



Reactie
Register Belastingadviseurs



Wetsvoorstel Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (35.241)

De beroepsvereniging het Register Belastingadviseurs (RB) heeft met veel belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2). Het RB plaatst graag de volgende opmerkingen op het wetsvoorstel.

Te ruim toepassingsbereik regelgeving

Vooraf merkt het RB op dat het zich in zijn algemeenheid kan vinden in de gedachten achter dit wetsvoorstel. Desondanks vindt de vereniging wel dat de ‘mismatch-wetgeving’ in het bijzonder is geschreven voor het grootbedrijf. Het RB merkt op dat enkele van de hybride mismatches waar dit wetsvoorstel op ziet in het algemeen niet opkomen in het mkb. De voorgestelde belastingplicht inzake de ‘omgekeerde hybride’ (voorgesteld artikel 2, lid 3 Vpb), de financiële instrumenten (voorgesteld artikel 12aa, lid 1, onderdeel a Vpb) en hybride lichamen (voorgesteld artikel 12aa, lid 1, onderdeel b Vpb) zijn voorbeelden van situaties die in het mkb niet of nauwelijks voorkomen.

In voorkomende gevallen heeft de regelgeving echter mogelijk wél aanzienlijke gevolgen voor alle belastingplichtigen, en dus ook voor het mkb. Een voorbeeld dat in het mkb juist wel vaak voorkomt, ziet op de vaste inrichtingen (voorgesteld artikel 12aa, lid 1, onderdeel c en d Vpb). Dit kan een aanzienlijke onderzoeksplicht met zich meebrengen, wat forse extra administratieve lasten met zich mee kan brengen.

De objectieve toets die dit wetsvoorstel hanteert, welke inhoudt dat niet van belang is of het oogmerk bestond om een hybridemismatch tot stand te brengen, zorgt voor ongewenste gevolgen in de praktijk, die om zakelijke redenen bepaalde structuren heeft opgezet. Immers, dergelijke structuren krijgen straks te maken met een belastingclaim. Het RB is van mening dat het toepassingsbereik van de voorgestelde regelgeving hiermee erg ruim wordt en roept op om deze ongewenste gevolgen te voorkomen. Het RB geeft daarom in overweging om uit te gaan van een regeling waarin ook de mogelijkheid bestaat om tegenbewijs te geven, waarbij het oogmerk wél een rol speelt.

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

Complexe en omvangrijke wetgeving

Het RB merkt vooraf op dat de voorgestelde wettekst complex en omvangrijk is. Hierbij is het uitgangspunt dat Nederland stappen wil zetten in de strijd tegen belastingontwijking. Het RB is echter van mening dat dit niet met zich meebrengt dat er een dergelijk complex en omvangrijk wetsvoorstel moet worden ingediend bij de Tweede Kamer. Dit voorstel komt een degelijke en voortvarende behandeling in de Tweede en Eerste Kamer niet ten goede. Maar ook de naleefbaarheid door de praktijk is daar niet bij gebaat. Op basis van deze plannen wordt het voor individuele belastingplichtigen vrijwel onmogelijk om een aangifte in te dienen zonder een fiscaal adviseur in de hand te nemen. Maar ook voor adviseurs wordt het erg lastig, zo wijst het RB op de vele toetsen die verricht moeten worden. Het RB verzoekt daarom om een duidelijke toelichting op de doelmatigheid van dit voorstel.

Praktische (on)mogelijkheid

Het RB merkt op dat belastingplichtigen die in Nederland hun aangifte vennootschapsbelasting moeten indienen, op het moment van indienen moeten weten hoe de regelgeving in het buitenland exact uitwerkt. Weten zij dit niet, dan kunnen zij hun aangifte in Nederland niet stellig en zonder voorbehoud indienen (artikel 8 AWR). Normaliter kost het echter veel tijd om te bepalen hoe de fiscale positie/situatie in een ander land is, dat zal ook onder dit wetsvoorstel het geval zijn. Dat betekent dat het vrijwel onmogelijk wordt om in Nederland een aangifte te doen. Dit vanwege het vele onderzoek dat zal moeten worden verricht, als ook vanwege de administratieverplichting (voorgesteld artikel 12ag Vpb).

