dat naar aanleiding van de reacties de geconsulteerde tekst op een aantal punten is gewijzigd, in de toelichting op enkele plekken een bevestiging is gegeven van bestaand beleid, enkele verduidelijkingen zijn aangebracht en enkele omissies zijn hersteld.⁵ De Afdeling constateert dat uit deze

Memorie van toelichting, onderdeel 2. Flankerende maatregel.

² <https://www.internetconsultatie.nl/verrekenprijsverschillen>.

³ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 10 februari 2021 over het wetsvoorstel invoering conditionele bronbelasting op dividenden, (W06.21.0009/111), Kamerstukken II 2020/21, 35779, nr. 4.

Kamerstukken II 2020/21, 35779, nr. 4.

⁵ Memorie van toelichting, onderdeel 6 Advies en consultatie.

vermelding onvoldoende valt of te leiden wat inhoudelijk de strekking van de inbreng was en wat met die inbreng is gedaan.⁶

De toelichting vermeldt vervolgens dat "de meest in het oog springende punten uit de reacties" worden besproken. Het gaat om de punten samenloop met totaalwinstbeginsel, onderlinge rechtsverhouding, EU-aspecten en onmiddellijke werking. Bij het onderdeel EU-aspecten is aangegeven wat de reacties op dit punt samengevat inhouden. Bij de overige drie punten ontbreekt de strekking van de inbreng, dan wel is deze of de beschrijving van wat met die inbreng is gedaan niet zelfstandig leesbaar.

In de toelichting is niet vermeld dat in drie reacties onvrede wordt geuit over de gang van zaken bij de internetconsultatie. Een bijdrage is daaraan zelfs geheel gewijd. In die reacties worden onder meer opmerkingen gemaakt over het ontbreken van het algemeen deel van de toelichting, een te korte consultatietermijn en dat dit ten koste gaat van de kwaliteit van de wetgeving.

De Afdeling adviseert in de toelichting alsnog op voorgaande punten, onder a en b, in te gaan.

3. Onmiddellijke werking en overgangsrecht

Het wetsvoorstel beoogt met de voorgestelde artikelen 8ba tot en met 8bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel tegen te gaan met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Hiermee wordt ingegrepen in een reeds jarenlang bestaande praktijk.

De Afdeling maakt opmerkingen over de onmiddellijke werking en het overgangsrecht. Zij maakt daarbij onderscheid tussen de onderlinge rechtsverhoudingen die worden bestreken door het voorgestelde artikel 8bb (onder a) en de verkrijging van vermogensbestanddelen waarop de voorgestelde artikelen 8bc en 8bd zien (onder b).

a. *Onderlinge rechtsverhoudingen*

De toepassing van het voorgestelde artikel 8bb van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 heeft tot gevolg dat al voor 1 januari 2022 tussen gelieerde lichamen bestaande onderlinge rechtsverhoudingen met ingang van 1 januari 2022 een andere fiscale uitwerking kunnen hebben, dan waarvan de belastingplichtige is uitgegaan bij het aangaan van die rechtsverhouding.⁷

De toelichting vermeldt dat het wetsvoorstel onmiddellijke werking heeft en dat dat het uitgangspunt is bij nieuwe wetgeving. Feit is dat het voorstel ingrijpt in

⁶ Aanwijzing 4.44, eerste lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

Bij belastingplichtigen die een boekjaar hanteren dat afwijkt van het kalenderjaar kan die andere fiscale uitwerking pas aan de orde zijn met ingang van het boekjaar dat aanvangt na 1 januari 2022; zie het voorgestelde artikel II.

bestaande onderlinge rechtsverhoudingen. Belastingplichtigen zullen beslissingen hebben genomen met meerjarige gevolgen, die (mede) zijn gebaseerd op de huidige wetgeving, terwijl de nu voorgestelde wetgeving niet voorzienbaar was.

In de toelichting is opgenomen dat het, gelet op het doel van de wetgeving, het bestrijden van een dubbele niet-heffing, niet voor de hand ligt om te voorzien in eerbiedigende werking.⁹ De Afdeling merkt op dat een dergelijke keuze een afweging van meerdere elementen vergt. Zij constateert dat uit de toelichting niet volgt dat andere aspecten, zoals het vertrouwensbeginsel, de redelijkheid en billijkheid, voorspelbare wetgeving, de rechtszekerheid en het verrassingseffect, zijn meegewogen. Dit klemmt temeer omdat sprake is van een reeds jarenlang bestaande praktijk.

b. Verrijking van vermogensbestanddelen

Voor de verkrijging van vermogensbestanddelen van gelieerde lichamen voorzien de voorgestelde artikelen 8bc en 8bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vanaf 1 januari 2022 in een nieuwe regeling. Deze artikelen zien niet op verkrijgingen die voor het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 hebben plaatsgevonden. Daardoor kan voor vermogensbestanddelen die eerder zijn verkregen van een gelieerd lichaam een hogere boekwaarde gelden en een hogere afschrijving van toepassing zijn dan voor onder de nieuwe, voorgestelde regeling verkregen vermogensbestanddelen.

De regering acht dit met het oog op het bestrijden van dubbele niet-heffing niet wenselijk en introduceert daarom in het voorgestelde artikel 35 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voor bepaalde 'oude' gevallen een afschrijvingsbeperking.⁹ De afschrijvingsbeperking ziet op vermogensbestanddelen die zijn verkregen in een boekjaar dat aanvangt op of na 1 juli 2019.

Ook hier geldt dat feitelijk wordt ingegrepen in een vanuit het verleden bestaande situatie. Het gaat om de gevolgen van een beslissing van een belastingplichtige in het verleden, (mede) gebaseerd op destijds geldende fiscale wetgeving, waarbij een verkrijging heeft plaatsgevonden, terwijl de nu voorgestelde afschrijvingsbeperking niet voorzienbaar was.

De Afdeling constateert dat uit de toelichting niet volgt hoe andere belangen, zoals de aspecten genoemd onder a, dan de wens tot het bestrijden van dubbele niet-heffing zijn meegewogen bij de keuze voor het introduceren van de afschrijvingsbeperking in het voorgestelde artikel 35 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Uit de toelichting volgt ook niet waarom voor die afschrijvingsbeperking is aangesloten bij boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019. In elk geval lijkt aansluiting bij de datum van de start van de internetconsultatie (4 maart 2021) meer voor de hand te liggen. Immers op dat moment waren de beoogde maatregelen kenbaar.

⁹ Memorie van toelichting, onderdeel 6. Advies en consultatie, kopje 'onmiddellijke werking'.

⁹ Memorie van toelichting, onderdeel 1.3. Hoofddijnen van het voorstel, zevende tekstblok.

De Afdeling adviseert in de toelichting nader in te gaan op voorgaande punten, onder a en b, en, zo nodig, het voorstel aan te passen.

4. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

De vice-president van de Raad van State

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'A' followed by a period.