

Inventarisatie belastingconstructies

Het kabinet is van mening dat opmerkelijke belastingconstructies te lang over het hoofd zijn gezien en moeten worden aangepakt.¹ Het kabinet heeft daarom in de Miljoenennota 2023 een opdracht opgenomen om € 550 miljoen op te halen voor de aanpak van belastingconstructies, waarbij het kabinet nadrukkelijk naar het gehele belastingstelsel wil kijken.

Het belastingstelsel kent verschillende belastingsoorten met elk zijn eigen belastinggrondslag en tarieven. Het Nederlandse belastingstelsel belast transacties, inkomen, winst en vermogen. De btw en de overdrachtsbelasting zijn voorbeelden van belastingen die transacties van goederen en diensten belasten. Deze belastingen verhogen de prijzen van goederen en diensten en worden daarom wel kostprijsverhogende belastingen genoemd. Voorbeelden van belastingen op inkomen, winst en vermogen zijn de vennootschapsbelasting, de loon- en inkomensheffing en de dividendbelasting.

Bij belastingconstructies gaat het om het zodanig structureren, omvormen dan wel schuiven van transacties, inkomen, winst en vermogen zodat zo min mogelijk belasting wordt betaald. Er wordt gebruikgemaakt van de verschillen in tarieven en grondslagen en vrijstellingen dan wel aftrekposten. Dit gebruik staat op gespannen voet met wat met de wetgeving bij invoering is beoogd. Je zou ook kunnen spreken van ongewenste neveneffecten die bij invoering van fiscale wetgeving over het hoofd zijn gezien. Het gaat om gevallen waarbij weliswaar wordt gehandeld naar de letter van de wet, maar niet naar de geest van de wet.

Voorbeelden

Ter illustratie geven wij graag twee voorbeelden van belastingconstructies die met wetswijziging zijn aangepakt.

Voorbeeld 1

Een voorbeeld van een structuur die btw-belastingwetgeving tegengaat is er één die zich kan voordoen bij de btw-sportvrijstelling. De btw-wet kent een verplichte vrijstelling voor, kort gezegd, de niet-commerciële (niet winst beogende) exploitatie van sportaccommodaties. Niet-commerciële sportaccommodaties zijn geen btw verschuldigd maar hebben vanwege die btw-vrijstelling dan ook geen recht op aftrek van voorbelasting. De btw op inkopen vormt dan voor deze sportaccommodaties een kostenpost. Het kan dan voor sportaccommodaties aantrekkelijk zijn te proberen de sportvrijstelling te omzeilen. In specifieke situaties is de btw op inkopen namelijk hoger dan de btw-verschuldigdheid op de verkopen. Door de sportvrijstelling te omzeilen kunnen betreffende sportaccommodaties dus bij elke btw-aangifte btw terug krijgen van de Belastingdienst.

In de btw-wetgeving is per 1 januari 2019 een bepaling opgenomen die voorkomt dat niet-commerciële sportaccommodaties kunstmatig btw-aftrekrecht creëren. Zonder deze antimisbruikwetgeving zou het lonen om via een belastingstructuur kunstmatig een exploitatieoverschot te creëren. Bijvoorbeeld door optisch een overschot te presenteren met de ontvangst van subsidies aan de inkomstenkant of met het goedkoop huren van sportaccommodaties (zoals binnenzwembaden) aan de uitgavenkant. Op deze wijze een exploitatieoverschot creëren zou tot gevolg hebben dat sprake is van kunstmatig commerciële exploitatie van de sportaccommodatie (waarbij de btw-vrijstelling niet van toepassing is). Alsdan zou btw-aftrekrecht ontstaan waar dat volgens de bedoeling van de wet niet is beoogd. De antimisbruikbepaling voorkomt nu dat deze belastingstructuur loont.

¹ Zie Kabinetsreactie op het IBO Vermogensverdeling. [Kabinetsreactie IBO Vermogensverdeling | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl](#)

Voorbeeld 2

Als tweede voorbeeld een structuur waarbij betaling van dividendbelasting wordt ontlopen door gebruik te maken van een vrijstelling die voor coöperaties geldt. Dividenduitkeringen aan aandeelhouders door Nederlandse vennootschappen zoals bv's en nv's zijn in principe belast met 15% dividendbelasting. Bv's en nv's moeten de dividendbelasting inhouden op de dividenduitkering: de inhoudingsplicht. In sommige situaties geldt een vrijstelling van dividendbelasting, en daarmee op de inhoudingsplicht. Voornamelijk met als doel om dubbele belasting te voorkomen.

Een coöperatie is echter sowieso uitgezonderd van de inhoudingsplicht. Een coöperatie is juridisch gezien een vereniging en kan worden getypeerd als een samenwerkingsverband van ondernemers waarbij één of meer taken of functies worden samengebracht. Verder werken deze ondernemers zelfstandig. Historisch gezien is het legitieme gebruik van de coöperatie in Nederland terug te vinden in de land- en tuinbouwsector en de bank- en verzekeringssector. De afgelopen 20 jaar is het aantal coöperaties sterk toegenomen en in steeds meer sectoren terug te vinden. Met name in de zorg, energiesector en de dienstverlening heeft de coöperatie zijn intrede gedaan. Ook in internationale structuren is het gebruik van de coöperatie toegenomen. De coöperatie werd steeds vaker gebruikt als houdstermaatschappij, vaak met beperkte aanwezigheid in Nederland. De coöperatie bleek ook internationaal een aantrekkelijke rechtsvorm omdat deze in beginsel niet inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting. Daardoor konden in sommige gevallen winsten zonder inhouding van dividendbelasting worden uitgekeerd, zonder dat een uitzondering op de inhoudingsplicht nodig was.

