



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

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

Amsterdam, 25 oktober 2019

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs op de nota's van wijziging bij het Pakket
Belastingplan 2020**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de Nota's naar aanleiding van het Verslag en de Nota's van Wijziging bij de volgende wetsvoorstellen:

1. Belastingplan 2020 (35 302);
2. Overige fiscale maatregelen 2020 (35 303);
3. Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord (35 304);
4. Wet bronbelasting 2021 (35 305);
5. Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven (35 306);
6. Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten (35 307);
7. Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (35 255) en
8. Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (35 241).

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

1

De Orde heeft eerder commentaar geleverd ter zake van de volgende wetsvoorstellen:

- Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (35 241) op 24 september 2019;
- Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (35 255) op 25 september 2019, en
- Pakket Belastingplan 2020 op 4 oktober 2019.

Graag reageert de Orde op de Nota's en brengt tevens de - nu nog onbeantwoorde, relevante - vragen onder de aandacht ter zake van deze wetsvoorstellen uit de eerdergenoemde NOB-commentaren. Het is de Orde namelijk opgevallen dat, ondanks het verzoek daartoe van de Kamerfracties CDA, VVD en D66, de Staatssecretaris helaas niet alle vragen die de Orde heeft gesteld, in de nota heeft verwerkt. Gelet op het belang van een gedegen parlementaire behandeling enerzijds en de relevantie voor de fiscale rechtspraak anderzijds geeft de Orde u in overweging de Staatssecretaris met klem te verzoeken alsnog de door de Orde gestelde vragen te beantwoorden.

Te uwen behoeve vatten wij onderstaand samen welke vragen dit betreft. De nummers en letters in de kop van de (sub)paragraaf titels alsmede de *vraagnummers* verwijzen naar de vindplaats in de bijlage bij het eerdere NOB-commentaar. De aanvullende nieuwe vragen zijn aangeduid met een nummering voorafgegaan aan de letter A (vraag A-1 tot met A-13).

A. Belastingplan 2020

4. Aanpassen vrijstelling overheidsondernemingen

De door de Orde gestelde vragen 11 tot en met 16 die betrekking hebben op de verruiming van de overheidswinstvrijstelling in de VPB zijn alle onbeantwoord gebleven¹.

Ten aanzien van de onderwijsvrijstelling betreft dit de complexe wettekst en het risico dat de wet als gevolg van nu reeds zichtbare ontwikkelingen binnen het onderwijs op korte termijn weer achterhaald is. (*vragen 11 en 12*) Daarbij heeft de Orde de suggestie gedaan de bekostigingseis te verruimen tot alle al dan niet verplichte ouderbijdragen die strekken ter dekking van kosten van extra onderdelen/cursussen die als onderdeel van en ingebed in het reguliere curriculum van het bekostigde onderwijs worden aangeboden.

¹ Zie pagina 6 van het commentaar ([https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/nob-commentaar - pakket belastingplan 2020 inclusief bijlage.pdf](https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/nob-commentaar_-_pakket_belastingplan_2020_inclusief_bijlage.pdf))

Ten aanzien van de vrijstelling voor interne activiteiten en de quasi-inbestedingsvrijstelling constateerde de Orde dat de verruiming daarvan nog niet volledig leidt tot rechtsvormneutraliteit. Daarnaast is het de Orde opgevallen dat de MvT aanzienlijk ruimer is gesteld dan de wettekst, hetgeen geen duidelijk licht werpt op de bedoeling van de wetgever. (*vragen 13 tot en met 15*). Deze vragen uit het oorspronkelijke commentaar luiden als volgt.

11. De Orde heeft eveneens met instemming kennisgenomen van de voorgestelde verruiming van de overheidswinstvrijstellingen die ertoe leidt dat privaatrechtelijke overheidslichamen en publiekrechtelijke rechtspersonen voor de toepassing van de vrijstelling voor interne activiteiten en de quasi-inbestedingsvrijstelling gelijk worden behandeld. Dit draagt bij aan de rechtsvormneutraliteit. Het is de Orde evenwel opgevallen dat dit uitgangspunt van rechtsvormneutraliteit niet ten volle is doorgevoerd. De Staat zelf en een publiekrechtelijke rechtspersoon van de Staat kunnen namelijk géén overheidswinstvrijstelling toepassen op het resultaat uit activiteiten voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van een (andere) *publiekrechtelijke* rechtspersoon van de Staat. Privaatrechtelijke overheidslichamen kunnen in dergelijke 100%-zustersituaties wel een overheidswinstvrijstelling toepassen. Dit komt doordat een privaatrechtelijk overheidslichaam van een *publiekrechtelijke* rechtspersoon van de Staat niet kwalificeert als een (indirect) privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat zelf. Immers, de Staat of een privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat moet dan 100%-aandeelhouder zijn. Om de regelingen wel volledig rechtsvormneutraal te maken, zou een aanvulling op artikel 8e lid 6 Wet Vpb 1969 nodig zijn. Die aanvulling zou dan inhouden dat een privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon van de Staat tevens privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat is. Is de staatssecretaris bereid deze aanvulling over te nemen? (*vraag 13*)
12. Hetzelfde geldt voor de privaatrechtelijke overheidslichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen van de Staat. Die privaatrechtelijke overheidslichamen kunnen ook geen overheidswinstvrijstelling toepassen op het resultaat uit activiteiten voor de Staat, privaatrechtelijke overheidslichamen van de Staat of publiekrechtelijke rechtspersonen van de Staat anders dan de eigen enig aandeelhouder. Tot slot kan een privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat geen overheidswinstvrijstelling toepassen op het resultaat uit activiteiten voor privaatrechtelijke overheidslichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen van de Staat. Is de staatssecretaris bereid ook hiervoor aanvullingen op te nemen? (*vraag 14*)
13. In onderdeel 8.2 van de MvT wordt de verruiming van de overheidswinstvrijstelling toegelicht aan de hand van het begrip ‘*eigen kring*’. Als de Orde de voorbeelden goed interpreteert, behoort een ZBO in de vorm van een publiekrechtelijke rechtspersoon waarvan de bestuurders uitsluitend worden benoemd en ontslagen door de Staat tot de eigen kring van de Staat. Daarnaast behoort de 100%-dochtervennootschap van deze publiekrechtelijke ZBO tot de eigen kring van de ZBO. Hieruit trekt de Orde de conclusie dat de 100%-dochtervennootschap van deze ZBO na de verruiming van de overheidswinstvrijstelling tot de eigen kring van de Staat behoort. Dit betekent dat, gelet op de MvT, op het resultaat dat

de Staat behaalt met activiteiten voor deze 100%-dochtervennootschap de vrijstelling voor interne activiteiten van toepassing zou moeten zijn. Omgekeerd zou deze 100%-dochtervennootschap op het resultaat dat zij behaalt met activiteiten voor de Staat de quasi-inbestedingsvrijstelling toe moeten kunnen passen. Zoals reeds opgemerkt voorziet het wetsvoorstel zelf hier thans niet in, omdat artikel 8e lid 6 Wet Vpb 1969 niet is aangevuld. Omdat op dit punt de MvT aanzienlijk ruimer is gesteld dan de uitwerking in de wettekst, zou de Orde gaarne van de staatssecretaris vernemen of de MvT bewust ruimer is geformuleerd dan uit de wet voortvloeit. **(vraag 15)**

Vraag 16 betreft het niet-doortrekken van de voorgestelde verruiming naar de samenwerkingsvrijstelling. Ook hierdoor wordt de beoogde rechtsvormneutraliteit niet gerealiseerd. **(vraag 16)** De vraag uit het eerdere commentaar luidt als volgt:

14. Voorts is het de Orde opgevallen dat de introductie van het begrip ‘*publiekrechtelijke rechtspersoon van de Staat*’ niet wordt doorgetrokken naar de samenwerkingsvrijstelling van artikel 8e lid 1 letter c Wet Vpb 1969 (voor publiekrechtelijke rechtspersonen) dan wel artikel 8f lid 1 letter c Wet Vpb 1969 (voor privaatrechtelijke overheidslichamen). Daardoor kan een samenwerkingsverband waarin de Staat participeert op basis van de voorgestelde wettekst nog steeds niet onder toepassing van de samenwerkingsvrijstelling werkzaamheden verrichten voor een publiekrechtelijke rechtspersoon van de Staat. Deze samenwerkingsvrijstelling kan wél worden toegepast op het resultaat uit activiteiten voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat. De Orde verzoekt de staatssecretaris toe te lichten waarom een volledige rechtsvormneutraliteit tussen een privaatrechtelijk overheidslichaam en een publiekrechtelijke rechtspersoon nog niet tot stand is gebracht en daarbij zo mogelijk in te gaan op de hiervoor genoemde voorbeelden. **(vraag 16)**