Dat onderzoek leidt ook tot een last in de vorm van een kostenverhoging. Met name in de eerste jaren dat deze regelgeving van kracht is, zal dit het geval zijn, omdat zowel belastingplichtigen en hun adviseurs in Nederland alsook belastingplichtigen en hun adviseurs in het buitenland nog ervaring met de regelgeving moeten opdoen. Het RB geeft daarom in overweging om belastingplichtigen in Nederland in ieder geval redelijke tijd te geven voor het indienen van een juiste aangifte.

In dit kader wijst het RB graag ook op de toepassing van voorgesteld artikel 12ae Vpb. Een voorwaarde die daar wordt gesteld is dat een binnenlands belastingplichtige ook door een andere staat als fiscaal inwoner wordt gezien. Het RB merkt op dat belastingplichtigen in de

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

praktijk inderdaad met een dubbele vestigingsplaats te maken kunnen krijgen. Maar discussies over fiscaal inwonerschap bestrijken doorgaans lange perioden, zeker als tegen aanslagen in beroep wordt gegaan, en vervolgens hoger beroep en eventueel beroep in cassatie wordt aangetekend. Wij nemen aan dat dit in het buitenland ook het geval zal zijn. Ook daarom is een redelijke tijd nodig.

Artikel I, A (voorgesteld artikel 2 Vpb)

In de artikelsgewijze toelichting is in de derde alinea aangegeven dat een omgekeerde hybride een lichaam is *dat voor belastingdoeleinden in Nederland als transparant wordt aangemerkt*. Voorgesteld wordt om dergelijke lichamen bij wetsfictie binnenlands belastingplichtig te maken. Het RB vraagt om verduidelijking hoe moet worden omgegaan als een lichaam is opgericht in het ene land, en gevestigd dan wel geregistreerd is in het andere land.

Artikel I, A (voorgesteld artikel 2, lid 12 Vpb)

In het voorgestelde twaalfde lid van artikel 2, wordt aangegeven in welk geval een lichaam wordt gezien als een 'omgekeerde hybride'. Het RB merkt op dat een eis is dat minimaal 50% van de stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in dat lichaam wordt gehouden. Het RB neemt aan dat hiermee is bedoeld dat als minimaal 50% van ten minste één van de drie categorieën wordt gehouden, dat sprake is van een omgekeerde hybride. Gezien de tekst die rept over 'of' vraagt het RB om verduidelijking op dit punt en of niet de bewoording 'en/of' dient te worden gehanteerd, in plaats van het woord 'of'.

Daarmee samenhangend vraagt het RB naar de situatie dat bijvoorbeeld 40% van de stemrechten, 20% van het kapitaalbelang en 10% van de winstrechten wordt gehouden. In die situatie wordt naar de mening van het RB niet voldaan aan de criteria om een omgekeerde hybride te constateren. Het RB gaat er van uit en vraagt om bevestiging dat in die situatie niet de percentages bij elkaar kunnen (c.q. hoeven te) worden geteld waardoor er alsnog een omgekeerde hybride is.

Verder verneemt het RB graag hoe moet worden omgegaan met de situatie dat het percentage stemrechten, het percentage van het kapitaalbelang of het percentage van de

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

winstrechten in een omgekeerde hybride op enig moment niet meer voldoet om te kunnen spreken van een omgekeerde hybride. Met andere woorden, hoe wordt omgegaan met de situatie dat een belang van ten minste 50% op enig moment lager is dan 50%. Ook verneemt het RB graag de gevolgen hoe wordt omgegaan met de situatie dat een belang van ten minste 50% wordt vergroot. Het RB neemt aan dat bij aanvang van de belastingplicht sprake is van een step-up en bij einde van de belastingplicht sprake is van eindafrekening.

Artikel I, C (voorgesteld artikel 12aa, lid 1 Vpb)

In het voorgestelde artikel 12aa, lid 1, onderdeel a wordt gerept over een heffing binnen een redelijke termijn. Het begrip ‘redelijke termijn’ is gedefinieerd in voorgesteld artikel 12ac, lid 3. Daar is aangegeven in welke gevallen de vergoeding/betaling wordt beschouwd als te zijn gedaan binnen een redelijke termijn. Het RB wijst erop dat er twee mogelijkheden worden benoemd. De mogelijkheid van onderdeel a gaat over het daadwerkelijk worden betrokken in de heffing, terwijl onderdeel b gaat over de verwachting dat de betaling/vergoeding in de heffing wordt betrokken. Het RB leidt hieruit af dat in het geval dat verwacht wordt dat de betaling/vergoeding in de heffing wordt betrokken maar dit uiteindelijk niet gebeurt, de vergoeding/betaling toch wordt beschouwd als te zijn betrokken in de heffing. Het RB vraagt om bevestiging hiervan. Verder vraagt het RB om verduidelijking op welk moment de verwachting moet bestaan.

Op grond van het voorgestelde artikel 12aa, eerste lid, onderdeel e zijn vergoedingen niet aftrekbaar, als (en voorzover) deze leiden tot een aftrek zonder betrekking in de heffing, doordat de vergoedingen of betalingen ‘buiten beschouwing blijven’. Het RB is van mening dat de term, ‘buiten beschouwing blijven’ onvoldoende verduidelijkt wordt. Blijkens voorbeeld 6 is daar in geval van een fiscale eenheid vennootschapsbelasting sprake van, maar onduidelijk blijft hoe dit uitwerkt in andere situaties. Gedacht kan worden aan verliesverrekening, vrijstellingen, speciale fiscale regimes e.d. Het RB verzoekt daarom de term nader te duiden.

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

Artikel I, onderdeel C (voorgesteld artikel 12ac, lid 1, onderdeel a Vpb)

In het voorgestelde artikel 12ac wordt een aantal begrippen uit artikel 12aa en 12ab gedefinieerd. In artikel 12ac, lid 1 onderdeel a is een definitie opgenomen van de *staat van de ontvanger*. Dit begrip is onder andere van belang voor de toepassing van artikel 12ab. Dat artikel bepaalt dat Nederland, in het geval van een hybride mismatch een in beginsel vrijgestelde vergoeding alsnog in de belastingheffing betreft, als de staat van de betaler de aftrek van die vergoeding toestaat. Deze bepaling is alleen van toepassing als Nederland wordt aangemerkt als staat van de ontvanger. Uit de toelichting op artikel 12ac, lid 1, onderdeel a wordt het RB niet duidelijk welke staat in 'Voorbeeld 4' als staat van de ontvanger moet worden aangemerkt. Het RB verzoekt om dit voorbeeld nader toe te lichten bij artikel 12ac, lid 1, onderdeel a.

Artikel I, onderdeel C (voorgesteld artikel 12ac, lid 1, onderdeel c Vpb)

In het voorgestelde artikel 12ac, lid 1, onderdeel c is een definitie opgenomen van de *staat van de betaler*. Dit begrip is onder andere van belang voor de toepassing van artikel 12aa. Dat artikel bepaalt dat Nederland in het geval van een hybride mismatch een in beginsel aftrekbare betaling alsnog niet in aftrek toestaat, als de vergoeding in de staat van de ontvanger niet in de belastingheffing wordt betrokken. Als Nederland de staat van de betaler is, is deze bepaling niet van toepassing als de aftrek van betalingen -die leiden tot een dubbele aftrek- in een andere staat worden geweigerd. Uit de toelichting op artikel 12ac, lid 1, onderdeel c wordt het RB niet duidelijk waarom in 'Voorbeeld 12' 'staat B' als de staat van de betaler moet worden aangemerkt. Het RB verzoekt om dit nader toe te lichten.

Artikel 1, onderdeel C (voorgesteld artikel 12ac, lid 1, onderdeel f Vpb)

De maatregelen tegen hybride mismatches zijn niet alleen van toepassing op transacties tussen gelieerde lichamen of op transacties met vaste inrichtingen, maar ook op een *gestructureerde regeling*. Dit begrip is gedefinieerd in artikel 12ac, lid 1, onderdeel f. Een gestructureerde regeling is onder andere een regeling die leidt tot aftrek zonder dat de vergoeding in de belastingheffing wordt betrokken of tot dubbele aftrek en waarbij het belastingvoordeel daaruit in de voorwaarden van die regeling is ingeprijsd. Uit de toelichting

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

op artikel 12ac, lid 1 onderdeel f wordt niet duidelijk wanneer het belastingvoordeel geacht moet worden te zijn 'ingeprijsd'. Het RB ziet dit graag nader toegelicht.

