
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)

B**VOORLOPIG VERSLAG VAN DE VASTE
COMMISSIE VOOR FINANCIËN¹**

Vastgesteld: 25 november 2021

Het voorbereidend onderzoek heeft de commissie aanleiding gegeven tot het maken van de volgende opmerkingen en het stellen van de volgende vragen.

1. Inleiding

De leden van de **VVD**-fractie hebben kennisgenomen van het voorliggend wetsvoorstel en zij hebben hierover een aantal vragen.

De leden van de **CDA**-fractie hebben kennisgenomen van het voorliggend wetsvoorstel en zij hebben hierover een aantal vragen.

De leden van de **50PLUS**-fractie hebben kennisgenomen van het voorliggend wetsvoorstel en zij hebben hierover een aantal vragen.

¹ Samenstelling:

Essers (CDA) (*voorzitter*), Prast (PvdD), Backer (D66), Ester (CU), Faber-van de Klashorst (PVV), Van Apeldoorn (SP), Van Strien (PVV), Jorritsma-Lebbink (VVD), N.J.J. van Kesteren (CDA), Schalk (SGP), Van Rooijen (50PLUS), Adriaansens (VVD), Van Ballekom (VVD), Berkhout (Fractie-Nanninga), Crone (PvdA), Frentrop (FVD), Geerdink (VVD), Karimi (GL) (*ondervoorzitter*), Van der Linden (Fractie-Nanninga), Otten (Fractie-Otten), Rietkerk (CDA), Rosenmöller (GL), Vendrik (GL), Van der Voort (D66) en Raven (OSF), Fiers (PvdA)

2. Implementatie

Het wetsvoorstel voorziet in een intrekking van een groot aantal artikelen van de in 2019 aangenomen Wet Implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking.² De leden van de **VVD**-fractie vragen of de regering kan aangeven waarom er is gekozen om de belastingplichtmaatregel al te implementeren door middel van de Wet Implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking, terwijl aanstonds duidelijk was dat de maatregel ingewikkeld en complex was en er flankerende maatregelen nodig waren om deze maatregel in te passen in de systematiek van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 en andere heffingswetten?

Had de regering niet beter de Wet Implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking kunnen beperken tot de maatregelen die per 1 januari 2020 geïmplementeerd moesten worden?

Hoeveel additionele administratieve lasten voor het bedrijfsleven zijn veroorzaakt door de onterecht ingevoerde artikelen die thans ingetrokken worden?

3. ATAD-richtlijnen

Het nu behandelde wetsvoorstel Implementatie belastingplichtmaatregelen uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking houdt direct verband met de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking; het is materieel een wijziging van de in 2019 aangenomen wet. De leden van de **VVD**-fractie verzoeken dan ook om de hiernavolgende vragen die (deels) ook zien op de aangenomen wet en op de - naar de mening van de leden van de VVD-fractie - nog niet voldane toezeggingen die zien op zowel ATAD1 als ATAD2, te beantwoorden. Toezegging nummer T03261 luidt: 'De staatssecretaris van Financiën zegt de Kamer in een nota naar aanleiding van het verslag Wet Implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking, naar aanleiding van vragen van de leden van de VVD en het CDA toe om aan de Europese Commissie te vragen wanneer de uiterste datum van de implementatie van ATAD1 is verstreken en een overzicht te geven van de wijze waarop andere lidstaten van de Europese Unie ATAD1 hebben geïmplementeerd.'³

Zowel in de brief⁴ van 15 september 2020 aan de Tweede Kamer, als in de nota naar aanleiding van het verslag⁵ in de Tweede Kamer van 20 oktober 2020 verwijst de regering naar een eerste rapport⁶ (tussentijdse evaluatie) van de Europese Commissie aan het Europees parlement van 19 augustus 2020 inzake de implementatie van beide ATAD-richtlijnen in de lidstaten. In het rapport staat: 'Dit verslag is een eerste stap in de evaluatie van de gevolgen van ATAD en biedt een overzicht van de uitvoering van de vroeg toepasbare ATAD-maatregelen in de lidstaten. Het is de bedoeling dat er een uitgebreid evaluatieverslag van de ATAD-maatregelen zal worden gepubliceerd, bij voorkeur uiterlijk 1 januari 2022.'⁷ De leden van de VVD-fractie ontvangen graag zo spoedig mogelijk het van belang zijnde uitgebreide evaluatieverslag en ontvangen tevens graag een beantwoording van de volgende vragen. Welke lidstaten hebben ATAD1 en ATAD2 nog niet (volledig) geïmplementeerd? Op welke wijze hebben de lidstaten ATAD1 geïmplementeerd, uitgesplitst naar (1) vormgeving earningsstrippingmaatregel, (2) vormgeving CFC-maatregel, (3) vormgeving exitheffing en (4) vormgeving antimisbruikleerstuk? Op welke wijze hebben de lidstaten ATAD2 geïmplementeerd, uitgesplitst naar (1) algemene stelsel van

² Kamerstukken II 2018/19, 35241.

³ [Toezegging Implementatie ATAD1 \(35.030, E\) \(T03261\) - Eerste Kamer der Staten-Generaal](#)

⁴ Kamerstukken II 2020/21, 25570 IX, nr. 5.

⁵ Kamerstukken II 2020/21, 35572, nr. 17, p. 99-100.

⁶ 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 belastingontwijkingspraktijken 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.

⁷ *Idem.*, p. 1-2.

regels (primaire regel, secundaire regel, geïmporteerde hybridemismatches), (2) gelieerdheidspercentage voor toepassing regels, (3) tegenbewijsregelingen c.q. andere maatregelen die overkill wegnemen en (4) administratieverplichtingen?

De leden van de **50PLUS**-fractie vragen of het wordt erkend dat de aanscherping van de earningstripping maatregel van 30% naar 20% ingegeven is door de noodzaak dekking te vinden, hoezeer de renteaftrekbepierking een uitvloeisel is van de ATAD1. Vergt deze beperking die een lastenverhoging van €750 miljoen is dan ook niet een nadere onderbouwing vanuit het antimisbruik?

4. Documentatieverplichting

De documentatieverplichting van artikel 12ag Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geldt niet ten aanzien van dit wetsvoorstel. Kan de regering aangeven waarom ervoor is gekozen om de documentatieverplichting niet van toepassing te laten zijn op het wetsvoorstel, zo vragen de leden van de **VVD**-fractie. Wat is het verschil in de informatiepositie van de Belastingdienst bij dit wetsvoorstel ten opzichte van de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking?

5. Uitgangspunten

De leden van de **VVD**-fractie constateren dat de regering niet bereid is om de uitgangspunten zoals geschetst in de parlementaire geschiedenis bij de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking, zoals nader ingevuld bij de behandeling van dit wetsvoorstel, vast te leggen in een (beleids)besluit. Kan de regering aangeven wat hiervoor de reden is? Is de regering bereid om deze beslissing te heroverwegen en deze uitgangspunten alsnog vast te leggen in een (beleids)besluit zoals het Besluit Hybridemismatches⁸? Is (de toepassing van) het Besluit Hybridemismatches geëvalueerd?

6. Disproportionaliteit

De regering heeft toegezegd dat er contact gezocht wordt met de Europese Commissie over een Europese oplossing voor hybridemismatches.⁹ Dit in verband met het feit dat de Nederlandse implementatie van de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking op enkele punten disproportioneel is. Deze disproportionaliteit kan met name gevonden worden in de toepassing van de hybridemismatchmaatregelen in situaties waarin er effectief geen sprake is van een aftrek zonder betrekking in de heffing of dubbele aftrek, de sancties verbonden aan de documentatieverplichtingen en de omvang van het belang vereist voor toepassing van de hybridemismatchregels. In een reactie verwijst de regering naar een brief van 23 april 2021 aan de Eerste Kamer.¹⁰ Daarin staat het volgende: 'Op 27 maart 2020 is een brief aan de Europese Commissie gezonden met daarin aandacht voor dubbele belastingheffing onder ATAD2. In reactie heeft de Europese Commissie aangegeven dat de toepassing van de hybridemismatchmaatregelen uit ATAD2 een mogelijk risico in zich dragen van dubbele belastingheffing, maar dat dubbele belastingheffing geen doelstelling is van ATAD2. Daarbij merkt de Europese Commissie op dat de tekst van ATAD2 naar hun mening voldoende ruimte biedt om op nationaal niveau dubbele belastingheffing door toepassing van de hybridemismatchmaatregelen in bepaalde gevallen te voorkomen. Recentelijk heb ik in dit kader (bij de beantwoording van enkele Kamervragen van het lid Geerdink (VVD) en bij parlementaire behandeling van het Belastingplan 2021) opgemerkt dat – gegeven de ruimte die ATAD2 biedt – nader wordt bezien of en zo ja onder welke voorwaarden, in bepaalde gevallen dubbele belastingheffing kan worden voorkomen. Ik kom echter tot de conclusie dat de reactie van de Europese Commissie in samenhang met de ATAD2-richtlijn onvoldoende ruimte biedt om dubbele belastingheffing in de besproken casus op te lossen.'¹¹

⁸ <https://wetten.overheid.nl/BWBR0045683/2021-10-12>

⁹ Toezegging T03259: [Toezegging Europese oplossing voor hybridemismatch \(35.241, C\) \(T03259\) - Eerste Kamer der Staten-Generaal](#)

¹⁰ Kamerstukken I 2020/21, 35572, U.

¹¹ *Idem.*, p.2.

De leden van de **VVD**-fractie constateren dat de regering bewust dubbele belastingheffing nastreeft, ook al biedt de richtlijn en biedt de Europese Commissie ruimte om deze dubbele belastingheffing te voorkomen. Is het veroorzaken van dubbele belastingheffing de intentie van de regering? Hoe is de regering tot de conclusie gekomen dat de reactie van de Europese Commissie (die ruimte ziet) in samenhang van de ATAD2-richtlijn onvoldoende ruimte biedt? Belastingheffing dient toch fair en uitlegbaar te zijn? Waarom is de regering niet bereid om de door de Europese Commissie geboden ruimte te benutten? Kiest zij bewust voor een strikter dan noodzakelijke implementatie van een richtlijn? Kan de regering een inschatting maken welk effect deze handelswijze heeft op het imago van een betrouwbare Nederlandse overheid die geen dubbele belastingheffing nastreeft?

Het wetsvoorstel krijgt in de uitvoeringtoets twee gele vlaggen (handhaafbaarheid en fraudebestendigheid) en één rode vlag (complexiteitsgevolgen) en resulteert in een structurele toename van de handavings- en toezichtskosten van € 480.000 (met een structurele personele toename van 3,5 fte). De leden van de VVD-fractie vragen welke overwegingen ten grondslag liggen aan de huidige complexe en moeilijk uitvoerbare vormgeving van het wetsvoorstel?

7. (Omgekeerde) hybrides

De leden van de **CDA**-fractie vragen de regering om in te gaan op vraag 4 van het nader NOB-commentaar van 19 november 2021¹² over de werking van het voorgestelde art. 9 lid 1 onderdeel f bij een omgekeerde hybride die voor de participanten niet als entiteit kwalificeert. De leden van de CDA-fractie verzoeken de regering expliciet te bevestigen dat zogenoemde 'omgekeerde hybrides' over gestort kapitaal (anders dan nominaal gestort kapitaal) kunnen beschikken, zodat de uitkeringsfictie van art. 3 lid 1 onderdeel d Wet op de dividendbelasting 1965 uiteindelijk niet kan leiden tot dubbele heffing.

De Tweede Kamer heeft op 11 november 2021 amendement-Idsinga¹³ aangenomen dat de samenloop regelt tussen art. 9 lid 1 onderdeel e Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 en het per 1 januari 2020 ingevoerde art. 12ab Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. Het amendement schrijft voor (c.q. 'verduidelijkt', in de woorden van de indiener in de toelichting) dat de aftrek niet wordt toegestaan voor zover het aan de beherende vennoten toerekenbare gedeelte winst van de open commanditaire vennootschap (cv) verband houdt met de correctie van de Nederlandse winst uit hoofde van art. 12ab Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. Het doel en de strekking van deze wijziging houden volgens de toelichting in dat wordt verduidelijkt dat geen aftrek wordt toegekend voor het winstdeel dat aan de behorend vennoot toekomt, indien Nederland de secundaire maatregel van ATAD2 zoals opgenomen in art. 12ab Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 moet toepassen. In zijn arrest van 7 juli 1982, BNB 1982/268,¹⁴ heeft de Hoge Raad beslist dat de open commanditaire vennootschap slechts belastingplichtig is voor de aan de commanditaire vennoten als zodanig toekomende winst. Of anders geformuleerd: de winst die toekomt aan de voor het geheel aansprakelijke (beherende) vennoten behoort niet tot de fiscale winst van een open commanditaire vennootschap. Het is de vraag hoe dit amendement zich verhoudt tot de uitspraak van de Hoge Raad. De volgende twee alternatieven behoren op het eerste gezicht tot de mogelijkheden:

1. Amendement sorteert geen effect vanwege BNB 1982/268.

Betoogd kan worden dat het amendement geen effect sorteert vanwege BNB 1982/268. Uit BNB 1982/268 volgt namelijk dat de open commanditaire vennootschap slechts belastingplichtig is voor de aan de commanditaire vennoten als zodanig toekomende winst. Op grond van de jurisprudentie bestaat er dus 'geen gedeelte van de winst van een open commanditaire vennootschap dat toekomt aan de voor

¹² https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/211022_-_aanvullend_nob-commentaar_-_pakket_belastingplan_2022_def.pdf

¹³ Kamerstukken II 2020/21, 35931, nr. 9.

¹⁴ ECLI:NL:HR:1982:AW9546.

het geheel aansprakelijke vennoten als zodanig'. De conditio sine qua non voor het kunnen toepassen van de samenloopregeling ontbreekt. Of anders gezegd, het amendement sorteert geen effect omdat art. 9 lid 1 onderdeel e Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 geen toepassing vindt.

2. Het amendement is een gedeeltelijke reparatie van BNB 1982/268

Betoogd kan worden dat het amendement wel effect sorteert, omdat een teleologische en wetshistorische uitleg van het nieuwe art. 9, lid 1 onderdeel e Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, in samenhang met 12ab Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, tot de uitleg noopt dat in het geval een hybride betaling als genoemd in 12ab Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 aan een open commanditaire vennootschap wordt betaald, het bij die open commanditaire vennootschap tot de winst wordt gerekend. Deze benadering zou dus leiden tot het uitbreiden van de objectieve belastingplicht van een open commanditaire vennootschap tot het gedeelte van de winst dat toekomt aan de voor het geheel aansprakelijke (beherende) vennoten voor zover dat verband houdt met een van de vijf hybridebetalingen als genoemd in art. 12ab Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. Het amendement zou aldus een reparatie van BNB 1982/268 bewerkstelligen voor zover het om een de vijf hybridebetalingen als genoemd in art. 12ab Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 gaat.

De leden van de CDA-fractie verzoeken de regering deze voor de praktijk belangrijke vraag te beantwoorden.

8. Advies Raad van State

De Raad van State heeft geadviseerd om een toelichting te geven op het overgangsrecht waarin zal worden voorzien bij de aanpassing van het fiscale kwalificatiebeleid. Dit mede in het licht van de samenloop tussen het fiscale kwalificatiebeleid en dit wetsvoorstel. De leden van de **VVD**-fractie constateren dat de regering de toelichting naar de toekomst heeft verschoven. Kan de regering aangeven hoe het overgangsrecht zal worden vormgegeven en op welke situaties het overgangsrecht van toepassing zal zijn?

De Raad van State heeft vraagtekens geplaatst bij de administratieve lasten/gevolgen voor bedrijfsleven en burger. Op basis waarvan heeft de regering een inschatting gemaakt van de administratieve lasten/gevolgen die voortvloeien uit dit wetsvoorstel? Is de regering wellicht uitgegaan van de aanname dat er nauwelijks omgekeerde hybride lichamen zijn?

De leden van de vaste commissie voor Financiën zien de antwoorden van de regering met belangstelling tegemoet en ontvangen deze graag uiterlijk 26 november 2021.

De voorzitter van de vaste commissie Financiën,
P.H.J. Essers

De griffier van de vaste commissie voor Financiën,
Van Dooren