



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën

Ingediend op: <https://www.internetconsultatie.nl/verrekenprijverschillen>

Amsterdam, 2 april 2021

Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het in consultatie gebrachte conceptwetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel (hierna: het wetsvoorstel). De Orde begrijpt het doel van het wetsvoorstel en steunt de wens potentiële situaties van dubbele niet-heffing als gevolg van verrekenprijsmismatches te adresseren. Het wetsvoorstel zoals ter internetconsultatie gepubliceerd geeft echter aanleiding tot een aantal fundamentele en technische vragen. Met deze brief maakt de Orde graag gebruik van de mogelijkheid te reageren op de internetconsultatie.

In onderdeel A worden de belangrijkste conclusies van de bevindingen van de Orde samengevat, in onderdeel B geeft de Orde algemeen commentaar op de inhoud van het wetsvoorstel en in onderdeel C geeft de Orde technisch commentaar. Ten behoeve van de overzichtelijkheid zijn de vragen en aanbevelingen genummerd en schuingedrukt weergegeven.

A. SAMENVATTING

Zoals hieronder nader toegelicht, kunnen de belangrijkste observaties, vragen en aanbevelingen van de Orde als volgt worden samengevat:

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

- Het wetsvoorstel voorziet in een unilaterale maatregel die afwijkt van het tot op heden uitgedragen principe "heffen waar waarde gecreëerd wordt" en de voorgestane internationale inzet. De Orde verzoekt om deze afwijking nader toe te lichten, en hierbij ook in te gaan op toenemende risico's op dubbele belasting en op hoe het wetsvoorstel zich verhoudt tot de OESO Pijler 2-voorstellen en de coördinatieregels die daarvan onderdeel zijn.
- De Orde vraagt om nadere toelichting op de overwegingen die ten grondslag liggen aan het voorstel om de afschrijving te beperken op bedrijfsmiddelen verkregen op een tijdstip gelegen binnen vijf jaar voor de beoogde inwerkingtreding per 1 januari 2022. Naar de mening van de Orde zou enige terugwerkende kracht beperkt moeten zijn tot de datum waarop belastingplichtigen met de reikwijdte van deze regeling bekend konden zijn (i.e. de startdatum van de internetconsultatie per 4 maart 2021). In dit verband signaleert de Orde dat het wetsvoorstel reeds plaatsgevonden "on-shoring" van bedrijfsmiddelen kan raken, terwijl dergelijke herstructureringen als "gewenst gedrag" gezien kunnen worden.¹
- De Orde signaleert dat het wetsvoorstel kan leiden tot belemmeringen van EU-verdragsvrijheden. De Orde beveelt aan het wetsvoorstel te beperken tot gevallen van misbruik. Daarnaast beveelt de Orde aan in de memorie van toelichting een uitgebreide EU-recht paragraaf op te nemen waarin op deze belemmeringen en eventuele rechtvaardigingsgronden wordt ingegaan. Naar de mening van de Orde wordt het wetsvoorstel waarschijnlijk ook bestreken door de vrijheid van kapitaalverkeer. Dit zou anders zijn als het zakelijkheidsbeginsel of het wetsvoorstel wordt beperkt tot situaties die uitsluitend door de vrijheid van vestiging worden bestreken (lees: beslissende invloed).
- De Orde signaleert dat in voorkomende gevallen onduidelijk is wanneer sprake is van een "kwalificerende opwaartse aanpassing". Ook kan het wetsvoorstel tot 'overkill' leiden. Naar de mening van de Orde zou er geen aanleiding moeten zijn voor het buiten aanmerking laten van een neerwaartse aanpassing voor zover effectief een corresponderende aanpassing voldoende tijdig in de belastingheffing wordt betrokken. Daarbij zou het niet moeten uitmaken op welk niveau of op welke wijze deze aanpassing wordt verantwoord of deze belastingheffing plaatsvindt (bijvoorbeeld in geaggregeerde transacties, waarbij sprake kan zijn van een diversiteit aan betrokken

¹ Rapport "Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting, Analyses en aanbevelingen" van de Adviescommissie Belastingheffing multinationals, 15 april 2020, p. 97 en 98.

landen). Als de wetgever deze (potentiële) overkill toch in stand wenst te laten, bijvoorbeeld in verband met overwegingen van effectiviteit of doelmatigheid, is er reden temeer om in de memorie van toelichting een uitvoerige toelichting te geven op de toepassing van het wetsvoorstel aan de hand van casusposities. Op deze manier zou het voldoende kenbaar moeten zijn in welke gevallen sprake is van dubbele belastingheffing.

B. ALGEMEEN COMMENTAAR

1. Afwijking van principe "heffen waar waarde gecreëerd wordt" en internationale inzet

De Orde signaleert dat Nederland met het onderhavige wetsvoorstel nadrukkelijk afstand neemt van het tot op heden consequent uitgedragen principe "heffen waar waarde wordt gecreëerd", hetgeen in OESO-verband de laatste jaren juist is benadrukt, en de eerder consequent voorgestane internationale inzet.

De Orde wijst er verder, ten overvloede, op dat verrekenprijsmismatches ook kunnen leiden tot dubbele belasting. Het risico dat zich dergelijke situaties voordoen is toegenomen door onder meer gewijzigde inzichten die tot uitdrukking komen in de richtsnoeren van de OESO. Deze lijken vaker afstand te nemen van hetgeen belastingplichtigen zijn overeengekomen. Het is hierdoor voor belastingplichtigen steeds moeilijker deze richtsnoeren eenduidig toe te passen, en de kans is groter dat betrokken belastingautoriteiten afwijkende visies hebben over de toepassing van deze richtsnoeren. Procedures om in onderling overleg dubbele belasting te voorkomen zijn zeer kostbaar en geven in veel gevallen geen zekerheid dat dubbele belasting wordt voorkomen. Het wetsvoorstel adresseert wel gevallen van dubbele niet belasting, terwijl risico's op dubbele belasting als gevolg van "verrekenprijsmismatches" verder toenemen (zie deel 3).

***Vraag 1:** de Orde verzoekt om de hiervoor genoemde afwijking van de internationale inzet en het principe van "heffen waar waarde gecreëerd wordt" nader toe te lichten. De Orde vraagt hierbij te betrekken dat het wetsvoorstel wel gevallen van dubbele niet belasting adresseert terwijl risico's op dubbele belasting niet worden opgelost en verder toenemen. Ook vraagt de Orde om in dit verband in te gaan op de vraag hoe het wetsvoorstel zich verhoudt tot de OESO Pijler 2-voorstellen van de Inclusive Framework, waaronder de coördinatieregels die hiervan onderdeel zijn.*

2. Reikwijdte en doorwerking

De Orde constateert dat de voorgestelde maatregelen alleen van toepassing zijn indien de overeengekomen voorwaarden onzakelijk zijn. Verder constateert de Orde dat de voorgestelde maatregelen alleen van toepassing kunnen zijn als de onzakelijke voorwaarden zien op een rechtsverhouding waarbij de Nederlandse belastingplichtige partij is.

Vraag 2: *de Orde verzoekt in dit verband om in te gaan op situaties waarin er geen rechtsverhouding is maar wel een correctie wordt gemaakt op basis van het zakelijkheidsbeginsel, bijvoorbeeld op basis van de afwezigheid van functies op het niveau van het Nederlandse lichaam.*

De Orde constateert dat het wetsvoorstel geen toepassing vindt op de Wet op de dividendbelasting 1965. Informele kapitaalstortingen zullen aldus ook na invoering van het wetsvoorstel het fiscaal erkende gestorte kapitaal verhogen.

Vraag 3: *de Orde verzoekt om bevestiging dat het wetsvoorstel geen toepassing vindt op de Wet op de dividendbelasting 1965.*

Vraag 4: *de Orde vraagt om uitleg over toepassing van het wetsvoorstel op de volgende casus. Stel dat een buitenlandse dochter van een Nederlandse houdstervennootschap een renteloze lening met een vaste looptijd van 5 jaar verschaft aan een Nederlandse groepsmaatschappij die niet wordt gehouden door de Nederlandse tussenhoudster. Op basis van de huidige wet, zal voor de vaststelling van de belaste winst van de Nederlandse groepsmaatschappij/debiteur rekening worden gehouden met geïmputeerde zakelijke rente. Als het land van de buitenlandse dochter/crediteur geen corresponderende opwaartse aanpassing maakt, begrijpt de Orde dan goed dat toepassing van het wetsvoorstel ertoe leidt dat (i) de buitenlandse dochter/crediteur nog steeds geacht wordt een dividenduitkering te hebben gedaan aan de Nederlandse tussenhoudster voor de toepassing van de vennootschapsbelasting, (ii) de Nederlandse tussenhoudster geacht wordt een dividenduitkering te hebben gedaan aan haar aandeelhouder(s) voor de toepassing van de vennootschapsbelasting én de dividendbelasting, (iii) voor zover het land van de aandeelhouder(s) geen verrekening van dividendbelasting toelaat omdat zij de (verkapte) dividenduitkering niet erkent, Nederland het in aanmerking nemen van de verkapte uitkering buiten beschouwing laat op basis van onderdeel 4*

Verrekenprijsbesluit en (iv) de aandeelhouder(s) geacht worden een kapitaalstorting te hebben gedaan in de Nederlands groepsmaatschappij/debiteur voor toepassing van de dividendbelasting (maar niet de vennootschapsbelasting)?

Verder vraagt de Orde zich af hoe dit wetsvoorstel doorwerkt naar andere bepalingen in de vennootschapsbelasting. Een voorbeeld betreft bepalingen die voorzien in een stelselvergelijking, zoals de onderworpenheidstoets van artikel 13 lid 11 a Wet Vpb en artikel 10a lid 3 b Wet Vpb. Ook kan worden gedacht aan de gevolgen voor de omvang van de (niet-uitgekeerde) besmette voordelen van gecontroleerde lichamen voor toepassing van artikel 13ab Wet Vpb, het opgeofferd bedrag voor de liquidatieverliesregeling van artikel 13d Wet Vpb, en de earningsstrippingbepaling van artikel 15b Wet Vpb.

***Vraag 5:** de Orde vraagt om toelichting op de vraag of en hoe het wetsvoorstel doorwerkt naar andere bepalingen in de Wet Vpb, zoals de hierboven genoemde bepalingen.*

De Orde constateert verder dat artikel 10b Wet Vpb reeds een aftrekbeperking bevat die ziet op groepsleningen met een vergoeding die in belangrijke mate lager is dan het hetgeen in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen. Er lijkt op dit punt dus overlap te zijn tussen artikel 10b Wet Vpb en het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb, en naar de mening van de Orde maakt dit artikel 10b Wet Vpb overbodig.

***Vraag 6:** naar de mening van de Orde zou kunnen worden overwogen artikel 10b Wet Vpb te schrappen. De Orde verzoekt hier nader op in te gaan.*

3. Materiële terugwerkende kracht

Naar de mening van de Orde gaat de toepassing van artikel 35 Wet Vpb op reeds plaatsgevonden verkrijgingen van bedrijfsmiddelen te ver. Het was voor belastingplichtigen die in de periode vanaf begin 2017 tot publicatie van het wetsvoorstel ter consultatie dergelijke bedrijfsmiddelen verkregen niet voorzienbaar en kenbaar dat de voorgestelde wetswijziging zou worden ingevoerd én dat die wijziging zou voorzien in een beperking van de afschrijving op reeds verrichte transacties.

De Orde stelt de vraag hoe artikel 35 Wet Vpb zich verhoudt tot het beleid van de staatssecretaris van Financiën over terugwerkende kracht en eerbiedigende werking (Kamerstukken II, 1995/96, 24 677, nr. 5, blz. 5). Uit dit beleid volgt dat terugwerkende

kracht alleen in uitzonderingssituaties zal worden toegepast en beperkt zal zijn tot de periode vanaf het moment waarop de voorgestelde aanpassing kenbaar is voor belastingplichtigen. Voor de vraag of terugwerkende kracht aanvaardbaar is dient onder meer te worden gezien of daarvoor in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel voldoende rechtvaardiging bestaat. Hiervoor zijn geen eenduidige regels te formuleren, maar de staatssecretaris noemt wel enkele uitgangspunten die van belang zijn bij die afweging. Als rechtvaardiginggronden voor terugwerkende kracht worden genoemd (i) het bestrijden van misbruik of oneigenlijk gebruik, (ii) het voorkomen van aankondigingseffecten, (iii) het gelijkheidsbeginsel en (iv) een ingrijpende budgettaire derving.

***Vraag 7:** de Orde vraagt om toelichting op de overwegingen die ten grondslag liggen aan het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb, meer in het bijzonder hoe dit artikel zich verhoudt tot het beleid over terugwerkende kracht en eerbiedigende werking.*

Indien de wetgever een regeling als het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb geboden acht, verdient overweging deze te beperken tot de periode waarin de temporeel uitgebreide reikwijdte van een dergelijke wetswijziging (wel) voorzienbaar en kenbaar was. Dit is de periode die aanvangt op de datum van publicatie van dit wetsvoorstel ter consultatie op 4 maart 2021. De Orde onderkent dat de voormalige staatssecretaris eerder een onderzoek heeft aangekondigd naar het zakelijkheidsbeginsel² en de huidige staatssecretaris op Prinsjesdag 2020 het wetsvoorstel heeft aangekondigd.³ Toepassing op verkrijgingen die al hebben plaatsgevonden, werd niet genoemd. In dit verband merkt de Orde op dat het wetsvoorstel reeds plaatsgevonden "on-shoring" van bedrijfsmiddelen kan raken, terwijl dergelijke herstructureringen als "gewenst gedrag" gezien kunnen worden.⁴

***Vraag 8:** naar de mening van de Orde verdient overweging het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb te beperken tot verkrijgingen van bedrijfsmiddelen vanaf 4 maart 2021.*

***Vraag 9:** de Orde verzoekt om te bevestigen dat met 'verkregen van een ander lichaam' in het voorgestelde artikel 8ba lid 3 Wet Vpb alleen wordt bedoeld op de verkrijging van een lichaam met wie de rechtsverhouding die ten grondslag ligt aan de verkrijging is aangegaan.*

² Brief van 17 februari 2018, TK 2017 – 2018, 25087 nr. 188.

³ Brief van de staatssecretaris van 15 september 2020, TK 2020 – 2021, 31 066, nr. 699.

⁴ Rapport "Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting, Analyses en aanbevelingen" van de Adviescommissie Belastingheffing multinationals, 15 april 2020, p. 97 en 98.

4. EU-rechtelijke belemmeringen

De Orde is van mening dat er aanzienlijke risico's zijn dat het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb in strijd zal blijken met EU recht, in het bijzonder de vrijheid van vestiging en/of het vrije verkeer van kapitaal.

Vraag 10: *de Orde verzoekt om een uitgebreide analyse van en toelichting op de verenigbaarheid van het wetsvoorstel met EU-recht, waarbij de Orde verzoekt in te gaan op onderstaande punten zoals uitgewerkt in de bijlage bij deze brief.*

Allereerst is van belang dat naar de mening van de Orde moet worden vastgesteld dat het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb de facto onderscheid kan maken tussen binnenlandse en buitenlandse situaties. In binnenlandse situaties zal namelijk (vrijwel) altijd aan de eis van de corresponderende aanpassing worden voldaan.

Vervolgens komt de vraag op of een betaling die bij de ontvanger is onderworpen objectief vergelijkbaar is met een betaling die bij de ontvanger niet is onderworpen. Hoewel de rechtspraak van het HvJ EU niet geheel eenduidig is, acht de Orde de kans groot dat het HvJ EU zal oordelen dat sprake is van objectieve vergelijkbaarheid. Naar de mening van de Orde is het raadzaam het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb te voorzien van een deugdelijke EU-rechtelijke rechtvaardiging, en dit artikel te beperken tot misbruksituaties.

Vraag 11: *de Orde verzoekt het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb te voorzien van een deugdelijke EU-rechtelijke rechtvaardiging en te overwegen de toepassing te beperken tot misbruik.*

Het is naar de mening van de Orde waarschijnlijk dat het wetsvoorstel zoals het nu luidt wordt bestreken door de vrijheid van kapitaalverkeer. In dat geval zijn de EU-rechtelijke risico's niet beperkt tot intra-EU situaties, maar strekken die zich ook uit tot situaties met derden landen.

Vraag 12: *de Orde vraagt om in de EU-rechtelijke analyse mede in te gaan op de vraag of de vrijheid van kapitaalverkeer van toepassing is. Verder geeft de Orde ter overweging mee artikel 8b, Wet Vpb (en/of het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb) te beperken tot situaties waarin sprake is van beslissende invloed.*

In de bijlage bij deze brief worden de overwegingen ten aanzien van bovenstaande punten nader toegelicht.

C. TECHNISCH COMMENTAAR

1. Begrippen

De wettekst en toelichting staan een restrictieve benadering voor met betrekking tot de vraag wanneer sprake is van een "kwalificerende opwaartse aanpassing". In algemene zin verzoekt de Orde om nadere toelichting op deze restrictieve benadering, temeer omdat de bewijslast van de aanwezigheid van een dergelijke aanpassing bij de belastingplichtige ligt. Een centrale vraag is: *waarom moet een neerwaartse aanpassing buiten toepassing blijven 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? (vraag 13)*

Op welk niveau moet worden getoetst? Uit de voorgestelde wettekst en de toelichting daarbij volgt dat de opwaartse aanpassing en betrekking in de heffing moeten plaatsvinden bij het lichaam met wie de belastingplichtige de rechtsverhouding heeft. In dit kader verwijzen wij naar deze frase in de artikelsgewijze toelichting: *“Om te bepalen met welk lichaam de onderlinge rechtsverhouding is aangegaan wordt aangesloten bij het lichaam aan wie de onderlinge rechtsverhouding toerekenbaar is op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969, het Verrekenprijbesluit en de OESO Transfer Pricing Guidelines. Op het niveau van het andere lichaam waaraan op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 de onderlinge rechtsverhouding toerekenbaar is, dient eveneens de corresponderende opwaartse aanpassing plaats te vinden.”* Het bovenstaande impliceert een materiële beoordeling welke mogelijk internationaal maar ook nationaal aanleiding tot discussie kan geven nu de interpretatie van bijvoorbeeld de OESO Transfer Pricing Guidelines niet eenduidig is en de doorwerking van de OESO Transfer Pricing Guidelines in de Nederlandse wetgeving niet onomstreden is. Mogelijk heeft er wel een opwaartse aanpassing plaatsgevonden met de contractspartij waarmee de belastingplichtige de transactie is aangegaan, maar deze contractspartij kwalificeert wellicht niet als het lichaam met wie de belastingplichtige de materiële onderlinge rechtsverhouding heeft. Als er belasting is geheven bij de contractspartij over de opwaartse corresponderende aanpassing en niet bij het andere lichaam dat in hetzelfde land onderworpen is, kan zich een situatie van dubbele heffing voordoen.

Deze materiële beoordeling van de onderlinge rechtsverhouding heeft mogelijk invloed op alle artikel 8b Wet Vpb transacties met belastingplichtigen. De formeel overeengekomen voorwaarden kunnen ten slotte van toepassing zijn – volgens de visie van de Nederlandse belastingdienst ten opzichte van een ander land – op een ander dan het lichaam aan wie de onderlinge rechtsverhouding toerekenbaar is.

Een voorbeeld betreft de situatie waarin een groepsvennootschap in land A ("groepsvennootschap A") het juridisch eigendom houdt van immateriële activa. Groepsvennootschap A verricht bepaalde functies met betrekking tot de activa, maar bepaalde DEMPE-functies worden uitgeoefend door een groepsvennootschap in land B ("groepsvennootschap B"). Groepsvennootschap A en groepsvennootschap B hebben geen overeenkomst gesloten ten aanzien van de immateriële activa. Groepsvennootschap A verstrekt een licentie aan de belastingplichtige tegen een onzakelijk lage licentievergoeding. In land A en land B wordt groepsvennootschap B voor onder het verrekenprijbesluit als rechthebbende van de opbrengsten van de immateriële activa aangemerkt. Aan groepsvennootschap A wordt een nettomarge op relevante kosten toegerekend. In land B wordt een opwaartse aanpassing gemaakt zodat groepsvennootschap B een zakelijke opbrengst verantwoordt in haar belaste winst. Voor Nederlandse belastingdoeleinden wordt groepsvennootschap A echter aangemerkt als de licentiegever. Strikt genomen vindt in dat geval de aanpassing niet plaats bij het "andere lichaam" met wie de belastingplichtige de rechtsverhouding is aangegaan. Naar de mening van de Orde zou het wetsvoorstel in een dergelijke situatie echter geen toepassing moeten vinden.

***Vraag 14:** de Orde vraagt om bevestiging dat voor zover in het buitenland een opwaartse aanpassing bij een ander lichaam plaatsvindt dan het lichaam waarmee de rechtsverhouding is (zoals in het hiervoor genoemde voorbeeld), toch sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing als bedoeld in het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb.*

In dit kader merkt de Orde op dat bij multinationale ondernemingen intra-groepsrelaties zich vaak uitstrekken tot meerdere entiteiten en rechtsverhoudingen zelden in isolatie kunnen worden beschouwd. Ook worden in de dagelijkse praktijk verrekenprijzen vaak vastgesteld op geaggregeerde basis (bijvoorbeeld bij toepassing van de “transactional net margin method” en de “profit split method”, tezamen “transactional profit methods” genaamd). Dit roept enerzijds de vraag op of onder geaggregeerde winstvaststelsels artikel 8ba Wet Vpb zal worden toegepast op het geaggregeerde resultaat en anderzijds hoe in het geval van winstvaststelling op basis van geaggregeerde cijfers dient te worden voldaan aan het bewijs voor de corresponderende correctie in het buitenland nu er sprake kan zijn van een diversiteit

aan betrokken landen. Daarnaast sluiten verrekenprijrichtlijnen en -uitvoeringspraktijken internationaal niet altijd goed aan.

Stel dat in het hiervoor genoemde voorbeeld zowel groepsvennootschap A als groepsvennootschap B belangrijke DEMPE functies verrichten, en hun activiteiten in grote mate verweven zijn. In zowel land A als land B wordt een profit split methode toegepast die voorziet in toerekening van de helft van de totale winst uit de immateriële activa aan groepsvennootschap A en de andere helft aan groepsvennootschap B. De aldus toe te rekenen winst wordt opwaarts aangepast in verband met de onzakelijk lage licentievergoeding die in rekening wordt gebracht aan de belastingplichtige, en in land A en land B in de heffing betrokken. De Orde vraagt zich af hoe in dit voorbeeld het wetsvoorstel moet worden toegepast. De belastingplichtige heeft immers alleen een rechtsverhouding met groepsvennootschap A.

Een variatie is dat belastingplichtige ook distributieactiviteiten verricht, en in dat kader producten koopt van groepsvennootschap B en voor de distributie gebruik maakt van de eerdergenoemde immateriële activa van groepsvennootschap A. Achteraf blijkt, op basis van interne comparables, dat de prijzen voor de producten die belastingplichtige betaalde te hoog zijn en de licentievergoeding (wederom) te laag. Land A en land B passen geen fiscale correcties toe op de prijzen van de producten en de licentievergoeding. Deze landen rekenen de totale winst van de groep minus een netto-omzetmarge die wordt toegerekend aan de belastingplichtige conform de profit split toe aan groepsvennootschap A en groepsvennootschap B. Eventuele commercieel-fiscale verschillen bij deze groepsvennootschappen worden vereffend door middel van secondary adjustments of service fees. De Orde vraagt zich af hoe in deze situatie het wetsvoorstel moet worden toegepast, en of en hoe de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat *ofwel* geen sprake is van een neerwaartse aanpassing bij de belastingplichtige *ofwel* sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing, beiden als bedoeld in het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb.

Vraag 15: *de Orde vraagt of sprake is van een kwalificerende opwaartse aanpassing voor zover aannemelijk wordt gemaakt dat een bedrag dat correspondeert met de neerwaartse aanpassing onderdeel vormt van de belastbare winst van één of meer andere lichamen, ook als dat bedrag niet op individuele basis is bepaald of toerekenbaar is aan een "individuele rechtsverhouding" (zoals in de hierboven genoemde voorbeelden).*

***Vraag 16:** de Orde vraagt zich af of de voorgestelde regeling ook zal gaan gelden voor concerndiensten. Indien dat het geval is verzoekt de Orde om in de memorie van toelichting bij het bij de Tweede Kamer in te dienen wetsvoorstel de gevolgen daarvan uiteen te zetten. Met name rijst de vraag of en hoe de correctie moet worden toegepast als de zogenoemde indirecte methode van beprijzing van concerndiensten wordt gehanteerd.*

De vraag op welk niveau dient te worden getoetst kan ook worden gesteld ten aanzien van hybride entiteiten. Stel dat een naar VS-maatstaven fiscaal transparante LLC wordt gehouden door een Amerikaanse niet transparante Inc. Indien de naar Nederlandse maatstaven fiscaal niet-transparante LLC een vermogensbestanddeel overdraagt aan een verbonden Nederlandse vennootschap, zal er geen Amerikaanse belastingheffing op het niveau van de LLC plaatsvinden en vindt er geen belastingheffing plaats "op het niveau van het aan de belastingplichtige gelieerde lichaam met wie de onderlinge rechtsverhouding is aangeaan". Het voordeel wordt naar alle waarschijnlijkheid wel bij de achterliggende Amerikaanse Inc. in de heffing betrokken. Ook als een buitenlands consolidatieregime van toepassing is op het andere lichaam kan strikt genomen sprake zijn van een corresponderende aanpassing of betrekking in de heffing bij een ander dan het lichaam met wie de belastingplichtige een onderlinge rechtsverhouding heeft. De Orde merkt in dit verband op dat in dergelijke gevallen heffing in strijd kan komen met een belastingverdrag, meer in het bijzonder het equivalent van artikel 9 van het OESO Modelverdrag, als de in de heffing betrokken entiteit inwoner is van een andere verdragsluitende staat.

***Vraag 17:** de Orde vraagt om bevestiging dat betrekking in de heffing bij een ander dan het "andere lichaam" door de transparante kwalificatie van het andere lichaam of doordat een buitenlands consolidatieregime van toepassing is op het andere lichaam niet in de weg staat aan het in aanmerking nemen van een corresponderende opwaartse aanpassing.*

In dit kader verzoekt de Orde om te onderzoeken of een doorkijkbenadering voor hybride entiteiten kan worden ingevoerd die in lijn is met artikel 4 lid 9 Wet op de dividendbelasting 1965 en artikel 2.1 lid 4 Wet bronbelasting 2021. Deze bepalingen bevatten een doorkijkregeling voor lichamen die voor Nederlandse belastingdoeleinden niet-transparant zijn maar wel transparant zijn voor de belastingdoeleinden van een andere staat. Een dergelijke doorkijkbenadering zou voor de huidige maatregelen betekenen dat onder voorwaarden door een hybride lichaam heen kan worden gekeken bij de toets of aan de vereisten is voldaan. De Orde beveelt omwille van rechtszekerheid aan om deze

doorkijkbenadering vast te leggen in wettelijke bepalingen en dus apart op te nemen van een mogelijke tegenbewijsregeling. Dit zou ook in overeenstemming zijn met de reeds bestaande bepalingen.

***Vraag 18:** de Orde verzoekt om te onderzoeken of een doorkijkregeling kan worden toegepast ten aanzien van hybride entiteiten of entiteiten die deel uitmaken van een fiscaal consolidatieregime, en deze doorkijkregeling wettelijk vast te leggen.*

Daarnaast is denkbaar dat een transparante LLC een rechtsverhouding heeft met een BV die voor Amerikaanse maatstaven ook als transparant kwalificeert. In dat geval is er geen rechtsverhouding zichtbaar voor Amerikaanse belastingdoeleinden. Volgens de Orde is het onwenselijk dat de voorgestelde maatregelen in een dergelijk geval van toepassing zouden zijn. De Orde ziet een aantal oplossingsrichtingen. Allereerst verzoekt de Orde om te onderzoeken of in de maatregelen een oorsprongseis zou kunnen worden opgenomen. Dit vereiste zou vergelijkbaar zijn met de oorsprongseis uit ATAD 2. De oorsprongseis zou voor de voorgestelde maatregelen inhouden dat deze slechts van toepassing zijn indien het niet in aanmerking nemen van de corresponderende correctie bij het andere lichaam het gevolg is van een verrekenprijsmismatch. De maatregelen zijn door de oorsprongseis niet van toepassing als het niet in aanmerking nemen een andere oorzaak heeft, zoals hybriditeit van de betrokken lichamen. Voor dergelijke hybride mismatches bestaat met de implementatie van ATAD 2 immers al een complex aan tegenmaatregelen.

***Vraag 19:** de Orde verzoekt om te onderzoeken of een "oorsprongseis" kan worden toegepast waardoor het wetsvoorstel alleen toepassing vindt op verrekenprijsmismatches.*

***Vraag 20:** de Orde verzoekt 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) hierbij een rol speelt. Nu op 29 maart jl. een internetconsultatie is gestart over een aanpassing van het kwalificatiebeleid per 2022 komt de vraag op of deze term conform het nieuwe kwalificatiebeleid, als dat wordt ingevoerd, dient te worden beoordeeld ook voor wat betreft de toepassing van het voorgestelde artikel 35 van dit wetsvoorstel (de terugwerkende kracht).*

Ten slotte verzoekt de Orde om te onderzoeken of een uitzondering voor dubbel in aanmerking genomen inkomen kan worden geïntroduceerd. Een dergelijke uitzondering die

beoogt dubbele belastingheffing te voorkomen geldt ook voor de anti-hybride regels ter implementatie van ATAD 2 (zie artikel 12aa, lid 3, Wet Vpb). De Orde verzoekt om te onderzoeken of een dergelijke uitzondering voor dubbel in aanmerking genomen inkomen ook ten aanzien van artikel 8ba Wet Vpb zou kunnen worden opgenomen om dubbele belastingheffing te voorkomen. Naar de mening van de Orde zou deze van toepassing moeten zijn als de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat effectief hetzelfde inkomen als gevolg van het wetsvoorstel dubbel in de heffing wordt betrokken. Daarbij zou het naar de mening van de Orde niet moeten uitmaken of het inkomen wel of niet op basis van dezelfde duiding of grondslag in de heffing wordt betrokken in de relevante landen.

Vraag 21: *de Orde verzoekt om te onderzoeken of een uitzondering voor dubbel in aanmerking genomen inkomen kan worden geïntroduceerd in het wetsvoorstel.*

Betrokken in een naar de winst geheven belasting? De artikelsgewijze toelichting vermeldt het volgende ten aanzien van dit begrip: *“Ook indien de opwaartse aanpassing wel wordt betrokken in de grondslag, maar er over die aanpassing niet wordt geheven door toepassing van een objectieve vrijstelling, is voldaan aan de voorwaarde dat de corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Echter, in het geval dat er in de staat waar het gelieerde lichaam is gevestigd geen winstbelasting bestaat, kan geen sprake zijn van een opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.”*

Vraag 22: *betekent bovenstaande dat als een belastingplichtige partij is bij een rechtsverhouding met een lichaam dat subjectief is vrijgesteld – zoals een zorginstelling of een pensioenfonds – geen sprake kan zijn van een kwalificerende opwaartse aanpassing?*

Het is de Orde niet duidelijk waarom het betrekken in de heffing op grond van een buitenlands Controlled Foreign Company (CFC)-regime bij een (indirecte) aandeelhouder van het andere lichaam niet kwalificeert als betrekking in een naar de winst geheven belasting. Het zou de Orde logisch voorkomen dat indien de belastingplichtige kan aantonen dat een bedrag corresponderend met de Nederlandse neerwaartse aanpassing daadwerkelijk in het buitenland in de heffing wordt betrokken op grond van een buitenlands CFC-regime de aftrek in Nederland niet geweigerd wordt op grond van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb. Voorts wordt in de artikelsgewijze toelichting hierover het volgende opgemerkt: *“Op basis van CFC-wetgeving zal immers over het algemeen een bedrag in de grondslag worden betrokken dat ziet op de passieve inkomsten van het CFC-lichaam en niet op een corresponderende*

opwaartse aanpassing ter zake van een onderlinge rechtsverhouding.” Nu steeds meer landen niet alleen passieve inkomsten van het CFC-lichaam in de heffing te betrekken onder een CFC-regime maar bijvoorbeeld ook andere inkomsten zoals vermogenswinsten op immateriële activa, of een meer generiek “income inclusion” systeem overwegen (zie ook de opmerking over de OESO Pijler 2 voorstellen hierna), verzoekt de Orde toe te lichten wanneer een CFC onder deze uitsluiting valt en wanneer niet. Meer in het algemeen meent de Orde dat het niet moet uitmaken op welk niveau de corresponderende bate wordt belast. Dit klemt te meer, nu de bewijslast voor de corresponderende heffing reeds op de belastingplichtige rust.

***Vraag 23:** de Orde verzoekt de benadering van CFC-regimes zoals voorgestaan in de artikelsgewijze toelichting te heroverwegen, waardoor het wetsvoorstel buiten toepassing blijft voor zover de belastingplichtige kan aantonen dat een bedrag corresponderend met de Nederlandse neerwaartse aanpassing effectief in het buitenland in de heffing wordt betrokken op grond van een CFC regime. In dat kader verzoekt de Orde om toe te lichten wanneer "CFC-heffing" wel en niet leidt tot "betrokken in een naar winst geheven belasting".*

De artikelsgewijze toelichting noemt dat als de rechtsverhouding toerekenbaar is aan een vaste inrichting van een gelieerd lichaam de toets of sprake is van een corresponderende aanpassing plaatsvindt op het niveau van de vaste inrichting. Als daarmee bedoeld wordt dat alleen een corresponderende aanpassing in het land van de vaste inrichting kwalificeert en niet een corresponderende aanpassing in het land van het hoofdhuis, zal dit dubbele belastingheffing tot gevolg hebben. Tevens merkt de Orde op dat deze uitleg niet in overeenstemming lijkt met de letterlijke wettekst, nu aldaar wordt gerefereerd aan ‘bij dat andere lichaam’.

***Vraag 24:** de Orde verzoekt om bevestiging dat betrekking in de heffing door de staat van het hoofdhuis eveneens kwalificeert als "betrokken in een naar winst geheven belasting", ook als de rechtsverhouding toegerekend wordt aan de vaste inrichting.*

***Stelselverschillen en timingaspecten.** In de artikelsgewijze toelichting op het wetsvoorstel is opgenomen dat de corresponderende opwaartse aanpassing "op enig moment" in de grondslag van een naar de winst geheven belasting moet worden betrokken. Verderop in de toelichting staat dat: "ten aanzien van de betrekking in een naar de winst geheven belasting, dient aannemelijk te worden gemaakt dat in het jaar waarin de neerwaartse aanpassing van de winst wordt opgevoerd de corresponderende opwaartse aanpassing bij het andere lichaam*

(al dan niet in een toekomstig belastingtijdvak) in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken". Hierbij dient rekening gehouden te worden met de specifieke omstandigheden van het geval. In de artikelsgewijze toelichting is dit verder niet uitgewerkt.

De Orde beveelt aan de toepassing hiervan nader uit te werken aan de hand van concrete voorbeelden. Zo komt het de Orde als juist voor dat voor zover opwaartse aanpassingen plaatsvinden in eerdere of latere jaren doordat ofwel bij de belastingplichtige ofwel bij het andere lichaam relevante (gecorrigeerde) lasten moeten worden geactiveerd (en daarop moet worden afgeschreven) sprake is van een kwalificerende opwaartse aanpassing. Verder is de Orde van mening dat afwijkende kwalificaties van rechtsverhoudingen in de betrokken staten – anders dan verrekenprijzenmismatches – niet zouden moeten leiden tot toepassing van het wetsvoorstel. Gedacht kan worden aan voorbeelden over lease- en andere gebruiks- of financieringsovereenkomsten die vanuit het perspectief van de ene staat kunnen leiden tot overdracht van fiscaal eigendom terwijl vanuit het perspectief van de andere staat sprake is van een gebruiksovereenkomst. Ook komt het de Orde als juist voor dat timingverschillen die kunnen ontstaan als gevolg van doorschuif-, uitstel- en vergelijkbare regelingen niet in de weg staan aan een kwalificerende opwaartse aanpassing.

Vraag 25: *de Orde verzoekt om bevestiging dat stelsel- en timingverschillen zoals hierboven beschreven niet in de weg staan aan het in aanmerking nemen van een kwalificerende opwaartse aanpassing. Als deze bevestiging niet in algemene zin kan worden gegeven verzoekt de Orde om de toepassing van het wetsvoorstel in gevallen dat sprake is van stelsel- of timingverschillen uit te werken aan de hand van voorbeelden.*

Vraag 26: *Ten aanzien van voorbeeld 6 in de artikelsgewijze toelichting is het de Orde niet duidelijk wat er in de cijfermatige berekening met de 100 dient te gebeuren waarover als gevolg van het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb niet meer afgeschreven mag worden. In de structuurtekening staat alleen aangegeven 'HIR 100', dus de Orde beveelt aan dit cijfervoorbeeld nader uit te werken.*

Vraag 27: *De Orde verzoekt ten slotte om toe te lichten hoe binnen de voorgestelde maatregelen wordt omgegaan met een langlopende, niet-opeisbare renteloze lening waarbij bij de crediteur geen opwaartse correctie wordt gemaakt.*

Overeengekomen of opgelegde voorwaarden? Het voorgestelde artikel 8ba lid 2 Wet Vpb omvat de definitie van een neerwaartse aanpassing van de winst. Dit is het ingevolge artikel 8b Wet Vpb bij het bepalen van de winst van de belastingplichtige in aanmerking nemen van hogere lasten dan wel lagere baten dan de lasten, onderscheidenlijk de baten, die op basis van de overeengekomen of opgelegde voorwaarden in aanmerking zouden worden genomen bij het bepalen van de winst van de belastingplichtige.

Vraag 28: *de Orde vraagt zich af of en 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 partijen.*

De Orde verzoekt, wellicht ten overvloede, om te bevestigen dat de woorden “voor zover” in de voorgestelde maatregelen ‘proportioneel’ moeten worden geïnterpreteerd. Dit betekent dus dat de voorgestelde maatregelen ook slechts deels van toepassing kunnen zijn. Ter illustratie verwijst de Orde naar Voorbeeld 1 uit de artikelsgewijze toelichting waarin een correctie van 5 procent wordt gemaakt zonder toepassing van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb. Stel nu dat het buitenland in dit voorbeeld op basis van haar interpretatie van het zakelijkheidsbeginsel een opwaartse correctie maakt naar een rentepercentage van 2 procent. In dat geval zou Nederland de op grond van artikel 8b Wet Vpb gemaakte correctie slechts voor 3 procent (5% - 2%) buiten aanmerking laten op grond van artikel 8ba lid 1 Wet Vpb.

Vraag 29: *de Orde vraagt te bevestigen dat de voorgestelde maatregelen proportioneel worden toegepast.*

Transacties door Nederlandse lichamen zullen met een groot aantal verschillende belastingregimes worden aangegaan. Het is daarom volgens de Orde wenselijk dat de woorden ‘betrokken in een naar de winst geheven belasting’ ruim worden opgevat en dat hieronder bijvoorbeeld ook inkomstenbelastingen op het niveau van particuliere aandeelhouders van – vanuit het perspectief van de woonstaat de aandeelhouders – transparante lichamen worden begrepen alsmede andere buitenlandse regimes zoals *lump-sum* regimes.

Vraag 30: *de Orde vraagt te bevestigen welke belastingen kwalificeren om te voldoen aan het vereiste van betrekking in een naar de winst geheven belasting’.*

De Orde wijst op de formulering van het voorgestelde artikel 8ba lid 3 Wet Vpb, dat een dubbele ontkenning lijkt te bevatten ("*niet in aanmerking genomen voor zover de belastingplichtige niet aannemelijk maakt*"). Deze dubbele ontkenning komt de leesbaarheid niet ten goede. Overwogen kan worden om de formulering op dit punt aan te passen (bijvoorbeeld: "*slechts in aanmerking genomen voor zover*").

Vraag 31: *de Orde vraagt om de formulering van het voorgestelde artikel 8ba lid 3 Wet Vpb te heroverwegen.*

2. Formele aspecten

Het wetsvoorstel legt de bewijslast ten aanzien van de corresponderende opwaartse aanpassing bij de belastingplichtige. De bewijsvoering is vormvrij. Niettemin is gewenst als nader toegelicht kan worden welk bewijs, onder voorwaarden, volstaat, bijvoorbeeld: (a) een (finale) Vpb aanslag met daarin de vereiste aanpassing of (b) de ingediende aangifte met daarin de vereiste aanpassing tezamen met een verklaring dat geen suppletieaangifte waarin de aanpassing ongedaan gemaakt wordt. Zo krijgen Amerikaanse belastingplichtigen geen finale aanslag maar doen zelf aangifte (self-assessment) en betalen zelf de berekende belasting. De Amerikaanse belastingdienst heeft dan gemiddeld genomen drie jaar nadat de aangifte is ingediend om af te wijken.

Vraag 32: *de Orde verzoekt toe te lichten in welke gevallen, en onder welke voorwaarden, een belastingplichtige (in beginsel) zal voldoen aan haar bewijslast.*

De Orde verwacht dat niet uitgesloten kan worden dat corresponderende opwaartse aanpassingen plaatsvinden nadat de (Nederlandse) aanslag definitief is geworden.

Vraag 33: *de Orde verzoekt om bevestiging dat soepel zal worden omgegaan met ambtshalve vermindering in de hierboven genoemde situatie, in ieder geval als geen sprake is van misbruik of belastingontwijking.*

De Orde verwacht dat de voorgestelde maatregelen een relevante wetswijziging vormen voor bepaalde rulings.

Vraag 34: *de Orde verzoekt om in te gaan op hoe zal worden omgegaan met bestaande rulings die nog van kracht zijn op of na 1 januari 2022.*

D. SLOT

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. De Orde heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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

Bijlage – toelichting EU-rechtelijke analyse

Doordat artikel 8ba Wet Vpb een onderscheid maakt al naar gelang een betaling bij de ontvanger is onderworpen aan een winstbelasting en betalingen aan een binnenlandse ontvanger (vrijwel) altijd zullen voldoen aan deze eis, komt als eerste vraag op of een betaling die bij de ontvanger is onderworpen aan een winstbelasting objectief vergelijkbaar is met een betaling die bij de ontvanger niet is onderworpen.

Met een beroep op het *Schempp-arrest*⁵ arrest zou betoogd kunnen worden dat deze vraag ontkennend beantwoord kan worden. Behalve dit arrest ziet de Orde echter weinig steun voor dit standpunt in de rechtspraak van het HvJ EU. Daarbij wordt dit arrest weersproken door arresten zoals *Eurowings*⁶ en *SIAT*⁷, waaruit volgt dat een lidstaat de aftrekbaarheid van een betaling niet afhankelijk mag maken van de beantwoording van de vraag of deze betaling bij de ontvanger is onderworpen aan een winstbelasting. Een betaling die bij de ontvanger niet is onderworpen aan een winstbelasting, is blijkens deze arresten objectief vergelijkbaar met een binnenlandse betaling die wel is onderworpen bij de ontvanger. Behoudens een rechtvaardigingsgrond mogen dergelijke grensoverschrijdende betalingen dus niet nadeliger worden behandeld. In *Eurowings* wees het HvJ EU alle rechtvaardigingsgronden af.⁸ Uit het *SIAT-arrest* volgt dat de belastingdienst, wil zij een dergelijke maatregel kunnen rechtvaardigen uit hoofde van misbruikbestrijding, zij eerst een "begin van bewijs" van misbruik moet leveren en dat de niet-onderworpenheid geen begin van een dergelijk bewijs vormt. Omwille van lezersgemak citeren wij hier de relevante rechtsoverwegingen van het HvJ EU (met onze onderstreping):

"54 *Zoals in punt 25 van het onderhavige arrest is verklaard, kan de bijzondere regel echter worden toegepast wanneer vergoedingen worden betaald aan dienstverrichters die krachtens de wetgeving van de lidstaat waar zij zijn gevestigd, aldaar niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen.*

55 *Zoals de advocaat-generaal in punt 71 van zijn conclusie heeft opgemerkt, verplicht de bijzondere regel de Belgische belastingplichtige in deze*

⁵ HvJ EU, 12 juli 2015, C-403/03 (*Schempp*).

⁶ HvJ EU, 26 oktober, 1999, C-294/97 (*Eurowings*).

⁷ HvJ EU, 5 juli 2012, C-318/10 (*SIAT*).

⁸ *SIAT* r.o. 40 t/m 44.

omstandigheden om systematisch de echtheid en oprechtheid van alle prestaties en het normale karakter van alle daarop betrekking hebbende bezoldigingen aan te tonen, zonder dat de administratie zelfs maar een begin van bewijs van belastingfraude of -ontwijking moet verschaffen.

56 *Deze bijzondere regel kan immers worden toegepast zonder enig objectief en door derden controleerbaar criterium dat als aanwijzing kan dienen voor het bestaan van een volstrekt kunstmatige constructie die geen verband houdt met de economische realiteit, die bedoeld is om de belasting te ontwijken die normaliter verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied, aangezien enkel rekening wordt gehouden met de hoogte van de belasting waaraan de dienstverrichter is onderworpen in de lidstaat waar hij is gevestigd."*

Daarbij sluit de casuïstiek van de laatstgenoemde jurisprudentie (een aftrek in de sfeer van een winstbelasting) beter aan bij de context van artikel 8ba Wet Vpb dan de situatie in het voornoemde *Schempp* arrest (een aftrek van alimentatievergoedingen in de inkomstenbelasting). Gelet hierop acht de Orde de kans groot dat het HvJ EU beide gevallen als vergelijkbaar zal aanmerken en het daarom raadzaam is het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb te voorzien van een deugdelijke EU-rechtelijke rechtvaardiging. Naar de mening van de Orde is het daarom raadzaam (op zijn minst) het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb te beperken tot misbruiksituaties. Ook de redactie van Vakstudie Nieuws concludeert dat het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb in beginsel in strijd is met de verdragsvrijheden, tenzij de werking ervan beperkt wordt tot misbruiksituaties.⁹ Sinds de (door de grote kamer van het HvJ EU gewezen) *Deense arresten* ligt voor wat betreft de bewijslast de lat voor de inspecteur in dit kader nog iets hoger en volstaat een "begin van bewijs" niet langer, maar dient hij bij het leveren van het bewijs voor misbruik rekening te houden met alle omstandigheden van het geval.¹⁰

Het voorgaande kan de indruk wekken dat het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb EU-rechtelijk gerepareerd zou kunnen worden door als aanvullende eis te stellen dat de inspecteur aannemelijk maakt, rekening houdend met alle omstandigheden van het geval, dat een verschil in objectieve onderworpenheid ingegeven is vanwege een misbruikmotief. Naar de mening van de Orde blijft echter ook dan een risico dat de regeling in strijd is met EU recht, zoals wij hierna zullen toelichten.

⁹ V-N 2021/13.7.

¹⁰ HvJ EU, 26 februari, 2019, C 115/16, C 118/16, C 119/16, C 299/16, ro. 142.

Het tweede EU-rechtelijke probleem met het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb is dat uit diverse arresten van het HvJ EU afgeleid kan worden dat een belemmerende aftrekbeperking niet gerechtvaardigd kan worden met een beroep op misbruikbestrijding, voor zover de aftrekbeperking betrekking heeft op het *at arm's length* deel van die kosten. Zo overwoog het HvJ EU in het *Hornbach* arrest als volgt (met onze onderstreping):

"In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat een nationale wettelijke regeling die zich ter beantwoording van de vraag of een transactie een kunstmatige constructie is die voor belastingdoeleinden is opgezet, op een onderzoek van objectieve en verifieerbare elementen baseert, moet worden geacht niet verder te gaan dan hetgeen nodig is voor het bereiken van de doelstellingen inzake de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven en de noodzaak om belastingontwijking te voorkomen, wanneer, in de eerste plaats, in elk geval waarin er een vermoeden bestaat dat de transactie afwijkt van hetgeen de betrokken vennootschappen in omstandigheden van volledige mededinging zouden zijn overeengekomen, de belastingplichtige in staat wordt gesteld om zonder buitensporige administratieve moeite bewijs aan te dragen met betrekking tot de eventuele commerciële redenen waarom de transactie heeft plaatsgevonden. In de tweede plaats dient de fiscale correctiemaatregel in voorkomend geval te worden beperkt tot de fractie van de verrichting die verder gaat dan hetgeen de betrokken vennootschappen onder marktvoorwaarden zouden zijn overeengekomen (...)." ¹¹

De strekking van het onderstreepte deel van deze overweging volgt ook uit de arresten *SGI*¹², *Lexel*¹³ en *Impresa Pizzarotti*¹⁴. Om een aftrekbeperking te kunnen rechtvaardigen met een beroep op misbruikbestrijding, dient volgens deze arresten dus een proportionaliteitstoets plaats te vinden die (onder meer) vereist dat de aftrekbeperking geen betrekking heeft op het *at arm's length* deel van deze kosten. Het weigeren van een aftrek van *at arm's length* kosten (zoals het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb doet), staat op gespannen voet met deze jurisprudentie.

Uit de hiervoor aangehaalde arresten *SIAT* en *SGI* blijkt naar de mening van de Orde dat ook de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden waarschijnlijk afvalt als

¹¹ HvJ EU, 31 mei 2018, C-382/16 (*Hornbach*), ro. 49.

¹² HvJ EU, 21 januari 2010, C-311/08 (*SGI*), ro. 72.

¹³ HvJ EU, 20 januari 2021, C-484/19 (*Lexel*), ro. 51.

¹⁴ HvJ EU, 8 oktober 2020, C-558/19 (*Impresa Pizzarotti*), ro. 36.

rechtvaardigingsgrond voor artikel 8ba Wet Vpb omdat niet voldaan is aan het proportionaliteitsvereiste. Daarnaast volgt uit het voornoemde *Lexel* arrest dat de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden afvalt indien een aftrekbeperking alleen van toepassing is in de relatie tot gelieerde vennootschappen (zoals het geval is bij artikel 8ba Wet Vpb).¹⁵

Gelet op het voorgaande voorziet de Orde een aanzienlijk risico dat het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb in strijd zal blijken met EU-verdragsvrijheden en voer zal worden voor procedures. Gelet hierop verzoekt de Orde een eventueel definitief wetsvoorstel te voorzien van een uitgebreide toelichting waarom het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb verenigbaar is met EU-recht met in achtneming van bovengenoemde overwegingen.

Ten slotte komt de vraag op of het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb enkel bezien moet worden binnen het kader van de vrijheid van vestiging, dan wel (ook) het vrije kapitaalverkeer van toepassing is. Dit hangt af van de vraag of artikel 8b Wet Vpb (en daarmee artikel 8ba Wet Vpb) enkel van toepassing is met betrekking tot vennootschappen waartussen een relatie van beslissende invloed bestaat.¹⁶ De Orde heeft de indruk dat de werking van artikel 8b Wet Vpb (en daarmee artikel 8ba Wet Vpb) niet beperkt is tot situaties waarin sprake is van een dergelijke invloed, zodat ook het vrije kapitaalverkeer van toepassing zou zijn. De Orde beseft dat het vanuit beleidsoverwegingen mogelijk een keuze tussen twee kwaden is om (i) het vrije kapitaalverkeer van toepassing te laten zijn op artikel 8ba Wet Vpb, of (ii) de werkingssfeer van artikel 8b Wet Vpb (en daarmee van artikel 8ba Wet Vpb) te beperken tot situaties waar sprake is van beslissende invloed. Niettemin meent de Orde dat op dit vlak een fundamentele keuze gemaakt moet worden en vraagt zij om dit punt te verduidelijken.

¹⁵ Lexel, r.o. 69, 70.

¹⁶ Zie o.a. *SGL*, r.o. 36.