

## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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

Amsterdam, 9 oktober 2013

**Betreft:        Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse  
Orde van Belastingadviseurs op de nota van wijziging bij het wetsvoorstel  
Overige Fiscale Maatregelen 2014.**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van de nota van wijziging bij het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2014. Deze nota van wijziging geeft de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal opmerkingen. De Orde vindt het overigens onwenselijk dat deze wijzigingen bij nota van wijziging zijn ingediend, waardoor de Raad van State hier geen oordeel over heeft kunnen vormen. De Orde constateert een aantal fundamentele en wettelijke tekortkomingen die anders door de Raad van State zouden zijn opgemerkt en door de indiener hadden kunnen worden aangepast voordat het wetsvoorstel naar de Tweede Kamer was gezonden. De Orde zou daarom graag van de Staatssecretaris vernemen, waarom deze wijzigingen niet in een separaat wetsvoorstel zijn ingediend en waarom dit niet alsnog wordt gedaan.

### **1. Fundamentele tekortkomingen in de voorstellen**

Het valt de Orde op dat in de bij de nota van wijziging bij het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2014 (hierna: OFM 2014) geïntroduceerde inlichtingenverplichtingen voor voormalige ANBI's en dienstverleningslichamen in feite slechts een niet nader gespecificeerde inlichtingenverplichting voor niet nader gespecificeerde lichamen en een boete wettelijk worden geregeld. Het parlement krijgt echter niet de kans om zich uit te spreken over de exacte inhoud van de inlichtingenverplichting, omdat de inhoud volledig bij algemene maatregel van bestuur (hierna: AMvB) wordt geregeld. Zowel voor de dienstverleningslichamen als voor de voormalige ANBI's geldt dat nu niet duidelijk is welke informatie exact moet worden verstrekt.

*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.*

Voor de dienstverleningslichamen geldt zelfs dat niet duidelijk is voor welke lichamen de nieuwe verplichting gaat gelden: het begrip ‘dienstverleningslichaam’ zal immers pas bij AMvB worden gedefinieerd. De Tweede Kamer moet zich derhalve uitspreken over nog niet exact ingevulde verplichtingen voor nog niet exact gedefinieerde lichamen. Het enige dat echt vast staat is dat een vergrijpboete kan worden opgelegd. Reeds bij de invoering van artikel 10a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) heeft de Orde zijn bezwaren geuit tegen het regelen en beboetbaar stellen van inlichtingenverplichtingen op een dergelijke ondoorzichtbare en weinig controleerbare wijze.

De Orde bepleit daarom dat de definitie van de lichamen waarvoor deze verplichtingen gaan gelden in de wet wordt opgenomen en niet in een AMvB. Er zou derhalve een definitie van dienstverleningslichaam moeten worden opgenomen in artikel 8 van de WIB.

Een aanmerking als dienstverleningslichaam moet naar de mening van de Orde bovendien bij voor bezwaar vatbare beschikking plaatsvinden, zodat een lichaam zich kan verweren tegen het in zijn ogen ten onrechte opgelegd krijgen van de in de AMvB opgenomen administratieve lastenverzwaring.

Bovendien moet een dienstverleningslichaam dat van mening is niet langer aan de definitie te voldoen, de mogelijkheid krijgen de inspecteur te vragen om bij een voor bezwaar vatbare beschikking uitspraak te doen.

Voor de ex-ANBI's geldt dat zij geen enkele wettelijke waarborg krijgen over het einde van de informatieplicht: zij krijgen feitelijk levenslang. De voorgestelde wettekst merkt hier niets over op. In de Memorie van toelichting staat dat de informatieplicht zal gelden zolang het algemeen nuttige vermogen, zoals dat aanwezig was ten tijde van het verlies van de ANBI-status, nog niet volledig is besteed. Kennelijk is de gedachte om dit in de AMvB op te nemen. Ook dit moet naar het oordeel van de Orde echter wettelijk en met een mogelijkheid van bezwaar en beroep worden gewaarborgd. In de wet moet worden vastgelegd hoe lang de informatieplicht geldt en tevens moet in de wet worden vastgelegd dat het algemeen nuttige vermogen, zoals dat aanwezig was ten tijde van het verlies van de ANBI-status, bij het verlies van de ANBI-status bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld.