6. Aanpassen verhuurderheffing

Ter zake van deze maatregel zijn de volgende (praktijk)vragen onbeantwoord gebleven:

- of het moment van de ‘start bouw’ per woning wordt beoordeeld; **(vraag 26)**
- de nadere invulling van het moment ‘start bouw’ bij gestapelde bouw; **(vraag 28)**
- de gevolgen van een termijnverlenging van een tijdelijke omgevingsvergunning. **(vragen 29 en 30)**

Deels onbeantwoord is gebleven de vraag wat er met de verhuurderheffing moet gebeuren in situaties van mede-eigendom in de jaren 2018 tot de in de Nota aangekondigde wetswijziging per 1 januari 2021. **(vraag 31)**

B. Overige fiscale maatregelen

9. Aanpassen definitie vaste inrichting in het kader van het MLI

Onbeantwoord is gebleven, de vraag om te overwegen de definitie van het begrip vaste inrichting op te nemen in de AWR. (*vraag 39*) Hiermee wordt voor alle rijksbelastingen bewerkstelligd dat het vaste-inrichtingsbegrip gelijk is. Indien nodig kan het algemene begrip uit de AWR voor specifieke wetten, zoals bijvoorbeeld voor de omzetbelasting, worden aangevuld of beperkt. Dezelfde wetstechniek is gevolgd met betrekking tot het fiscale partnerbegrip. Art. 5a AWR bevat de algemene definitie van het partnerbegrip, waarnaast diverse heffingswetten waar dat relevant is, zoals in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956, specifieke aanvullingen bevatten. De Orde beveelt aan voor het vaste-inrichtingsbegrip dezelfde wetstechniek te volgen.

12. Aanpassen belastingrente voor de vennootschapsbelasting en de erfbelasting

Geen van de vragen ter zake van de aanpassing van belastingrente is beantwoord, het gaat om *vragen 48 tot en met 51*. Deze vragen in het eerdere commentaar luiden als volgt:

43. De voorgestelde aanpassingen in het aanvangstijdstip van de renteberekening ter zake van belastingaanslagen erfbelasting kunnen op instemming van de Orde rekenen. De Orde is eveneens verheugd dat het kabinet nu ook voor de berekening van belastingrente over (voorlopige) aanslagen vennootschapsbelasting aansluiting wil zoeken bij de wettelijke aangiffetermijn, althans voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019. Voorwaarde is wel dat de (voorlopige) aanslag conform de aangifte wordt vastgesteld. De Orde vraagt of het niet logischer zou zijn om alleen belastingrente in rekening te brengen voor zover de verschuldigde belasting hoger is dan de aangegeven belasting? (*vraag 48*) Alleen in zoverre is immers sprake van een verzuim. De Orde tekent hierbij aan dat dit resultaat effectief wordt bereikt indien eerst conform aangifte een voorlopige aanslag wordt vastgesteld en pas bij de definitieve aanslag een correctie wordt aangebracht. In dat geval wordt belastingrente in rekening gebracht over het per saldo bij te betalen bedrag. Als de inspecteur daarentegen direct afwijkt van de aangifte, wordt belastingrente berekend over het gehele bedrag aan verschuldigde belasting. De Orde meent dat voor dit onderscheid geen goede rechtvaardiging bestaat en verzoekt om de belastingrenteregeling op dit punt aan te passen. (*vraag 49*)

44. Daarnaast vraagt de Orde de staatssecretaris of het niet gepast zou zijn – gegeven de historische achtergrond van de belastingrente als besparingsmaatregel en het huidige inkomstenniveau van de overheid – om de belastingrente voor de vennootschapsbelasting gelijk te trekken met de overige belastingrentes. (*vraag 50*) Tevens vraagt de Orde zich af hoe de regeling eruit komt te zien wanneer de rente negatief wordt. (*vraag 51*)

13. Aanpassen inkeerregeling

De Orde begrijpt dat bij de regering de wens bestaat de inkeerregeling verder te beperken, ondanks de bij het Belastingplan 2018 reeds opgemerkte bezwaren. De Orde herhaalt dat zij van mening is dat ook in de wetgeving tot uitdrukking moet blijven komen dat mensen die zelf tot inkeer komen, beter worden behandeld dan belastingontduikers die dat niet doen en ervoor

kiezen om af te wachten. De Orde vraagt de staatssecretaris om een reactie waarom hij dat kennelijk niet vindt (*vraag A-1*).

De Orde begrijpt evenwel niet waarom de voorwaarde ‘in het buitenland opgekomen’ wordt verwijderd. In de Nota naar aanleiding van Verslag is de gevraagde nadere toelichting hierop niet gegeven, noch is gereageerd op de vraag of de voorwaarde ‘in het buitenland opgekomen’ kan worden behouden. De Orde vraagt om zulks alsnog te doen. (*vraag 52*)

De Orde merkt op dat met dit voorstel overkill kan ontstaan. De combinatie van de toevoeging van aanmerkelijkbelanginkomen en de verwijdering van de voorwaarde dat het om in het buitenland opgekomen inkomen gaat, zorgt ervoor dat diverse onderwerpen die regelmatig voor goedwillende DGA’s tot discussie leiden (moeten zaken al dan niet als een verkapte dividenduitdeling gezien worden?), nu binnen het bereik van deze bepaling worden gebracht. De Orde vreest dat deze afschaffing tot gevolg kan hebben dat minder DGA’s deze gevallen zullen melden bij de Belastingdienst. De Orde vraagt de staatssecretaris of hij dit risico ook ziet, en zo nee, waarom niet. (*vraag A-2*)

14. Openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden

In de Nota naar aanleiding van Verslag is niet gereageerd op de vraag naar een nadere toelichting omtrent het toetsingskader ten behoeve van de openbaarmaking. Deze maatregel is voor de betreffende adviseur zeer ingrijpend, mede omdat de naam eeuwig op internet zal zijn blijven te vinden, ook al haalt de Belastingdienst de naam na 5 jaren van de website. De Orde meent daarom dat toetsing van het voornemen tot vermelding van de naam van de adviseur op de website van de Belastingdienst door een onafhankelijke instantie, zoals bijvoorbeeld de Nationale Ombudsman, essentieel is in een rechtsstaat. De Orde vraagt de staatssecretaris of dit is overwogen en zo niet, of zulks alsnog mogelijk kan worden gemaakt. (*vraag 61*)

C. Wet bronbelasting 2021

Artikel 2.1 lid 1 onderdeel a jo artikel 2.1 lid 2

De Orde begrijpt uit de Nota naar aanleiding van het Verslag dat in situaties waarin een hybride entiteit vanwege haar oprichting is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie en wordt verplaatst naar een niet laagbelastende jurisdictie, deze verplaatste entiteit desondanks belastingplichtige blijft, indien de hybride entiteit in de niet laagbelastende jurisdictie als fiscaal transparant kwalificeert (zie *vraag 7 en vraag 8*). Naar de mening van de Orde is dit een belemmering om bestaande structuren met entiteiten, gevestigd in laagbelastende jurisdicties te ontdoen van (hybride) lichamen gevestigd in laagbelastende jurisdicties, hetgeen dit

wetsvoorstel juist beoogt. Ter onderbouwing van zijn antwoord voert de staatssecretaris aan dat er andere mogelijkheden zijn om bestaande structuren te ontdoen van (hybride) entiteiten, gevestigd in laagbelastende jurisdicties, bijvoorbeeld door oprichting van een nieuwe entiteit in een niet-laagbelastende jurisdictie gevolgd door aandelenoverdracht. De Orde acht dit echter geen werkbaar alternatief, omdat een aandelenoverdracht gepaard kan gaan met aanzienlijke transactiebelastingen. Te denken valt aan belastingheffing over vermogenswinsten op het niveau van de investeerder die zijn belang in de entiteit, gevestigd in de laagbelastende jurisdictie vervreemdt in ruil voor een belang in de nieuwe entiteit. Daarnaast zal een overdracht van aandelen in vastgoedstructuren gepaard kunnen gaan met heffing van overdrachtsbelasting in de landen waar het onderliggende vastgoed is gelegen. De Orde verzoekt de staatssecretaris zijn antwoord te heroverwegen en partijen een mogelijkheid te bieden door middel van zetelverplaatsing structuren te ontdoen van vennootschappen gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Indien dit niet mogelijk is worden partijen gedwongen ofwel de bronbelasting ofwel onevenredige fiscale herstructureringskosten te accepteren (*vraag A-3*).

Artikel 2.1 lid 1 onderdeel a

Gevraagd naar voorbeelden van de situatie dat een rentebetaling toerekenbaar is aan een vaste inrichting in Nederland, wordt in de Nota naar aanleiding van het Verslag ingegaan op de situatie waarin een rentebetaling aan een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie ten laste komt van een Nederlandse vaste inrichting en de situatie waarbij een rentebetaling door een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie wordt toegerekend aan een in Nederland gelegen vaste inrichting. De Orde zou graag zien dat in het verlengde van vorenstaande voorbeelden meer specifiek wordt ingegaan op de situatie, waarbij een rentebetaling door een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige wordt toegerekend aan een in Nederland gelegen vaste inrichting van een lichaam gevestigd in een laagbelastende jurisdictie (*vraag A-4*). Zoals aldaar aangegeven begrijpt de Orde niet waarom in een dergelijke situatie, waarbij de voordelen volledig zijn onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting, tevens bronbelasting dient te worden geheven. Evenmin begrijpt de Orde dat, indien dat al gewenst zou zijn, de geheven bronbelasting zelfs niet mag worden verrekend met de verschuldigde vennootschapsbelasting. De Orde vraagt de staatssecretaris toe te lichten waarom het heffen van niet-verrekenbare bronbelasting in deze situatie op zijn plaats is en verzoekt de staatssecretaris het wetsvoorstel op dit punt aan te passen (*vraag A-5*).

Artikel 2.1 lid 1 onderdeel c

De Orde begrijpt uit de voorbeelden, zoals opgenomen in de MvT, dat door het tussenplaatsen van een tussenschakel er belastingplicht kan ontstaan ten aanzien van de tussenschakel, indien sprake is van een betaling gevolgd door een doorbetaling naar uiteindelijk een voordeelgerechtigde in een laagbelastende jurisdictie. Het is de Orde niet duidelijk of en in hoeverre er een verband dient te bestaan tussen de betaling aan de tussenschakel(s) en de

doorbetaling aan de entiteit, gevestigd in de laagbelastende jurisdictie, en of bijvoorbeeld alleen een doorbetaling binnen een bepaalde periode kan kwalificeren als doorbetaling (*vraag A-6*). In dat kader wordt in de toelichting uitsluitend opgemerkt dat de doorbetaling mogelijk na een bepaalde periode kan plaatsvinden.” Evenmin is het de Orde duidelijk wat hier precies onder een ‘doorbetaling’ wordt verstaan: omvat dat enkel een doorbetaling in de vorm van rente of royalty’s of is dat breder en omvat dat bijvoorbeeld tevens dividendbetalingen? (*vraag A-7*)

Artikel 2.1 lid 1 onderdeel d jo artikel 2.1 lid 3

In de Nota naar aanleiding van het Verslag wordt wederom bevestigd dat de bronbelasting enkel ziet op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties: “Hiermee wordt gewaarborgd dat kapitaalstromen naar niet-laagbelastende jurisdicties niet onnodig belemmerd worden.” Desondanks constateert de Orde, zoals ook uiteengezet in onderdeel 23 van haar commentaar, dat op basis van het voorgestelde artikel 2.1 lid 1 onderdeel d Wet bronbelasting 2021 in situaties waarin noch de omgekeerde hybride entiteit noch de voordeelgerechtigden zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, een rente-/royaltybetaling vanuit een Nederlandse inhoudingsplichtige onder de bronbelasting valt. De Orde verzoekt de staatssecretaris hierop alsnog nader in te gaan en de in voornoemd onderdeel 23 opgenomen tekstsuggestie over te nemen. (*vraag 16*) In het verlengde hiervan verzoekt de Orde tevens alsnog in te gaan op de in onderdeel 24 van het eerdere commentaar opgenomen vraag (*vraag 17*).

Artikel 3.3 lid 1 en 3.5

De Orde begrijpt uit de tekst en de toelichting dat niet alleen de rente op een geldlening maar ook de kosten die daarmee verband houden, zijn onderworpen aan bronbelasting. De Orde begrijpt in dit kader niet waarom het royaltybegrip wel aansluit bij het OESO-begrip en voor het rentebegrip een aanvulling moet worden gegeven op het OESO-begrip. De Orde verzoekt de staatssecretaris deze keuze te heroverwegen en ook het object van de heffing bij geldleningen te beperken tot de vergoedingen op die geldlening. (*vraag 20*)

Vragen inzake substance-eisen

De Orde leidt uit de memorie van toelichting af dat bij de antimisbruikbepalingen zoals van toepassing in de Wet bronbelasting 2021 alsmede de vennootschaps- en dividendbelasting de geformuleerde substance-eisen enkel van toepassing zijn op een tussenhoudster met een schakelfunctie (schakelende tussenhoudster) om te kunnen bepalen of, afgezien van tegenbewijs door de inspecteur, in die situatie sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. In de thans voorgestelde tekst van artikel 2.1 lid 5, artikel 17 lid 5 Wet Vpb 1969 en artikel 4 lid 2 Wet DB 1965 leidt de Orde echter af dat dit veel ruimer is geformuleerd, waardoor de substance-eisen van toepassing zijn op iedere belastingplichtige/opbrengstgerechtigde, ongeacht of sprake is van een schakelende

tussenhoudster, zoals bijvoorbeeld verwoord in artikel 1bis Uitv.besch. DB 1965. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat deze ruime lezing inderdaad juist is en ook een niet-schakelende tussenhoudster zich kan beroepen op de tegenbewijsregeling van het voorgestelde artikel 2.1 lid 5 Wet bronbelasting 2021, artikel 17 lid 5 Wet Vpb 1969 en art. 4 lid 2 Wet DB 1965 (**vraag 26**).

De Orde heeft kennisgenomen van het voornemen om het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandverlening (UB WIB) aan te passen ten aanzien van de substance-eisen in Nederland voor dienstverleningslichamen. Aangegeven wordt om daarbij aan te sluiten bij de bestaande substance-eisen elders in de fiscale wetgeving. De Orde gaat ervan uit dat hiermee bedoeld wordt op de substance-eisen in artikel 13ab en artikel 17 Wet Vpb 1969 en artikel 4 Wet DB 1965, zoals uitgewerkt in de Uitvoeringsbeschikkingen Vpb 1969 en DB 1965 en vraagt de staatssecretaris dit te bevestigen (**vraag A-8**).

De Orde verzoekt te bevestigen dat ook in het aangepaste UB WIB belastingplichtigen de mogelijkheid krijgen tegenbewijs te leveren overeenkomstig het voorgestelde artikel 2.1 lid 5 Wet bronbelasting 2021 en de gelijkkluidende bepalingen in de vennootschaps- en dividendbelasting. (**vraag 28**) Daarnaast verzoekt de Orde om de voorgenomen wijziging van het Uitvoeringsbesluit in concept aan de Tweede Kamer te sturen. (**vraag 29**)

Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking

Artikel 12aa lid 1 onderdeel 9 Wet Vpb 1969

De Orde vraagt te verduidelijken hoe de opmerkingen op pagina 20/21 en pagina 44/45 van de Nota naar aanleiding van Verslag over de voorkoming dubbele belasting met een inhaalregeling met elkaar te rijmen zijn? De Orde constateert een inconsistentie tussen beide opmerkingen en verzoekt de staatssecretaris de opmerkingen te verduidelijken (**vraag A-9**). De betreffende opmerkingen luiden als volgt:

Nota naar aanleiding van Verslag, pagina 20/21:

‘Zoals in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel is opgenomen, worden timingverschillen niet in aanmerking genomen bij de beoordeling of er sprake is van een dubbele aftrek van verliezen of afschrijvingen. Daarbij is aangegeven dat geen sprake is van een dubbele aftrek indien de staat van het hoofdhuis de verliezen van een Nederlandse vaste inrichting in haar grondslag opneemt omdat de voorkomingsystematiek in de staat van het hoofdhuis dit vereist, maar deze verliezen feitelijk niet in aanmerking worden genomen op het niveau van het hoofdhuis. Bij een inhaalregeling komen de verliezen aanvankelijk in beide staten ten laste van de grondslag. Echter, zodra de vaste inrichting winsten maakt, worden deze in de staat van het hoofdhuis belast voor zover de verliezen niet zijn ingehaald. In het geval dat

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

alle verliezen van de vaste inrichting in de staat van het hoofdhuis zijn ingehaald, wordt in de staat van het hoofdhuis een vrijstelling verleend. Of de systematiek van voorkoming ertoe leidt dat de aftrek dubbel wordt genomen, dient te worden beoordeeld op het moment dat de verliezen of afschrijving in aanmerking worden genomen. Indien op dat moment wordt geconcludeerd dat er sprake is van een inhaalregeling in de staat van het hoofdhuis, en dus geen sprake is van een definitieve aftrek, is er geen sprake van een dubbele aftrek. De eventuele daadwerkelijke toepassing van een inhaalregeling in de staat van het hoofdhuis in latere jaren is dus niet relevant bij de beoordeling voor de vraag of er sprake is van een dubbele aftrek.

Nota naar aanleiding van Verslag, pagina 44/45:

‘Zoals in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel is opgenomen is er geen sprake van een dubbele aftrek, indien de staat van het hoofdhuis de verliezen van een Nederlandse vaste inrichting in haar grondslag opneemt, omdat de voorkomingsystematiek in de staat van het hoofdhuis dit vereist, maar deze verliezen feitelijk niet in aanmerking worden genomen op het niveau van het hoofdhuis. Bij een inhaalregeling komen de verliezen aanvankelijk in beide landen ten laste van de grondslag. Echter zodra de vaste inrichting winsten maakt, worden deze in de staat van het hoofdhuis belast voor zover de verliezen niet zijn ingehaald. In het geval alle verliezen van de vaste inrichting in de staat van het hoofdhuis zijn ingehaald, wordt in de staat van het hoofdhuis pas een vrijstelling verleend. Of de systematiek van voorkoming er toe leidt dat de aftrek dubbel wordt genomen, dient te worden beoordeeld op het moment dat de verliezen in aanmerking worden genomen. Indien op dat moment wordt geconcludeerd dat door de inhaalregeling in de staat van het hoofdhuis zowel bij de vaste inrichting als bij het hoofdhuis de aftrek in aanmerking wordt genomen, zal sprake zijn van een dubbele aftrek en zijn de maatregelen uit dit wetsvoorstel van toepassing. Indien de Nederlandse vaste inrichting in een later jaar winst maakt en het buitenlandse hoofdhuis hiervoor geen voorkoming verleend als gevolg van toepassing van de inhaalregeling, kan – ingevolge het voorgestelde artikel 12af Wet Vpb 1969 – de aftrek die in een eerder jaar is geweigerd effectief alsnog in aftrek worden gebracht voor zover er sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen in het desbetreffende (latere) jaar.

De Orde leest in de Nota naar aanleiding van Verslag de volgende passage: ‘De vraag of er sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen kan relevant zijn indien door belastingplichtige wordt vastgesteld dat er sprake is van een aftrek zonder betrekking in de heffing of een dubbele aftrek en de oorzaak daarvan gelegen is in een verschil in kwalificatie van een lichaam of vaste inrichting.’ De Orde verzoekt te bevestigen dat hieruit mag worden afgeleid dat ingeval als gevolg van een CFC-regeling zowel het inkomen als ook de kosten van een BV elders in aanmerking worden genomen, en derhalve gesteld zou kunnen worden dat sprake is van een dubbele aftrek, artikel 12aa lid 1 onderdeel g desondanks niet van toepassing is nu de dubbele aftrek niet haar oorzaak vindt in een kwalificatieverschil (zie tevens vraag 17 eerdere commentaar). **(vraag A-10)**

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

Art. 12ac, lid 1, onderdeel d, Wet Vpb 1969

In de Memorie van Toelichting staat dat inkomen dat ook sprake kan zijn van betrekking in de heffing indien het inkomen bij een individu in de heffing wordt betrokken. Een heffing die vergelijkbaar is met een heffing over ondernemingswinsten in box 1 van de Wet inkomstenbelasting 2001, kan bijvoorbeeld worden gezien als een belasting naar de winst. De Orde meent dat, gezien het BEPS 2-rapport dat spreekt over ‘ordinary income’, het begrip ‘belasting naar de winst’ ruim zou moeten worden uitgelegd en ook elke inkomstenbelasting die het inkomen naar de gebruikelijke tarieven belast – zoals bijvoorbeeld box 1 resultaat uit overige werkzaamheden, fictief rendement in box 2, box 3 of een buitenlandse inkomstenbelasting die rente tegen stel 30 procent belast - zou moeten kwalificeren als een kwalificerende heffing. Ook dan is immers geen sprake van een deduction / no inclusion-situatie. Het voorkomt ook dat inkomsten kunstmatig in vennootschappen moet worden ingebracht om een ‘heffing naar de winst’ te creëren. De Orde verzoekt dit te bevestigen (**vraag A-11**).

Artikel. 12ab lid 3 Wet Vpb 1969

De Orde begrijpt uit de Nota naar aanleiding van Verslag (pagina 46) dat, mede naar aanleiding van een vraag van de Orde, Nederland niet partieel als land van de ontvanger kan worden aangemerkt. De Orde meent dat dit een antwoord is naar aanleiding van vraag 21 van de Orde. Mocht dit inderdaad het geval zijn, begrijpt de Orde dan goed dat in het gegeven voorbeeld A Nederland voor de gehele rentebetaling als staat van de ontvanger wordt aangemerkt en dus ook voor het geheel de rente betaald door non-EU aan het samenwerkingsverband (SWV) in de heffing moet betrekken? Dit zou betekenen dat Nederland ook de rente, voor zover toekomend aan de andere participanten in het samenwerkingsverband (Partner A en Partner B in het voorbeeld), in de heffing zou betrekken en niet slechts het aandeel van de Nederlandse entiteit in het samenwerkingsverband (zelfs indien een of meerdere andere participanten het samenwerkingsverband als transparant kwalificeren en dus zelf ook al voor hun aandeel in de heffing worden betrokken). Dit kan naar de mening van de Orde niet de bedoeling van de regeling zijn. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat in het gegeven voorbeeld de heffing bij de Nederlandse participant beperkt blijft tot het aan deze participant toekomende deel van de winst van het SWV (**vraag A-12**).

Artikel 15e lid 9 Wet Vpb 1969

Op pagina 52 van Nota naar aanleiding van Verslag gaat de staatssecretaris in op de situatie dat Nederland in het buitenland gelegen vastgoed aanmerkt als een vaste inrichting en de staat waarin dit vastgoed is gelegen, dit niet doet, maar het inkomen behaald uit of met dit vastgoed wel belast met winstbelasting. In een dergelijke situatie zou sprake kunnen zijn van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting – waardoor Nederland de objectvrijstelling voor

buitenlandse ondernemingswinsten niet toepast – maar is geen sprake van een situatie waarin door verschillen in de belastingsystemen de grondslag wordt uitgehold. De staatssecretaris acht het niet waarschijnlijk dat deze situatie zich zal voordoen en ziet geen aanleiding voor een aanpassing van het voorgestelde artikel 15e lid 9 Wet Vpb 1969. De Orde vraagt de staatssecretaris toe te zeggen dat, mocht deze situatie zich toch voordoen, een beroep kan worden gedaan op de hardheidsclausule (*vraag A-13*).

G. Missende onderwerpen

21. Kwalificerende buitenlandse belastingplicht

In de Nota naar aanleiding van Verslag komt de staatssecretaris niet terug op de vraag over de eerder gedane toezegging² dat, vooruitlopend op wetgeving, op korte termijn een beleidsbesluit zou worden gepubliceerd, waarin materieel het arrest van het Hof van Justitie zou worden gecodificeerd, met terugwerkende kracht tot en met de datum van dit arrest. De Orde constateert dat dit besluit tot op heden nog steeds niet is gepubliceerd. Evenmin maakt de hertoe noodzakelijke wetswijziging deel uit van het pakket Belastingplan 2020. De Orde beveelt daarom dringend aan artikel 7.8 Wet IB 2001 op de kortst mogelijke termijn in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU, met terugwerkende kracht tot en met de datum van het arrest van het Hof van Justitie EU. De Orde onderkent dat dit onderwerp thans geen deel uitmaakt van het pakket Belastingplan 2020 maar meent dat dit hiervan deel had moeten uitmaken, nu deze kwestie al veel te lang ligt. Het desbetreffende arrest van het Hof van Justitie EU dateert immers al uit 2017, vorig jaar bij de behandeling van het Belastingplan 2019 is toegezegd *op korte termijn* met een beleidsbesluit te komen, *vooruitlopend op wetgeving*. Noch het beloofde beleidsbesluit noch de beloofde wetgeving is er op dit moment. Het pakket Belastingplan 2020 is een goede en thans snelste gelegenheid om de beloofde wetgeving tot stand te brengen, met terugwerkende kracht tot en met de datum van het arrest van het Hof van Justitie EU. (*vraag 87*)

22. Uitstel belastingheffing over aandelenopties voor startende ondernemingen

In de Nota naar aanleiding van Verslag komt de staatssecretaris niet terug op de vraag over de aankondiging dat in het onderhavige Belastingplan een regeling zou worden geïntroduceerd voor het uitstel van de heffing over aandelenopties voor startende ondernemingen. De Orde verneemt graag wat de overwegingen zijn geweest om deze – reeds aangekondigde regeling – niet in het onderhavige pakket Belastingplan 2020 op te nemen. (*vraag 88*)

² In de nota naar aanleiding van het verslag Eerste Kamer bij het pakket Belastingplan 2019.

Tot slot

De Orde suggereert uw Kamer om de staatssecretaris om een reactie te vragen op de hiervoor aangegeven punten.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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