Daarbij merkt het RB op dat sprake kan zijn van een gestructureerde regeling tussen niet-gelieerde partijen. De vraag rijst hoe de belastingplichtige die een rente- of royalty-betaling doet aan een buitenlandse vennootschap, moet beoordelen of sprake is van een gestructureerde regeling. Daarvoor moet de belastingplichtige weten hoe de betaling bij de ontvanger wordt behandeld. De ervaring leert dat het reeds tussen gelieerde partijen nagenoeg ondoenlijk is om de relevante informatie boven tafel te krijgen, laat staan als de ontvanger van de betaling een niet-gelieerde partij is. Als een belastingplichtige onvoldoende informatie krijgt van de buitenlandse ontvanger van zijn rente- of royaltybetaling rijst de vraag of die belastingplichtige nog in staat is om zijn aangifte vennootschapsbelasting stellig en zonder voorbehoud in te dienen. Het RB meent dat (zeker) in niet-gelieerde verhoudingen sprake is van een onevenredige administratieve lastenverzwaring.

Artikel I, onderdeel C (voorgesteld artikel 12ac, lid 2 Vpb)

De maatregelen tegen hybride mismatches zijn van toepassing op betalingen tussen gelieerde lichamen die leiden tot aftrek zonder dat de betaling in de belastingheffing wordt betrokken, of die leiden tot dubbele aftrek. In artikel 12ac, lid 2 is een definitie opgenomen van *gelieerd lichaam*. In de definitie wordt verwezen naar het begrip samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, lid 6 Vpb. Het RB merkt op dat noch uit tekst van artikel 10a, lid 6, noch uit de parlementaire toelichting daarop, duidelijk wordt wat onder een samenwerkende groep moet worden verstaan. Het RB vraagt daarom om met voorbeelden te verduidelijken wanneer sprake is van een samenwerkende groep en wanneer niet. Het RB meent dat de thans voorgestelde tekst leidt tot rechtsonzekerheid.

Artikel I, onderdeel C (voorgesteld artikel 12ag Vpb)

Het voorgestelde artikel 12ag bepaalt dat de belastingplichtige in zijn administratie gegevens moet opnemen waaruit blijkt of de maatregelen tegen hybride mismatches van toepassing zijn. Als de maatregelen van toepassing zijn, moet uit die gegevens blijken op welke wijze de maatregelen van toepassing zijn. In het artikelsgewijs commentaar wordt gesteld dat deze

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

bewijslastverdeling deels overeenkomt met de normale regels voor de bewijslastverdeling. Deze stelling is naar de mening van het RB niet juist. Volgens de normale regels voor de verdeling van de bewijslast hebben belastingplichtigen de bewijslast voor het bestaan van kosten die zij in aftrek wensen te brengen. Vervolgens heeft de inspecteur de bewijslast dat op de in aftrek gebrachte kosten een aftrekbeperking of -uitsluiting van toepassing is. Het voorgestelde artikel 12ag maakt een inbreuk op deze bewijslastverdeling en zadelt belastingplichtigen op met aanzienlijke bewijslast.

Dat geldt met name voor hybride mismatches die ontstaan door gestructureerde regelingen, omdat daarvoor niet is vereist dat de mismatch ontstaat tussen gelieerde partijen. De belastingplichtige die betalingen doet aan een niet-gelieerde vennootschap heeft normaliter geen mogelijkheden om zijn contractspartij te dwingen om tijdig de juiste informatie te verstrekken. Dat geldt nog meer bij geïmporteerde hybride mismatches, waarbij de aftrek zonder betrekking in de heffing niet ontstaat in de relatie tussen de belastingplichtige en de ontvanger van de vergoeding, maar in een latere schakel.

Als een belastingplichtige niet of niet volledig voldoet aan deze verplichting kan de inspecteur de belastingplichtige verzoeken te doen blijken dat de maatregelen op hem niet van toepassing zijn. Dit is de zwaarst mogelijke bewijslast. Uit jurisprudentie blijkt dat in de praktijk zelden aan deze bewijslast kan worden voldaan. Het RB meent dat deze verzwaring van de bewijslast niet passend is als de belastingplichtige geen mogelijkheden heeft om de ontvanger van zijn betalingen te dwingen om de relevante informatie te verstrekken. In dat geval worden opgezadeld met een bewijslast die zij niet behoren te hebben.

Deze reactie is opgesteld door de Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs. In het bijzonder hebben hieraan bijgedragen drs. M.A.B. Bögemann en mr. A.T. Pahladsingh.

Indien u vragen en/of opmerkingen heeft naar aanleiding van deze reactie, dan kunt u contact opnemen met mr. A.T. Pahladsingh via communicatie@rb.nl of 0345-547000.

Culemborg, 6 september 2019

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.000 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.