Tevens moet een ex-ANBI de mogelijkheid krijgen om een voor bezwaar vatbare beschikking te vragen waarin uitspraak wordt gedaan over het niet langer aanwezig zijn van het vermogen en het beëindigen van de informatieverplichting. Het ligt voor de hand het bij voor bezwaar vatbare beschikking vastleggen van het algemeen nuttige vermogen bij einde van de ANBI-status te regelen in artikel 5b, lid 7 van de AWR. Daarin is reeds geregeld dat een ANBI bij voor bezwaar vatbare beschikking niet langer als zodanig wordt aangemerkt. Hieraan kan worden toegevoegd dat de inspecteur op verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking vastlegt hoeveel het algemeen nuttige vermogen bedraagt dat aanwezig was ten tijde van het verlies van de ANBI-status. Daarnaast ontvangt de Orde graag een toelichting en cijfervoorbeelden over wat onder dit vermogen wordt verstaan en hoe dit wordt berekend, bijvoorbeeld als een instelling al enige tijd bestond en een vermogen had voordat het de ANBI-status kreeg of als het naast algemeen nuttige activiteiten ook commerciële activiteiten verricht.

*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.*

Bovendien is niet duidelijk of de nieuwe bepaling ook gaat gelden voor ANBI's waarvan de status is ingetrokken voor 1 januari 2014. Graag verneemt de Orde van de staatssecretaris wat in deze de bedoeling is. Als de maatregel ook gaat gelden voor alle ex-ANBI's waarvan de status sinds 2008 is ingetrokken, betekent dit feitelijk materieel terugwerkende kracht en een grote lastenverzwaring. Bovendien komt dan de vraag op hoe deze ex-ANBI's er bekend mee kunnen worden dat zij vanaf 2014 opeens informatieverplichtingen hebben.

Tot slot verzoekt de Orde de Staatssecretaris van Financiën om op een zo kort mogelijke termijn, maar in ieder geval vóór de behandeling van het wetsvoorstel OFM 2014 door de Tweede Kamer, de concept-AMvBs met de inlichtingenverplichtingen voor de dienstverleningslichamen en de ex-ANBIs bekend te maken, zodat deze een rol kunnen spelen bij de oordeelsvorming van de Tweede Kamer over de nu voorgestelde wetswijzigingen.

## **2. Boetebepalingen**

Het bevreemdt de Orde dat zowel in het voorgestelde artikel 11, lid 2, Wet Internationale Bijstand bij Belastingheffing (hierna: WIB) als in het voorgestelde artikel 75, lid 2 Successiewet een zogenoemde 'bestuurlijke boete van de vierde categorie' wordt geïntroduceerd. Allereerst is van belang dat het fenomeen 'bestuurlijke boete van de vierde categorie' niet bestaat: er zijn slechts 'bestuurlijke boeten' waarvoor geen categorie-aanduiding bestaat en strafrechtelijke 'geldboeten' waarvoor wel een categorie-aanduiding bestaat. Het wetsvoorstel betreft bestuurlijke boeten waarop hoofdstuk 5 van de Awb van toepassing is. Noch de Awb noch de AWR kent bestuurlijke boetes van verschillende categorieën. In de Memorie van toelichting is verwezen naar artikel 23 Wetboek van Strafrecht waarin de geldboeten van de verschillende categorieën zijn geregeld. Dat is echter geen verwijzing naar bestuurlijke boeten, maar naar strafrechtelijke geldboeten, zoals bijvoorbeeld ook zijn opgenomen in artikel 68 en 69 AWR. De Orde wil er met klem op wijzen dat de voorgestelde boetebepalingen als bestuurlijke boeten niet onder het strafrecht vallen. Voor een bestuurlijke boete kan niet naar het strafrecht worden verwezen (daar zijn immers geen bestuurlijke boeten in geregeld), maar moet in de wet zelf een maximum worden bepaald: zie artikel 5:46 Awb. De Orde constateert derhalve dat de maximale bestuurlijke boete niet naar behoren wettelijk is vastgelegd. Derhalve voldoen de bepalingen niet aan artikel 5:46 lid Awb waarin is geregeld dat de maximale bestuurlijke boete wettelijk moet worden bepaald. De Orde dringt er op aan om het bedrag van de maximale boete in de wettelijke bepalingen vast te leggen.

Daarnaast constateert de Orde dat deze vergrijpboete gelijk is aan de maximale strafrechtelijke geldboete die op het misdrijf van artikel 69, lid 1, AWR is gesteld. Dit misdrijf is echter pas bij opzet aan de orde, terwijl de voorgestelde vergrijpboetes ook bij grove schuld kunnen worden opgelegd. Daarbij is die boete gemaximeerd tot de te weinig geheven belasting. De Orde dringt er op aan om in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingrecht (hierna: BBBB) te regelen welke boeten bij grove schuld of opzet zullen worden opgelegd.

De Orde vraagt zich voorts af waarom de zogenoemde inkeerregeling van artikel 67n AWR in het voorgestelde artikel 11, lid 2, WIB uitdrukkelijk wordt uitgesloten. Naar de tekst van artikel 67n AWR zou dit artikel niet van toepassing zijn, nu het hier niet gaat om een aangifte maar om een inlichtingenverplichting. De Orde is echter van mening dat een belastingplichtige, die alsnog de juiste inlichtingen verstrekt, niet zou moeten worden geconfronteerd met een forse boete. De Orde dringt er op aan om dit eveneens in het BBBB te regelen.

Tot slot ontbreekt een deugdelijke bepaling over de inwerkingtreding van deze boetebepalingen. De Orde gaat ervan uit dat de boetebepalingen pas van toepassing kunnen zijn op vergrijpen die zijn begaan na 1 januari 2014. Het verdient naar de mening van de Orde aanbeveling dit expliciet in artikel XIX van de OFM 2014 op te nemen.

### **3. Nadere vragen inzake de voorgestelde 'substance' maatregelen**

Naar de Orde begrijpt worden de maatregelen die in de kabinetsreactie op het SEO-rapport van 30 augustus 2013 zijn aangekondigd, nader uitgewerkt in een AMvB. Het nog niet voorhanden zijn van een dergelijke AMvB stuit bij de Orde op fundamentele bezwaren, zie hiervoor. Voorts roept dit ook beleidsmatige en technische vragen op. Naar de mening van de Orde zou het zeer wenselijk zijn indien deze vragen reeds bij de parlementaire behandeling aan de orde worden gesteld.

#### Algemeen:

1. De Orde neemt aan dat de nieuwe AMvB geen andere definitie geeft van een dienstverleningslichaam (hierna: DVL) en substance eisen dan het DVL-besluit uit 2004 en dat in de AMvB in het bijzonder wordt ingegaan op de vraag wanneer de informatie verstrekt moet worden (onder verwijzing naar het DVL-besluit voor de vraag door wie en waarover). Gebeurt dat niet dan zou afgeweken worden van de kabinetsbrief van 30 augustus, waarin staat dat niet aan de substance-eisen zelf getornd wordt. Graag zou de Orde dit bevestigd zien.
2. Komt er een overgangsregeling ten aanzien van de bestaande situaties?

#### 1<sup>ste</sup> maatregel: DVL zonder ruling; spontane uitwisseling van informatie bij onvoldoende substance

3. Is de reikwijdte beperkt tot DVL of is de werking breder? Bijvoorbeeld: speelt de uitwisseling ook bij financieringsmaatschappijen die inlenen van derden en doorlenen aan groepsmaatschappijen?
4. Er staat in de kabinetsreactie dat uitwisseling van informatie kan plaatsvinden indien niet aan het DVL-besluit wordt voldaan. Daar lijkt ook als eis gesteld te worden dat in het bronland een beroep gedaan wordt op het verdrag. Hoe werkt dit in de praktijk uit? Moet alleen in het jaar dat daadwerkelijk rente/royalty wordt betaald (en dus een beroep op het verdrag gedaan wordt), dit in de aangifte vennootschapsbelasting worden vermeld? Hoe werkt dit uit indien bijvoorbeeld 5 jaar lang de rente wordt bijgeboekt, maar niet betaald (wat in de praktijk regelmatig voorkomt) en nog geen beroep op een verdrag wordt 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.*

5. Geldt bovenstaande informatie-uitwisseling bij doorstroomlichamen zonder DVL-substance ook voor een lokaal beroep op de EU rente & royalty richtlijn hetgeen in dit kader niet gelijk gesteld kan worden aan een beroep op een belastingverdrag?

2<sup>e</sup> maatregel: DVL met ruling; spontane uitwisseling APA van het DVL bij onvoldoende aanwezigheid in Nederland

6. Betreft deze maatregel alleen de APA's die zien op de DVL-activiteiten?
7. Betreft de maatregel alle nieuwe APA's of ook alle bestaande APA's?
8. Wordt de APA zelf toegezonden? Of wordt niet de APA zelf maar alleen de inhoud/werking van de APA en ook andere informatie over de betreffende vennootschap toegezonden? Zo ja, welke informatie wordt dan toegezonden? Zo nee, wordt de APA vertaald of in de originele Nederlandse taal toegezonden?
9. Is de reikwijdte beperkt tot DVL's of is de werking breder? Bijvoorbeeld: speelt de uitwisseling ook bij financieringsmaatschappijen die inlenen van derden en doorlenen aan groepsmaatschappijen?
10. Mag belastingplichtige er wel vanuit gaan dat Nederland – ondanks de informatie-uitwisseling – nog steeds de positie dat Nederland “beneficial owner” is, verdedigt richting het verdragsland?
11. Op welk moment wordt de APA toegezonden?
12. Conform de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 30 mei 2013, nr. DB/2013/260M bestaat het voornemen om met ingang van 2014 niet langer een kennisgeving vooraf te geven op grond van artikel 7, lid 3, WIB bij een spontane informatieverstrekking. In dat kader komen meerdere vragen op. Hoe wordt bijvoorbeeld omgegaan met bedrijfsgevoelige informatie welke onderdeel kan uitmaken van de APA, zie artikel 14, lid 2, sub e, WIB? Hoe wordt omgegaan met artikel 16 WIB (checken dat de belastingdienst in het andere land een verplichting tot geheimhouding heeft)? Kunnen wij aannemen dat de belastingdienst waarborgen zal inbouwen om te voorkomen dat in strijd met deze bepalingen informatie wordt uitgewisseld?
13. Het grondbeginsel van de WIB is ons inziens dat informatie wordt verstrekt als er iets ‘mis’ is, zie artikel 7, lid 1, WIB. Hoe verhoudt zich dit tot het spontaan verstrekken van een APA terwijl aan alle Nederlandse wetgeving en het DVL-besluit wordt voldaan? Er lijkt hier ook spanning te bestaan met het moment waarop deze informatie moet worden verstrekt, zoals genoemd in de WIB (namelijk één maand nadat de informatie de Minister ter beschikking is gekomen).
14. Dient het DVL opgave te verstrekken van de desbetreffende bronlanden en dient hij deze informatie up-to-date te houden?
15. Hoe werkt de eis dat het concern naast het bezitten van DVL-substance in het DVL andere activiteiten in Nederland moet verrichten om uitwisseling van de APA te voorkomen? Zijn bijvoorbeeld houdsteractiviteiten voldoende? Of dienen er operationele activiteiten te zijn? Indien dit operationele activiteiten dienen te zijn, is dan het criterium “payroll substance” relevant? Indien dit laatste criterium wordt gehanteerd, bij welke hoeveelheid “payroll substance” is dan aan het criterium voldaan? Dient er nog een bepaalde weging plaats te vinden tussen de doorstroom en andere activiteiten? Wanneer is er sprake van een concernrelatie met het DVL in dit kader? Wordt dat ingevuld langs de lijnen van artikel 10a, lid 4 Wet Vpb?

16. Is er een onderscheid te maken tussen een actieve en passieve (royalty/rente) doorstroomfunctie in het kader van de APA uitwisseling? Of anders gezegd, is het mogelijk om APA-uitwisseling te voorkomen door meer substance (in de vorm van meer personeel en/of hogere spread door meer risicodragend kapitaal te verstrekken) in het DVL te brengen? Of is het de bedoeling dat zelfs bij actieve financiering informatie-uitwisseling dient plaats te vinden, indien er geen andere activiteiten zijn?

3<sup>e</sup> maatregel: geen rulings voor houdstermaatschappijen bij onvoldoende 'nexus'

17. In eerste instantie lijkt gezegd te worden dat voldoen aan de DVL-substance één manier is om nexus aan te tonen. Andere nexus (operationele activiteiten in de groep?) is echter ook voldoende. Is het laatste geval dan niet tevens DVL-substance op het niveau van de houdster nodig? Echter, later in de brief lijkt het alsof DVL-substance als minimum eis lijkt te gelden. Hoe werkt dit nu precies?
18. In vervolg op het vorige punt: dient er ook nog een (kwalitatieve dan wel kwantitatieve) weging van andere activiteiten te worden gemaakt?
19. Het zou zeer behulpzaam zijn indien de Staatssecretaris van Financiën enkele voorbeelden zou geven van voldoende 'nexus' met Nederland.
20. Joint venture situaties: dit kunnen 2 multinationals zijn zonder nexus in Nederland die een BV oprichten die een belangrijke functie gaat vervullen als houdstermaatschappij. Indien deze holding niet voldoet aan het criterium van 50% Nederlandse directeuren omdat de invulling van de Raad van Bestuur tot op detail is uit onderhandeld bij het samengaan, betekent dat dan dat er geen ruling kan worden verkregen? Meestal betreffen juist dit soort situaties partijen die veel hoogwaardige dienstverlening vragen in Nederland en ook voor de toekomst van Nederland interessant kunnen zijn. Het is dan vreemd in dergelijke situaties daaraan de voorwaarde aan te verbinden dat één van de multinationals in de toekomst moet gaan investeren in Nederland om een ruling voor de Nederlandse houdster van de joint venture te kunnen krijgen.
21. Kan worden bevestigd dat de maatregel niet ziet op houdstermaatschappijen met een in Nederland gevestigde 'corporate' aandeelhouder?
22. Wat is een passend EV bij houdsteractiviteiten? Het criterium van 15% zoals genoemd in de houdsterrulings, of dient daar per casus een TP-analyse plaats te vinden op basis waarvan het geschikte minimale EV bepaald dient te worden?
23. Wellicht vragen naar de bekende weg, maar zal het onder het nieuwe beleid bijvoorbeeld mogelijk zijn om wel een ATR te halen op een structuur, maar niet perse een APA (bijvoorbeeld een CV/BV doorstromer/houdster, zonder overige activiteiten in NL).

4e maatregel: Ontwikkelingslanden

24. Nederland gaat 23 ontwikkelingslanden benaderen om anti-misbruikmaatregelen op te nemen. Onder deze ontwikkelingslanden vallen ook landen als Egypte, India, Nigeria, en Oekraïne. Gegeven het economisch potentieel van dergelijke landen zal het zich in de verhouding tot Nederland niet bepaald de mindere voelen. Wij vragen ons af of deze landen zich wel respectvol behandeld voelen, omdat zij deel lijken uit te maken van een groep landen die kennelijk niet in staat worden geacht hun eigen belangen te verdedigen in een eerdere verdragsonderhandeling.
25. Hoe denkt men, met het oog op de voorgenomen extra antimisbruikbepalingen in de verdragen met ontwikkelingslanden en het feit dat de lokale belastingdiensten

*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.*

kennelijk "capaciteitsopbouw" behoeven, de rechtspositie van belastingplichtigen te waarborgen? Dit zal vermoedelijk afhangen van de op te nemen antimisbruikbepaling, en de houding van de lokale belastingautoriteiten. Een "main purpose test" kan in de praktijk bijvoorbeeld veel problemen opleveren. Afhankelijk zijn van een procedure voor onderling overleg lijkt ook niet aantrekkelijk gezien de behoefte aan capaciteitsopbouw. Daarbij speelt ook het (grotere) risico van corruptie in diverse ontwikkelingslanden. Heldere criteria verdienen ons inziens de voorkeur, juist in de relatie met deze landen.

#### 4. Alternatief voor informatieverplichtingen ex-ANBI's

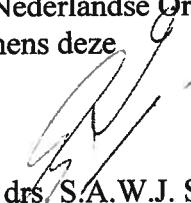
De Orde vraagt zich af of er wel een noodzaak is voor een informatieverplichting voor ex-ANBI's met alle daarbij behorende administratieve lasten. Als het Ministerie van Veiligheid en Justitie, zoals aangekondigd op grond van Boek 2 BW een publicatieplicht gaat invoeren voor alle stichtingen en verenigingen, lijkt dit een overbodige maatregel. Er kan immers een koppeling van bestanden worden gemaakt, waardoor de fiscus zelfstandig die stukken van ex-ANBI's kan opvragen bij de Kamer van Koophandel. Waarom heeft de staatssecretaris niet voor dit veel minder belastende alternatief gekozen en wacht hij deze reeds aangekondigde wetswijziging niet af?

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,  
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik  
Voorzitter commissie Wetsvoorstellen