



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 23 oktober 2015

Betreft: Nader Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs naar aanleiding van de Nota's naar aanleiding van het Verslag en de Nota's van Wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2016 c.a. (34 302)

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 wetsvoorstellen Belastingplan 2016 (34 302), Overige fiscale maatregelen (34 305), Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 (34 306) en Wet tegemoetkomingen loondomein (34 304) (hierna: de Nota's).

De Orde is verheugd over de uitgebreide beantwoording van de vragen door de Staatssecretaris, de gedane toezeggingen, de gegeven verduidelijkingen en het heroverwegen van het voorstel inzake het tegengesteld belang in de WOZ.

Deze Nota's geven de Orde desalniettemin aanleiding om op twee onderwerpen nader commentaar te leveren op de reactie van de Staatssecretaris in de Nota's en opnieuw aan te dringen op heroverweging. Dit in aanvulling op onze opmerkingen op de genoemde wetsvoorstellen in de brief van de Orde van 2 oktober jl.

A. Samenvatting

1. De Orde blijft ernstige bezwaren houden tegen het voorstel inzake het aanscherpen van het gebruikelijkheids criterium in de werkkostenregeling en blijft van mening dat het huidige voorstel onwerkbaar is en vervangen dient te worden door een op het vermeende misbruik gevaar toegespitste regeling. De Orde heeft daar een concreet voorstel voor gedaan.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.

1

2. Daarnaast meent de Orde dat de voorgestelde substance toets in het kader van de implementatie van de Moeder-Dochterrichtlijn onredelijk mechanisch is in gevallen waarin er ondubbelzinnig voldoende substance aanwezig is in het land van de aandeelhouder (maar niet op het directe niveau van de houder van de Nederlandse aandelen) zodat er – ook onder de toets van de Richtlijn – geen sprake kan zijn van misbruik. Het onthouden van de voordelen van de Richtlijn in deze situaties is, naar de mening van de Orde, in strijd met de Richtlijn. Tevens wordt, naar aanleiding van de reactie van de Staatssecretaris, een wetstechnische opmerking gemaakt over het voorgestelde artikel 1, zevende lid, van de Wet op de Dividendbelasting 1965.

B. Nadere toelichting

Ad 1: Aanscherpen gebruikelijkheids criterium werkkostenregeling

Het eerste punt betreft de aanscherping van het gebruikelijkheids criterium in de werkkostenregeling. De reden hiervoor is dat naar de mening van de Orde dit voorstel voor alle betrokkenen in het loonheffingsproces, maar met name voor alle inhoudingsplichtigen (werkgevers), tot een onwerkbaar situatie dreigt te leiden. De Orde meent dat de Staatssecretaris deze uitvoeringsproblemen onvoldoende onderkent dan wel bagatelliseert.

Meer in het bijzonder wenst de Orde het volgende op te merken over dit onderwerp:

1. De Orde leest dat, uitgaande van de huidige wetgeving, in weerwil van de wettekst inzake de gebruikelijkheidstoets, niet de omvang van de vergoeding of verstrekking beslissend is, maar de aard daarvan. De Staatssecretaris zegt dit nu in de wettekst tot uitdrukking te brengen door daarin op te nemen dat het gaat om de vraag of het gebruikelijk is de betreffende vergoeding of verstrekking als eindheffingsloon aan te wijzen. Voor de vraag of de werkgever een vergoeding aan mag wijzen als eindheffingsloon moet hij er dus mee bekend zijn dat het gebruikelijk is deze vergoeding of verstrekking aan te wijzen. Naar de Orde begrijpt vindt de Staatssecretaris dit geen cirkelredenering. Niettemin vraagt de Orde zich af hoe een werkgever met het vereiste gebruik bekend kan zijn voordat hij tot het aanwijzen van de vergoeding overgaat. Aangezien de werkgevers bij alle vergoedingen die zij als eindheffingsloon willen aanwijzen deze toets moeten uitvoeren, dringt de Orde er op aan dit, in ieder geval, aan de hand van een aantal praktische voorbeelden duidelijk te maken. Het door de Staatssecretaris opgenomen voorbeeld van het maandloon maakt de zaak nog verwarrender. Door hem wordt aangegeven dat het zeer gebruikelijk is om maandloon te betalen, maar dat het ongebruikelijk is dat de werkgever de belasting over dit maandloon voor zijn rekening neemt. Dat zou betekenen dat het niet draait om de vraag of het gebruikelijk is een vergoeding aan te wijzen als eindheffingsloon, maar dat het draait om de vraag of het gebruikelijk is dat de werkgever de belasting over het maandloon voor zijn rekening neemt.

Naar de mening van de Orde is het een wezenlijk verschil of een werkgever als gebruik heeft bepaalde vergoedingen als eindheffingsloon aan te wijzen dan wel of een werkgever als gebruik heeft over een vergoeding de belasting voor zijn rekening te nemen. De vrije ruimte van de werkkostenregeling vervangt, samen met de gerichte vrijstellingen, primair de vergoedingen en verstrekkingen die voorheen onder het regime van de vrije vergoedingen en verstrekkingen niet tot het loon behoorden. Omdat dergelijke vergoedingen onbelast waren hoefden werkgevers (juist) geen beslissing te

nemen enige heffing daarover voor eigen rekening te nemen. Daartoe bestond geen intentie, zodat evenmin op dat punt een gebruik heeft kunnen ontstaan. Net als bij de bestaande wettekst dreigt nu wederom de situatie te ontstaan dat de wetgever met de nieuwe tekst iets anders beoogt dan wat in de wet wordt opgenomen. Hier maakt de Orde ernstig bezwaar tegen. Het is een belang van alle betrokkenen dat de gekozen wettekst de intenties van de wetgever weergeeft en niet dat wederom een situatie ontstaat dat iets anders in de wet wordt vastgelegd dan wat daadwerkelijk wordt beoogd. Daarbij acht de Orde een toets die refereert aan een gebruik dat niet heeft kunnen ontstaan onuitvoerbaar en dus zeer ongewenst. Als het daarbij niet mogelijk blijkt te zijn de intenties van de wetgever in een wetsbepaling te vatten dan dringt de Orde er op aan wetswijzigingen die daar evenmin toe leiden achterwege te laten.

2. Verder heeft de Orde twee suggesties gedaan om te bewerkstelligen dat voor gericht vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen geen noodzakelijkheidstoets hoeft te worden uitgevoerd. Immers, gelet op alle wettelijke eisen die aan dergelijke vergoedingen en verstrekkingen worden gesteld zou moeten kunnen worden aangenomen dat deze als gebruikelijk zijn aan te merken. Hier is de Staatssecretaris aan voorbijgegaan. De Orde maakt hier uit op dat de Staatssecretaris niet alleen belang hecht aan een gebruikelijkheidstoets voor gericht vrijgestelde vergoedingen, maar ook aan de eis dat dergelijke vergoedingen moeten worden aangewezen als eindheffingsloon. De Orde meent dat beide eisen in de context van gericht vrijgestelde vergoedingen geen enkele meerwaarde vertegenwoordigen. Zij leiden ten opzichte van de situatie vóór de werkkostenregeling zelfs tot een administratieve lastenverzwaring voor de werkgever, aangezien deze eisen voor de toenmalige gelijklopende vrijstellingen nog niet golden. In dat kader vraagt de Orde zich af welke meerwaarde deze eisen naar de mening van de Staatssecretaris hebben voor vergoedingen waarvoor een gerichte vrijstelling bestaat en waarom deze opweegt tegen de additionele administratieve lasten die de werkgevers hiervan ondervinden.
3. Verder begrijpt de Orde dat de Staatssecretaris met haar van mening is dat in de praktijk toegelaten 'safe haven' van 2.400 euro een groot deel van de administratieve en uitvoeringstechnische problemen voor zowel de belastingdienst als werkgevers kan voorkomen. Het is evenwel de ervaring van de Orde dat inspecteurs deze regel niet eenduidig uitleggen en toepassen. In de praktijk zijn inspecteurs vaak niet bereid om zekerheid vooraf te geven voor hogere vergoedingen, als gevolg waarvan dit bedrag de facto als maximum gaat functioneren. Ter wille van de rechtszekerheid dringt de Orde er op aan deze praktische maatregel wettelijk als zodanig te verankeren.

De Orde dringt derhalve met nadruk aan op heroverweging van het voorstel en beveelt opnieuw aan om het door de Staatssecretaris gesignaleerde risico van tariefsarbitrage aan te pakken met een wettelijke bepaling die daar ook werkelijk op gericht is. Hiervoor kan als uitgangspunt het door de Orde voorgestelde tekstvoorstel dienen. Het argument dat het voorstel van de Orde onwerkbaar is, overtuigt niet. Het voorstel bevat een praktische insteek voor verreweg het grootste aantal situaties waarbij tariefsarbitrage niet aan de orde zal zijn en kent een open norm alleen voor de gevallen waar dit wel een rol zou kunnen spelen. Het huidige wetsvoorstel bevat een open norm voor alle situaties waarbij werkgevers van de eindheffing gebruik willen maken en zal alleen al daarom, los van de onwerkbaarheid van de norm zelf, tot grote hoeveelheden overbodige discussies leiden tussen belastingdienst en werkgevers.

Ad 2: Implementatie wijzigingen Moeder-Dochterrichtlijn

Het tweede punt betreft de implementatie van de wijzigingen in de Moeder-Dochterrichtlijn (hierna: de Richtlijn); hier maakt de Orde twee opmerkingen over de nota naar aanleiding van het verslag.

4. In onderdeel 7 van de nota naar aanleiding van het verslag, is naar aanleiding van de vraag van de Orde aangegeven dat de substance vereisten op het niveau van de directe aandeelhouder moeten worden getoetst. Het wordt niet toegestaan om de activiteiten van andere groepsvennootschappen in de desbetreffende jurisdictie mee te nemen in deze beoordeling. Dit kan, naar de mening van de Orde, tot ongewenste gevolgen leiden in vele zakelijk gedreven groepsstructuren. De houdsterfunctie wordt immers veelal gesplitst van de overige (operationele) activiteiten in aparte vennootschappen in verband met juridische aansprakelijkheden, management reporting lines of overnames van derde partijen. Het meenemen van de activiteiten van andere groepsvennootschappen in hetzelfde land is bijvoorbeeld ook consistent met de anti-misbruikbepaling ('LOB-test') in het belastingverdrag met de Verenigde Staten (artikel 26.4). De Orde ziet geen reden om de substance eisen slechts mechanisch toe te passen op het eerste niveau boven de Nederlandse vennootschap. De Richtlijn schrijft immers niet exact voor hoe misbruik geconstateerd moet worden. Sterker nog, de Richtlijn gaat er van uit dat een "(misbruik)constructie uit verscheidene stappen of onderdelen" kan bestaan. Een logisch gevolg daarvan lijkt de Orde te zijn, dat als blijkt dat het samenstel van rechtspersonen in een land voldoende substance heeft er geen misbruik constructie is. In die situatie (geen misbruik en voldoende substance) zou het ontzeggen van de voordelen van de Richtlijn naar de mening van de Orde in strijd zijn met de Richtlijn (die dan immers voorschrijft dat winstuitdelingen onbelast blijven). De Orde dringt dan ook aan op aanpassing van de voorgestelde substance eisen en deze ten minste op landsniveau toe te passen.
5. In onderdeel 10 van de nota naar aanleiding van het verslag, is aangegeven dat er met de vierde volzin van het voorgestelde artikel 1, zevende lid van de Wet op de Dividendbelasting 1965 (hierna: Wet DB 1965) geen wijziging is beoogd ten opzichte van de huidige tweede volzin van genoemd artikel. De Orde verwelkomt deze bevestiging gezien de anti-misbruik strekking van de bepaling. De wettekst lijkt echter niet helemaal in lijn met het doel van de bepaling. In tegenstelling tot de tweede volzin van het huidige artikel 1, zevende lid van de Wet DB 1965, bevat de vierde volzin van de voorgestelde bepaling geen verwijzing naar de anti-misbruiktoets uit de eerste volzin. Hierdoor is, op basis van een letterlijke lezing van de wettekst, het, in gevallen waarin het lidmaatschapsrecht toerekenbaar is aan het vermogen van een onderneming, altijd nodig een reële coöperatie aan te tonen. Op basis van deze letterlijke lezing worden gevallen waarin er geen sprake is van misbruik, maar geen reële coöperatie, altijd getroffen door de vierde volzin van het voorgestelde artikel 1, zevende lid van de Wet DB 1965. Om de wettekst in lijn te brengen met het doel en de strekking, suggereert de Orde de wettekst anders te redigeren en een misbruiktoets op te nemen in de vierde volzin van genoemd artikel.

De Orde suggereert de Staatssecretaris om een reactie op de hiervoor en in de bijlage aangegeven andere punten te verzoeken.

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



mr. M.V. Lambouij
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen