

Online ingezonden (via internetconsultatie.nl)

Ministerie van Financiën
Postbus 20201
2500EE Den Haag

HOUTHOFF
Postbus 75505 1070 AM Amsterdam
Gustav Mahlerplein 50 Amsterdam

Amsterdam, 1 april 2021

Inzake: **Consultatie wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel**

Geachte heer, mevrouw,

Wij hebben met belangstelling kennisgenomen van het consultatiedocument *wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel* (hierna te noemen: het "**wetsvoorstel**"). Wij maken graag gebruik van de mogelijkheid inhoudelijk te reageren op de onderdelen van het consultatiedocument.

In deze brief zullen wij hierna achtereenvolgens ingaan op de volgende punten:

- Doel van het wetsvoorstel;
- Reikwijdte van het wetsvoorstel;
- Totaalwinstgedachte;
- EU-recht;
- Formele aspecten;
- Wederkerigheid.

1. Doel van het wetsvoorstel

Het doel van het wetsvoorstel is om mismatches tegen te gaan die ontstaan als gevolg van de toepassing van het arm's-lengthbeginsel en die ertoe leiden dat een deel van de winst van een multinationale onderneming niet betrokken wordt in de heffing van een winstbelasting. Een neerwaartse aanpassing van de Nederlandse belastbare winst op grond van het arm's-lengthbeginsel blijft achterwege indien de vergoeding of betaling in een ander land bij een gelieerd lichaam niet of voor een lager bedrag als opbrengst in de heffing wordt betrokken. Dat is conform

het advies van de *Adviescommissie belastingheffing van multinationals* (hierna: de "Adviescommissie").¹

Wij tonen begrip voor het doel van het wetsvoorstel, maar merken tevens op dat het karakter van het wetsvoorstel een inbreuk vormt op bepaalde onderdelen van het Nederlandse (transfer pricing) systeem. Daarnaast merken wij op dat dit wetsvoorstel tegen het licht van de bestaande renteaftrekbepalingen dient te worden gehouden. Wij zouden verwachten dat artikel 10b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: "**Wet Vpb**") overbodig is als gevolg van de invoering van dit wetsvoorstel. De renteaftrekbepaling van artikel 10b Wet Vpb is vooral gericht op het voorkomen en aanpakken van internationale kwalificatieverschillen bij langlopende leningen.² Deze situaties zullen onder de reikwijdte van de voorgestelde wettekst vallen. Na invoering van het wetsvoorstel zal artikel 10b Wet Vpb feitelijk alleen nog van toepassing zijn op gevallen waarin de corresponderende rentebaten zijn betrokken in een naar de winst geheven belasting, zoals in binnenlandse situaties. Dat leidt onzes inziens tot overkill. Het zou dan ook aan te bevelen zijn artikel 10b Wet Vpb af te schaffen bij invoering van het onderhavige wetsvoorstel.

2. Reikwijdte van het wetsvoorstel

Het wetsvoorstel ziet op transacties *tussen* lichamen en niet op transacties *binnen* lichamen, dat wil zeggen tussen hoofdhuizen en vaste inrichtingen. Dat blijkt onder meer uit de voorgestelde tekst van artikel 8ba lid 1 Wet Vpb. Deze voorgestelde bepaling ziet op het buiten aanmerking laten van een neerwaartse aanpassing van de winst ter zake van "een onderlinge rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en *een ander lichaam*". De Adviescommissie nam reeds uitdrukkelijk in haar rapport op dat transfer pricing-geschillen zich evengoed kunnen voordoen bij winstallocatie aan vaste inrichtingen.³ Wij zijn het met de Adviescommissie eens dat dit aspect nadere aandacht verdient in het wetsvoorstel. Het is ons niet duidelijk waarom een toelichting daarop ontbreekt en verwelkomen verduidelijking op dit punt.

De voorgestelde tekst van artikel 8ba Wet Vpb ziet slechts op neerwaartse aanpassingen van de winst ingevolge artikel 8b Wet Vpb. Wij merken op dat neerwaartse aanpassingen van de winst eveneens kunnen voortvloeien uit toepassing van artikel 8 Wet Vpb en artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: "**Wet IB**"), zoals bijvoorbeeld aan de orde bij rente op een onzakelijke lening tussen een natuurlijk persoon en een lichaam. Het verdient onzes inziens nadere toelichting of, en waarom, dit een bewuste keuze van de wetgever is.

¹ Adviescommissie belastingheffing van multinationals, 'Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting: analyses en aanbevelingen', 15 april 2020 (hierna: "**Rapport Adviescommissie**").

² Zie o.a. MvT, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 50, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 572, nr. 4, p.14.

³ Rapport Adviescommissie, p. 116.

3. Totaalwinstgedachte

Een aanpassing in de toepassing van het arm's-lengthbeginsel kan doorwerken naar andere bepalingen in de Wet Vpb. Dit merkte de Adviescommissie reeds op.⁴ Wij willen tevens aandacht vragen voor de doorwerking van andere bepalingen naar het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb. Met name vragen wij aandacht voor de wisselwerking tussen de totaalwinstgedachte⁵ en artikel 8b Wet Vpb, enerzijds, en het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb anderzijds.

Transfer pricing-correcties op grond van artikel 8b Wet Vpb vinden per definitie plaats omdat gelieerde lichamen voordelen genieten uit de vennootschappelijk betrekkingen. Op grond van artikel 8 lid 1 Wet Vpb jo. artikel 3.8 Wet IB behoren deze voordelen uit vennootschappelijke betrekkingen niet tot de fiscale winst. Omdat deze voordelen reeds niet tot de fiscale winst behoren ingevolge artikel 8 lid 1 Wet Vpb, is het de vraag of het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb nog wel het door de wetgever gewenste effect sorteert. Het niet toestaan van een neerwaartse aanpassing *van de fiscale winst* op grond van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb jo. artikel 8b Wet Vpb volgt dan immers op artikel 8 lid 1 Wet Vpb, op grond waarvan het voordeel überhaupt niet tot de fiscale winst behoort. Wij verwelkomen een toelichting c.q. verheldering op dit aspect van het wetsvoorstel.

4. EU-recht

Lichamen lopen in puur binnenlandse situaties niet aan tegen het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb. Het arm's-lengthbeginsel vindt dan in beginsel toepassing op grond van artikel 8b Wet Vpb. De facto worden belastingplichtigen enkel in buitenlandse situaties geconfronteerd met de voorgestelde wetstoepassing. Binnen de EU en EER levert dit een strijdigheid op met de EU-verdragsvrijheden die enkel gerechtvaardigd is indien de voorgestelde wet ziet op misbruikbestrijding. Dat de wetgever misbruikbestrijding voor ogen heeft, lijkt evident. Het meldt expliciet dat het wetsvoorstel ziet op het probleem van het uithollen van de belastinggrondslag en het verschuiven van winsten door internationaal opererende bedrijven.⁶

Het is echter eveneens evident dat niet-misbruiksituaties ook binnen de werkingssfeer van het wetsvoorstel vallen. Oftewel, het wetsvoorstel raakt ook transacties die zijn aangegaan tegen arm's-length voorwaarden en dus geen fictieve constructies vormen die zijn opgezet om belasting te ontwijken. Zodoende lijkt de uitwerking van het wetsvoorstel strijdig te zijn met de EU-verdragsvrijheden.⁷ Het is daarom onze aanbeveling om het wetsvoorstel in te richten als een daadwerkelijke antimisbruikregeling en te voorzien in een tegenbewijsregeling, waar het wetsvoorstel thans niet in voorziet.

⁴ Ibid., p. 117.

⁵ Art. 8 lid 1 Wet Vpb jo. art. 3.8 Wet IB.

⁶ Zie *Beantwoording van de vragen uit het Integraal Afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK)*.

⁷ Zie o.a. HvJ EU 20 januari 2021, C-484/19 (*Lexel*), r.o. 56 & 57.

5. Formele aspecten

Om de rechtszekerheid te waarborgen, kan de inwerkingtreding van een nieuwe wet alleen in uitzonderlijke gevallen gepaard gaan met terugwerkende kracht. Het voorliggende voorstel voorziet niet in formeel terugwerkende kracht. Materieel ligt dit echter anders, aangezien het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb de afschrijvingscapaciteit op bedrijfsmiddelen kan beperken die zijn verkregen in de vijf boekjaren voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022.

De wetgever licht de noodzaak voor materieel terugwerkende kracht niet nader toe. Het had voor de hand gelegen om inzage te verschaffen in de overwegingen die een rol hebben gespeeld bij de afweging om reeds bestaande situaties niet ongemoeid te laten. Dit geldt temeer omdat sprake is van een maatregel die in het nadeel van belastingplichtigen uitpakt en teruggrijpt naar een rechtshandeling die enkele jaren eerder kan hebben plaatsgevonden. Onzes inziens zou het derhalve gepast zijn om (i) het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb niet in te voeren of (ii) de materieel terugwerkende kracht te beperken tot op zijn vroegst de datum van publicatie van het wetsvoorstel, indien er aanknopingspunten zijn die doen geloven dat misbruik anders niet kan worden tegengegaan.

Verder vragen wij aandacht voor de bewijslastverdeling en de hiermee gepaarde administratieve lasten voor belastingplichtigen. Op de belastingplichtige rust de bewijslast dat bij de wederpartij een corresponderende opwaartse prijsaanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. De bewijslast wordt onzes inziens wel erg gemakkelijk neergelegd bij belastingplichtigen. Deze bewijslastverdeling geldt niet alleen voor transacties die plaatsvinden in boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, maar volgens het huidige wetsvoorstel ook voor transacties die hebben plaatsgevonden in eerdere boekjaren. Het is niet vanzelfsprekend dat belastingplichtigen altijd op de hoogte zijn van de fiscale gevolgen van de transactie voor de wederpartij in het buitenland. Wij achten het dan ook onredelijk dat een belastingplichtige bij voorbaat tegen de afschrijvingsbeperking aanloopt indien zij niet kan bewijzen dat bij de wederpartij een corresponderende 'pick-up' heeft plaatsgevonden. Bonafide transacties worden hierdoor onredelijk geschaad. Onzes inziens biedt de wet de inspecteur voldoende mogelijkheden om de benodigde informatie en inlichtingen bij de belastingplichtige op te vragen en om – indien de belastingplichtige hieraan niet voldoet – de bewijslast om te keren. Het heeft dan ook onze voorkeur dat de bewijslast in beginsel bij de inspecteur ligt.

6. Wederkerigheid

Tot slot merken wij op dat de huidige tekst van het wetsvoorstel leidt tot *cherry picking* ten koste van belastingplichtigen. Het is immers denkbaar dat een Nederlands belastingplichtig lichaam in

een jaar aanspraak maakt op een neerwaartse transfer pricing-aanpassing op grond van artikel 8b Wet Vpb, terwijl diezelfde belastingplichtige in het daaropvolgende jaar geconfronteerd wordt met een opwaartse transfer pricing-aanpassing. Het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb vindt enkel toepassing in het eerste jaar, ten nadele van de belastingplichtige. Per saldo krijgt de belastingplichtige twee keer te maken met een hogere belastbare winst in Nederland. Dit verdient naar onze mening op zijn minst nadere aandacht.

7. Conclusie

Wij hebben begrip voor het doel van het wetsvoorstel, maar onzes inziens is het wetsvoorstel in strijd met het EU-recht en leidt de wettekst tot nadere vragen. Het is bezwaarlijk dat de regeling een materieel terugwerkende kracht van vijf jaren heeft. Daarnaast is het naar onze mening ongewenst dat de bewijslast in alle gevallen op de belastingplichtige komt te rusten. Het geniet onze voorkeur dat het tegengaan van mismatches op Europees niveau wordt gecoördineerd.

Wij lichten onze zienswijze uiteraard graag nader toe.

Met vriendelijke groet,
Houthoff

R. Ökten

C. Presilli

N. Husken

G.D. van Koeveringe
