
Vergaderjaar 2021 – 2022

- 35 933** 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)

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, D66 en het CDA.

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

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

Algemeen

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe moet worden omgegaan met de beperkte werkingssfeer van het voorstel van de OESO voor een minimumtariefmaatregel (Pijler 2) die alleen van toepassing is op multinationals met een omzet van tenminste € 750 miljoen en de in dit verband ruimere werkingssfeer van het onderhavige wetsvoorstel, gelet op het feit dat het onderhavige wetsvoorstel zich niet uitstrekt tot tariefsmismatches. De voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel beogen de gevolgen van mismatches die ontstaan door een verschil in toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de vennootschapsbelasting te voorkomen. Het onderhavige wetsvoorstel ziet in de basis op het voorkomen van dubbele niet-heffing die het gevolg is van een verrekenprijsverschil en resulteert in een neerwaartse aanpassing van de winst van een belastingplichtige. Het wetsvoorstel is in voorkomende gevallen van toepassing op alle lichamen die

belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, ongeacht de door hen, of de groep waarvan zij deel uitmaken, behaalde omzet. Dit wetsvoorstel ziet niet op dubbele niet-heffing die het gevolg is een tariefsmismatch. De initiatieven van de OESO met betrekking tot de zogeheten Pijler 2-maatregelen, waarover in oktober van dit jaar op hoofdlijnen afspraken zijn gemaakt, hebben geen gevolgen voor de maatregelen uit het wetsvoorstel die betrekking hebben op het fiscale winstbegrip. De Pijler 2-maatregelen beogen een wereldwijde effectieve minimumbelasting van 15% van multinationale ondernemingen met een omzet van ten minste € 750 miljoen te bewerkstellingen. Daarvoor moet eerst de effectieve belasting van alle groepslichamen van een multinationale onderneming in een land worden berekend. Dit gebeurt (in grote lijnen) door de betaalde belastingen in dat land te delen door de winst die wordt afgeleid uit de commerciële jaarrekening. Voor zover de aldus berekende effectieve belasting lager is dan 15%, is het volgens de hoofdregel aan het land van de uiteindelijke moeder om het verschil bij te heffen. Het onderhavige wetsvoorstel zou er bij sommige multinationale ondernemingen toe kunnen leiden dat de effectieve belastingdruk van groepslichamen in Nederland berekend op grond van de regels van Pijler 2 omhoog gaat. De maatregelen uit het wetsvoorstel zijn echter niet relevant voor het winstbegrip in de zin van de Pijler 2. Daarvoor gelden immers aparte regels. Het winstbegrip in de zin van Pijler 2 staat dus los van de fiscale winst die wordt bepaald aan de hand van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

De leden van de fractie van de VVD hebben enkele vragen over de voorgestelde afschrijvingsbeperking. Deze leden vragen welke overwegingen de doorslag hebben gegeven om vast te houden aan het opnemen van een afschrijvingsbeperking voor bedrijfsmiddelen die de belastingplichtige heeft verkregen in de periode tussen het boekjaar dat aanvangt op of na 1 juli 2019 en het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022. De leden van de fractie van de VVD vragen of een dergelijke afschrijvingsbeperking ook was opgenomen in de basisvariant van het rapport van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals.

Uitgangspunt is dat een nieuwe wettelijke regeling niet alleen van toepassing is op hetgeen na de inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen bij de inwerkingtreding daarvan reeds bestaat, zoals bestaande onderlinge rechtsverhoudingen (onmiddellijke werking), tenzij daaraan bezwaren kleven.¹ Voor situaties waarin een belastingplichtige een bedrijfsmiddel heeft verkregen van een aan hem gelieerd lichaam in boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 en voor 1 januari 2022 waarop in een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 nog kan

¹ Aanwijzing 5.61 van de Aanwijzingen voor de regelgeving (onmiddellijke werking).

worden afgeschreven, wordt – kort gezegd – een afschrijvingsbeperking voorgesteld. Er is in deze gevallen in zoverre sprake van onmiddellijke werking. Naar de mening van het kabinet is een dergelijke onmiddellijke werking wenselijk omdat met de voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel dubbele niet-heffing wordt bestreden. De voorgestelde afschrijvingsbeperking houdt in dat met ingang van de boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, onder voorwaarden, niet langer afgeschreven mag worden op basis van de met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel bepaalde verrekenprijs of bepaalde waarde. De voorgestelde beperking beoogt dus uitsluitend de hoogte van de afschrijvingen – voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022 – te beperken en strekt er derhalve niet toe de boekwaarde van het overgedragen vermogensbestanddeel als zodanig te wijzigen.

In het rapport van de Adviescommissie belastingheffing multinationals wordt gevraagd te voorzien in overgangsrecht (eerbiedigende werking).² In dit verband wijst de Adviescommissie belastingheffing multinationals erop dat belastingplichtigen die waardevol intellectueel eigendom vanuit belastingparadijzen naar Nederland hebben gehaald hard kunnen worden geraakt. Dit terwijl internationaal opererende bedrijven mogelijk in lijn met de gedachte van het BEPS-project hebben gehandeld (intellectuele eigendomsrechten en andere vermogensbestanddelen daar onderbrengen waar de waarde wordt gecreëerd). Het wetsvoorstel voorziet in feite in eerbiedigende werking voor situaties waarin de overdracht van het bedrijfsmiddel heeft plaatsgevonden vóór 1 juli 2019. Voor die bedrijfsmiddelen geldt derhalve geen afschrijvingsbeperking. De gekozen datum van 1 juli 2019 sluit aan bij de ingangsdatum van de nieuwe rulingpraktijk waarbij niet langer zekerheid vooraf wordt gegeven op structuren waartegen het onderhavige wetsvoorstel zich richt. Het kabinet meent dat belastingplichtigen die een bedrijfsmiddel hebben verkregen van een gelieerd lichaam in boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 geen gerechtvaardigde verwachting konden hebben dat de fiscale gevolgen die onder het huidige recht gelden, zouden blijven gelden gedurende de gehele afschrijvingstermijn van dat bedrijfsmiddel. Voor verkrijgingen die vóór die datum hebben plaatsgevonden geldt naar de mening van het kabinet niet dat de voorgestelde maatregelen voldoende voorzienbaar waren voor belastingplichtigen. Het kabinet is van mening dat de voorgestelde maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel vanaf 1 juli 2019 voorzienbaar konden zijn voor belastingplichtigen en zij derhalve redelijkerwijs vanaf dat moment konden verwachten dat de wetgever in wettelijke maatregelen zou voorzien om de dubbele niet-heffing te voorkomen.

² Kamerstukken II 2019/20, 31066, nr. 623, p. 98.

Flankerende maatregel

De leden van de fractie van de VVD vragen of transacties met subjectief vrijgestelde lichamen onder de toepassing van de voorgestelde artikelen 8bb tot en met 8bd Wet Vpb 1969 vallen. De leden van de fractie van het CDA vragen om in te gaan op een aantal vragen uit het nader commentaar van de NOB van 19 november 2021. Veder vragen de leden van de fractie van D66 om in te gaan op het aanvullend commentaar van de NOB bij het pakket Belastingplan 2022. De NOB heeft - kort gezegd - in haar reactie van 19 november 2021 gevraagd naar de uitwerking van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 in relatie tot kapitaalstortingen door subjectief vrijgestelde lichamen. Ingevolge de in het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 opgenomen bewijslastverdeling dient de belastingplichtige de waarde van het vermogensbestanddeel die bij de overdrager in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken aannemelijk te maken ter bepaling van de waarde waarvoor de belastingplichtige het vermogensbestanddeel mag activeren op de fiscale balans. Voor een toelichting op wat wordt verstaan onder "betrokken in een naar de winst geheven belasting" wordt verwezen naar de toelichting op dit punt bij het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969. Daarin is - kort gezegd - aangegeven dat van een opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting geen sprake kan zijn bij een lichaam dat subjectief is vrijgesteld.

De NOB vraagt in het aanvullende commentaar van 22 oktober 2021 bij dit wetsvoorstel aan de hand van een casuspositie naar de toepassing van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969. In deze casuspositie draagt A Co, een in het buitenland gevestigde vennootschap, door middel van een kapitaalstorting een vermogensbestanddeel over met een waarde in het economische verkeer (WEV) van 200 en een fiscale boekwaarde van 75 aan haar in Nederland gevestigde dochter B BV. A Co is in haar staat van vestiging onderworpen aan een naar de winst geheven belasting. Bij A Co wordt ter zake van de overdracht de WEV van 200 betrokken in een naar de winst geheven belasting en is de boekwinst 125 (zijnde de WEV minus de fiscale boekwaarde). Zoals de NOB - in de geschetste casuspositie - aangeeft is de relevante waarde voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 de WEV ten tijde van storting van het vermogensbestanddeel die bij het gelieerde lichaam wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

De leden van de fractie van de VVD merken op dat het aangenomen amendement van mevrouw Maatoug c.s. de reikwijdte van de flankerende maatregel enerzijds

uitbreidt naar verkrijgingen van vermogensbestanddelen in het kader van fusies of splitsingen en anderzijds beperkt door de uitbreiding niet van toepassing te verklaren op de bij een dergelijke fusie of splitsing behaalde vermogenswinst. Deze leden vragen om een duidelijke toelichting op de strekking van het amendement in het licht van de bedoeling van het wetsvoorstel.

Het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 is uitsluitend van toepassing op de verkrijging van een vermogensbestanddeel door een belastingplichtige van een aan hem gelieerd lichaam door middel van een kapitaalstorting, winstuitdeling, teruggaaf van gestort kapitaal, liquidatie-uitkering of een daarmee vergelijkbare rechtshandeling. Met het amendement wordt de reikwijdte van genoemd artikel 8bd uitgebreid met de verkrijging van een vermogensbestanddeel in het kader van een fusie of splitsing waarbij vermogen onder algemene titel wordt verkregen door een belastingplichtige van een gelieerd lichaam. Hierdoor wordt in voorkomende gevallen dubbele niet-heffing bestreden. Het voorgestelde artikel 8bd, derde lid, Wet Vpb 1969 is - kort gezegd - niet van toepassing voor zover de fiscale boekwaarde van het verkregen vermogensbestanddeel wordt doorgeschoven. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om fusies of splitsingen met toepassing van de regels ter implementatie van de Fusierichtlijn³ of vergelijkbare regelgeving in andere staten. In een dergelijk geval is er immers geen sprake van een dubbele niet-heffing.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een reactie op de stelling dat het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 niet ziet op kapitaalstortingen/winstuitkeringen in contanten aangezien bij kapitaalstortingen/winstuitkeringen in contanten geen waarderingsverschil kan optreden. Onder omstandigheden kan het voorgestelde artikel 8bd, eerste lid, Wet Vpb 1969 ook aangrijpen bij stortingen of uitkeringen in contanten, bijvoorbeeld bij een waarderingsverschil dat ontstaat doordat bij een storting of uitkering in contanten in een andere valuta door de belastingplichtige en het met hem gelieerde lichaam een verschillende (omreken)koers is gehanteerd.

Uitvoeringsaspecten

De leden van de fractie van de VVD vragen of de aannames in de uitvoeringstoets voor de benodigde fte voor de handmatige verwerking van honderden transacties reëel zijn of zullen leiden tot vertraging bij de beoordeling. Voor zover bekend heeft

³ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PbEU 2013, L 310/34).

de voorgestelde wetgeving gevolgen voor honderden gevallen per jaar. De Belastingdienst houdt risicogericht toezicht. Dit betekent dat niet alle transacties beoordeeld zullen worden. De aannames voor de benodigde fte zijn hierop gebaseerd.

Gevolgen voor het bedrijfsleven

De leden van de fractie van D66 en de leden van de fractie van het CDA vragen om in te gaan op de vraag uit het nader commentaar van de NOB van 19 november 2021 over de mogelijke toename van de administratieve lasten door dit wetsvoorstel. De NOB schetst dat er signalen zijn dat door het wetsvoorstel per transactie moet worden gekeken naar de zakelijkheid. In dit kader vraagt de NOB te bevestigen dat als gevolg van het wetsvoorstel geen sprake zal zijn van extra administratieve lasten. Voor de invulling wat - voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 - wordt verstaan onder een onderlinge rechtsverhouding ter zake waarvan voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd, wordt aangesloten bij de invulling van dit begrip onder toepassing van artikel 8b Wet Vpb 1969. Zoals mede blijkt uit paragraaf 2.2. van het Verrekenprijsbesluit⁴ ligt aan de uitleg van artikel 8b Wet Vpb 1969 de hoofdregel ten grondslag dat verrekenprijzen per transactie worden beoordeeld. Onder bepaalde omstandigheden keurt het Verrekenprijsbesluit goed dat de prijs van transacties op geaggregeerd niveau kan worden bepaald. Waar nu op basis van het arm's-lengthbeginsel de zakelijkheid op geaggregeerd niveau kan worden bepaald, blijft dat mogelijk. Zoals in de memorie van toelichting wordt uitgelegd, zullen belastingplichtigen bij een neerwaartse aanpassing wel aannemelijk moeten maken op welke specifieke transactie(s), waarvan de verrekenprijs op basis van de TNMM tot stand is gekomen, deze aanpassing van de winst betrekking heeft. Om de zakelijkheid van de verrekenprijzen voor de belastingautoriteiten van de verschillende gelieerde lichamen te onderbouwen dient ook nu al aan de hand van documentatie herleid te kunnen worden op welk gelieerd lichaam welk deel van de totale beloning betrekking heeft. Daarnaast ben ik niet van mening dat het door het wetsvoorstel nodig wordt voor alle transacties een afzonderlijk contract af te sluiten. Bovendien hoeft de overeengekomen prijs van een transactie niet noodzakelijkerwijs uit een contract afgeleid te worden. De overeengekomen prijs kan ook uit andere vastleggingen, waaronder een verzonden factuur, blijken. Daarom leidt dit wetsvoorstel naar verwachting niet tot een verzwaring van de administratieve lasten. Wellicht ten overvloede merk ik op dat de administratieve lasten voor

⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874.

belastingplichtigen die zakelijke prijzen hanteren in ieder geval geen verandering zullen ondergaan.

De Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst,

J.A. Vijlbrief