



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
T.a.v. de heer S. Weeber
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 22 oktober 2021

**Betreft: Aanvullend NOB-commentaar Wetsvoorstel tegengaan mismatches bij
toepassing zakelijkheidsbeginsel**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna 'de Orde') heeft met belangstelling kennisgenomen van de Nota naar aanleiding van verslag (de 'Nota') bij het Wetsvoorstel tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel (35 933) (hierna het 'wetsvoorstel').

De Orde herhaalt zijn begrip voor het doel van het wetsvoorstel en zijn steun voor de wens potentiële situaties van dubbele niet-heffing als gevolg van verrekenprijsmismatches te adresseren.

Zoals ook aangegeven in het Nader NOB-commentaar Pakket Belastingplan 2022 dat vandaag eveneens aan uw commissie is gezonden, betreurt de Orde dat de staatssecretaris van Financiën ervoor heeft gekozen onze vragen niet direct integraal te beantwoorden bij de behandeling van de voorstellen. De Orde wil met haar reactie juist bijdragen aan de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers en tevens bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, uitvoerbare en te handhaven wetgeving. Dat doet zij vanuit haar expertise en ervaring.

In aanvulling op de eerdere commentaren heeft de Orde nadere vragen over twee onderwerpen. Het eerste onderwerp betreft de reikwijdte van het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969. De huidige wettekst suggereert toepassing van dit artikel op veel voorkomende situaties die niet bestreken zouden moeten worden gelet op het doel van het wetsvoorstel. Het tweede onderwerp betreft de suggestie in de Nota dat belastingplichtigen in de praktijk de met gelieerde lichamen overeengekomen prijzen in overeenstemming brengen met de op grond van het zakelijkheidsbeginsel in aanmerking te nemen prijzen.

De Orde verwacht dat belastingplichtigen dit inderdaad zullen proberen, maar verwacht dat belastingplichtigen in voorkomende gevallen waarin geen sprake is van dubbele niet-heffing tegen praktische of administratieve vragen of beperkingen aanlopen.

A. Reikwijdte artikel 8bd Wet Vpb 1969

De Orde begrijpt uit de Memorie van toelichting (hierna: 'MvT') en de Nota naar aanleiding van het Verslag (hierna: Nota) dat het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 beoogt mismatches weg te nemen die zich in de vermogenssfeer kunnen voordoen als gevolg van waarderingsverschillen. Hiervan is bijvoorbeeld sprake indien een buitenlandse moedermaatschappij een vermogensbestanddeel overdraagt aan een Nederlandse vennootschap door middel van een kapitaalstorting en in dat kader over een lager bedrag in de heffing wordt betrokken dan de waarde in het economische verkeer waarvoor de Nederlandse vennootschap het vermogensbestanddeel in Nederland activeert op haar fiscale balans.

Het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 lijkt evenwel in de uitwerking potentieel (en naar wij aannemen onbedoeld) een breder toepassingsbereik te kennen dan mismatches die het gevolg zijn van waarderingsverschillen. De kern van het gesignaleerde knelpunt is dat de wettekst niet verlangt dat sprake is van een waarderingsverschil (de wet sluit uitsluitend aan bij de vraag in hoeverre het vermogensbestanddeel bij de buitenlandse groepsvennootschap in de heffing is betrokken) en de toelichting niet duidelijk maakt in welke gevallen en voor welk bedrag sprake is van een waarderingsverschil.

In een mogelijke lezing van artikel 8bd Wet Vpb 1969 ziet deze bepaling eveneens op situaties waarbij vermogensbestanddelen middels een kapitaalstorting / winstuitkering worden overgedragen door niet-onderworpen of subjectief vrijgestelde lichamen. In deze situaties is evenwel geen sprake van een dubbele niet-heffing als gevolg van een verschil in waardering van een vermogensbestanddeel in de fiscale balans van de overdragen en de fiscale balans van de verkrijger. In deze lezing zouden bijvoorbeeld vermogensbestanddelen die worden overgedragen door lichamen die vanwege een politieke / beleidsmatige keuze door de Nederlandse of een buitenlandse wetgever subjectief zijn vrijgesteld (veelal gezien de bijzondere aard van de activiteiten) onder de reikwijdte van het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 vallen. Te denken valt onder meer aan een storting van een vermogensbestanddeel door een onbelast ziekenhuis in een belaste dochter-BV, een storting door een niet-belaste overheidsinstelling in een belaste dochter-BV of een storting door een vrijgesteld pensioenfonds in een belaste dochter-BV. Hier is evenwel geen sprake van een situatie van dubbele niet-heffing vanwege een verschil in waardering.

***Vraag 1:** De Orde verzoekt te bevestigen dat transacties met niet-onderworpen of subjectief vrijgestelde lichamen niet onder de reikwijdte van het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 vallen en, indien het antwoord op de vraag ontkennend luidt, toe te lichten hoe een waarderingsverschil ter zake van een transactie met een niet-onderworpen of subjectief vrijgesteld lichaam kan worden vastgesteld.*

Gezien het in de MvT en de Nota geschetste doel van het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 gaat de Orde er vanuit dat deze bepaling zo gelezen moet worden dat deze van toepassing is indien de overdrager onderworpen is aan naar de winst geheven belasting en er een waarderingsverschil is tussen de waarde die bij de overdrager ter zake van de overdracht van het vermogensbestanddeel wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting en de waarde (in het economisch verkeer) die bij de in (de in Nederland belastingplichtige) ontvanger in de fiscale balans in aanmerking wordt genomen. Immers, in deze lezing is de bepaling specifiek van toepassing op situaties waarbij dubbele niet-heffing het gevolg is van een verschil in waardering.

Vanwege de potentieel verstrekkende (onbedoelde) gevolgen van een te strikte lezing, verzoekt de Orde om verduidelijking op dit punt.

Ter illustratie van de in de praktijk potentieel verstrekkende (onbedoelde) gevolgen kunnen onder meer de volgende voorbeelden dienen.

Stichting A is een Nederlandse zorginstelling die is vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Stichting A houdt alle aandelen in B BV (volledige belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting) en stort een pand waarvan de waarde economisch verkeer ('WEV') ten tijde van storting 200 bedraagt. Omdat A Co subjectief is vrijgesteld, wordt er bij Stichting A ter zake van de overdracht geen waarde in een naar de winst geheven belasting betrokken.

***Vraag 2:** De Orde verzoekt te bevestigen dat het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 in dit geval niet van toepassing is en B BV bijgevolg het vermogensbestanddeel voor 200 te boek kan stellen op haar fiscale balans. Indien het antwoord op deze vraag ontkennend luidt, verzoekt de Orde aan te geven hoe een eventueel waarderingsverschil vast te stellen.*

A Co is de aandeelhouder van B BV. A Co stort een vermogensbestanddeel waarvan de WEV ten tijde van de storting 200 bedraagt. De fiscale boekwaarde bij A Co bedraagt 75. Derhalve realiseert A Co een winst van 125 (WEV 200 -/- fiscale boekwaarde 75) als gevolg van de storting in B BV. A Co is onderworpen aan een naar de winst geheven belasting en betaalt over 125 belasting.

De Orde is van mening dat het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 van belang acht wat de waarde is die bij A Co ter zake van de overdracht van het vermogensbestanddeel wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting (200) en dat artikel 8bd Wet Vpb 1969 niet aanknoopt bij de belaste winst van A Co ten aanzien van de overdracht (125, zijnde 200 -/- 75).

***Vraag 3:** De Orde verzoekt te bevestigen dat het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 in dit geval niet van toepassing is en B BV bijgevolg het vermogensbestanddeel voor 200 te boek kan stellen.*

A Co is een Amerikaanse Inc. en wordt in Amerika regulier onderworpen aan een naar de winst geheven belasting. A Co houdt alle aandelen in B BV. Voor Amerikaanse fiscale doeleinden kwalificeert B BV als transparant ('disregarded'). A Co stort een vermogensbestanddeel in B BV waarvan de waarde economisch verkeer ten tijde van storting 200 bedraagt, tegen uitreiking van aandelen. In de fiscale boeken van de A Co staat dit vermogensbestanddeel voor 75 te boek. Omdat B BV naar Amerikaanse fiscale doeleinden als transparant wordt aangemerkt, is de storting als zodanig niet zichtbaar voor Amerikaanse fiscale doeleinden. Door de transparantie van B BV voor Amerikaanse fiscale doeleinden wordt het onderliggende inkomen van B BV, waaronder begrepen het inkomen gegenereerd met het ingebrachte vermogensbestanddeel, in de Amerikaanse belastingheffing betrokken. Daarmee is geen sprake van een situatie van dubbele niet-heffing. De Verenigde Staten betrekken de waarde van het ingebrachte vermogensbestanddeel wel degelijk in de heffing, zij het als 'reguliere winst' over de periode na inbreng en bij een latere wel zichtbare vervreemding. Voorts worden eventuele fiscale voordelen als gevolg van de hybriditeit van BV reeds geneutraliseerd worden door de hybridemismatchwetgeving (artikel 12aa e.v. Wet Vpb 1969). Derhalve zal geen sprake zijn van dubbele niet-heffing.

***Vraag 4:** De Orde verzoekt te bevestigen dat het voorgestelde artikel 8bd Wet Vpb 1969 in dit geval niet van toepassing is, in ieder geval als in redelijke mate van zekerheid kan worden vastgesteld dat A Co in de toekomst over de winsten uit het ingebrachte vermogensbestanddeel in de Amerikaanse heffing wordt betrokken, en B BV bijgevolg het vermogensbestanddeel voor 200 te boek kan stellen. Mocht deze bevestiging niet gegeven worden, dan vraagt de Orde of toepassing van het wetsvoorstel ertoe leidt dat Nederland heffingsrechten over winst die aan de Verenigde Staten toebehoren (i.e. de WEV van het ingebrachte vermogensbestanddeel gecreëerd door A Co) eenzijdig naar zich toe trekt en hoe dit zich verhoudt tot toepassing van belastingverdragen, in dit geval het verdrag met de Verenigde Staten.*

De Nota suggereert dat artikel 8bd Wet Vpb 1969 alleen van toepassing is op overdrachten in natura.

***Vraag 5:** De Orde vraagt om bevestiging dat stortingen of uitkeringen in contanten niet onder de reikwijdte van het voorstel vallen.*

Als de wetgever transacties in de vermogenssfeer met bepaalde niet-onderworpen buitenlandse lichamen ook wenst te adresseren, dan beveelt de Orde aan tekst van artikel 8bd Wet Vpb 1969 tot deze lichamen te beperken. Dat zou bijvoorbeeld kunnen door aan te sluiten bij de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden of door Nederlandse niet-belastingplichtige (bijvoorbeeld niet-nijvere stichtingen en verenigingen) of subjectief vrijgestelde lichamen en daarmee voldoende vergelijkbare buitenlandse lichamen uit te sluiten van toepassing van artikel 8bd Wet Vpb 1969.

Tevens beveelt de Orde aan om te verduidelijken dat artikel 8bd Wet Vpb 1969 alleen toepassing vindt op waarderingsverschillen en hoe dergelijke verschillen moeten worden bepaald ingeval van transacties met niet-onderworpen of subjectief vrijgestelde lichamen (indien niet uitgezonderd als hierboven beschreven). Met betrekking tot het laatste punt zijn verschillende oplossingsrichtingen denkbaar. Zo zou kunnen worden overwogen om in dergelijke gevallen artikel 8bd Wet Vpb 1969 te beperken tot bedrijfsmiddelen of in ieder geval stortingen in contanten expliciet uit te sluiten. Een alternatieve of aanvullende beperking is het naar analogie toepassen van de regels van artikel 33 leden 3 en 5 Wet Vpb 1969 (het "goodwillverbod"). In dat geval kan bij een inbreng door een niet-onderworpen buitenlands lichaam in een Nederlandse belastingplichtige, de belastingplichtige het vermogensbestanddeel slechts activeren op haar fiscale balans voor een bedrag gelijk aan het laagste van (A) de fiscale boekwaarde die het vermogensbestanddeel bij de inbrenger zou hebben gehad als die uitsluitend binnenlands belastingplichtig was geweest en (B) de WEV van het vermogensbestanddeel.

B. Administratieve lasten

Onder het huidige wettelijk kader beoordeelt de Belastingdienst het zakelijk handelen tussen gelieerde partijen door te bekijken of op het niveau van de entiteit in het relevante jaar een zakelijke winst is behaald. Verrekenprijzen die boven de arm's length prijs liggen, kunnen in de regel dus binnen het fiscale boekjaar gecompenseerd worden met verrekenprijzen van producten die beneden de arm's length prijs liggen. Er zijn echter signalen dat bij het wetsvoorstel per transactie moet worden gekeken naar de zakelijkheid. Dit kan problemen veroorzaken op het moment dat ERP-systemen van cliënten nog niet zijn ingericht op het bijhouden van verrekenprijzen op transactieniveau. Daarnaast hebben veel bedrijven gekozen dergelijke transacties niet individueel contractueel vast te leggen maar slechts het geheel van alle transacties. Bijvoorbeeld een entiteitsbeloning op basis van een transactional net margin systeem.

Het wetsvoorstel roept in potentie mogelijk forse administratieve lasten op: (1) aanpassing van het ERP systeem aan verrekenprijssrapportage per transactie en (2) noodzakelijkheid voor alle transacties overeenkomsten te sluiten zodat kan worden gevaren op "*de overeengekomen prijs*." Wij verwachten dat dit een misverstand betreft gezien (1) de opmerking in de MvT waarin is aangegeven dat naar verwachting de administratieve lasten voor de Vpb-plichtigen beperkt zijn en (2) de toelichting niet vermelden dat de doelstelling van het wetsvoorstel beoogt wijziging te brengen in de bewijslastverdeling als bestaat onder het geldende recht. Zie tevens: '[Totaalwinstgedachte onnodig op de schop voor aanpak internationale verrekenprijverschillen](#)' (TaxLive).

In de praktijk worden zowel met betrekking tot rechtsverhoudingen binnen een concern als met derden, niet individuele transacties als basis genomen maar de totale verbintenis die er bestaat.

Zo worden er bijvoorbeeld aan derden producten verkocht tegen een vooraf overeengekomen prijs of prijsmethodiek, maar vinden daarnaast samenhangende transacties plaats die de einduitkomst bepalen. Deze kunnen zowel gericht zijn om het totale resultaat juist te zetten, maar ook om rekening te houden met bepaalde factoren die de kostenstructuur of het inkomstenniveau beïnvloeden. Een individuele factuur/transactie bepaalt niet de juiste behandeling voor transfer pricing, dat is de einduitkomst van een geheel aan verbintenissen. Dit is ook de wijze waarop de belastingdienst het benadert als een belastingplichtige de prijszetting van een individuele transactie verdedigt.

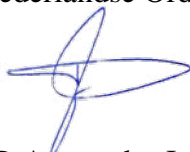
Vraag 6: De Orde vraagt te bevestigen dat het wetsvoorstel niet leidt tot stijging van de administratieve lasten.

Vraag 7: De Orde verzoekt om bevestiging dat als een belastingplichtige meerdere transacties sluit met één of meerdere buitenlandse groepsvennootschappen op gesaldeerde wijze bepaald mag worden of sprake is van een neerwaartse aanpassing in situaties waarbij feitelijk dezelfde salderingen plaatsvindt bij de buitenlandse groepsvennootschappen en van dubbele niet-heffing dus geen sprake is.

C. Tot slot

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen