

Vergaderjaar 2021–2022

35 931

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965, de Wet bronbelasting 2021, de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft de maatregel om mismatches door een omgekeerde hybride tegen te gaan (PbEU 2017, L 144/1) (Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 13 september 2021 en het nader rapport d.d. 17 september 2021, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 27 augustus 2021, no. 2021001642, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 13 september 2021, no. W06.21.0266/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

Bij Kabinetsmissive van 27 augustus 2021, no. 2021001642, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965, de Wet bronbelasting 2021, de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking in verband met de implementatie van Richtlijn (EU)

2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft de maatregel om mismatches door een omgekeerde hybride tegen te gaan (PbEU 2017, L 144/1) (Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking), met memorie van toelichting.

Het voorstel is onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2022, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2022, Overige fiscale maatregelen 2022, Wet hersteloperatie toeslagen, Wijziging van de Algemene douanewet (versterking grondslag cameratoezicht) en Wijziging van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II (verlaging tarief verhuurderheffing en maandelijks wijziging bedragen heffingsverminderingen).

Het wetsvoorstel is gericht op het voorkomen van belastingontwijking in internationaal verband. Het voorstel regelt de implementatie van de zogenoemde belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen per 1 januari 2022. Daarnaast herstelt het voorstel een omissie in de per 1 januari 2020 in werking getreden (reguliere) hybridemismatchmaatregelen in de vennootschapsbelasting.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over de wijze van implementeren, de samenhang met het afschaffen van de belastingplicht voor open commanditaire vennootschappen en de administratieve lasten als gevolg van het voorstel. In verband daarmee is aanpassing van de toelichting wenselijk.

1. Implementatie belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen

In de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking is onder meer de zogenoemde belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen geïmplementeerd. Voor deze belastingplichtmaatregel is een uitgestelde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2022 opgenomen. In de toelichting is destijds opgemerkt:

«In dit wetsvoorstel wordt de belastingplichtmaatregel conform ATAD2 geïmplementeerd. (...) De omgekeerde hybride is echter een complexe figuur en het kabinet zal nog bezien of er nadere regels noodzakelijk zijn om zeker te stellen dat er geen ongewenst belastingvoordeel met deze hybride figuur kan worden bereikt. Gezien de complexiteit is hiervoor nader onderzoek nodig. In ieder geval zal worden geregeld dat de omgekeerde hybride inhoudingsplichtig wordt voor de dividendbelasting. Hiervoor zal het kabinet uiterlijk eind 2021 aanvullende maatregelen opnemen in een afzonderlijk wetsvoorstel.»

In het onderhavige wetsvoorstel zijn de bedoelde aanvullende maatregelen opgenomen. De aanvullende maatregelen voorzien in het nader inregelen van de belastingplichtmaatregel in de systematiek van de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting en de bronbelasting. Daarnaast voorziet het voorstel in enkele aanpassingen van de al geïmplementeerde belastingplichtmaatregel. Daarbij is er voor gekozen om de in de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking al geïmplementeerde belastingplichtmaatregel te laten vervallen en die belastingplichtmaatregel, inclusief de genoemde aanvullende maatregelen en aanpassingen integraal op te nemen in het onderhavige wetsvoorstel.

De Afdeling adviseert om het voorgaande duidelijker uiteen te zetten in de toelichting.

1. Implementatie belastingplichtmaatregel voor omgekeerde hybride lichamen

De Afdeling adviseert te verduidelijken hoe de belastingplichtmaatregel uit de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking¹ zich verhoudt tot het onderhavige wetsvoorstel. Met het onderhavige wetsvoorstel komt de belastingplichtmaatregel uit de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking in die wet te vervallen en wordt deze maatregel – in aangepaste vorm – omwille van de leesbaarheid samen met de daarmee verband houdende flankerende maatregelen opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Omdat dit, zoals de Afdeling opmerkt, nog niet duidelijk uit de memorie van toelichting blijkt, is de memorie van toelichting op dit punt aangevuld.²

2. Afschaffen belastingplicht open commanditaire vennootschappen

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs heeft in de internetconsultatie verzocht om overgangsrecht op te nemen ten aanzien van open commanditaire vennootschappen die met het afschaffen van de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting zouden kunnen kwalificeren als omgekeerd hybride lichaam. In reactie daarop is in de toelichting vermeld dat bij het afschaffen van de belastingplicht van open commanditaire vennootschappen zal worden bezien of en op welke wijze overgangsrecht kan worden opgenomen voor dergelijke situaties.

De Afdeling acht, gelet op de samenhang tussen het onderhavige wetsvoorstel en de afschaffing van de belastingplicht voor open commanditaire vennootschappen, de wijze waarop het overgangsrecht wordt ingevuld relevant voor het vormen van een oordeel over het onderhavige wetsvoorstel. De Afdeling wijst er in dit verband op dat een concept van een wetsvoorstel Aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen, waarin het afschaffen van de belastingplicht voor open commanditaire vennootschappen wordt geregeld, van 29 maart 2021 tot en met 26 april 2021 in internetconsultatie is geweest. Mede gelet op dit stadium van de wetgeving rondom de afschaffing van de belastingplicht voor open commanditaire vennootschappen moet het toch mogelijk zijn dat wordt toegelicht hoe het hiervoor genoemde overgangsrecht wordt vorm gegeven.

De Afdeling adviseert hierop in de toelichting nader in te gaan en het voorstel zo nodig aan te passen.

2. Afschaffen belastingplicht open commanditaire vennootschappen

De Afdeling heeft oog voor de samenhang tussen het onderhavige wetsvoorstel en een toekomstig wetsvoorstel dat de afschaffing van de belastingplicht voor open commanditaire vennootschappen regelt en adviseert om nader toe te lichten op welke wijze het overgangsrecht wordt ingevuld. Als gevolg van een toekomstig wetsvoorstel dat de afschaffing van de belastingplicht van de open commanditaire vennootschap regelt, zijn commanditaire vennootschappen – nadat de genoemde belastingplicht daadwerkelijk is afgeschaft – niet langer zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Open commanditaire vennootschappen kunnen onder omstandigheden kwalificeren als omgekeerd hybride lichaam in de zin van het onderhavige wetsvoorstel en derhalve belastingplichtig blijven voor de vennootschapsbelasting. De overgang van een open commanditaire vennootschap zoals we die nu

¹ Stb. 2019, 508.

² Memorie van toelichting, algemeen deel, paragraaf 1.

kennen naar een omgekeerd hybride lichaam in de zin van het onderhavige wetsvoorstel, ontstaat pas als gevolg van de afschaffing van de belastingplicht van open commanditaire vennootschappen. Derhalve zal in het kader van een toekomstig wetsvoorstel dat die afschaffing regelt nader worden bezien of, en op welke wijze, overgangsrecht kan worden opgenomen voor dergelijke situaties, waarbij rekening zal worden gehouden met de aard en het doel van beide regelingen en met de administratieve lasten en uitvoeringskosten. Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is dit in de memorie van toelichting verduidelijkt.³

3. Administratieve lasten/gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De toelichting volstaat bij de omschrijving van de administratieve lasten en gevolgen voor bedrijfsleven en burger met de conclusie dat de maatregelen in dit wetsvoorstel geen of slechts zeer beperkte gevolgen hebben voor de administratieve lasten. De Afdeling kan zich nauwelijks voorstellen dat dit correct is, alleen al omdat met het onderhavige wetsvoorstel voor omgekeerde hybride lichamen met ingang van 2022 een belastingplicht voor de vennootschapsbelasting en een inhoudingsplicht voor de dividendbelasting wordt geïntroduceerd.

De Afdeling adviseert de gevolgen van het wetsvoorstel voor het bedrijfsleven te motiveren.

3. Administratieve lasten/gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De Afdeling betwijfelt of dit wetsvoorstel geen of slechts zeer beperkte gevolgen heeft voor de administratieve lasten en adviseert dit nader te motiveren. Dit wetsvoorstel betreft het slotstuk van de implementatie van de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2⁴). Deze richtlijn bestrijdt zogenoemde hybridemismatchstructuren, waaronder structuren met een omgekeerd hybride lichaam. ATAD2 is reeds in 2017 gepubliceerd en de reguliere hybridemismatchmaatregelen uit de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking zijn reeds per 2020 in werking getreden. Hiermee heeft een hybridemismatchstructuur met een omgekeerd hybride lichaam haar aantrekkingskracht reeds geruime tijd verloren. De verwachting is dat per 2022 dergelijke structuren bijgevolg zijn aangepast, waardoor de belastingplichtmaatregel hoogstens in een beperkt aantal gevallen toepassing zal vinden. Om deze reden is de inschatting dat dit wetsvoorstel verwaarloosbare of zeer beperkte gevolgen heeft voor de administratieve lasten. Deze inschatting wordt ondersteund door het Adviescollege toetsing regeldruk en de enkele reactie op de openbare internetconsultatie van dit wetsvoorstel.⁵

4. Redactionele bijlage

De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

4. Redactionele bijlage

Aan de redactionele opmerking van de Afdeling is gevolg gegeven.

³ Memorie van toelichting, paragraaf 3 (overgangsrecht).

⁴ Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 (ATAD1) wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1).

⁵ <https://www.internetconsultatie.nl/belastingplichtmaatregelatad2/reacties>

5. Overige wijzigingen

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een aantal redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

*De vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief