

## **Beantwoording vragen Nederlandse Orde van Belastingadviseurs**

### **Belastingplan 2022**

#### Sofina

De heer Idsinga en mevrouw Van Dijk vragen om te reageren op de stelling van het NOB dat de regelingen in de voorgestelde artikelen 15ak en 15al van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) weggelaten kunnen worden zonder dat dit strijd met het EU-recht oplevert, omdat de per-elementbenadering niet noodzaakt tot dergelijke regelingen. Zoals al eerder aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag deelt het kabinet die opvatting van de NOB niet. Het voorgestelde artikel 15ak Wet Vpb 1969 regelt – kort gezegd – dat nog niet verrekenende voorheffingen op het moment dat een belastingplichtige deel uit gaat maken van een fiscale eenheid uitsluitend verrekend kunnen worden met de vennootschapsbelasting die toerekenbaar is aan die belastingplichtige zelf. Artikel 15al Wet Vpb 1969 regelt hoe met de nog niet verrekenende voorheffingen moet worden omgegaan in de situatie van ontvoering uit een fiscale eenheid. Met deze bepalingen wordt bereikt dat de voorvoegingsvoorheffingen op dezelfde wijze worden behandeld als zogenoemde voorvoegingsverliezen. Als de fiscale eenheid eenmaal gevormd is, kunnen de verrekenbare voorheffingen die ontstaan gedurende het bestaan van die fiscale eenheid wel worden verrekend met de vennootschapsbelasting van de fiscale eenheid als geheel. Juist omdat de per-elementbenadering vereist dat ieder voordeel van de fiscale eenheid afzonderlijk getoetst wordt aan het EU-recht is het wenselijk deze benadering te kiezen. Om te verzekeren dat de mogelijkheid om na het ontstaan van de fiscale eenheid voorheffingen op het niveau van de fiscale eenheid te verrekenen gerechtvaardigd kan worden op grond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid is het nodig om de fiscale eenheid op consistente wijze vorm te geven en de verrekenbare voorheffingen niet anders te behandelen dan de voorvoegingsverliezen. Indien dit niet consequent en consistent gebeurt zou dit een beroep op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid in de weg kunnen staan.

#### *Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding*

De NOB en het RB vragen of is overwogen om aan deze nieuwe VoV-vrijstelling terugwerkende kracht te verlenen en zo ja, waarom die er niet aan is toegekend. Het verlenen van een terugwerkende kracht lijkt juridisch niet mogelijk en is bovendien complex in de uitvoering, omdat de VoV-transacties niet separaat worden bijgehouden, maar belast zijn tegen het algemene tarief. Indien aan de vrijstelling terugwerkende kracht zou worden toegekend, zouden partijen een verzoek om teruggaaf moeten doen, waar dan per geval handmatig door de inspecteur gecontroleerd zou moeten worden of er inderdaad sprake was van een kwalificerende VoV-transactie. De toepassing van de VoV-vrijstelling vanaf 1 januari 2022 vindt daarentegen plaats bij de notaris, die een belangrijke rol speelt in het doen van de aangifte overdrachtsbelasting inzake de terugkoop. Bij verlening van terugwerkende kracht zou door de inspecteur ook moeten worden onderzocht of de woning binnen 6 maanden is doorverkocht aan een volgende koper en of bij die verkrijging gebruik is gemaakt van de doorverkoopfaciliteit.<sup>1</sup> Bij eventuele toepassing van deze faciliteit zou dat tevens moeten leiden tot een naheffing bij de volgende koper (behoudens gevallen waar de volgende koper een beroep op de startersvrijstelling kon doen). De volgende koper zou dan achteraf geconfronteerd worden met een heffing. Die consequentie acht het kabinet volstrekt onredelijk en lijkt bovendien juridisch niet houdbaar. Op grond van Aanwijzingen voor de regelgeving<sup>2</sup> is terugwerkende kracht niet toegestaan bij belastende regelingen. In het hiervoor beschreven geval is daarvan onder omstandigheden sprake.

De Orde verzoekt om in te gaan op het opnemen van de vereisten in de wet en niet in het uitvoeringsbesluit. Ook verzoekt de Orde om het concept-uitvoeringsbesluit tijdig ter beschikking te stellen aan de Tweede Kamer, zodat dit deel kan uitmaken van de parlementaire beraadslaging.

<sup>1</sup> Artikel 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer.

<sup>2</sup> Zie Aanwijzing 5.62. Terugwerkende kracht.

In de wetsystematiek van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) is het gebruikelijk om voorwaarden ten aanzien van een vrijstelling van overdrachtsbelasting in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer vast te leggen.<sup>3</sup> Temeer omdat in de aanhef van artikel 15, eerste lid, van de WBR, waar ook de VoV-vrijstelling onder valt, een delegatiegrondslag is opgenomen die aangeeft dat bij algemene maatregel van bestuur voorwaarden kunnen worden gesteld wanneer een verkrijging is vrijgesteld. Deze delegatie is ook in overeenstemming met de Aanwijzingen voor de regelgeving.<sup>4</sup> De aanvullende voorwaarden voor de VoV-vrijstelling, die worden opgenomen in het Uitvoeringsbesluit, staan ook vermeld in de Memorie van Toelichting. Daarmee is reeds bewerkstelligd dat (de inhoud van) die voorwaarden deel uit kunnen maken van de parlementaire beraadslaging.

#### *Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting*

De NOB vraagt of het logischer zou zijn bij een verkrijging in delen, binnen twaalf maanden het verlaagde tarief van 2% toe te passen op de gehele verkrijging. Naar ik begrijp, wil de NOB graag weten waarom in het voorbeeld, opgenomen in de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 14, lid 3 (WBR), op de (opvolgende) verkrijging van de aanhorigheid geen 2% wordt toegepast. Daarvoor is niet gekozen, omdat dit een ongelijke behandeling zou opleveren ten opzichte van gevallen waarin bij de eerste verkrijging de startersvrijstelling niet is toegepast en binnen twaalf maanden na die verkrijging een aanhorigheid wordt verkregen. In die gevallen is over de verkrijging van deze aanhorigheid immers eveneens het algemene tarief verschuldigd.

Daarnaast merkt de NOB op dat de 12-maandstermijn enerzijds te hard kan uitpakken in situaties waarin niet van fiscale planning sprake is, en anderzijds uitnodigt tot het sturen in situaties waarin wel fiscaal gepland wordt. Zij vraagt daarom te bevestigen dat bewust voor deze termijn is gekozen, om zowel hardheidsclausuleverzoeken als toepassing van *fraus legis* te voorkomen. De bij amendement van de leden Nijboer en Smeulders<sup>5</sup> aan artikel 9, lid 7, WBR gekoppelde twaalfmaandstermijn blijft door de voorgestelde aanpassingen ongewijzigd. Deze bepaling geldt ongeacht of sprake is van misbruik of het oogmerk van belastingontwijking. Indien bij twee of meer verkrijgingen binnen twaalf maanden met betrekking tot dezelfde woning de totale waarde van die verkrijgingen de woningwaardegrens overschrijdt, past het namelijk binnen de bedoeling van de woningwaardegrens om de aanvankelijke toepassing van de startersvrijstelling terug te nemen. Of de hardheidsclausule of *fraus legis* van toepassing is of kan zijn is afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden en wordt per geval door de Inspecteur beoordeeld.

#### *Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten*

De NOB geeft aan dat de gerichte thuiswerkkostenvergoeding financieel niet aantrekkelijk is zodra een werknemer meer dan 5 kilometer van zijn werk woont. Daarom verwacht de NOB dat iedereen die op meer dan 5 kilometer van zijn werk woont, beter voor de reiskostenvergoeding kan kiezen en de voorgestelde maatregel de facto overblijft voor de werknemer/dga met kantoor aan huis én de werknemers met een 'auto van de zaak'. Ik vraag mij af of de versimpelde rekensom die de NOB hier maakt niet voorbij gaat aan het feit dat iemand die de voorkeur geeft aan de hogere reiskostenvergoeding deze kosten ook daadwerkelijk maakt. Zowel bij het reizen als bij het thuiswerken maakt de werknemer immers kosten die gericht vrijgesteld vergoed kunnen worden, waardoor de financiële positie van de werknemer in beide gevallen *grosso modo* hetzelfde uitkomt. Daarnaast kost het reizen ook tijd. Het is derhalve maar zeer de vraag of een werknemer (en de werkgever) desondanks de voorkeur geeft aan de reiskostenvergoeding in plaats van thuis werken. Een werkgever en een werknemer zullen niet alleen de hoogte van de voor de loonheffingen onbelaste vergoeding een rol laten spelen in de verdeling van thuiswerk- en reisdagen. Een werknemer die vanwege de dienstbetrekking reist, zal voor deze reis bepaalde kosten maken. Net zoals de werknemer die de dienstbetrekking (deels) thuis uitoefent bepaalde

<sup>3</sup> Zie artikel 4 tot en met 5d van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

<sup>4</sup> Zie onderdeel 2.24, Aanwijzingen van de Regelgeving.

<sup>5</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2020-21, 35 576, nr. 28.

extra kosten zal maken. Daarbij benadruk ik dat de bedoeling van de gerichte vrijstellingen is om te borgen dat kosten waarbij het zakelijke karakter overheerst, niet "ten laste komen" van de vrije ruimte.<sup>6</sup>

## **Wetsvoorstel Implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking**

### *Algemeen*

Het RB merkt op dat het onderhavige wetsvoorstel naar verwachting zeer beperkte gevolgen zal hebben voor het midden- en kleinbedrijf. Hierbij stelt het RB de vraag hoe het onderhavige wetsvoorstel zich verhoudt met het aangekondigde wetsvoorstel Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen en of er nog noodzaak bestaat om dit aangekondigde wetsvoorstel in te voeren. Zowel het onderhavige wetsvoorstel als het genoemde aangekondigde wetsvoorstel hebben als doel om kwalificatieverschillen tegen te gaan. Het onderhavige wetsvoorstel bestrijdt echter slechts het kwalificatieverschil bij een zogenoemde omgekeerde hybride mismatch en kent derhalve een minder groot bereik in het tegengaan van kwalificatieverschillen dan het hiervoor genoemde aangekondigde wetsvoorstel. Derhalve blijft ook na invoering van het onderhavige wetsvoorstel in beginsel noodzaak bestaan om de Wet aanpassing kwalificatiebeleid in te voeren.

### *1. Reikwijdte omgekeerde hybride*

#### Subjectief vrijgestelde lichamen

De NOB stelt enkele vragen over de gevolgen van de belastingplichtmaatregel voor subjectief vrijgestelde participanten in een omgekeerd hybride lichaam. De voorgestelde belastingplichtmaatregel heeft kort gezegd tot doel om in bepaalde gevallen dat sprake is van een verschil in kwalificatie van een samenwerkingsverband, het kwalificatieverschil als zodanig weg te nemen. Hierdoor grijpt de maatregel aan bij de oorzaak van het verschil, ongeacht de vraag of als gevolg van dit verschil sprake is van een fiscaal voordeel. Anders dan voor de zogenoemde reguliere hybridemismatchmaatregelen uit ATAD2 die reeds per 1 januari 2020 in werking zijn getreden, is de oorsprongseis als zodanig niet relevant voor de kwalificatie als omgekeerd hybride lichaam. Er zal dan ook geen maatregel worden getroffen op grond waarvan de belastingplichtmaatregel in het geheel buiten toepassing blijft ingeval de participanten in het omgekeerde hybride lichaam subjectief vrijgestelde lichamen betreffen. Door het aftrekrecht wordt in beginsel voorkomen dat dubbele belastingheffing ontstaat. Het aftrekrecht is ten opzichte van het consultatievoorstel geclausuleerd om te voorkomen dat aftrek wordt verleend zonder dat het gedeelte van de winst waarvoor aftrek wordt verleend bij de participanten in de heffing wordt betrokken. Daarnaast is naar aanleiding van reacties op de internetconsultatie van het consultatiedocument ATAD2 voor collectieve beleggingsinstellingen een uitzondering opgenomen om te voorkomen dat fondsstructuren onbedoeld door de belastingplichtmaatregel worden geraakt.<sup>7</sup>

#### Indirecte belangen

De NOB stelt enkele vragen over de belangen die aanleiding geven tot de kwalificatie als omgekeerd hybride lichaam. Voor de vraag of een samenwerkingsverband kwalificeert als een omgekeerd hybride lichaam geldt dat niet alleen directe, maar ook indirecte belangen in het samenwerkingsverband meetellen voor zover deze worden gehouden door een gelieerd lichaam als bedoeld in artikel 12ac, tweede lid, Wet Vpb 1969 dat is gevestigd in een staat die het samenwerkingsverband als niet-transparant beschouwt. Hiermee wordt invulling gegeven aan ATAD2 op grond waarvan de belastingplichtmaatregel toepassing kan vinden in gevallen waarin kort gezegd sprake is van zowel directe als indirecte belangen. Hierbij dient te worden opgemerkt dat ingeval alle houders van een direct belang in het samenwerkingsverband dit

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 10.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35241, nr. 3, p. 34.

samenwerkingsverband als transparant beschouwen, dit onder voorwaarden tot gevolg zal hebben dat voor de volledige winst aftrekrecht wordt verleend.

De NOB vraagt of de 'houders' als bedoeld in het laatste zinsdeel van het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 alleen directe of ook indirecte houders betreft. Ter verduidelijking kan worden opgemerkt dat dit alleen de directe houders betreft.

#### Overig

De NOB stelt enkele vragen met betrekking tot de uitzondering voor collectieve beleggingsinstellingen. Allereerst vraagt de NOB om de tekst van het voorgestelde artikel 2, dertiende lid, Wet Vpb 1969 woordelijk in lijn te brengen met de tekst van artikel 9bis, tweede lid, ATAD2. Aangezien de huidige tekst van de dit lid inhoudelijk niet afwijkt van de tekst van ATAD2 is aan deze suggesties geen gehoor gegeven. Daarnaast vraagt de NOB te bevestigen dat de vraag of sprake is van een gediversifieerde effectenportefeuille materieel zal worden getoetst en of deze portefeuille ook indirect kan worden gehouden. Dit kan worden bevestigd.

De NOB constateert dat de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid (na vernummering: vijfde lid), Wet Vpb 1969 niet relevant is voor een omgekeerd hybride lichaam, omdat hetgeen in deze fictie wordt geregeld reeds besloten ligt in de definitie van een dergelijk omgekeerd hybride lichaam. In dat kader vraagt de NOB of de uitsluitingen in de vestigingsplaatsfictie dan ook niet van toepassing zijn op een omgekeerd hybride lichaam. Dit kan worden bevestigd. Gezien de bewoording van het voorgestelde artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 is de vestigingsplaatsfictie van het vierde lid (na vernummering: vijfde lid) van genoemd artikel 2 niet aan de orde.

De NOB vraagt of de invoering van dit wetsvoorstel de bestaande behandeling van open commanditaire vennootschappen ongemoeid laat. Dit kan worden bevestigd. Aangezien een open commanditaire vennootschap op dit moment een in Nederland belastingplichtig lichaam is, kan niet worden voldaan aan de definitie van het voorstelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969.

De NOB vraagt of een besloten fonds voor gemene rekening als een samenwerkingsverband in de zin van het voorgestelde artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 kan worden aangemerkt. Dit kan worden bevestigd.

De NOB vraagt of een besloten commanditaire vennootschap die belastingplichtig wordt voor de vennootschapsbelasting als omgekeerd hybride lichaam deel kan uitmaken van een fiscale eenheid, dan wel een tussenmaatschappij kan zijn als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, Wet Vpb 1969. Aangezien een besloten commanditaire vennootschap die belastingplichtig is als omgekeerd hybride lichaam niet voldoet aan de vereisten van artikel 15 Wet Vpb 1969 is dit niet het geval.

De NOB vraagt of de documentatieverplichting van artikel 12ag Wet Vpb 1969 niet geldt voor de belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen van artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969. Dit kan worden bevestigd.

#### *2. Aftrekrecht*

De NOB vraagt hoe "dat gedeelte van de winst" als bedoeld in het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 moet worden bepaald. Hierbij verwijst de NOB naar voorbeeld 4 van de memorie van toelichting<sup>8</sup>. In dit voorbeeld wordt de gehele winst van het omgekeerde hybride lichaam BCV van 40 uitgekeerd aan participant B Co, gevestigd in een staat die BCV als transparant beschouwt voor belastingdoeleinden. In dit voorbeeld houdt B Co echter slechts een winstrecht van 40% in BCV. In dit voorbeeld had derhalve slechts een winst van 16 (40%) aan B Co uitgekeerd moeten worden. In dat geval zou door toepassing van artikel 9, eerste lid,

---

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35931, nr. 3, p. 21.

onderdeel f, Wet Vpb 1969 aftrek worden verleend voor een bedrag van 16 en zou bij BCV een winst resteren van 24 die in de heffing van vennootschapsbelasting zou worden betrokken.

De NOB vraagt of voldaan is aan het vereiste van betrekking in de heffing van het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 indien de winst van het omgekeerde hybride lichaam in het andere land in aanmerking komt voor een vrijstelling of verrekening van belasting. Voor de vraag of de winst in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken wordt aangesloten bij de uitleg die in de parlementaire geschiedenis is gegeven aan het begrip "betrokking in de heffing" in de zin van artikel 12ac, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969.<sup>9</sup>

### *3. Buitenlandse belastingplicht voor participanten in een omgekeerde hybride*

De NOB vraagt of de overgang van de buitenlandse belastingplicht ten aanzien van de winst uit een in Nederland gedreven onderneming op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969, al dan niet in samenhang met één of meer van de onderdelen a tot en met f van artikel 17a Wet Vpb 1969, naar de winst uit een in Nederland gedreven onderneming op grond van het voorgestelde artikel 17a, onderdeel g, Wet Vpb 1969 niet leidt tot een heffingsmoment. Dit kan worden bevestigd. Als gevolg van dit wetsvoorstel blijft buitenlandse belastingplicht voor winst uit een in Nederland gedreven onderneming van artikel 17, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 bestaan voor participanten met belangen als bedoeld in het voorgestelde artikel 17a, onderdeel g, Wet Vpb 1969. Derhalve is geen sprake van een wijziging voor de desbetreffende buitenlandse belastingplichtige.

### *4. Dividendbelasting*

De NOB heeft enkele vragen gesteld over de toepassing van de dividendbelasting ten aanzien van een omgekeerd hybride lichaam. De NOB vraagt om meer duidelijkheid bij de aanvang en het einde van de inhoudingsplicht voor omgekeerd hybride lichamen. Daarnaast stelt de NOB enkele vragen ten aanzien van het terugbetalen van kapitaal door omgekeerde hybride lichamen. Ten aanzien van de aanvang en het einde van de inhoudingsplicht voor omgekeerde hybride lichamen geldt dat voor toepassing van de dividendbelasting de inhoudingsplicht van een omgekeerd hybride lichaam op dezelfde manier wordt behandeld als voor andere vennootschappen. Dit betekent zowel een gelijkstelling voor het geval van immigratie en emigratie van een vennootschap als een gelijkstelling voor de oprichting en storting van kapitaal en de liquidatie van een vennootschap, met dien verstande dat een omgekeerd hybride lichaam geen nominaal gestort kapitaal heeft voor de dividendbelasting. Zoals de NOB constateert is het voor een omgekeerd hybride lichaam niet mogelijk om kapitaal terug te betalen zonder dat dit leidt tot opbrengst voor de dividendbelasting. Deze afwijking van het systeem van de dividendbelasting is ingegeven door het karakter van de maatregel. De flankerende maatregelen in de dividendbelasting hangen namelijk samen met de introductie van een maatregel om misbruik door middel van mismatches met omgekeerde hybride lichamen tegen te gaan, namelijk de belastingplichtmaatregel in de vennootschapsbelasting. In dat kader ziet het kabinet geen aanleiding om een regeling in te voeren die het terugbetalen van kapitaal door omgekeerde hybride lichamen zonder heffing van dividendbelasting mogelijk maakt.

### **Wetsvoorstel Voorkoming mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel**

De NOB vraagt aandacht voor dubbele belastingheffing als gevolg van de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel. In dat verband vraagt de NOB om te voorzien in een (extra) algemene tegenbewijsmogelijkheid voor belastingplichtigen waarmee in de uitvoerings sfeer, mits voldoende aannemelijk gemaakt door een belastingplichtige, dubbele heffing voorkomen kan worden. Verder vraagt de NOB nader toe te lichten waarom bijvoorbeeld in geval van subjectieve vrijstelling of afwezigheid van winstbelasting de voorgestelde maatregelen van toepassing zijn en

---

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35931, nr. 3, p. 10.

verzoekt om de regeling aan te passen, zodanig dat alleen situaties waarin niet wordt geheven vanwege een verschillende toepassing van het zakelijkheidsbeginsel worden getroffen.

Het kabinet wil met dit wetsvoorstel – in lijn met één van de aanbevelingen van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals<sup>10</sup> - mismatches tegengaan die ontstaan door een verschil in toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de vennootschapsbelasting en tot dubbele niet-heffing leiden. Een verschillende toepassing van het zakelijkheidsbeginsel leidt tot ongewenste situaties van dubbele niet-heffing. Deze bestaande mismatches doen zich bijvoorbeeld voor bij de zogenoemde informeel-kapitaalstructuren. Met de voorgestelde maatregelen worden dergelijke structuren bestreden. In 2018 heeft het kabinet aangekondigd om de aanpak van dergelijke mismatches te onderzoeken.<sup>11</sup> Verder is het met ingang van 1 juli 2019 niet langer mogelijk om zekerheid vooraf te krijgen op zogenoemde informeel kapitaalstructuren.<sup>12</sup>

De voorgestelde maatregelen houden, kort gezegd, in dat indien toepassing van het zakelijkheidsbeginsel bij het bepalen van de winst van een belastingplichtige leidt tot een neerwaartse aanpassing van de winst, die neerwaartse aanpassing slechts in aanmerking mag worden genomen voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat bij het andere gelieerde lichaam waarmee de transactie is aangegaan een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing, wordt de neerwaartse aanpassing van de winst op grond van het zakelijkheidsbeginsel toegestaan, zodat dubbele heffing als gevolg van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel niet aan de orde is. In zijn algemeenheid geldt dat de voorgestelde maatregelen uit het wetsvoorstel niet van toepassing zijn in het geval de voorwaarden (waaronder de prijs) zoals die feitelijk zijn overeengekomen tussen de belastingplichtige en het desbetreffende gelieerde lichaam in lijn zijn met de voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen (zakelijke voorwaarden die met inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel worden bepaald). De structuren (of voorwaarden) die – door de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel – worden geraakt zijn in de regel onzakelijk doordat gelieerde lichamen, kort gezegd, binnen een concern onzakelijk met elkaar handelen. Met de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel worden ongewenste situaties van dubbele niet-heffing bestreden. De voorgestelde maatregelen bewerkstelligen dat de winst in die gevallen tenminste eenmaal ergens wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Hiermee loopt Nederland internationaal ook meer in de pas. Alles overziend is het kabinet van mening dat er geen aanleiding is om een algemene tegenbewijsmogelijkheid voor belastingplichtigen op te nemen zoals voorgesteld door de NOB.

De NOB vraagt of de voorgestelde regeling in strijd is met de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie (HvJ EU) inzake de per element benadering in de fiscale eenheid, en wijst daarbij op de mogelijkheid om in binnenlandse situaties aan toepassing van de wettelijke regeling te ontkomen door met het met de belastingplichtige gelieerde lichaam een fiscale eenheid aan te gaan. In een binnenlandse situatie zonder fiscale eenheid zullen de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel doorgaans niet van toepassing zijn omdat er bij het gelieerde lichaam waarmee de rechtshandeling is aangegaan sprake zal zijn van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Voor wat betreft de binnenlandse situatie met een fiscale eenheid tussen de belastingplichtige en het gelieerde lichaam waarmee de transactie is aangegaan, geldt in principe dat onderlinge transacties fiscaal onzichtbaar (fiscaal non-existent) zijn. In een dergelijke situatie kan daarom geen neerwaartse aanpassing van de winst – als bedoeld in dit wetsvoorstel - plaatsvinden, zodat toepassing van de voorgestelde regeling niet aan de orde is. Door toepassing van de regeling voor de fiscale eenheid ontstaat dus geen situatie van dubbele niet-heffing, en is de situatie van de binnenlandse fiscale eenheid in het licht van het doel van de regeling dus niet vergelijkbaar met de grensoverschrijdende situatie waarin wel een situatie van dubbele niet-heffing ontstaat.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 623.

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 188, p. 12.

<sup>12</sup> Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Staatscourant 2019, 35519 (Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter).

De NOB vraagt aan de hand van casusposities naar de gevolgen van de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel indien de belastingplichtige geen partij is bij de onderlinge rechtsverhouding tussen gelieerde lichamen. Het gaat – kort gezegd - om de rechtsgevolgen op het niveau van (i) een Nederlandse moedervenootschap waarbij tussen haar dochtervenootschappen een onderlinge rechtsverhouding bestaat en (ii) een Nederlandse houdstervenootschap wiens niet in Nederland gevestigde dochtervenootschap een lening verstrekt aan een Nederlandse zustervenootschap van die houdster. Het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 ziet op de situatie dat er sprake is van een onderlinge rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en een aan haar gelieerd lichaam. In het geval er geen sprake is van een dergelijke rechtsverhouding waarbij de moedervenootschap partij is, is het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 op het niveau van die moedervenootschap niet van toepassing. Uiteraard kan het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 wel van toepassing zijn in de relatie tussen de Nederlandse belastingplichtige en het andere gelieerde lichaam tussen wie de onderlinge rechtsverhouding bestaat.

De NOB vraagt aan de hand van een casuspositie naar de gevolgen voor de dividendbelasting in het geval er een verkapte dividenuitkering gevolgd door een informeel kapitaalstorting wordt geconstateerd.

De voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel maken uitsluitend voor de vennootschapsbelasting een inbreuk op het totaalwinstbegrip. De voorgestelde maatregelen zijn derhalve niet van toepassing op de dividendbelasting waardoor geen sprake is van een aanpassing van het begrip informeel kapitaal in de dividendbelasting. Voor de toepassing van de dividendbelasting wijzigt er op dit punt dus niets en blijven de fiscale kwalificaties en gevolgen op basis van huidig recht onverkort gelden.

De NOB vraagt om een uitleg over de toepassing van het wetsvoorstel op fictieve transacties, bijvoorbeeld op grond van artikel 28a Wet Vpb 1969. Artikel 28a Wet Vpb 1969 regelt – kort gezegd- de fiscale gevolgen van de omzetting van een Nederlandse rechtspersoon in een andere Nederlandse rechtspersoon. De in dit artikel opgenomen inbrengfictie gaat gepaard met een liquidatiefictie en een uitkeringsfictie op grond waarvan fiscale claims worden veiliggesteld. Toepassing van het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 is in dit specifieke geval dan ook niet aan de orde.

De NOB vraagt om nadere duiding omtrent het toerekenen van onderlinge rechtsverhoudingen bij lichamen die onderdeel vormen van een fiscaal consolidatieregime. In dat kader vraagt de NOB om te voorzien in een regeling om onbedoelde situaties van dubbele heffing te voorkomen. In zijn algemeenheid geldt dat een dubbele heffing bij onderlinge rechtsverhoudingen – als gevolg van de voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel – zich niet kan voordoen wanneer de overeengekomen of opgelegde voorwaarden in lijn zijn met de voorwaarden die door onafhankelijke partijen onder vergelijkbare omstandigheden overeen zouden zijn gekomen. Indien een belastingplichtige een neerwaartse aanpassing van de winst in aanmerking wil nemen, geldt dat het aan de belastingplichtige is om aannemelijk maken dat sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing ter zake van de onderlinge rechtsverhouding op het niveau van het gelieerd lichaam waarmee die rechtsverhouding bestaat. Voor de uitleg van de wijze waarop dient te worden bepaald met welk lichaam - voor toepassing van dit wetsvoorstel de onderlinge rechtsverhouding bestaat - wordt verwezen naar de uitgebreide artikelsgewijze toelichting op het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 op dit punt. De fiscale toerekening van de hier bedoelde rechtsverhouding als gevolg van een fiscaal consolidatieregime doet daar niet aan af. Indien de hier bedoelde relevante rechtsverhouding bestaat met een gelieerd lichaam dat onderdeel vormt van een fiscaal groepsregime, kan - afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval, waaronder ook de vormgeving van het fiscale consolidatieregime - worden voldaan aan de voorwaarde dat op het niveau van het lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

De NOB vraagt om te bevestigen dat een naar het inkomen of de winst geheven belasting op het niveau van een lagere overheid dan de centrale overheid, zoals de Amerikaanse 'state taxes', Duitse 'Gewerbsteuer' en Saudi-Arabisch 'Zakat', als een naar de winst geheven belasting kwalificeert. Het is niet noodzakelijk dat de belasting naar de winst van rijkswege wordt geheven; een winstbelasting geheven vanwege een lagere overheid kwalificeert eveneens. In voorkomende gevallen zal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of sprake is van een naar de winst geheven belasting. Hierbij dient te worden opgemerkt dat er steeds moet worden bezien of er ook daadwerkelijk een corresponderende opwaartse aanpassing wordt gemaakt die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

De NOB vraagt om te bevestigen dat dubbel in aanmerking genomen inkomen onder voorwaarden aangemerkt kan worden als een opwaartse aanpassing van de winst dan wel op een andere wijze te voorzien in een voorkoming van dubbele heffing bij situaties waarbij sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen en daarmee materieel geen sprake is van een verrekenprijsmismatch.

Op grond van het eerste lid van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 blijft bij het bepalen van de winst van een belastingplichtige een neerwaartse aanpassing van de winst ter zake van een onderlinge rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en een aan hem gelieerd lichaam buiten aanmerking, voor zover de belastingplichtige niet aannemelijk maakt dat ter zake van die rechtsverhouding bij dat gelieerde lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. De term "corresponderende" in het eerste lid van het voorgestelde artikel 8bb Wet Vpb 1969 houdt in dat een neerwaartse aanpassing ter zake van de onderlinge rechtsverhouding wordt toegestaan voor zover datzelfde bedrag ter zake van die onderlinge rechtsverhouding als opwaartse aanpassing bij het gelieerde lichaam in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Het gaat bij de opwaartse aanpassing derhalve om een aan de neerwaartse aanpassing spiegelbeeldige aanpassing. In dat kader geldt bijvoorbeeld dat tegenover het ingevolge het zakelijkheidsbeginsel in aanmerking nemen van hogere lasten, in dezelfde mate hogere baten of, ingeval van dubbele aftrek (als gevolg van een onjuiste kostenallocatie), in dezelfde mate lagere lasten dienen te staan bij het gelieerde lichaam. Indien dat het geval is, is niet langer sprake van een verschil tussen de verrekenprijs die in Nederland wordt toegepast en de verrekenprijs die bij het gelieerde lichaam wordt toegepast.

De NOB vraagt te bevestigen of indien er in voorbeeld 4 (TNMM) van de artikelsgewijze toelichting creditnota's waren verstuurd die ervoor zouden zorgen dat A NL een nettowinstmarge tussen 3% en 5% zou halen geen sprake zou zijn van een neerwaartse aanpassing van de winst. Het tijdig verzenden van creditnota's op basis van de overeengekomen of opgelegde voorwaarden ter zake van de rechtsverhouding vormt geen neerwaartse aanpassing van de winst als bedoeld in het voorgestelde artikel 8bb, tweede lid, Wet Vpb 1969. Op basis van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel dienen de creditnota's voor de juiste bedragen naar de gelieerde lichamen te worden verstuurd waarmee de onderlinge rechtsverhoudingen bestaan.

De NOB vraagt te bevestigen dat de Nederlandse fiscale kwalificatie van een lichaam het uitgangspunt blijft voor het toerekenen van rechtsverhoudingen aan het lichaam zelf dan wel aan de participanten in het lichaam. Verder vraagt de NOB of, indien de participanten in het hybride lichaam dat lichaam ook als fiscaal transparant aanmerken, ook nog op het niveau van de participanten beoordeeld dient te worden of sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

In het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 geldt als voorwaarde dat de corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting bij het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat. Hier wordt eveneens aan voldaan indien dat gelieerde lichaam naar Nederlandse fiscale maatstaven transparant is, terwijl dat lichaam naar de fiscale maatstaven van de staat waar het is gevestigd niet-transparant is (hybride lichaam), en bij dat lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt. Vanuit Nederlands perspectief worden de activa, passiva en het resultaat van het hybride lichaam toegerekend aan de participanten in dat hybride lichaam. Die toerekening vanuit Nederlands



perspectief doet echter niet af aan het gegeven dat voor de toepassing van genoemd artikel 8bb, eerste lid, de onderlinge rechtsverhouding bestaat met het gelieerde hybride lichaam en voor de toepassing van artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969 op het niveau van dat gelieerde lichaam beoordeeld dient te worden of ter zake van de onderlinge rechtsverhouding sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

De NOB vraagt of een territoriaal winstbelastingstelsel voldoet aan de voorwaarde dat sprake is van betrekking in een naar de winst geheven belasting.

De vraag of een territoriaal winstbelastingstelsel voldoet aan de voorwaarden dat een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting is afhankelijk van de vormgeving van een dergelijk stelsel en zal per geval moeten worden beoordeeld. In zijn algemeenheid is bij deze afweging onder meer van belang of de corresponderende opwaartse aanpassing onderdeel vormt van de grondslag van een naar de winst geheven belasting. Indien het inkomen in zijn geheel geen onderdeel vormt van de grondslag door toepassing van een territoriaal winstbelastingstelsel kan de corresponderende opwaartse aanpassing niet worden betrokken in een naar de winst geheven belasting.

De NOB vraagt te verduidelijken of de regeling in het onderhavige wetsvoorstel onder het toepassingsbereik van het vrije verkeer van kapitaal valt. De vraag of een regeling al dan niet onder het toepassingsbereik van het vrije verkeer van kapitaal valt is in het kader van de totstandkoming van een regeling relevant indien de regeling een onderscheid aanbrengt tussen de EU en de EER enerzijds en derde landen anderzijds. Daar is in de voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel geen sprake van. Als gevolg hiervan is deze vraag voor de verenigbaarheid van de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel met het EU recht niet doorslaggevend, aangezien de criteria voor de verenigbaarheid met het EU recht van het vrije verkeer van kapitaal, het vrije verkeer van diensten en de vrijheid van vestiging met elkaar overeenkomen.

De NOB vraagt om te overwegen artikel 10b Wet Vpb 1969 te schrappen. Artikel 10b Wet Vpb 1969 zorgt ervoor dat (niet-zakelijke) rente in zijn geheel, in de door dat artikel bestreken gevallen, fiscaal niet ten laste van de winst komt. Nu genoemd artikel 10b geen voor zover benadering kent gaat dat artikel dus verder dan het onderhavige wetsvoorstel. Op grond van de totaalwinstgedachte zou de (zakelijke) rente anders wel in aftrek komen. Achtergrond van deze aftrekbeperking is dat in voorkomende gevallen de buitenlandse crediteur deze niet-ontvangen rente in zijn woonland niet in aanmerking hoeft te nemen bij het bepalen van de winst voor een naar de winst geheven belasting. Bij afschaffing van artikel 10b Wet Vpb 1969 zou – ondanks de invoering van de voorgestelde maatregelen uit dit wetsvoorstel – ruimte blijven om mismatches te creëren. Daar komt bij dat Nederland in het verleden in de Gedragscodegroep heeft toegezegd dat het door genoemd artikel 10b Wet Vpb 1969 bestreken soort mismatches, zal bestrijden. Hoewel dat artikel in de praktijk weinig wordt toegepast, zorgt het er door de preventieve werking in voorkomende gevallen wel voor dat de betreffende mismatches worden voorkomen.

De NOB vraagt waarom een neerwaartse aanpassing van de winst buiten toepassing blijft als de belastingplichtige aannemelijk maakt dat een corresponderend bedrag effectief en binnen afzienbare termijn in de heffing wordt betrokken, ongeacht de wijze waarop die plaatsvindt. In het verlengde van deze vraag ligt het verzoek om toe te lichten onder welke omstandigheden de heffing op grond van een buitenlands CFC-regime ertoe kan leiden dat sprake is van betrekking in een naar de winst geheven belasting. In zijn algemeenheid geldt dat een dubbele heffing bij onderlinge rechtsverhoudingen – als gevolg van de voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel – zich niet kan voordoen wanneer de overeengekomen of opgelegde voorwaarden in lijn zijn met de voorwaarden die door onafhankelijke partijen onder vergelijkbare omstandigheden overeen zouden zijn gekomen. Indien een belastingplichtige een neerwaartse aanpassing van de winst in aanmerking wil nemen, geldt dat het aan de belastingplichtige is om aannemelijk te maken dat sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing ter zake van de onderlinge rechtsverhouding op het niveau van het gelieerde lichaam waarmee die rechtsverhouding bestaat.

Dit wetsvoorstel is gericht op het voorkomen van dubbele niet-heffing bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Het zakelijkheidsbeginsel is van toepassing op onderlinge rechtsverhoudingen. Het verschil in verrekenprijzen ontstaat doordat de belastingplichtige en het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat het zakelijkheidsbeginsel verschillend toepassen. Om dit verschil in verrekenprijzen, dat kan leiden tot dubbele niet-heffing, te voorkomen, dient een corresponderende opwaartse aanpassing plaats te vinden bij het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat. Hierbij geldt dat indien een corresponderende opwaartse aanpassing in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken bij een ander lichaam dan het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat, niet voldaan is aan het wettelijke vereiste. De enige uitzondering hierop vormt, onder voorwaarden, een onderlinge rechtsverhouding met een hybride lichaam.

De NOB vraagt of dit wetsvoorstel ook van toepassing zal zijn voor conerndiensten, met name in het geval dat er bij deze diensten een indirecte methode van beprijzing wordt gehanteerd. Het kabinet ziet geen reden om voor deze diensten tussen een belastingplichtige en een gelieerd lichaam te voorzien in een uitzondering. Indien er voor de levering van dergelijke diensten door een belastingplichtige aan een gelieerd lichaam een prijs in rekening is gebracht die hoger is dan de prijs die door onafhankelijke partijen onder vergelijkbare omstandigheden overeen zou zijn gekomen, zal een neerwaartse aanpassing slechts in aanmerking genomen kunnen worden voor zover belastingplichtige aannemelijk maakt dat ter zake van die conerndienst bij het gelieerde lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Het feit dat bij conerndiensten het in rekening te brengen bedrag aan afzonderlijke conerndere delen met behulp van een indirecte methode wordt berekend doet hieraan niet af. Het uitgangspunt blijft dat de voorwaarden van de conerndiensten conform artikel 8b Wet Vpb 1969 dienen te worden vastgesteld.

De NOB vraagt om een nadere toelichting op wat wordt verstaan onder een "lichaam" en hierbij ook te betrekken in hoeverre het Besluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden (11 december 2009 nr. CPP2009/519M) een rol speelt.

Het voorgestelde artikel 8ba, onderdeel b, Wet Vpb 1969 bepaalt wat onder "een aan de belastingplichtige gelieerd lichaam" moet worden verstaan voor de toepassing van de voorgestelde artikelen 8bb, 8bc, 8bd en 35 Wet Vpb 1969. Dat betreft een lichaam waarmee de belastingplichtige is gelieerd in de zin van artikel 8b Wet Vpb 1969. Het gaat daarbij om de invulling van het begrip gelieerdheid onder toepassing van artikel 8b, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969.

De NOB verzoekt te bevestigen dat, indien een onderlinge rechtsverhouding bestaat tussen een belastingplichtige en een gelieerd lichaam waarbij dat gelieerde lichaam die onderlinge rechtsverhouding toerekent aan haar vaste inrichting, ook op het niveau van dat gelieerde lichaam dient te worden getoetst of sprake is van betrekking in een naar de winst geheven belasting. In dat geval geldt de hoofdregel dat voor de vraag of sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting dient te worden getoetst op het niveau van het gelieerde lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat. De toerekening van de onderlinge rechtsverhouding aan de vaste inrichting doet er niet aan af dat voor de toepassing van de voorgestelde maatregelen de onderlinge rechtsverhouding bestaat met het gelieerde lichaam. Daarbij is niet relevant dat het hoofdhuis op basis van het zakelijkheidsbeginsel de baten en lasten ter zake van die onderlinge rechtsverhouding (mogelijk vrijwel geheel) toerekenbaar zijn aan die vaste inrichting. Ook de toepassing van een objectvrijstelling op het niveau van het gelieerde lichaam doet er niet aan af dat sprake kan zijn van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

De NOB vraagt om in algemene zin te bevestigen dat verschillen in stelsel niet in de weg staan aan het in aanmerking nemen van een corresponderende opwaartse aanpassing. Voor wat betreft

stelselafwijkingen zal op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval beoordeeld dienen te worden wat de stelselafwijking precies inhoudt en of die stelselwijziging in de weg staat aan het in aanmerking nemen van een corresponderende opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Een timingverschil als zodanig hoeft niet in de weg te staan aan het in aanmerking nemen van een corresponderende opwaartse aanpassing.

De NOB vraagt hoe het wetsvoorstel toegepast moet worden als geen voorwaarden (contractueel) zijn overeengekomen, dan wel indien een verschil bestaat tussen de contractueel overeengekomen voorwaarden en de wijze van verwerking in de commerciële jaarrekeningen van de bij een onderlinge rechtsverhouding betrokken lichamen.

Voor de analyse van de onderlinge rechtsverhouding is de karakterisering van de transactie van belang. In dat kader verwijs ik naar hetgeen is opgenomen in het Verrekenprijzenbesluit.<sup>13</sup> Daarin valt te lezen: "Het uitgangspunt bij het karakteriseren van de transactie, voorafgaand aan de toepassing van het arm's-lengthbeginsel, is de transactie zoals die tussen de gelieerde partijen is vormgegeven met contractuele voorwaarden in de onderlinge overeenkomst(en), zo nodig aangevuld met informatie uit andere vastleggingen over de onderlinge rechten en verplichtingen. Vervolgens dient deze informatie te worden aangevuld met een analyse van de andere economisch relevante kenmerken van de transactie. Al deze informatie tezamen verschaft inzicht in het feitelijke gedrag van de betrokken partijen. Indien het feitelijk gedrag niet overeenkomt met de contractuele vormgeving van de transactie zal in zijn algemeenheid het feitelijk gedrag bepalend zijn voor de karakterisering van de transactie."

De NOB verzoekt toe te lichten in welke gevallen, en onder welke voorwaarden, een belastingplichtige (in beginsel) zal voldoen aan haar bewijslast ten aanzien van de corresponderende opwaartse aanpassing bij de belastingplichtige.

Voor de vraag of het bedrag van een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting als bedoeld in het voorgestelde artikel 8bb, eerste lid, Wet Vpb 1969, dient te worden beoordeeld of de corresponderende opwaartse aanpassing op enig moment in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Er kan derhalve aan deze voorwaarde zijn voldaan indien de betrekking in een naar de winst geheven belasting bij het gelieerde lichaam plaatsvindt in een eerder of een later boekjaar dan het boekjaar waarin de neerwaartse aanpassing van de winst bij belastingplichtige plaatsvindt, zolang belastingplichtige aannemelijk kan maken dat een dergelijke betrekking in een naar de winst geheven belasting in dat eerdere boekjaar heeft plaatsgevonden, of belastingplichtige feiten en omstandigheden aannemelijk kan maken op grond waarvan er een redelijke mate van zekerheid is dat een betrekking in een naar de winst geheven belasting ter zake van de onderlinge rechtsverhouding bij het gelieerde lichaam zal plaatsvinden. De wijze waarop het bewijs wordt geleverd is vormvrij. Als bewijsstuk kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een winstbelastingaanslag met daarin de vereiste aanpassing of een ingediende aangifte met daarin de vereiste aanpassing tezamen met een verklaring dat daarop geen correctie wordt gemaakt door de belastingplichtige dan wel bezwaar zal worden gemaakt tegen de aanslagwaardoor de vereiste aanpassing ongedaan gemaakt wordt. Op basis van de administratieverplichtingen die voor belastingplichtigen gelden, kan het zijn dat de belastingplichtige in bepaalde gevallen al over deze of andere relevante documenten beschikt die als bewijs kunnen dienen. Het bewijs hoeft niet met de aangifte vennootschapsbelasting te worden meegestuurd. Er bestaat ook geen verplichting om dit bewijs in het lokale dossier op te nemen. In het kader van het toezicht, dat risicogericht plaatsvindt, kan de Belastingdienst in voorkomende gevallen bij de belastingplichtige nadere informatie opvragen. Dit door de belastingplichtige dan aan te leveren bewijs zal vervolgens door de Belastingdienst worden beoordeeld.

---

<sup>13</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874.

De NOB vraagt om te bevestigen dat soepel zal worden omgegaan met ambtshalve vermindering in het geval er geen sprake is van misbruik of belastingontwijking. Dit wetsvoorstel beoogt - kort gezegd - dubbele niet-heffing te voorkomen die ontstaat door een verschil in toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. De toepassing van de voorgestelde maatregelen kan onder omstandigheden leiden tot dubbele belasting in internationaal verband. Dit kan het geval zijn indien een neerwaartse aanpassing van de winst op grond van de voorgestelde maatregelen in Nederland niet is toegestaan, maar in de staat waar het gelieerde lichaam is gevestigd in een eerder of later jaar alsnog een corresponderende opwaartse aanpassing in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Dit kan zich voordoen doordat: (i) het andere land in een later jaar een correctie op de ingediende aangifte van het gelieerde lichaam maakt of (ii) het gelieerde lichaam haar aangifte aanpast. Om dit soort dubbele belasting te voorkomen kan de belastingplichtige, afhankelijk van de fase van de aanslagregeling, (i) een aanvulling op de aangifte indienen of, indien al een belastingaanslag is opgelegd, bezwaar maken tegen deze aanslag; (ii) een verzoek indienen bij de inspecteur tot ambtshalve vermindering ('*corresponding adjustment*')<sup>14</sup> of (iii) een verzoek indienen om een onderlinge overlegprocedure<sup>15</sup> te starten op basis van een belastingverdrag tussen Nederland en de andere staat die bij de desbetreffende transactie betrokken is. Nederland zal daarbij in gevallen waarin dat passend en geboden is, in lijn met de huidige praktijk, terugtreden tot een bedrag dat als zakelijk kan worden beschouwd en voor dat bedrag alsnog een neerwaartse aanpassing van de Nederlandse fiscale winst toestaan. De door Nederland afgesloten belastingverdragen verzetten zich niet tegen een dergelijke oplossing. Daarnaast staat de route van ambtshalve vermindering ook open voor transacties met lichamen die zijn gevestigd in een staat waar Nederland geen belastingverdrag mee is overeengekomen. Ook dit is in lijn met de huidige Nederlandse praktijk.

De NOB vraagt om aan te geven hoe zal worden omgegaan met bestaande rulings die nog van kracht zijn op of na 1 januari 2022. Rulings zien op de toepassing van de op het moment van afsluiten geldende wetgeving, beleid en jurisprudentie. Een ruling vervalt wanneer er een voor die ruling relevante wijziging is van de wet- en regelgeving. Dit is opgenomen in de vaststellingsovereenkomst tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.<sup>16</sup> In het algemeen geldt dat de vraag of sprake is van een relevante wetswijziging afhangt van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. In dit geval geldt dat rulings die zijn afgegeven in situaties waarin de belastingplichtige op basis van de destijds geldende regelgeving op grond van het zakelijkheidsbeginsel een neerwaartse aanpassing van de winst in aanmerking kan nemen, per 1 januari 2022 hun geldigheid verliezen indien de neerwaartse aanpassing na die datum moet worden getoetst aan de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen wijzigingen. In dat geval is sprake van een relevante wetswijziging. Zo dient bij een neerwaartse aanpassingen op grond van het zakelijkheidsbeginsel na 1 januari 2022 bijvoorbeeld te worden beoordeeld of bij het andere lichaam dat bij de transactie betrokken is een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Er is dus geen sprake van een relevante wetswijziging indien de situatie niet door het onderhavige wetsvoorstel wordt geraakt, bijvoorbeeld het na 1 januari 2022 in aanmerking nemen van een afschrijving ter zake van een bedrijfsmiddel dat voor 1 juli 2019 is aangekocht.

## **Beantwoording vragen Register Belastingadviseurs**

### **Belastingplan 2022**

*Sofina*

<sup>14</sup> Conform het Verrekenprijsbesluit. Zie voor de procedure ook het Besluit Onderlinge overlegprocedures (hoofdstuk 8) van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607, Staatscourant 2020, 32689.

<sup>15</sup> Een onderlinge overlegprocedure tussen landen (Mutual Agreement Procedure (MAP)) op basis van gesloten belastingverdragen en het zogenoemde EU-arbitrageverdrag.

<sup>16</sup> Zie ook de bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 153, en paragraaf 26, zestiende lid, onderdeel g, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 mei 2017, nr. 2017-1209, (Stcrt. 2017, 28270)).

De heer Idsinga en mevrouw Inge van Dijk vragen om te reageren op de volgende vraag van het RB. Het RB vindt de constatering in de Uitvoeringstoets van de Belastingdienst dat "de beschikbare capaciteit voor aanvullende automatiseringswensen voortvloeiend uit wetgeving in de jaren 2022 en 2023 aanzienlijk beperkt" zorgelijk en vraagt zich af wat de verwachte gevolgen hiervan zijn voor toekomstige vennootschapsbelastingwetgeving. Zoals al eerder aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag maakt de voorgestelde maatregel onderdeel uit van de IV-portfolio van de keten vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Binnen de huidige kaders is er in het portfolio van de vennootschapsbelasting een beperking in de mogelijkheden voor wetgeving met automatiseringsgevolgen. De beschikbare capaciteit voor veranderingen in de ICT worden in beslag genomen door benodigde modernisering en al eerder aangenomen wetsvoorstellen. Het is aannemelijk dat ook de komende jaren – mede vanwege internationale ontwikkelingen – beleid en wetgeving komt op het terrein van de vennootschapsbelasting met impact op de ICT-capaciteit. Zonder aanvullende maatregelen is de kans groot dat dit niet ingepast kan worden binnen de nog resterende capaciteit. De Belastingdienst werkt daarom aan het vergroten van inzicht hoeveel ruimte beschikbaar is en de daarin te maken keuzes voor nieuw beleid en andere prioriteiten. Hierin wil de Belastingdienst de komende jaren verbeteren. Om de ICT-capaciteit op peil te houden zet de Belastingdienst al geruime tijd in op de werving van eigen personeel binnen de financiële kaders. Daarnaast wordt geïnvesteerd in een effectievere IV-organisatie. Om het rendement te verhogen en zo meer ruimte te creëren voor onder andere het implementeren van beleid. Naarmate de tijd vordert zou er op die manier per jaar meer ruimte moeten komen voor toekomstige vennootschapsbelastingwetgeving.

#### *Uitzondering fiscaal partnerbegrip voor toepassing IACK*

Het RB vraagt of de Belastingdienst voor de toepassing van de IACK tot nu toe niet controleert op het vereiste van het ingeschreven kind voor buitenlandse belastingplichtigen. Zoals opgemerkt in de uitvoeringstoets zijn er geen derdengegevens beschikbaar met betrekking tot de woon- en leefsituatie van buitenlandse belastingplichtigen in het woonland. Bij controle of aan de vereisten voor toepassing van de IACK wordt voldaan, wordt de betreffende belastingplichtige zelf bevraagd en hierbij kunnen bewijsmiddelen worden gevraagd met betrekking tot de aanwezigheid van een kind jonger dan 12 jaar en de inschrijving van het kind op het woonadres van de belastingplichtige. Eventueel kan in een concreet geval op verzoek van de Belastingdienst nadere informatie in het buitenland worden opgevraagd. De controle maakt nu onderdeel uit van het reguliere toezicht. Dit toezicht wordt verscherpt in die zin dat in meer gevallen toezicht zal plaatsvinden om bij aanvang van de voorgestelde maatregel, waarbij naast het toezicht op de aanwezigheid van jonge kinderen tevens toezicht op partnerschap dient plaats te vinden, compliance te bereiken.

#### *Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten*

Het RB stelt dat de voorgestelde gerichte vrijstelling voor een thuiswerkkostenvergoeding moeilijk uitvoerbaar is, gelet op de samenhang met de voorgestelde aanpassing van de vaste reiskostenvergoeding. Het RB vraagt wanneer sprake is van structureel thuiswerken en vraagt om een aantal voorbeelden uit te werken. De basis voor het toekennen van een vaste thuiswerkkostenvergoeding is de afspraak die een werkgever en werknemer met elkaar maken. Als werkgever en werknemer bijvoorbeeld schriftelijk overeenkomen dat de werknemer in de regel twee van de vijf dagen per week thuiswerkt, mag de werkgever op basis hiervan een vaste onbelaste thuiswerkkostenvergoeding verstrekken. Voor de vaststelling van de hoogte van de vaste thuiswerkkostenvergoeding kan de werkgever daarbij uitgaan van 85 (2/5 x 214 dagen) werkdagen in een kalenderjaar. Een incidentele afwijking van de afspraak hoeft vervolgens niet te leiden tot een aanpassing van de vaste onbelaste thuiswerkkostenvergoeding. Dit volgt uit de zogenoemde 128 dagenregeling. Van een incidentele afwijking is bijvoorbeeld sprake tijdens een aantal weken vakantie, als twee weken fulltime op de werkplek van een klant wordt gewerkt of als drie maanden achter elkaar elke maandag een cursus wordt gevolgd op een cursuslocatie. Als een werknemer gedurende acht maanden niet thuis kan werken in plaats van de twee dagen die deze

werknemer volgens afspraak thuis zou werken, dan is niet langer sprake van een incidentele afwijking en dienen werkgever en werknemer de vergoeding aan te passen.

Het RB vraagt naar de 40 dagenregeling. Dit is een nieuwe bepaling met een eigen uitleg van het begrip vaste plaats van werkzaamheden. Die werkt als volgt. Van een vaste plaats van werkzaamheden is in ieder geval sprake als een werknemer op kalenderjaarbasis meer dan 40 dagen naar de betreffende plek reist, ongeacht de datum van indiensttreding, het aantal contracturen en de lengte van het verblijf. Er kan sprake zijn van meerdere vaste werkplekken. Als in het kalenderjaar 40 dagen of minder naar eenzelfde plaats van werkzaamheden wordt gereisd, wordt aangenomen dat geen sprake is van een vaste plaats van werkzaamheden. Mocht op minder dan 40 dagen naar een plek zijn gereisd, dan staat het een werkgever vrij om op basis van de gemaakte afspraken hierover toch aan te nemen dat sprake is van een vaste plaats van werkzaamheden. Dat betekent dat een werkgever een vaste reiskostenvergoeding kan toekennen.<sup>17</sup> Denk hierbij aan de situatie dat een werknemer per december van een kalenderjaar in dienst treedt en dus niet 40 dagen in dat kalenderjaar naar de vaste werkplek zal reizen. In de meeste situaties zal duidelijk zijn of een bepaalde plek wel of niet als vaste plaats van werkzaamheden moet worden aangemerkt. In uitzonderingssituaties biedt de 40 dagenregeling uitkomst.

## **Overige fiscale maatregelen 2022**

### *Verduidelijken systematiek S&O-afdrachtvermindering*

Het RB vraagt of de voorgestelde verduidelijking dat alleen die kosten en uitgaven waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven opgevoerd kunnen worden in de mededeling ook geldt ten aanzien van de mededeling voor de S&O-afdrachtsvermindering voor de jaren vóór 2022. Zoals in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2022 is aangegeven heeft een tussenuitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven aan het licht gebracht dat het wellicht onvoldoende duidelijk is dat in de mededeling alleen kosten en uitgaven kunnen worden opgevoerd die vooraf op basis van de aanvraag zijn goedgekeurd. Dit zou betekenen dat de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) bij de mededeling of bij een eventuele controle opnieuw zou moeten toetsen of de opgevoerde – maar niet aangevraagde – kosten en uitgaven voldoen aan de voorwaarden van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA). Dit past niet binnen de geschetste systematiek van de WVA. Hiernaast geeft toetsing vooraf ook zekerheid aan de ondernemer dat de voorziene kosten en uitgaven voor de S&O-projecten voldoen aan de wettelijke voorwaarden. Met de voorliggende wijziging wordt de al reeds bestaande lijn, van zekerheid op basis van een toetsing vooraf van de aanvraag, ook in de wet verduidelijkt.

### *Aanpassen eigenwoningregeling in partnerschapsituaties en bij overlijden*

Het RB vraagt waarom bij de voorgestelde artikelen 3.119a, tiende lid, en 3.119d, vierde lid, Wet IB 2001 in afwijking van het beleidsbesluit en het voorgestelde artikel 10bis.1, derde en zevende lid, Wet IB 2001 niet is gekozen voor een zogenoemde kan-bepaling terwijl bij het laatstgenoemde artikel hier wel voor is gekozen.

De achtergrond van invoering van het besluit van 30 januari 2018<sup>18</sup> en het voorgestelde artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 is de constatering die destijds naar aanleiding van de brief van 14 april 2017<sup>19</sup> is gemaakt dat toepassing van de bijleenregeling bij gezamenlijke financiering niet in alle gevallen tot het gewenste en beoogde resultaat leidde. Dit betreft de situatie dat partners bij de gezamenlijke financiering van een eigen woning voldoende rekening houden met de eigenwoningreserve (EWR) van een of beide partners en dus voldoende eigen middelen inzetten, maar toch vanwege de individuele benadering van de bijleenregeling met een aftrekbeperking

<sup>17</sup> Artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964.

<sup>18</sup> Beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 januari 2018, nr. 2018-1511, Stcrt. 2018/5946-n1.

<sup>19</sup> Kamerstukken II 2016/17, 33987, nr. 29.

worden geconfronteerd, omdat een deel van de schuld toch niet kwalificeert als eigenwoningschuld (EWS). Dit sluit niet aan bij de bedoeling van de bijleenregeling waarvan het uitgangspunt is dat men bij de financiering van een volgende eigen woning niet meer fiscaal mag bijlenen dan rekening houdend met de verkoopopbrengst(en) van vorige eigen woning(en) nodig is.<sup>20</sup> Vanuit dat perspectief schiet de individuele benadering van de bijleenregeling deels zijn doel voorbij en is er vanuit de wetgever bezien sprake van een niet-beoogde aftrekbeperking in voornoemde situaties. Met het voorgestelde artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 wordt ook in dergelijke situaties aangesloten bij de doelstelling van de bijleenregeling en wordt de omvang van de EWS niet verder dan nodig beperkt. Het is niet aan belastingplichtigen om ervoor te kunnen kiezen de wetgeving wel of niet te laten aansluiten bij het beoogde doel daarvan. De voorgestelde bepaling is daarmee logischerwijze geen zogenoemde kan-bepaling. Een soortgelijke benadering geldt voor het voorgestelde artikel 3.119d, vierde lid, Wet IB 2001. Ook daarmee wordt een door de wetgever niet-beoogde aftrekbeperking voorkomen. De maatregel heeft tot doel om in situaties waarin partners voldoende rekening houden met een aflossingsstand van een of beide partners een schuld die vanwege de individuele benadering niet als EWS zou worden aangemerkt toch als EWS aan te merken. Dat de voorgestelde wijziging van artikel 10bis.1, derde en zevende lid, Wet IB 2001 wel een kan-bepaling bevat heeft een geheel andere achtergrond, namelijk het al dan niet toepassen van als begunstigend bedoeld overgangsrecht op de partner dat gezien de inmiddels verstreken looptijd sinds het invoeren daarvan niet in alle gevallen ook een dergelijke uitwerking meer heeft. Ook de opzet van een beleidsbesluit is niet onverkort vergelijkbaar met een aanpassing van wetgeving. In het betreffende beleidsbesluit geldt bijvoorbeeld een alles of niets benadering waarbij het gehele eigenwoningverleden voor de helft van de ene op de andere partner overgaat. Dat vergt voor partners een afweging waarbij meerdere aspecten een rol kunnen spelen. Bij de vormgeving van de voorgestelde wettelijke maatregelen is voor een andere benadering gekozen en wordt per aspect van het eigenwoningverleden een regeling getroffen. Daarbij kunnen per aspect redenen zijn om al dan niet een keuzemogelijkheid onderdeel te laten zijn van de voorgestelde regeling.

Overigens wil ik in aansluiting op eerdere antwoorden op Kamervragen<sup>21</sup> nogmaals benadrukken dat een schuld zolang deze aan de wettelijk vereiste vormgeving van een EWS voldoet ook kwalificeert als EWS en in box 1 valt. Als men een schuld niet als EWS wil laten kwalificeren zal men de vormgeving zodanig moeten aanpassen dat die schuld niet meer kwalificeert als EWS, bijvoorbeeld door een schuld waarop de aflossingsreis van toepassing is om te zetten in een aflossingsvrije lening.

In het verlengde van de vorige vraag vraagt het RB hoe artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 uitwerkt als partners na de toepassing daarvan vervolgens op enig moment uit elkaar gaan. Deze vraag is beantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag als reactie op vraag 12 van de Orde. Ingeval partners op enig moment na de toepassing van artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 uit elkaar gaan wordt op die eerdere toepassing van het tiende lid niet teruggekomen. In het door het RB aangedragen voorbeeld blijft de EWS van A € 225.000 en wordt deze niet verminderd.

Eveneens in het verlengde van de vorige vragen vraagt het RB diens zienswijze te bevestigen dat de toepassing van genoemd tiende lid feitelijk (achteraf) ook tot een overgang van de EWR leidt. Door het voorgestelde artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 is de EWR niet feitelijk overgegaan van A naar B. Het voorgestelde tiende lid is ook niet van invloed op het bepalen van de omvang van de EWS van B. In de door het RB geschetste situatie is B voor de financiering van zijn aandeel in de woning een schuld aangegaan van € 225.000 die als EWS kwalificeert en op basis van die EWS moet de EWR van B worden berekend bij vervreemding van de woning. Ook zonder het voorgestelde tiende lid zou de EWR van B worden vastgesteld op basis van een EWS van B van € 225.000.

Het RB verwijst naar het in de memorie van toelichting (artikelsgewijze toelichting, blz. 30) opgenomen voorbeeld. Het RB vraagt te bevestigen dat de daarin opgenomen passage

<sup>20</sup> Voor zover deze opbrengst is ontstaat in de drie jaren voorafgaande aan de verkrijging van de eigen woning.

<sup>21</sup> Aanhangsel Handelingen II 2016/17, nr. 2039.

*"Toepassing van het voorgestelde artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 heeft overigens geen gevolgen voor de afboeking van de EWR. Deze blijft in het voorbeeld € 80.000 voor A en € 20.000 voor B."* zo moet worden gelezen dat de EWR van A en B met een bedrag van € 80.000 respectievelijk € 20.000 zijn afgeboekt. Dat kan ik bevestigen.

Onder verwijzing naar hetzelfde in de memorie van toelichting opgenomen voorbeeld wijst het RB op een verschil in uitkomst tussen de toepassing van het voorgestelde artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 in combinatie met artikel 3.119a, vierde lid, Wet IB 2001 en de toepassing van het beleidsbesluit van 30 januari 2018. Het RB vraagt of dat verschil is voorzien. Zoals ook in het algemeen deel van de memorie van toelichting is opgemerkt is ervoor gekozen om de voorgestelde maatregelen op andere wijze dan die in het beleidsbesluit vorm te geven. Deze afwijking ten opzichte van het beleidsbesluit is derhalve voorzien.

In het kader van het voorgestelde artikel 3.119aa, vierde lid, Wet IB 2001, geeft het RB aan voorstander te zijn van het kwalificeren van een overgang krachtens erfrecht als vervreemding. Het RB geeft hierbij aan dat dit overeenkomt met de situatie van vóór 2013. Het RB stelt daarbij de vraag waarom een verkrijging van een eigen woning krachtens erfrecht dan geen verwerving is conform de wetgeving van vóór 2013. Zoals ook in de memorie van toelichting is opgenomen is de bedoeling te voorkomen dat de achterblijvende partner onnodig wordt geconfronteerd met het eigenwoningverleden van de overleden partner. Sinds 1 januari 2013 is het uitgangspunt dat bij een verkrijging krachtens erfrecht sprake is van een fiscaal geruisloze overgang van alle aspecten van een lopende EWS op de langstlevende partner. Dat dient er mede toe dat de langstlevende partner de bewoning van de voormalige gezamenlijke eigen woning ongewijzigd kan voortzetten zonder hierin fiscaal beperkt te worden. In dat kader past ook de bepaling om de overgang krachtens erfrecht in bepaalde gevallen niet als een verwerving aan te merken in lijn met de bepalingen waardoor het lopende aflossingsschema van de overleden partner overgaat op de achterblijvende partner en de vergelijkbare bepaling voor toepassing van het overgangsrecht voor bestaande eigenwoningschulden (artikelen 3.119c, negende lid, en 10bis.1, zevende lid, Wet IB 2001).

In het kader van het voorgestelde artikel 3.119aa, zesde lid, Wet IB 2001 merkt het RB op dat niet als verwerving of vervreemding wordt aangemerkt die krachtens boedelmenging door voltrekking van een huwelijk of wijziging van huwelijkse voorwaarden (artikel 3.119aa, vierde lid, Wet IB 2001). Het RB concludeert dat een EWR die is ontstaan vóór boedelmenging wel bij helfte wordt toegerekend aan elk van de partners en, omdat er bij deze boedelmenging geen sprake is van een vervreemding of verwerving, dit geen gevolgen heeft voor een al aanwezige EWS en verzoekt dit te bevestigen. In de situatie dat een van de partners een pre-boedelmenging EWR heeft en er vervolgens door een of beide partners een eigen woning wordt gekocht voorafgaande aan de boedelmenging zal er niet per definitie nog een pre-boedelmenging EWR resteren waarop het voorgestelde artikel 3.119aa, zesde lid, Wet IB 2001 moet worden toegepast. Immers, als A de woning (mede) aankoopt wordt bij A de op dat moment aanwezige pre-boedelmenging EWR in aanmerking genomen en afgeboekt voor de verwervingsprijs van A. Als na de inzet van die EWR bij A nog een deel van de EWR resteert, kan artikel 3.119a, vierde lid, Wet IB 2001 mogelijk aan de orde zijn. In dat geval wordt het restant van de EWR van A bij B in aanmerking genomen en wordt de EWR van A verder met dat deel afgeboekt. Alleen in de situatie dat er na het ontstaan van de op het moment van boedelmenging aanwezige EWS sprake is van een nog aanwezige pre-boedelmenging EWR is een overgang op grond van het voorgestelde artikel 3.119aa, zesde lid, Wet IB 2001 aan de orde als A en B huwen in algehele gemeenschap van goederen. Alleen in die situatie wordt deze EWR dan over beide partners verdeeld. Dit heeft op dat moment geen (verdere) gevolgen voor een reeds aanwezige EWS.

Het RB verzoekt te bevestigen dat de gerechtigdheid tot de EWR in huwelijkssituaties, anders dan een pre-boedelmenging EWR, individueel moet worden bepaald op basis van de economische benadering.



Zoals in de brief van 31 augustus 2021<sup>22</sup> is aangegeven is het algemene uitgangspunt dat een EWR individueel wordt bepaald en aan de persoon gebonden is. En dat dit uitgangspunt volstaat bij het ontstaan van een EWR tijdens huwelijk, ook als sprake is van een gezamenlijke eigen woning. Daarbij is aangegeven dat er alleen aanleiding kan zijn om van voornoemd uitgangspunt af te wijken als er sprake is van een EWR die is ontstaan vóór het huwelijk of vóórdat boedelmenging als gevolg van het wijzigen van huwelijkse voorwaarden plaatsvindt (pre-boedelmenging EWR). Daartoe dient het voorgestelde artikel 3.119aa, zesde lid, Wet IB 2001. Slechts in die gevallen waarin een pre-boedelmenging EWR aanwezig is en er sprake is van een huwelijk in algehele gemeenschap is een overgang van (een deel van) de EWR van de ene aan de andere partner aan de orde.

Het RB vraagt in het kader van het voorgestelde artikel 3.119, vierde lid, Wet IB 2001 of het aangepaste aflossingsschema ook blijft gelden voor de individuele partners na het beëindigen van het partnerschap en meer specifiek of de aflossingsstand bij toepassing van dat artikellid in feite definitief overgaat op de partner die gebruikmaakt van de aflossingsstand van zijn partner. Deze vraag is beantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag als reactie op de vragen 15, 16 en 17 van de Orde.

Aanvullend verwijst het RB naar de volgende passage in de memorie van toelichting. "Uiteraard gaat daarbij het aan de lening gekoppelde aftrekverleden inclusief de resterende periode van de 30-jaarstermijn voor renteaftrek die gold voor de BEWS die wordt overgesloten door de belastingplichtige en zijn fiscale partner ook gelden voor de vervangende BEWS, ook als deze als BEWS van de partner wordt aangemerkt." Het RB vraagt te bevestigen dat deze overgang van de bestaande eigenwoningsschuld (BEWS) op de partner definitief is, ook als het partnerschap eindigt. Ik kan dat bevestigen.

Het RB stelt voorts een aantal vragen over de wijze waarop de keuze voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10bis1, derde lid, derde zin, Wet IB 2001 kenbaar moet worden gemaakt. Zo vraagt zij of het een gezamenlijke keuze van beide partners betreft, of dat bijvoorbeeld op verzoek bij de inspecteur is, tot welk moment deze keuze kan worden gemaakt en of de keuze eenmalig wordt gemaakt. Deze vragen zijn beantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag als reactie op vragen 18, 19 en 20 van de Orde.

Het RB merkt op dat voor de voorgestelde wijzigingen niet in overgangsrecht is voorzien en stelt een aantal specifieke vragen over wat dit voor de praktijk betekent. In antwoord op de vragen van het RB op dit punt merk ik het volgende op:

- Partners die vóór 2022 een gezamenlijke schuld ten behoeve van de eigen woning zijn aangegaan en geen gebruik hebben gemaakt van de keuzemogelijkheid in het beleidsbesluit, worden niet geconfronteerd met de toepassing van de artikelen 3.119a, tiende lid, en 3.119d, vierde lid, Wet IB 2001 – de wijzigingen gelden alleen voor nieuwe gevallen.
- Het beleidsbesluit wordt met ingang van 1 januari 2022 ingetrokken.
- Partners die vóór 2022 geen gebruik konden maken of hebben gemaakt van de keuzemogelijkheid in het beleidsbesluit vanwege een andere eigendoms- en schuldverhouding dan 50%-50%, kunnen vanaf 2022 ook geen gebruik maken van de voorgestelde maatregelen. Ik merk hierbij op dat zij op basis van het beleidsbesluit wel konden verzoeken en tot en met 31 december 2021 kunnen verzoeken om toepassing van een met het besluit vergelijkbare regeling.<sup>23</sup>
- Voor boedelmengingen als gevolg van huwelijk, wijziging van huwelijkse voorwaarden of overlijden van vóór 2022 blijven de oude regelingen gelden.

Er wordt geen terugwerkende kracht gegeven aan de voorgestelde wijzigingen; ik merk hierbij op dat daarmee voor gezamenlijke aankopen en financiering in de jaren 2013 tot en met 2022 bij

---

<sup>22</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35572, nr. 98.

<sup>23</sup> Onderdeel 3 van het beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 januari 2018, nr. 2018-1511, Stcrt. 2018/5946-n1.

gebruikmaking van het besluit de regeling uit het besluit geldt en voor gezamenlijke aankopen en financieringen vanaf 2022 de voorgestelde wettelijke regeling geldt.

### **Wetsvoorstel Implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking**

Het RB merkt op dat het onderhavige wetsvoorstel naar verwachting zeer beperkte gevolgen zal hebben voor het midden- en kleinbedrijf. Hierbij stelt het RB de vraag hoe het onderhavige wetsvoorstel zich verhoudt met het aangekondigde wetsvoorstel Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen en of er nog noodzaak bestaat om dit aangekondigde wetsvoorstel in te voeren. Zowel het onderhavige wetsvoorstel als het genoemde aangekondigde wetsvoorstel hebben als doel om kwalificatieverschillen tegen te gaan. Het onderhavige wetsvoorstel bestrijdt echter slechts het kwalificatieverschil bij een zogenoemde omgekeerde hybride mismatch en kent derhalve een minder groot bereik in het tegengaan van kwalificatieverschillen dan het hiervoor genoemde aangekondigde wetsvoorstel. Derhalve blijft ook na invoering van het onderhavige wetsvoorstel in beginsel noodzaak bestaan om de Wet aanpassing kwalificatiebeleid in te voeren.

### **Wetsvoorstel Aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten**

De NOB vraagt wanneer er sprake is van langdurig uitstel en oneigenlijk gebruik als er belasting wordt geheven op het moment van vervreemding van de bij uitoefening verkregen aandelen. Indien er voor het heffingsmoment wordt aangesloten bij het moment van vervreemding zal loonheffing mogelijk pas na lange tijd – of soms geheel niet – plaatsvinden. Dit vormt zowel voor de Belastingdienst als de inhoudingsplichtige een grote last. De inhoudingsplichtige dient mogelijk tot ruim na het beëindigen van de dienstbetrekking nog loonheffing in te houden en de (voormalig) werknemer dus lange tijd te blijven volgen ook als deze zich in het buitenland bevindt. Daar komt bij dat aandelen ook nog mogelijk ruime tijd buiten de grondslag van box 3 vallen. Het kabinet acht dit niet wenselijk. Aansluiten bij heffing op het moment dat de bij uitoefening verkregen aandelen verhandelbaar zijn, zal in de meeste gevallen een oplossing bieden voor het meergenoemde liquiditeitsprobleem en biedt eveneens handelingsperspectief voor de werknemer.

De NOB merkt op dat uit het landenonderzoek zou blijken dat andere landen geen problemen zouden hebben met uitgestelde heffing als gevolg van een heffing op het moment van vervreemden van de bij uitoefening verkregen aandelen. Met betrekking tot het landenonderzoek en de fiscale behandeling van aandelenoptierechten in de onderzochte landen merk ik het volgende op. Uit het onderzoek blijkt dat de meeste landen in de basis belastingheffing kennen bij uitoefening van een aandelenoptierecht waarbij het genoten voordeel als loon wordt belast, en daarnaast belastingheffing kennen bij de daadwerkelijke verkoop van de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen over de aangegroeide waarde van die aandelen. Indien aan specifieke voorwaarden wordt voldaan, welke van land tot land verschillen, is het bij het merendeel van de onderzochte landen mogelijk dat ofwel de belastingheffing kan worden uitgesteld tot het moment van verkoop van de bij uitoefening verkregen aandelen ofwel dat een lager tarief van toepassing is bij verkoop van de bij uitoefening verkregen aandelen of een combinatie van beide. Een belangrijk aandachtspunt daarbij is dat de betreffende landen niet zozeer de loonheffing uitstellen, maar in plaats daarvan het verschil tussen de uitoefenprijs en de verkoopprijs van dergelijke aandelen onderbrengen in een vermogenswinstbelasting (capital gains tax) of vermogensaanwasbelasting. Een groot verschil van Nederland met andere landen is dat wij een (forfaitair) vastgestelde vermogensrendementsheffing hebben voor sparen en beleggen in box 3. Het kabinet vindt het onwenselijk als de heffing langduriger wordt uitgesteld dan nodig is om een liquiditeitsprobleem op te lossen dat zich voordoet bij belastingheffing op het moment van uitoefening van een aandelenoptierecht. Uitstel van loonheffing tot het moment dat de bij uitoefening verkregen aandelen verhandelbaar zijn vormt, daarmee een minder grote inbreuk op het fiscale systeem en zal in de meeste gevallen voldoen aan de wens om het knelpunt rond liquide middelen weg te nemen.

De NOB vraagt wat de reden is voor het verschil in heffingsmoment voor aandelenopties in box 2 in de inkomstenbelasting en het voorgestelde systeem in de loonheffing. De loonheffing is een voorheffing op de inkomstenbelasting in box 1 over loon. Box 1 en box 2 van de inkomstenbelasting belasten wezenlijk verschillende bronnen van inkomen. Bij loon gaat het om het belasten van de voordelen die uit de dienstbetrekking voortvloeien. Bij box 2 gaat het om het belasten van de voordelen die voortkomen uit het houden van een aanmerkelijk belang. De verschillende bronnen van inkomen kennen hun eigen heffingsmoment. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt voor aandelenoptierechten het heffingsmoment voor het loon in de tijd verschoven, om tegemoet te komen aan liquiditeitsproblemen. Het kabinet acht het daarbij niet nodig om het heffingsmoment voor loon onverkort aan te sluiten bij het heffingsmoment voor box 2.

De NOB vraagt hoe de werknemer het kenbaar kan maken aan de werkgever dat hij gedeeltelijk kiest voor heffing op het moment van verhandelbaarheid en of daar twee schriftelijke bevestigingen voor nodig zijn. In de hoofdregel worden de bij uitoefening verkregen aandelen in de loonheffing betrokken op het moment dat deze aandelen verhandelbaar zijn of geacht worden verhandelbaar te zijn. Indien de werknemer kiest voor heffing op het moment van uitoefening van het aandelenoptierecht dan moet hij dit op dat moment schriftelijk kenbaar maken aan de inhoudingsplichtige. De werknemer dient dan enkel kenbaar te maken dat het aandelenoptierecht voor (een deel van) de verkregen aandelen op het moment van uitoefenen in de heffing betrokken moet worden. Voor het andere deel geldt dan automatisch de hoofdregel; de keuze kan immers niet later dan op het moment van uitoefenen worden gemaakt. Een enkele schriftelijke bevestiging van de werknemer volstaat daarbij. De inhoudingsplichtige moet de keuze van de werknemer vastleggen en bewaren bij zijn loonadministratie. Overigens kan het voor de werknemer wenselijk zijn dat de inhoudingsplichtige schriftelijk aan hem bevestigt dat deze de keuze van de werknemer heeft ontvangen en heeft geadministreerd. Dat is echter geen voorwaarde om van de keuzeregeling gebruik te kunnen maken.

De NOB merkt op dat er sprake kan zijn van een volgorde-vraag als de werknemer de bij uitoefening verkregen aandelen vervreemdt. De NOB vraagt welke aandelen vervreemd worden; de aandelen waarover al is afgerekend in de loonheffing, of de aandelen waarvoor de loonheffing is uitgesteld. Laat ik vooropstellen dat het moment van daadwerkelijk vervreemden van de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen niet relevant is voor de vaststelling van het heffingsmoment. Ogenschijnlijk zijn in het voorbeeld van de NOB alle aandelen al verhandelbaar. Kennelijk is voor een deel gebruikgemaakt van de keuzeregeling en voor een deel niet. Voor het deel van de aandelen waarop de keuzeregeling van toepassing is, is reeds geheven op het moment van uitoefening. Voor het deel van de aandelen waarop de hoofdregel van verhandelbaar worden van toepassing is, wordt geheven op het moment dat deze aandelen verhandelbaar zijn. Zodoende is er geen sprake van een volgorde-vraag.

De NOB vraagt naar een toelichting op de keuze om de bij uitoefening verkregen aandelen maximaal vijf jaar na de beursgang of vijf jaar na uitoefening van een aandeel dat reeds op de beurs genoteerd is in de heffing te betrekken. Het kabinet vindt het belangrijk dat oneigenlijk gebruik van de regeling en langdurig uitstel van heffing wordt voorkomen en acht het daarom noodzakelijk om het uitstel van heffing te begrenzen als er sprake is van bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen in beursgenoteerde ondernemingen. Deze aandelen zijn namelijk doorgaans naar hun aard op het moment van uitoefening al direct verhandelbaar. Tegelijkertijd vindt het kabinet het onwenselijk om dergelijke aandelen gelijk bij beursgang of bij uitoefening van een aandelenoptierecht in de heffing te betrekken als er nog contractuele beperkingen ten aanzien van de verhandelbaarheid gelden. De termijn van vijf jaar wordt door het kabinet gezien als een redelijke termijn om recht te doen aan beide belangen en biedt voldoende ruimte om tegemoet te komen aan de doorgaans in de praktijk gehanteerde gebruikelijke termijn voor contractuele beperkingen.

De NOB vraagt waarom niet is gekozen om aan te sluiten bij het vervallen van de contractuele beperking aangezien dit bij de wettelijke beperking wel het geval is. Wettelijke beperkingen doen zich voor buiten de (directe) invloedssfeer van werkgever en werknemer. Dit in tegenstelling tot contractuele beperkingen die een gevolg zijn van onderlinge afspraken tussen werkgever en werknemer.

De NOB vraagt zich af of andere onderdelen, zoals bijvoorbeeld aftrek voor de vennootschapsbelasting en/of een tarief- of grondslagverlaging, zijn meegenomen in de overwegingen. Er wordt gevolg gegeven aan de toezegging in de Fiscale beleidsagenda 2019<sup>24</sup> en de aankondiging in de brief van 15 september 2020 om door middel van een aanpassing van de fiscale regeling voor aandelenoptierechten een oplossing te bieden voor het liquiditeitsprobleem dat voor de werknemer kan ontstaan op het moment dat aandelenoptierechten uitgeoefend worden. Aftrek voor de vennootschapsbelasting en/of tarief- of grondslagverlaging zijn daarbij niet aan de orde.

De NOB vraagt om een verduidelijking over hoe de aandelenoptieregeling zich verhoudt tot de aftrekbeperking van artikel 10, lid 1, onderdeel j Wet Vpb 1969. De aftrekbeperking van artikel 10, lid 1, onderdeel j, Wet Vpb 1969 is onverminderd van kracht en behoeft geen aanpassing als onderdeel van dit wetsvoorstel.

De NOB vraagt of sprake is van een aanmerkelijk belang in de vennootschap als het aandelenoptierecht (vóór uitoefening) voldoet of de aandelen (na uitoefening maar vóór verhandelbaarheid) voldoen aan de vereisten voor een aanmerkelijk belang in box 2 en of de regelingen die aanhaken bij de kwalificatie van het aanmerkelijk belang ook van toepassing zijn. Van een aanmerkelijk belang is sprake indien aan de kwantitatieve en kwalitatieve vereisten van artikel 4.6, Wet IB 2001 wordt voldaan. Indien een belastingplichtige voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is in een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld of rechten heeft om direct of indirect aandelen te verwerven tot ten minste 5% van het geplaatste kapitaal, is sprake van een aanmerkelijk belang. Dit geldt ook als de aandelen(optierechten) de loonsfeer nog niet hebben verlaten. De rangorderegeling van artikel 2.14, eerste lid, Wet IB 2001 maakt dat heffing in box 2 pas aan de orde is als de optierechten of de bij uitoefening daarvan verkregen aandelen de loonsfeer hebben verlaten en voorkomt dat na het verlaten van de loonsfeer over dezelfde grondslag inkomstenbelasting wordt geheven in box 2. De kwalificatie van aandelen(optierechten) of winstbewijzen als aanmerkelijk belang werkt door naar diverse regelingen die aansluiten bij dit begrip, zoals de terbeschikkingstellingsregeling en de doorschuifregeling in de Wet IB 2001, de gebruikelijkloonregeling in de Wet LB 1956 en de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956.

Het RB vraagt of bij het begrip "verhandelbaarheid" uitgegaan moet worden van "de facto" of "de jure" verhandelbaarheid. De bij uitoefening verkregen aandelen worden geacht verhandelbaar te zijn indien er voor de werknemer geen statutaire, contractuele of wettelijke beperking geldt op basis waarvan die aandelen voor een bepaalde periode vanaf de uitoefening nog niet mogen worden vervreemd. Kortom, er is sprake van verhandelbaarheid als er juridisch geen belemmering (meer) bestaat om ze te verhandelen.

Het RB vraagt om een toelichting op de gevolgen van dit wetsvoorstel voor de heffing van loon- en inkomstenbelasting in internationaal verband. Indien de bij uitoefening verkregen aandelen nog niet verhandelbaar zijn en er niet gekozen is voor heffing op het moment van uitoefening, zal heffing plaatsvinden op het moment dat dergelijke aandelen verhandelbaar worden. Dit geldt in beginsel ook in het geval dat de werknemer naar het buitenland is verhuisd. Daarbij is ook het eventuele belastingverdrag dat van toepassing is relevant. Een eventueel belastingverdrag bepaalt dan hoe het heffingsrecht wordt verdeeld en of, en zo ja, hoe de waardeaan groei na de uitoefening in de heffing kan worden betrokken. De verdeling van heffingsbevoegdheid zal in beginsel worden

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2018/19, 32140, nr. 51, pag. 14, zie ook de brief van de Staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat van 3 juni 2019, Kamerstukken II 2018/19, 32637, nr. 374, pag. 5 en 6.

beheerst door met de artikelen 10 (dividenden), 13 (vermogenswinsten) en 15 (niet-zelfstandige arbeid) van het OESO-modelverdrag vergelijkbare bepalingen. Daarbij is het moment van uitoefenen van een aandelenoptierecht doorgaans relevant.

### **Wet delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijnende gevallen**

Het RB vraagt om voldoende duidelijk te maken dat de regeling niet alleen op particulieren ziet, maar ook op ondernemingen en ondernemers. In het wetsvoorstel en de memorie van toelichting wordt namelijk steeds gesproken over "burgers". Het kabinet kan bevestigen dat de voorgestelde delegatiebepalingen ook kunnen zien op ondernemingen en ondernemers. De voorgestelde delegatiebepalingen spreken van 'belanghebbenden'. Dit is een algemeen begrip dat geen onderscheid maakt tussen particulieren, ondernemingen en ondernemers.

Het RB vraagt aandacht voor de kwaliteit van de besluitvorming en de rechtsbescherming. Het kabinet vat deze vraag op als een verzoek om schrijnende situaties te voorkomen, zodat het vormen van een tegemoetkomingsregeling op grond van de voorgestelde delegatiebepalingen niet nodig is. Zoals het kabinet heeft geantwoord op de vragen van de leden van de fractie van de SP dienen zowel de inspecteur als de ontvanger van de Belastingdienst de algemene rechtsbeginselen hoog in het vaandel te hebben en in de praktijk de menselijke maat toe te passen. Op deze wijze kunnen schrijnende gevallen worden voorkomen en kunnen instrumenten om recht te doen, zoals de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en meer specifiek het evenredigheidsbeginsel en de hardheidsclausule van artikel 63 AWR, tijdig worden toegepast. Desalniettemin kan niet worden uitgesloten dat zich situaties hebben voorgedaan of nog kunnen voordoen waarbij belanghebbenden in schrijnende situaties terecht komen of zijn gekomen als gevolg van een onterecht handelen of nalaten van de Belastingdienst. De voorgestelde delegatiebepalingen bieden een wettelijke grondslag, zodat eenvoudiger een tegemoetkomingsregeling kan worden gerealiseerd in die gevallen die naar het oordeel van het kabinet daarvoor in aanmerking komen.

Het RB vraagt of de regeling terugwerkende kracht krijgt. Er zijn wellicht situaties die reeds zijn ontstaan en hebben geleid tot schrijnende gevallen, maar waar de onderhavige regeling dan misschien niet op ziet. In dit kader merkt het RB op dat het haar ook niet duidelijk is of de regeling kan worden toegepast op situaties van vóór inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Zoals het kabinet heeft geantwoord op de vraag van de leden van de fractie van GroenLinks kunnen de voorgestelde delegatiebepalingen worden ingezet voor gevallen die in het verleden hebben plaatsgevonden en zich nog zullen openbaren. Hiervoor is niet benodigd dat formeel terugwerkende kracht wettelijk wordt geregeld. De voorgestelde wettelijke bepalingen hebben onmiddellijke werking vanaf het moment dat zij in werking treden. Deze bepalingen zijn voldoende ruim geformuleerd om als grondslag te dienen voor een tegemoetkomingsregeling met betrekking tot schrijnende gevallen die zijn ontstaan vóór en na inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Uiteraard is het beleid van het kabinet erop gericht zo veel mogelijk te voorkomen dat dergelijke schrijnende gevallen zich zullen voordoen in de toekomst.

Het RB stelt voor nog enkele voorbeelden op te nemen zodat het toepassingsbereik van de voorgestelde bepalingen duidelijker wordt. In antwoord op de vraag van het lid Omtzigt en de leden van de fractie van de SP heeft het kabinet reeds aangegeven dat op dit moment het in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel genoemde voorbeeld van de situatie rondom de minnelijke schuldsanering natuurlijk personen (MSNP) in beeld is en dat daar nader onderzoek naar wordt gedaan. Het noemen van andere voorbeelden is op dit moment niet mogelijk. Het kabinet verwijst verder naar de antwoorden op de vragen van de verschillende Kamerleden en fracties over de reikwijdte van de voorgestelde delegatiebepalingen.

Het RB vraagt wat moet worden verstaan onder het begrip "overduidelijk onredelijk" en waarom "onredelijk" of "duidelijk onredelijk" niet voldoende is. Zoals is beantwoord op de vragen van het lid Omtzigt en de leden van de fractie van de ChristenUnie staat de wettelijke term van een "onbillijkheid van overwegende aard, welke onbillijkheid zodanig is dat het overduidelijk onredelijk is deze voor rekening van de belanghebbenden te laten" gelijk aan een schrijnende situatie en sluit

dit aan bij de term die is gebruikt bij de wettelijke herstelregeling kinderopvangtoeslag (de hardheidsregeling)<sup>25</sup>. Het kabinet is van mening dat deze definitie bruikbaar en eenduidig is.

Het RB acht het wenselijk dat de Minister zelf bevoegd wordt voor de uitvoering van een tegemoetkomingsregeling en dat wordt geborgd dat een ander organisatieonderdeel betrokken is bij die uitvoering dan het organisatieonderdeel dat zelf aanleiding was voor het ontstaan van de schrijnende gevallen. Ook geeft het RB het kabinet in overweging te onderzoeken in hoeverre de Nationale Ombudsman kan worden betrokken bij de beoordeling of er sprake is van (een groep van) schrijnende gevallen. Op grond van de voorgestelde wettelijke bepalingen is de Minister van Financiën bevoegd volgens bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels en binnen bij die algemene maatregel van bestuur te stellen kaders een tegemoetkoming aan belanghebbenden toe te kennen. Bij het opstellen van een tegemoetkomingsregeling zullen ook de feitelijke uitvoerder alsmede de uitvoerbaarheid van die regeling belangrijke aspecten zijn. Het kabinet heeft begrip voor het door het RB benadrukte uitgangspunt van onafhankelijkheid en is ook zelf van oordeel dat de onafhankelijkheid te allen tijde gewaarborgd dient te zijn. Bij het opstellen en het vervolgens uitvoeren van de tegemoetkomingsregeling zal het aspect van onafhankelijkheid dan ook zwaar meewegen. Onafhankelijkheid hoeft daarentegen niet in te houden dat de Minister van Financiën zelf bevoegd wordt voor de uitvoering van de tegemoetkomingsregeling of dat bepaalde bestuursorganen of volledige organisatieonderdelen op voorhand als uitvoerder moeten worden uitgesloten. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval, zoals de achterliggende oorzaak van de schrijnende gevallen alsmede de gevolgen daarvan, kan het raadzaam zijn om de Nationale Ombudsman te betrekken. Vanuit dat oogpunt deelt het kabinet de mening van het RB. Dit betekent daarentegen niet dat het wetsvoorstel daarop moet worden aangepast.

### **Wetsvoorstel Voorkoming mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel**

Het RB verzoekt om aandacht te geven aan de verhouding tussen het voorliggende wetsvoorstel en belastingverdragen.

Het wetsvoorstel beoogt – kort gezegd - een einde te maken aan (economisch) dubbele niet-belasting door een neerwaartse aanpassing van de winst uit te sluiten tenzij de belastingplichtige aannemelijk maakt dat bij het gelieerde lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken.

De vraag die voorligt is of het achterwege laten van die neerwaartse aanpassing in strijd komt met een Nederlandse verdragsverplichting. Het kabinet is van mening dat dit niet het geval is. Uit artikel 9, eerste lid, OESO-Modelverdrag volgt dat een land de winst die bij een lichaam niet opkomt omdat in zijn “commerciële en financiële relaties” met verbonden lichamen onzakelijke voorwaarden zijn overeengekomen, toch mag belasten. De formulering van dit lid wijst erop dat het uitgangspunt is dat een land de winst zoals die volgt uit de commerciële en financiële verslaglegging in elk geval wel mag belasten. Ook als de commerciële en financiële administratie een (op basis van het arm’s length principe) onzakelijke (te hoge) winst laat zien, mag de woonstaat die winst belasten. Artikel 9 (noch enig ander artikel) OESO-Modelverdrag verplicht een land om eenzijdig die winst te verlagen. Het tweede lid van genoemd artikel legt staten uitsluitend een verplichting op om een onzakelijk hoge winst naar een zakelijke winst te verlagen indien de andere staat een gerechtvaardigde opwaartse correctie heeft aangebracht bij de andere partij in de onzakelijke transactie. Op deze wijze wordt (economisch) dubbele belasting voorkomen. Artikel 9 OESO-Modelverdrag verzet zich dus niet tegen het voorliggende wetsvoorstel. Ook als het wetsvoorstel niet in strijd is met genoemd artikel 9 worden staten nog wel beperkt door het discriminatieverbod in art 24, vierde lid, OESO-Modelverdrag. In deze bepaling is kort gezegd geregeld dat kosten betaald aan een inwoner van de verdragspartner op dezelfde manier aftrekbaar moeten zijn als kosten betaald aan een eigen inwoner. De bepaling spreekt duidelijk van “betalingen”. Het begrip betaling krijgt in het OESO-Modelverdrag in het algemeen een ruime betekenis. Een zakelijke last die niet feitelijk betaald wordt maar die bij de wederpartij wel als winst in aanmerking wordt genomen (en via een secondary adjustment in de vermogenssfeer

---

<sup>25</sup> Artikel 49, eerste lid, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen.

wordt rechtgetrokken) zou waarschijnlijk in dit licht wel als betaling kwalificeren. Een (fiscaal) zakelijke last die in de commerciële en financiële verslagen niet tot uitdrukking komt en waartegenover in het andere land geen overeenkomstige bate in aanmerking wordt genomen kan niet als betaling beschouwd worden. Het wetsvoorstel is mijns inziens dus ook niet in strijd met artikel 24 OESO-Modelverdrag.

Het RB stelt de vraag of deze wetswijziging in strijd komt met de goede verdragstrouw. Die verdragstrouw houdt in het kort in dat Nederland (door middel van een nationaalrechtelijke bepaling) geen heffingsrechten naar zich toe mag halen die hij ten tijde van het sluiten van het verdrag niet had, tenzij het kenbaar is dat de verdragspartner daarmee heeft ingestemd. Zoals hierboven aangegeven is het uitgangspunt van artikel 9 OESO-Modelverdrag dat in eerste instantie de winsten die de woonstaat mag belasten de winsten zijn zoals die uit de boeken van de onderneming volgen. Niets in het verdrag verplicht Nederland – naar het oordeel van het kabinet – er echter toe eenzijdig een winstverlagende correctie toe te passen gebaseerd op zakelijke prijzen. Dat Nederland dat wel doet is een gevolg van nationaal recht, niet van een verdragsverplichting. Het eindigen van die nationale benadering is daarom volgens ons ook geen schending van de goede verdragstrouw.

Het RB vraagt ook om een reactie op de suggestie dat het wetsvoorstel mogelijk in strijd is met het vierde lid van artikel 13 van het OESO-Modelverdrag. Het artikel in het WFR<sup>26</sup> waarnaar het RB verwijst gaat in op een voorbeeld waarbij vermogensbestanddelen worden vervreemd en ik neem dus aan dat een beroep bedoeld is op het vijfde lid van genoemd artikel 13. Ik meen dat de argumenten onder deze suggestie geen stand kunnen houden. In de eerste plaats belast Nederland met de bepalingen in het wetsvoorstel geen vermogensvervreemding maar bedrijfswinst. Nederland wordt daarin dus niet beperkt door de bepalingen in artikel 13 OESO-modelverdrag en, zoals hierboven verdedigd, ook niet door artikel 9 OESO-Modelverdrag. Het kan Nederland in mijn ogen hierbij ook niet verweten worden dat het een heffingsrecht “naar zich toehaalt” dat het anders niet zou hebben. Het is immers de belastingplichtige zelf die met de door hem gehanteerde verrekenprijzen de winst bepaalt die in Nederland wordt belast. Tenslotte merk ik op dat anders dan in het bewuste WFR artikel wordt gesuggereerd, het voorkomen van dubbele niet-belasting wel degelijk een doelstelling is van een belastingverdrag

#### *Administratieve lasten*

Het RB vraagt aandacht voor de kosten die samenhangen met administratieve lasten als gevolg van dit wetsvoorstel. Het kabinet wijst erop dat dergelijke kosten zich alleen voordoen indien de belastingplichtige een verrekenprijsverschil of een waarderingsverschil opzoekt. Het aantal belastingplichtigen dat een verrekenprijsverschil of een waarderingsverschil kent, is nu al relatief klein en daarnaast betreft het wetsvoorstel met name belastingplichtigen die in internationaal verband actief zijn. De verwachting is verder dat door het wetsvoorstel dit aantal verrekenprijs- en waarderingsverschillen zal dalen omdat er geen belastingvoordeel meer te behalen valt door een verrekenprijsverschil of een waarderingsverschil, waardoor de administratieve last voor de relatief kleine groep die door het wetsvoorstel wordt geraakt per saldo kleiner wordt. De jaarlijkse structurele afname van de administratieve lasten van het hebben van een verrekenprijsverschil of een waarderingsverschil verdeeld over alle belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting is verwaarloosbaar.

---

<sup>26</sup> R.H.M. Roumen, Het conceptwetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel in relatie tot belastingverdragen, WFR 2021/134.