

PER UPLOAD VIA WWW.INTERNETCONSULTATIE.NL

AAN Ministerie van Financiën

DATUM 1 april 2021

VAN AKD N.V.

mr. drs. E.J.H. Vermeulen

mr. J.W. Beijk

mr. drs. A. Akimov

ONZE REFERENTIE 33003709

BETREFT Reactie AKD N.V. op consultatiedocument wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel

1 Introductie

Hieronder is de reactie van AKD N.V. opgenomen op het consultatiedocument wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel.

2 Reactie

2.1 Algemeen

2.1.1 Dit wetsvoorstel maakt een inbreuk op lang bestaande, door de Hoge Raad geaccepteerde en breed gedragen beginselen, te weten het totaalwinstbegrip, goedkoopmansgebruik, zakelijkheidsbeginsel en matchingprincipe. Het is goed te benadrukken dat deze beginselen uitstekend functioneren. Een van de implicaties van deze beginselen is dat onzakelijke (internationale) transacties tussen gelieerde partijen voor Nederlandse fiscale maatstaven zakelijk worden gemaakt. Zodoende bestaan er geen wetstechnische argumenten voor de in dit consultatiewetsvoorstel voorgestelde wijzigingen. De enige reden voor aanpassing is het politieke doel internationale mismatches weg te nemen.¹ De oorzaak van deze internationale mismatches zit juist in andere landen, namelijk het niet (consequent) toepassen van het internationaal geaccepteerde en breed gedragen at arm's length beginsel. De voorgestelde oplossing is een unilaterale aanpassing door Nederland. Het is goed te beseffen dat Nederland hiermee eenzijdig problemen waarvan de oorzaak zit in andere landen aan het oplossen is.

¹ In lijn met een van de aanbevelingen van de Commissie Ter Haar.

DATUM 2 april 2021
ONZE REFERENTIE 33003709
PAGINA 2 van 5

2.2 Tekstueel

- 2.2.1 Uit het oogpunt van een heldere wettekst stellen wij voor om in het voorgestelde lid 1 van artikel 8ba Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (**Wet Vpb**) (Artikel I, onderdeel A) net als in lid 3 na de woorden “een ander lichaam” toe te voegen “als bedoeld in artikel 8b”.

2.3 EU-aspecten

- 2.3.1 Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU² blijkt dat sprake kan zijn van strijdigheid met het EU-recht als er een tegenbewijsregeling voor misbruik ontbreekt in nationale regelingen. De voorgestelde wetgeving kent geen tegenbewijsregeling, in die zin dat bij afwezigheid van een corresponderende aanpassing, die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting reeds sprake is van misbruik. Wat ons betreft moet aan belastingplichtigen de mogelijkheid worden geboden bij toepassing van artikel 8ba Wet Vpb op andere wijze aan te tonen dat geen sprake is van misbruik (bijvoorbeeld omdat het totaalplaatje zakelijk³ is). De wetgever zou er sowieso goed aan doen in bredere zin te analyseren of het consultatiewetsvoorstel (in de huidige vorm) strijdigheid met het EU-recht kan opleveren.

2.4 Internationale aspecten

- 2.4.1 De voorgestelde wetgeving is mogelijk in strijd met belastingverdragen. Zie hiertoe onderstaande twee voorbeelden:
- (i) In voorbeeld 5 van het consultatiewetsvoorstel zonder toepassing van artikel 8ba Wet Vpb komt het activum Nederland binnen tegen 200 en wordt er in 5 jaar in totaal 200 op afgeschreven. Stel dat het activum na 5 jaar wordt verkocht voor 250 (waarde in het economisch verkeer), dan heeft Nederland kunnen heffen over 50,⁴ de meerwaarde die tijdens de Nederlandse periode is ontstaan.
 - (ii) In voorbeeld 5 van het consultatiewetsvoorstel met toepassing van artikel 8ba Wet Vpb komt het activum Nederland binnen tegen 100 en wordt er in 5 jaar in totaal 100 op afgeschreven. Stel dat het activum na 5 jaar wordt verkocht voor 250 (waarde in het economisch verkeer), dan heeft Nederland kunnen heffen over 150,⁵ zijnde de

² Zie o.a. Hombach Baumarkt (HvJ EU 31 mei 2018, C-382/16), Lankhorst-Hohorst (HvJ EG 12 december 2002, C-324/00), Test Claimants in the Thin Cap Group litigation (HvJ EG 13 maart 2007, C-524/07), Juhler Holding en Deister Holding (HvJ EU 20 december 2017, C-504/16 en C-613/16).

³ Met uitzondering van de gehanteerde prijs.

⁴ 250 - 200 = 50.

⁵ 250 - 100 = 150.

DATUM 2 april 2021
ONZE REFERENTIE 33003709
PAGINA 3 van 5

meerwaarde die tijdens de Nederlandse periode is ontstaan van 50 en de meerwaarde die tijdens een eerdere buitenlandse periode is ontstaan van 100.

2.4.2 Het niet toestaan van een step-up bij binnenkomst, betekent dat Nederland bij winstrealisatie in de toekomst riskeert te heffen over vermogenswinst waartoe zij niet gerechtigd is. Het door Nederland naar zich toehalen van heffingsrecht bij fictie over een vermogenswinst van de woonstaat van de genietter van dat inkomen kan alleen wanneer de andere verdragsstaat hiermee voldoende duidelijk heeft ingestemd.⁶ Dit kan strijd met goede verdragstrouw opleveren.

2.5 Wisselwerking met secundaire transactie (informeel kapitaal/verkapt dividend)

2.5.1 Stel voorbeeld 5 van het consultatiewetsvoorstel, maar dan waarbij een buitenlandse groepsmaatschappij een activum levert aan een andere buitenlandse groepsmaatschappij, terwijl een Nederlandse groepsmaatschappij tussen de twee maatschappijen zit in de aandeelhoudersketen. Dit betreft bijvoorbeeld een levering van grootmoeder aan kleindochter, waarbij de Nederlandse groepsmaatschappij de (tussenliggende) moeder is. Er vindt een informele kapitaalstorting plaats 'door Nederland heen'. Hier zou logischerwijs geen heffing in Nederland plaats moeten vinden. De wetgever zou er goed aan doen te bevestigen dat in het voorgestelde geval géén sprake is van heffing in Nederland, ongeacht de verschillen in gehanteerde prijzen en ongeacht of er een corresponderende aanpassing is, die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. De wetgever zou er ook goed aan doen hetzelfde te bevestigen voor het geval waarin het activum wél fysiek aan, en direct daarna door, de Nederlandse groepsmaatschappij wordt geleverd.

2.5.2 Een terugbetaling van 'besmet' informeel kapitaal zou aftrekbaar moeten zijn. Hierboven in onderdeel 2.4 is al aangegeven dat de heffing over in het buitenland opgekomen winst mogelijk strijdig is met door Nederlands afgesloten bilaterale verdragen. Dit wordt sterker als hetzelfde activum na verloop van tijd weer teruggaat naar de oorspronkelijke inbrenger. Stel een situatie voor als in onderdeel 2.4 hierboven. In voorbeeld 5 van het consultatiewetsvoorstel met toepassing van artikel 8ba Wet Vpb komt het activum Nederland binnen tegen 100 en wordt er in 5 jaar in totaal 100 op afgeschreven. Stel dat het activum na 5 jaar teruggaat naar de aandeelhouder tegen waarde economisch verkeer van 250, dan heeft Nederland kunnen heffen over 150,⁷ de meerwaarde die tijdens de Nederlandse periode is ontstaan van 50 en de meerwaarde die tijdens een eerdere buitenlandse periode is ontstaan van 100. Wat ons betreft zou (de buitenlandse) 100 niet belast moeten zijn. Mocht dit echter wel zo zijn, dan zou er in dat geval een aftrek op de belaste winst mogelijk moeten zijn in geval dit activum overgaat naar de

⁶ Zie o.a. de parallellen met de Fictief-loonarresten (HR 5 september 2003, ECLI:NL:PHR:2003:AE8398 en HR 18 november 2016, nr. 15/04977, NTFR 2016/2864).

⁷ 250 - 100 = 150.

DATUM 2 april 2021
ONZE REFERENTIE 33003709
PAGINA 4 van 5

oorspronkelijke inbrenger. Wij denken dat dit ook uit bestaande jurisprudentie⁸ zou blijken. Bovendien zouden wij voor deze situatie graag bevestigd willen hebben dat het gestorte informele kapitaal van 100 in jaar 1 niet tot 'opbrengst' voor de dividendbelasting kan worden gerekend als overdracht van dit activum bijvoorbeeld plaatsvindt bij terugbetaling (via de formele route), inkoop of liquidatie.

2.6 Introductie nieuw begrip

2.6.1 De neerwaartse correctie bij de belastingplichtige zal niet plaatsvinden, indien sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing die in een 'naar de winst geheven belasting wordt betrokken'. In de toelichting op de voorgestelde wetgeving worden verschillende situaties beschreven wanneer wel/niet sprake kan zijn van betrekken in een naar de winst geheven belasting. Een en ander lijkt af te hangen van het belastingstelsel in het andere land en mogelijke vrijstellingen, en gaat dus om de precieze omstandigheden van het individuele geval.

2.6.2 Wij voorzien een veelvoud aan discussies met de Belastingdienst. Wij geven dan ook in overweging de eis van het 'betrekken in een naar de winst geheven belasting' te herformuleren naar een meer algemene eis, bijvoorbeeld dat een beoogde neerwaartse aanpassing onder het beoogde artikel 8ba Wet Vpb alleen niet wordt gevolgd indien het andere lichaam is gevestigd in een land dat door de EU is aangewezen als niet-coöperatief rechtsgebied voor belastingdoeleinden.

2.7 Samenloop overige geldende wet- en regelgeving en risico op dubbele belasting

2.7.1 In het voorstel ontbreekt de analyse naar de samenloop met overige geldende wet- en regelgeving. Wij zouden de wetgever aan willen sporen dit alsnog toe te voegen om onbedoelde effecten te voorkomen, bijvoorbeeld het risico op dubbele belasting.

2.7.2 Afschaffing van de neerwaartse correctie kan bijvoorbeeld een venijnige samenloop hebben met de Wet bronbelasting 2021. Als een Nederlandse BV binnen de groep middels een renteloze lening inleent, waarbij deze (fictieve) rentestroom wordt geraakt door de conditionele bronheffing op rente, en dit vervolgens binnen de groep doorleent middels een lening met zakelijke voorwaarden, zal er én een bronbelasting van toepassing zijn ter hoogte van 25% van een zakelijke rente én kan er geen neerwaartse correctie plaatsvinden op basis van de voorgestelde

⁸ In BNB 1978/254 stelt de Hoge Raad dat er geen reden is om de teruggave van informeel kapitaal zonder meer als opbrengst van aandelen aan te merken, doch dat het veeleer voor de hand ligt een dergelijke teruggave voor zoveel mogelijk gelijk te behandelen als teruggave van hetgeen op aandelen is gestort. In dezelfde zin: mededeling Staatssecretaris van Financiën van 25 februari 1995, nr. DB95/796, V N 1995, p. 1025. Het ligt dan ook voor de hand, als in dit geval de wet opeens verandert en een dergelijke informele kapitaalstorting als winst wordt beschouwd, dat dan ook de terugbetaling daarvan als aftrekbaar moet worden beschouwd om zo veel mogelijk het totaalwinst-beginsel in stand te houden.

DATUM 2 april 2021
ONZE REFERENTIE 33003709
PAGINA 5 van 5

regeling. Het gaat hier weliswaar om verschillende belastingplichtigen voor de Wet Vpb en Wet bronbelasting 2021, maar het effect is dat in totaal Nederlandse belasting naar een tarief van ongeveer⁹ 50% verschuldigd zal zijn over de zakelijke rente. Is dit effect bedoeld, en, zo ja, is dit vanwege het vaker benoemde punitieve karakter van de conditionele bronbelasting?

2.8 Materieel terugwerkende kracht

- 2.8.1 De wetgever heeft de bedoeling de voorgestelde wetswijzigingen in te laten gaan vanaf het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022. Echter, artikel I, onderdeel B (artikel 35 Wet Vpb) heeft materieel terugwerkende kracht hetgeen afschrijving op bedrijfsmiddelen kan beperken die zijn overgedragen aan een belastingplichtige door een gelieerd lichaam in de zin van artikel 8b Wet Vpb in de periode van vijf boekjaren voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022.
- 2.8.2 Belastingplichtigen die geraakt worden door de materieel terugwerkende kracht, hebben hier vanzelfsprekend geen rekening mee kunnen houden bij het overdragen van bedrijfsmiddelen en de wijze van financiering daarvan. In het verleden heeft de Nederlandse wetgever namelijk nooit kenbaar gemaakt dat een regeling met een dergelijke materieel terugwerkende kracht zou kunnen worden ingevoerd. Sterker nog, er zullen belastingplichtigen zijn die de (prijs inzake de) overdracht met de Belastingdienst hebben besproken en de uitkomsten daarvan in een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst hebben vastgelegd. Het gegeven dat het consultatiedocument geen enkele onderbouwing of rechtvaardigingsgrond voor deze materieel terugwerkende kracht bevat, maakt dit element niet-legitiem en daarmee onaanvaardbaar. Zeker met het oog op hetgeen de Raad van State recent heeft geadviseerd in het kader van de terugwerkende kracht bij het initiatiefwetsvoorstel van het lid Snels tot wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965 en enige andere belastingwetten in verband met de invoering van een conditionele eindafrekening.
- 2.8.3 Verder betekent de terugwerkende kracht voor de praktijk een substantiële administratieve lastenverzwaring. Niet alleen voor belastingplichtigen, die hierdoor effectief vijf boekjaren terug moeten, maar ook voor de controlepraktijk van de Belastingdienst.
- 2.8.4 Het bovenstaande in ogenschouw nemende, doet dit punt onmiskenbaar afbreuk aan het Nederlandse vestigingsklimaat.

⁹ Rekening houdend met een zakelijke vergoeding ('spread') op het niveau van de Nederlandse BV.