De sterke toename van coöperaties was daarom voor een belangrijk gedeelte het resultaat van fiscale prikkels. Daarmee was dus sprake van oneigenlijk gebruik of zelfs van misbruik van de coöperatie als rechtsvorm. Het toenemende gebruik van de coöperatie vanwege fiscale motieven was voor het kabinet aanleiding maatregelen te nemen. Randvoorwaarde bij de uitwerking van de maatregel was dat het reële coöperatieve bedrijfsleven niet geraakt werd. Met ingang van 2018 is daarom in de Wet op de dividendbelasting een inhoudingsplicht geïntroduceerd voor zogenaemde "houdstercoöperaties". Houdstercoöperaties zijn coöperaties waarvan de feitelijke werkzaamheid bestaat uit het houden van deelnemingen of financieren van met haar verbonden lichamen of natuurlijke personen. Om rekening te houden met het reële coöperatieve bedrijfsleven geldt deze inhoudingsplicht alleen zover de leden van de coöperatie recht hebben op ten minste 5% van de jaarwinst van een coöperatie dan wel op ten minste 5% van wat bij liquidatie van die coöperatie wordt uitgekeerd.

Met deze internetconsultatie wordt een uitvraag gedaan onder een brede doelgroep over opmerkelijke belastingconstructies. De uitvraag is gericht op u als particulier, als ondernemer, namens een onderneming, als lid van een organisatie, als (bestuurs)lid van een stichting of vereniging dan wel werkzaam als ambtenaar bij de overheid.

Begin volgend jaar worden rondetafelgesprekken met stakeholders georganiseerd om het gesprek aan te gaan over de geïnventariseerde (zowel intern als extern) constructies om te komen tot een onderbouwd politiek besluit over de aanpak van constructie. In het Interdepartementale Beleidsonderzoek (IBO) Vermogensverdeling is een lijst met belastingconstructies opgesteld. De aanpak van deze constructies worden meegenomen in de taakopdracht.

De consultatie loopt tot en met 31 januari 2023. Alle reacties op de internetconsultatie worden meegenomen bij de totale inventarisatie van constructies. Vervolgens wordt in fase twee van het project een afweging gemaakt welke belastingconstructies aan te pakken en daartoe beleidsopties uitgewerkt. In de Voorjaarsnota 2023 wordt de eerste invulling van de aanpak van belastingconstructies gepresenteerd. Deze invulling moet een opbrengst van 160 miljoen in 2024. In de zomer van 2023 wordt over de totale invulling van de taakopdracht van structureel € 550 miljoen gecommuniceerd. Daarnaast blijft het Ministerie van Financiën jaarlijks een overzicht van geconstateerde opmerkelijke constructies publiceren.

Vragenlijst internetconsultatie. U kunt anoniem reageren

Nr.	Vraag
1.	Reageert u als particulier of als ondernemer of namens een onderneming?
2.	Indien u reageert als ondernemer of namens een onderneming: in welke sector bent u werkzaam?
3.	a. Hebt u een voorbeeld van een belastingconstructie die u onwenselijk vindt? b. Zo ja, hoeveel voorbeelden? c. Graag kort toelichten om welke constructies het gaat.
4a.	Kunt u elke casus die u wilt aandragen zo concreet mogelijk omschrijven volgens onderstaande vraagstelling? Vul deze zo volledig mogelijk in. Als het niet lukt een vraag te beantwoorden, laat deze dan leeg. Beschrijf de casus waarmee belastingbetaling wordt bespaard/ontweken. Geef daarbij aan of het om particuliere huishoudens gaat of een onderneming of een combinatie daarvan.
4b.	Beschrijf bij de casus welke belastingsoort(en), aftrekposten, vrijstelling of kortingen het betreft.
4c.	Hoe werkt de belastingconstructie?
4d.	Wat is het uiteindelijke belastingvoordeel voor het huishouden of onderneming dankzij deze constructie? Als het mogelijk is ontvangen wij graag een berekening van het belastingvoordeel.
4e.	Kunt u een inschatting geven van hoe vaak deze constructie wordt gebruikt per jaar? Indien schatting mogelijk, gaat het om enkele tientallen/honderden/duizenden/tienduizenden/honderdduizenden gevallen? Dan wel percentages?
4f.	Kunt u overige signalen noemen of hebt u nog andere opmerkingen?
4g.	Wat zijn volgens u logische beleidsopties voor de aanpak van deze constructie?
4h.	Bent u bereid de casus toe te lichten en mogen wij u hiervoor benaderen? Zo ja, laat dan hier uw gegevens achter.
5.	Indien gewenst kunt u een reactie geven op de lijst met opmerkelijke belastingconstructies uit het IBO Vermogensverdeling die deel uitmaakt van de consultatiedocumenten. Ook kunt u reageren op de twee voorbeelden die in het consultatiedocument zijn opgenomen.